

Igor Mauler: PL de transparência tributária camufla sanções políticas

“Então o lobo será hóspede do cordeiro, a pantera se deitará ao pé do cabrito, o touro e o leão comerão juntos, e um menino pequeno os conduzirá; a vaca e o urso se fraternizarão, suas crias repousarão juntas, e o leão comerá palha com o boi.” (Isaías, 11:6-7)

Destacados juristas profetizam uma nova era no Direito Tributário. Um tempo de comunhão entre um Fisco comedido e um contribuinte obsequioso, orgulhosamente sentado à sua direita. Um tempo onde a confiança vencerá os receios, a colaboração sobrepujará os controles, a transparência esconjurará o segredo[1].

A boa nova que anunciam é o Projeto de Lei de Transparência dos Critérios de Conformidade Tributária do Estado de São Paulo, exposto a consulta pública pela Secretaria da Fazenda no mês de julho último[2].

Trata-se de dar tratamento diferenciado aos contribuintes do ICMS segundo a classificação que obtenham com base na aplicação de três critérios: (i) inexistência de débitos em aberto do imposto; (ii) consistência entre as notas fiscais emitidas e a escrituração declarada; e (iii) regularidade tributária dos respectivos fornecedores (artigo 3º, incisos I a III).

Analise-se brevemente cada um deles. A inexistência de valores em aberto é uma quimera mesmo para o contribuinte mais submisso, tanto mais que o projeto valoriza a suspensão da exigibilidade (artigo 3º, parágrafo 4º), mas trata como inadimplidos os débitos objeto de penhora oportuna ou antecipada. Isso ofende abertamente o direito de acesso ao Judiciário (CF, artigo 5º, inciso XXXV): o particular, mesmo garantindo que pagará se perder, é discriminado pelo simples fato de contestar o tributo.

A divergência entre as notas emitidas e a escrituração declarada é possível mesmo no ambiente do SPED, pois os arquivos digitais são alimentados de forma separada. Para contribuintes com grande quantidade de operações ou prestações, chega a ser corriqueira, ainda que diante do máximo de zelo e boa-fé. Parece, porém, um problema em vias de extinção, sendo de supor que em breve os dois softwares serão integrados.

Mas o âmago do projeto é a situação fiscal dos fornecedores, o que se comprova pelo peso relativo de cada um dos critérios no ranqueamento dos contribuintes (artigo 4º):

Critérios de classificação para os Grupos A+ a C

Grupo	Débitos em aberto	Inconsistências NFs x escrituração	Classificação dos fornecedores (pelo valor das compras)
A+	Não tem	Não há	? 80% A+ ou A ? 5% D Zero E

Critérios de classificação para os Grupos A+ a C

A	Não tem	Não há	? 80% A+, A ou B ? 10% D Zero E
B	Não tem	Não há	? 60% A+, A ou B ? 20% D Zero E
C	Não tem	Não há	? 40% A+, A ou B ? 20% D Zero E

O Grupo D reúne todos os demais contribuintes aptos que não se encaixem em nenhuma das categorias acima. E ao Grupo E são relegados os contribuintes cassados, com inscrição anulada ou inaptos.

Anote-se, em rápida digressão, que as faixas acima aplicam-se não só às empresas locais, mas também às de outros Estados que forneçam para contribuintes paulistas (artigo 4º, parágrafo 1º) – arroubo extraterritorial do projeto que não encontra respaldo no artigo 102 do CTN^[3].

Voltando ao tema, vale atentar para o papel decisivo que nesse ranking tem o Grupo D, no qual será incluído o contribuinte regular que, alternativamente:

- tiver um débito de ICMS em aberto ou alguma inconsistência entre notas fiscais e escrituração; ou
- fizer qualquer aquisição junto a um fornecedor cassado, com inscrição anulada ou inapto; ou
- concentrar mais de 20% do valor de suas compras junto a fornecedores que preencham uma das duas condições acima; ou
- concentrar mais de 40% do valor de suas compras junto a fornecedores do Grupo C.

Com efeito, o enquadramento de uma empresa no Grupo D limita o seu potencial de vendas, pois em todos os níveis superiores existe um teto de compras junto a fornecedores daquela categoria. A bem dizer, a classificação do contribuinte em qualquer faixa que não seja a máxima (A+) acarreta igual efeito, porque a obtenção e a manutenção de uma boa posição dependem de comprar cada vez mais de fornecedores bem ranqueados – os quais, para permanecerem assim, deverão fazer o mesmo – e cada vez menos dos mal situados – isto é, dos que não dão preferência aos primeiros –, num vórtex retroalimentado que conduz inexoravelmente para cima.

A Tabela 1 comprova a centralidade do terceiro critério, revelando que a única diferença entre os Grupos A+, A, B e C – aqueles a que o projeto atribui alguma vantagem – está no perfil dos seus fornecedores.

Mas pode a lei atribuir a uma pessoa os efeitos dos atos de outra, apenas porque aquela é cliente desta? A resposta seria negativa ainda que se tratasse de crimes, ante o princípio da intranscendência da sanção (CF, artigo 5º, inciso LXV). Mesmo a responsabilidade por infração tributária, que independe de dolo (CTN, artigo 136), não prescinde de culpa e muito menos pode decorrer da conduta alheia sobre a qual o contribuinte não tenha controle. Eventual conluio transpõe essa barreira, mas precisa ser provado caso a caso, não havendo espaço para presunções, sobretudo se absolutas (*iuris et de iure*).

O caso faz pensar no pitoresco projeto do Senado que pune com detenção, multa e suspensão da carteira o passageiro de veículo cujo motorista esteja embriagado. O Direito, ao contrário do senso comum, não acolhe a máxima “diz-me com quem andas e te direi quem és”.

Discutidos os parâmetros de avaliação dos contribuintes, vejamos agora as vantagens que o projeto lhes oferece, segundo a posição conquistada (artigo 10). A principal é a Análise Fiscal Prévia, fiscalização de cunho orientativo, sem autuação e sem prejuízo da espontaneidade, para fim de pagamento sem multa (artigos 7º e 9º, parágrafos 1º e 2º).

Ligado a ela está o direito de submeter ao Comitê de Garantia da Estabilidade da Aplicação da Legislação Tributária (CGEALT), sem perda da espontaneidade em caso de insucesso, as divergências opostas pelo particular contra o resultado da Análise Fiscal Prévia (artigos 8º, parágrafo 1º, e 9º, parágrafo 9º). Trata-se de órgão composto apenas por fiscais e que decide em instância única – contra o direito fundamental do contribuinte ao duplo grau administrativo, previsto no artigo 5º, LV, da Constituição e confirmado pelo Pleno do STF no RE 389.383/SP.

A sistemática, ademais, tem a sua utilidade limitada aos débitos com os quais o contribuinte concorde (erros admitidos de plano), pois a exclusão das multas depende da quitação imediata, com renúncia à discussão perante o Tribunal de Impostos e Taxas e o Poder Judiciário. Anote-se ainda que o direito à Análise Fiscal Prévia é afastado por mera solicitação de autoridade fiscal de outro Estado ou do Ministério Público, e ainda em caso de ordem judicial ou flagrante delito.

A terceira vantagem trazida pelo projeto de lei é a “possibilidade” – sem definição das condições – de redução ou dispensa das garantias (carta de fiança ou seguro-garantia) exigidas no âmbito de regimes especiais para a apropriação de créditos acumulados de ICMS.

O quarto e último benefício – o projeto lista sob esse epíteto ações repressivas que não serão tratadas aqui, como a priorização de medidas penais – é o direito de opinar na definição de projetos de pesquisa científica voltados ao *compliance* tributário e à capacitação dos profissionais a ele dedicados.

Benefícios aplicáveis a cada grupo de contribuintes

Grupo	Análise Fiscal Prévia	Acesso ao CGEALT	Redução de garantias prévias	Participação na escolha de projetos
A+	Sim	Sim	Até 100%	Sim
A	Sim	Sim	Até 80%	Não
B	Sim	Não	Até 50%	Não
C	Sim	Não	Até 25%	Não
D	Não	Não	Não	Não
E	Não	Não	Não	Não

A Tabela 2 evidencia novamente que, dos grupos A+ a C, o status dos fornecedores é o único parâmetro para a outorga ou a supressão de direitos, como o acesso ao CGEALT e a redução das garantias prévias. Cabe perguntar novamente: a suposta existência de ilícitos – e pior: praticados por terceiros – justifica



alguma diferença de tratamento?

Mesmo para os grupos D e E, onde pode haver débitos ou infrações formais próprios, isso basta para fecharem-se as portas das novas modalidades de regularização de débitos e de sua discussão administrativa? O paradoxo salta aos olhos quando se recorda o óbvio: que a ampla defesa se dirige justamente aos acusados da prática de ilícitos, e que mesmo ao pior contribuinte está aberta a via da denúncia espontânea (ora ampliada pela Análise Fiscal Prévia e pelo acesso ao CGEALT), desde que atendidos os requisitos legais.

Outro problema é a previsão de que seja divulgado, no site da Secretaria da Fazenda, o posicionamento de todas as empresas do Estado (artigos 4º e 5º). A medida é essencial para o programa: se o contribuinte perde posições ao tratar com fornecedores mal avaliados, é lógico que precisará conhecer a situação fiscal das suas possíveis contrapartes. O problema é que essa informação é sigilosa (CTN, artigo 198[4]), e a sua revelação constitui crime (Código Penal, artigo 325).

Sanção política é “o uso de meio coercitivo pelo Poder Público que, adotado com o propósito direto ou indireto de forçar o contribuinte a pagar tributo, cause restrição excessiva ou desproporcional ao direito fundamental de livre exercício de atividade lícita...”[5]. Ao dirigir-se não ao contribuinte, mas aos seus clientes, aliciando estes últimos em vez de coagir aquele, o projeto substitui a violência pela insídia, inaugurando uma nova fase nas sanções políticas, em que elas vêm camufladas sob valores positivos, como a colaboração entre os particulares e o Estado e a garantia da livre concorrência.

A situação não guarda nenhuma semelhança com o célebre caso American Virgínia (Ação Cautelar 1.657/RJ; RE 550.769/RJ), no qual o STF referendou dispositivo legal que permitia a cassação do registro de funcionamento de fábrica de cigarros diante do “substancial, reiterado e injustificado descumprimento de obrigação tributária principal ou acessória”[6].

Primeiro porque ali se teve análise exaustiva da situação concreta do contribuinte, num processo que foi do primeiro grau ao STF, enquanto aqui se trata de classificação massificada, com base em critérios gerais e abstratos. Segundo porque o projeto está longe de exigir descumprimento “substancial, reiterado e injustificado” de obrigações fiscais, apto a abalar a livre concorrência, já porque rebaixa o particular por um só débito em aberto (ainda que garantido!) ou uma única inconsistência documental (ainda que fortuita), já porque não se limita a atingir a empresa responsável por tais fatos, mas também e sobretudo aquelas que com ela negociam, mesmo que nada tenham feito de errado.

E terceiro porque a norma aplicada pelo STF era federal, ao passo que o projeto aqui discutido é de lei estadual. Esse último ponto adquire relevância à luz do artigo 146-A da Constituição, que atribui à lei complementar o papel de definir critérios especiais de tributação para prevenir desequilíbrios da concorrência, ressaltando apenas à União a faculdade de, por lei própria, estabelecer normas com igual objetivo.

À falta dessa lei complementar – tudo o que se tem é um projeto do senador Delcídio do Amaral, que aliás não respalda o projeto paulista –, os Estados não podem impor medidas tributárias alegadamente inspiradas na livre concorrência. De fato, o diploma não terá natureza de norma geral de Direito Tributário, passível de ação supletiva dos Estados (CF, artigo 24, parágrafo 3º), mas cumprirá uma quarta função das leis complementares na seara tributária (ao lado da prevenção de conflitos de

competência, da disciplina das limitações constitucionais ao poder de tributar e das próprias normas gerais).

E assim é seja pelo critério topográfico – se a hipótese fosse de norma geral, o comando teria sido incluído como mais uma alínea no inciso III do artigo 146 –, seja pela razão mais profunda de que, voltando-se contra desequilíbrios concorrenciais vinculados sobretudo de impostos locais (ICMS e ISS), o instrumento não poderia ficar nas mãos dos entes causadores de boa parte daquelas distorções. Só um tratamento nacional rigorosamente unificado será eficaz na matéria^[7].

Antes de pretender a adesão tácita ou a colaboração entusiástica dos contribuintes, o Estado brasileiro precisa demonstrar integral reverência à rule of law, parando de editar leis inconstitucionais a toda hora (o que falar dos juros de mora até há pouco praticados por São Paulo?), de exigir tributos em hipóteses sabidamente ilegítimas (caso do leasing ou das transferências entre estabelecimentos do mesmo titular), de faltar com a palavra empenhada (como na restrição de incentivos sujeitos a prazo e condição – Convênio ICMS 42/2016), de premiar fiscais pelo valor das autuações...

Até lá, quando atingirmos a parúsia antevista pelo profeta Isaías, o lobo continuará a ser bem lobo. Ainda que em pele de cordeiro.

[1] Eurico Marcos Diniz de Santi, Isaías Coelho e Paulo Ayres Barreto. São Paulo na era da modernidade do fisco responsivo. <https://jota.info/artigos/sao-paulo-na-era-da-modernidade-do-fisco-responsivo-12072017>; Luciana Ibiapina Lira Aguiar. Transparência e conformidade: iniciativa da Fazenda de SP. Por uma mudança do paradigma atual da relação fisco-contribuinte. <https://jota.info/artigos/transparencia-e-conformidade-iniciativa-da-fazenda-de-sp-22082017>

[2] https://portal.fazenda.sp.gov.br/Noticias/Documents/Minuta_PL_Transp_Conf_Trib_12jul17.pdf

[3] “Art. 102. A legislação tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios vigora, no País, fora dos respectivos territórios, nos limites em que lhe reconheçam extraterritorialidade os convênios de que participem, ou do que disponham esta ou outras leis de normas gerais expedidas pela União.”

[4] As exceções do § 3º, onde a divulgação é autorizada, não se aplicam à situação em exame. São elas: “I – representações fiscais para fins penais; II – inscrições na Dívida Ativa da Fazenda Pública; III – parcelamento ou moratória”.

[5] Humberto Ávila. Comportamento anticoncorrencial e Direito Tributário. In Princípios e Limites da Tributação 2, coord. Roberto Ferraz. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 435.

[6] Humberto Ávila. Op. cit., p. 438.



[7] Este também o parecer de José Luiz Ribeiro Brazuna. Defesa da Concorrência e Tributação à Luz do Artigo 146-A da Constituição. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 128.