



Moura: Gostaria de pedir ao professor Eurico que, em linhas gerais, nos conte sobre o projeto do Núcleo de Estudos Fiscais da FGV e sua pesquisa sobre transparência em matéria tributária.

Eurico: Vou contar um pouco da minha história, para mostrar como ela acaba convergindo para esse projeto. Fiz mestrado na PUC e defendi, em 1995, dissertação sobre Lançamento Tributário. Foi um trabalho bastante analítico, em que apliquei a Semiótica e a Lógica Jurídica para sustentar que lançamento é a representação concreta da legalidade. Foi aí que comecei a dar-me conta que o lançamento não só realiza a legalidade, mas que é o ato mais importante de revelação da legalidade no direito tributário: não por acaso, o Código Tributário Nacional define o lançamento como ato privativo do Auditor Fiscal. Se não há transparência no lançamento, não temos informação sobre a verdadeira legalidade prática construída no dia a dia do exercício da função do Auditor Fiscal.

Esse trabalho “Lançamento Tributário”, editado inicialmente pela Max Limonad e reeditado pela Editora Saraiva no ano passado, ganhou em 1996 o prêmio de melhor livro pela Academia Brasileira de Direito Tributário. Quatro anos depois, em 2000, defendi meu doutorado no qual ataquei as duas teses dos “5 + 5” do STJ, referente ao prazo decadencial, que criaram à época grande insegurança jurídica. Consegui obter a nota máxima: a nota dez era até então fato inédito na PUC, na área de direito tributário. Foi um trabalho difícil e intenso, em que sustentei pontos de vista totalmente contrários à jurisprudência dominante no STJ. Agora, 13 anos depois, verificamos a jurisprudência do STJ alinhada às conclusões de minha tese, convertida no livro “Decadência e Prescrição no Direito Tributário”, atualmente também publicado pela Editora Saraiva.

Na sequência da defesa do meu doutorado, fui convidado a exercer a função de juiz no Tribunal de Impostos e Taxas, onde passei três anos aprendendo como funcionava a prática do ICMS com o meu particular amigo Antonio Carlos de Moura Campos, o “fera” Celso Alves Feitosa, meu “professor” José Roberto Rosa, o “sábio” Armando Caetano e nosso e o “genial” Wagner Pecchi. Que câmara maravilhosa! Eu saí da academia e tomei um banho de realidade. Percebi, então, que meu conhecimento era muito pouco aplicável aos fatos do mundo, porque me faltava o conhecimento da realidade prática que me era ocultada em razão dessa idiossincrasia em torno do mito do sigilo fiscal: reitero, o verdadeiro direito tributário que incide sobre a realidade não está na Constituição, nem no CTN, nem na LC87, nem no RICMS... está na motivação legal dos autos de infração e de lançamento lavrados pela SEFAZ.

No meio do meu segundo mandato no TIT, fui convidado a pensar, propor e montar o curso de Direito Tributário na nova Escola de Direito da Fundação Getúlio Vargas. Aceitei e preparei um outro livro, publicado pela Saraiva, com o título de “Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas – Do Fato à Norma, da Realidade ao Conceito Jurídico”, que ganhou o Prêmio Jabuti como melhor livro de Direito em 2008: minha experiência com meus parceiros de Câmara foi fundamental na reflexão desse novo livro, esse prêmio é deles também.



Na experiência da DireitoGV, partimos para ensinar direito abandonando os manuais e buscando a realidade do direito tributário através, especialmente, da análise da jurisprudência: **comecei a perceber a dualidade e a distância entre o mundo de fantasia, ou do “dever ser” em que a legalidade era a Constituição e o CTN, e o mundo do verdadeiro “ser do dever ser.”**

Em 2009 criamos na DireitoGV o Núcleo de Estudos Fiscais, cujo propósito não era produzir dogmática jurídica, mas efetivamente aproximar os laços entre tributação e democracia. Percebemos que, mais importante que criar novas leis ou propor uma reforma tributária constitucional, era mudar a forma de aplicar a lei. **É no ato de aplicação da lei que se cria o sentido da lei. Sem a informação da prática desse ato, a lei não passa de uma caixinha de palavras. Moldura vazia, diria Hans Kelsen, é o ato da aplicação da norma jurídica que outorga concretude, alcance e sentido à legalidade.**

Desde então realizamos uma série de investigações. Pesquisamos, primeiramente, o Carf (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais), o “TIT” da Fazenda Nacional, e descobrimos sua importância e a razão de ser das críticas e incômodos em relação a esse Tribunal paritário: o Carf é criticado e controvertido porque é a única instância de formação do crédito tributário na esfera federal que é transparente. Tudo é visto vai no Carf, porque lá as pessoas veem e discutem abertamente, ao contrário de outras instâncias de julgamento (Delegacias Regionais de Julgamento) em que as decisões e os julgamentos são “secretos”, restando “protegidas” e a salvo de críticas, mas sem qualquer controle social. Ora, quem gosta de “segredo” como diz, lindamente, Joseph Stiglitz (Prêmio Nobel por seu trabalho na área da Economia da Informação) é a polícia secreta, no melhor estilo CIA e KGB!

No segundo ano, em 2010, criamos um projeto para estudar, pensar e propor a reforma tributária. Era ano de eleição. Por isso, nossa expectativa era de que pudéssemos, de alguma forma, agregar ideias ao debate político. Recebemos a visita da candidata Marina Silva. O NEF colaborou, levando propostas para simplificar e tornar o sistema tributário mais transparente através da tecnologia de informação. Mas os economistas do Partido Verde queriam apenas mais do mesmo: a “desoneração verde”. Mas nisso eu não trabalho, pois não acredito em desoneração. Desoneração e isenção criam mais complexidade, mais burocracia, mais desigualdade e, ainda, incentivam o “planejamento tributário” depredando o Sistema Tributário, em razão das manipulações efetuadas na legislação tributária. O caminho não é esse. Os economistas trabalham e se perdem nos modelos de realidade que eles mesmos criam, sem pensar no design jurídico e nos modelos institucionais. O que eles queriam, na verdade, era uma reforma que propusesse benefícios no estilo “crédito de carbono”, para as empresas não poluentes etc. e tal.

Foi aí, nesse processo, que começamos a perceber que um dos maiores problemas do nosso sistema tributário é a complexidade para o contribuinte. E que, em grande parte, a complexidade para o contribuinte decorre do que Fernando Rezende (ex-presidente do Ipea) chama de princípio da comodidade fiscal: em nome do objetivo de arrecadar mais, o Fisco



delega suas funções interpretativas para o contribuinte e cria presunções para evitar a dificuldade ao acesso ao mundo real (limites das provas do direito), criando presunções e ficções que distorcem a realidade, como é o caso da substituição tributária.

Outro exemplo: no mundo inteiro os créditos da não-cumulatividade são financeiros e não físicos. Só no Brasil e no Egito os créditos são físicos: é múmia de jabuticaba! Juridicamente, isso é um absurdo, porque a cada caso concreto temos que ficar discutindo e provando se dá direito a crédito ou se não dá direito a crédito. Vai cair a arrecadação? Claro. Mas, se cair, que se aumente a alíquota do ICMS, no lugar de inibir a tomada de créditos que compromete a não cumulatividade. O critério físico aumenta a complexidade, cria a indústria dos lobbies na legislação para garantir e obter privilégios em torno do direito ao crédito e, ao mesmo tempo, incrementa a complexidade para a Fazenda e para o contribuinte em torno da produção e interpretação das provas dos insumos que se integram na cadeia de circulação da mercadoria. Então, a solução seria outorgar amplo direito ao crédito, simplificando o ICMS e o custo de adequação à legislação tributária.

Nesse estilo, ao estudarmos os gargalos da reforma tributária no Brasil, percebemos que ninguém quer a Reforma Tributária. A União não quer reforma tributária porque não quer mexer no IPI e em suas receitas relativas às contribuições. Os Estados não querem perder o ICMS, nem os Municípios querem abrir mão do ISS. Por outro lado, as grandes empresas que já obtiveram seus benefícios e regimes especiais também não querem reforma tributária. Está todo mundo abraçado, o navio está afundando e quem paga o “pato tributário” é o contribuinte de fato. Dai porque desistimos dessa Reforma Tributária feita pelos políticos e passamos a defender “A Reforma Tributária a ser feita pelos Auditores Fiscais”: percebemos que é mais claro e racional o debate com uma associação ou o sindicato de agentes fiscais do que discutir no Senado ou na Câmara dos Deputados, onde os interesses são ocultos e inconfessáveis.

A proposta final do nosso estudo sobre a reforma tributária foi a que a de que, mais importante que mudar a lei lá em cima, é necessário mudar a forma de aplicação da lei, de modo a criar mais segurança, mais certeza, mais simplicidade.

Com efeito, a lei é pública e deve valer para todos. Se assim é, a interpretação da lei tem que ser pública também. Não podemos esconder a interpretação da lei.

Dessa perspectiva saiu o terceiro projeto. Nosso ponto de partida foi a percepção da mudança radical que se operou recentemente no mundo. Manuel Castells, autor espanhol radicado em Berkeley, afirma em seu livro “The Rise of Network Society” que a partir da implementação da internet, em 1969, o mundo começou a mudar radicalmente. Uma onda de mudança da sociedade e da economia, tão profunda quanto a Revolução Industrial nos séculos XVII e XVIII na Inglaterra e na Europa, transformou nosso tempo em Era da Informação (“Information Age”), em que o poder se relaciona não mais com aspectos físicos e visíveis, mas com a comunicação. **A internet instaurou uma possibilidade revolucionária: a possibilidade de uma nova democracia funcionando numa “ágora” (praça onde se reuniam os cidadãos na**



antiguidade clássica) que não é mais física, mas virtual. Temos hoje o Facebook o Twitter, e tudo isso propicia novas formas de interação entre as pessoas e novas formas de exercício de cidadania.

Ao transportar esses conceitos para o âmbito tributário, começamos a refletir sobre o impacto dessas mudanças nos procedimentos adotados pelo Fisco, a começar do SPED (Sistema Público de Escrituração Digital). Esse novo sistema de escrituração permite a formação de um espelho da realidade onde vemos todos os fatos geradores acontecendo. É como se o fato gerador não fosse mais a saída da mercadoria, mas, na verdade, a informação que fornecida pelo SPED de que a mercadoria está saindo, que está espelhada no DANFE que lhe dá cobertura em seu transporte. É isso que importa, enfim. O fato gerador digital, agora, é esse, que está lançado dentro do sistema. Isso muda completamente a informação sobre o contribuinte e a forma de controle exercida sobre ele. E aí a gente percebe que o conservadorismo da própria Fazenda na manutenção do sigilo da informação recebida acaba fazendo com que o SPED acabe sendo não mais do que um mecanismo de fortalecimento da fiscalização no combate à sonegação, sem permitir o compartilhamento dessa informação com o restante da sociedade.

Moura: não só SPED como também a Nota Fiscal Eletrônica.

Eurico: Sim, eu falo em SPED pensando em todo o sistema que foi implantado. Soube pelo ex-diretor Adjunto Newton Oller de Mello, que estava à frente desse novo modelo, que o Chile teria sido um dos primeiros países a implantar o projeto da escrituração fiscal digital. O Chile é, disparadamente, o país com o maior IDH (Índice de Desenvolvimento Humano) da América Latina, e um dos maiores do mundo. Mas se o projeto começou no Chile, nós o superamos agora. Nosso projeto é mais sofisticado que o do Chile, disse-me o Newton antes de viajar para a Europa, onde iria explicar para a comunidade europeia e ao mercado comum europeu como funciona o SPED brasileiro. Ou seja, **nós somos líderes mundiais em tecnologia de nota fiscal eletrônica e SPED, algo sensacional de que devemos ter muito orgulho. O importante, agora, é reverter isso tudo para a cidadania fiscal, para outros valores fundamentais e não apenas para fins de fiscalização. Ou seja, fazer do SPED um instrumento mais democrático de compartilhamento de informação.**

No ano seguinte, trabalhamos justamente no aprofundamento dessa questão, tentando entender os problemas de implantação do SPED e seu relacionamento com as empresas. Constatamos que, no início da implantação, havia um discurso qualificando as empresas de parceiras do sistema. Mas aos poucos as empresas foram se sentindo abandonadas e o SPED passou a firmar-se como um instrumento meramente estatal. A União federal entrou, mostrando-se pouco interessada na integração e no compartilhamento das informações, criando um SPED PIS/Cofins completamente estranho ao SPED estadual, não permitindo que os dois sistemas conversassem. Está aí um exemplo de falta de preocupação federativa e de reflexão sobre a perspectiva nacional de um sistema como esse, tudo a revelar o medo de estar compartilhando com os Estados as informações que são da União. O que é outro enorme



absurdo, pois se as informações dos Estados são todas públicas, as da União são todas públicas também.

No ano passado, fizemos um trabalho junto à Cogef – Comissão de Gestão Fazendária, órgão do Confaz, com apoio do Banco Interamericano de Desenvolvimento, a fim de criar um Índice de Transparência e Cidadania Fiscal, a ser utilizado por todos os Estados. Só que, no meio do desenvolvimento do projeto, ficou claro que a proposta, na verdade, era de que a Fundação Getúlio Vargas submetesse os critérios do índice à aprovação de todos os Secretários da Fazenda dos Estados.

A essa altura percebemos que não estávamos mais em uma pesquisa essencialmente acadêmica. Havíamos entrado numa relação política de caráter nacional. Tínhamos que propor um índice que contasse com a aprovação de 27 secretários! Ficou muito claro que não haveria consenso entre eles, especialmente em relação à transparência sobre critérios de arrecadação que envolvem guerra fiscal. Então, no meio do projeto, chegamos à conclusão de que não tínhamos mais como prosseguir. Não somos políticos, não temos como nos conduzir politicamente. Viemos da área acadêmica e não vamos nos submeter à homologação de nenhum governador e de nenhum secretário. Por isso, o projeto foi abortado.

Mas neste ano de 2013 estamos entrando com toda força e toda crença no projeto sobre transparência.

Nós estamos preparando um índice de transparência para os municípios da Copa, a fim de aferir como é a transparência tributária dos municípios que sediarão o evento esportivo. O gasto público e o orçamento de certa forma são bem controlados, a partir da tradição surgida com a Lei de Responsabilidade Fiscal. O mesmo não ocorre com o sistema de arrecadação, que é altamente opaco e carente de informações.

Também neste ano montamos o iCAT – índice de transparência do contencioso administrativo tributário – em que o estado de São Paulo está em primeiro lugar (à frente da União). É importante perceber que **a transparência também é uma espécie de commodity que vem do Estado: um espaço de segurança jurídica, de certeza do Direito, que muitas vezes incentiva muito mais o investimento do que uma isenção ou um benefício fiscal concedido por um Estado que corrompe a legalidade**. E, de fato, a qualquer hora o incentivo e a isenção podem cair no Supremo Tribunal Federal e aí a empresa ficará sujeita a autuações fiscais, sem qualquer segurança e garantia.

Enquanto estava desenvolvendo esse projeto, pelo menos três diretores de grandes empresas me ligaram: “Professor Eurico, eu quero instalar uma empresa, uma planta no Nordeste. Você já tem a informação de qual é o Estado mais transparente? Que tem o melhor ambiente de negócio, a melhor segurança jurídica? A alíquota que tem lá não me interessa, pois pode cair a qualquer momento no STF. Agora, um Estado que trata o contribuinte com dignidade, que tem um diálogo republicano, aberto e democrático, me interessa muito”.



Por aí a gente vê que é possível sair dessa GUERRA FISCAL PERNICIOSA e adentrarmos a uma GUERRA FISCAL VIRTUOSA, com outros instrumentos que não o da ilegalidade, pelo descumprimento sistemático da Lei Complementar 24/75, que proíbe a concessão de isenções unilaterais, sem aprovação de todos os Estados. **O investidor será atraído para São Paulo não apenas porque aqui a infraestrutura é melhor ou mais diferenciada. Mas porque sabe que em São Paulo existe um ambiente institucional de legalidade, um contencioso célere, justo e transparente, sem surpresas e sem precisar contratar um grande escritório de advocacia ou uma consultoria especializada para informá-lo sobre como pensa a administração tributária.**

Além disso, pretendemos, a partir do iCAT, estabelecer comparações entre todos os níveis de governo. Queremos mostrar os Estados que exercitam a transparência e aqueles que não exercitam a transparência, ranquear isso de 0 a 100. Não adianta esfregar a Lei 24/75 na cara dos governantes. Temos de criar formas novas de divulgar boas práticas e enaltecer as administrações tributárias que defendem a competitividade, com valores positivos e republicanos. Enfim, é este caminho que estamos trilhando.

Os três principais campos de avaliação do iCAT relativo ao contencioso fiscal são os seguintes: autos de infração impugnados, decisões de 1ª instância e decisões de 2ª instância. Para a avaliação do iCAT em cada uma dessas áreas, são empregados os seguintes critérios: entradas no contencioso, processos encerrados definitivamente, resultado dos processos julgados em primeira e segunda instância, andamentos processuais, pautas de julgamento, composição dos órgãos julgadores, legislação do contencioso tributário, tempo de permanência e estoque de processos. Nesses quesitos, São Paulo é o Estado que aparece em primeiro lugar em termos de transparência, com 53 pontos, seguido pelo Estado de Santa Catarina, com 52 pontos. Abaixo, o Estado do Espírito Santo, com 37 pontos e a União, com 34 pontos.

Moura: Perfeito. Como vocês chegaram a estabelecer os critérios dessa transparência?

Eurico: No início percebemos que não seria nada fácil arbitrar esses critérios entre milhares de informações públicas relevantes. Enfim, chegamos à conclusão de que não queríamos simplesmente um índice de transparência da informação. Afinal, tudo é informação.

Queríamos, isto sim, a transparência da legalidade. E para quê? Para cumprir a legalidade. Para garantir a existência do Estado de Direito. Estado de Direito sem legalidade não é Estado de Direito. Legalidade sem controle da legalidade não é legalidade. Democracia sem informação não é democracia. A Constituição fala que todos são iguais perante a Lei e que a Lei tem de ser aplicada a todos. Ora, se eu não tenho informação de como a Lei foi aplicada para todos, eu não tenho a garantia da igualdade nem garantia dessa legalidade. Legalidade cuja aplicação é escondida não é legalidade.

Moura: Então não se trata de uma visão meramente formal da legalidade, e sim da legalidade aplicada concretamente à realidade social.

Eurico: Exato. Estamos diante de um realismo jurídico-prático. O Direito não é apenas o Código Tributário Nacional, o Direito não é apenas a Constituição. Mas só estudamos o CTN e a



Constituição na escola. Por quê? Porque a gente só tem acesso a isso. A gente tem até dificuldade pra conseguir informação sobre jurisprudência dos conselhos e dos tribunais. E nós temos todas as informações documentadas. Tudo está documentado. E escondido. O Direito é a realização prática da legalidade, produzida por pessoas altamente competentes e aplicado de forma técnica e precisa. Mas esse museu maravilhoso está arquivado, escondido e não sistematizado. **Nessa reflexão, a grande virada do nosso grupo foi entender que uma escola de Direito tem de se preocupar com a aplicação prática da legalidade. Para nós não importa só informação. Importa, isto sim, a percepção das principais informações relativas à aplicação da legalidade.**

Ficou então simples o nosso índice de transparência fiscal. Não teríamos que ficar analisando um site para avaliar as informações aí sistematizadas. A nossa proposta passou a ser esta: eu quero ter acesso aos documentos relativos à aplicação da legalidade.

Moura: E que documentos seriam esses?

Eurico: No exemplo do iCAT, queremos acesso público e ampla publicidade na internet aos documentos dos AIIMs impugnados, as decisões de primeira instância e as decisões de segunda instância. No próximo índice que estamos desenvolvendo para a administração tributária, pretendemos o acesso a todos os AIIMs lavrados, todas as consultas e todos os dados relativos à arrecadação. Queremos entender a relação entre cidadania e arrecadação e tornar o ato de pagar tributo algo positivo: queremos acesso público às guias de pagamento, queremos que todos saibam quem está pagando e quanto está pagando de ICMS. São Paulo arrecada 131 bilhões. Ótimo, queremos saber quem está pagando esses 131 bilhões e quem não paga ICMS em São Paulo e por quê.

De Angelis: É uma luta obter informações como essas. O que sempre se alega é o sigilo fiscal, que protegeria o contribuinte. Como é que o senhor encara isso?

O sigilo fiscal, a meu modo de ver, é um totem adorado e morto. Está no artigo 198 do CTN o badalado sigilo fiscal. Mas o dispositivo não se refere, em nenhum momento, ao sigilo do auto de infração, ao sigilo de informações de caráter público. **O artigo 198 do CTN refere-se apenas ao sigilo das informações econômico-financeiras do contribuinte que o fiscal tem acesso no exercício de ofício da fiscalização: essas informações devem ser protegidas. Mas a partir do momento que essas informações são consideradas ilícitos tributários, motivo legal de um auto de infração, que é um instrumento público, tal informação deixou de ser privada para ser pública.**

De Angelis: Inclusive o quanto ele arrecada, e também os créditos ressarcidos.

Eurico: Tudo o que diz respeito à arrecadação, ou seja, essa intersecção surgida quando o público toca o privado, deixa de ser privado e passa a ser público. A Constituição, no inciso XXXIII do artigo 5º, determina que todas as informações do Estado são públicas, com exceção daquelas que impliquem risco à segurança da sociedade e do Estado. Daí, então,



que toda informação que não implicar tal risco será de caráter público. Se o CTN tivesse a pretensão de garantir esse sigilo, ele não teria sido recepcionado pela Constituição. Além disso, foi posteriormente editada a Lei Complementar 131/2009, determinando que a receita e o lançamento público de receita têm que ser públicos e disponíveis na internet. Ou seja, a regra é a transparência e não o sigilo.

De Angelis: Inclusive, eu repito, os créditos ressarcidos são de interesse público.

Eurico: É claro! O crédito é moeda de pagamento. É moeda de restituição do crédito tributário. Tem tudo a ver com o tributo, com a concreção do tributo, seja débito, seja crédito. Tem que estar transparente para controle social. Não só dos agentes fiscais, mas de toda a sociedade. Joseph Stiglitz ensina que o cidadão tem o direito de acesso à informação do Estado. Senão ele não consegue entender o debate público que está acontecendo. Está aí o movimento da indústria de bebidas, da Fiesp, a discussão sobre substituição tributária... Se eu não tiver informação de quanto essas empresas pagam de ICMS, eu não vou conseguir entender o que está acontecendo. Ou seja, **para eu exercer minha cidadania dentro do Estado democrático de Direito, eu, como cidadão, tenho o direito a receber as informações do Fisco, porque afinal quem paga o tributo sou eu, contribuinte de fato, a quem as empresas (contribuintes de direito) repassam todo o valor dos impostos.**

Em julho, vai entrar em vigor a lei que determina a obrigatoriedade de dar transparência nas notas fiscais à carga tributária. E se a empresa, ao invés de pagar o tributo, prefere usar esse dinheiro para auferir maiores lucros ou financiar seu investimento, mesmo correndo o risco de ser autuada? Mesmo assim, o cidadão tem o direito de saber quem realiza e quem não realiza essa prática, a título de planejamento tributário ou não. E não apenas o cidadão, mas as empresas concorrentes. Ou seja, não proíbo o planejamento tributário, mas tenho o direito de saber quem o realiza e deixa de pagar o tributo.

Então veja que interessante esta perspectiva. Saímos de um universo em que o fiscal autua uma empresa que está fazendo planejamento tributário e entramos em outro universo em que simplesmente essa informação vai a público. **Vai ficar claro que tal empresa, uma grande empresa, paga “x” de ICMS, e a pequena empresa paga três vezes mais. Tem alguma coisa estranha aí. Ou seja, o não pagamento do tributo deixa de ser um problema entre a empresa e o fisco, e passa a ser um problema social, de toda a sociedade. Controle social vem a favor da máquina pública. O controle social...**

Moura: É a favor do agente fiscal.

Eurico: Boa, Moura. O controle social abraça e protege a atividade do agente fiscal, blindando o dos interesses do governo transitório! Além disso, o controle social é muito mais eficiente do que uma multa qualificada, que depois vai cair, ou cai, de várias formas. Nesse novo universo de transparência, os agentes fiscais é que vão construir o direito tributário prático, tornando-se referências para o mundo acadêmico e corporativo. Nos Estados Unidos, por exemplo, que há grande nível de transparência dos atos dos agentes fiscais, os



agentes fiscais mais técnicos e que demonstram grande conhecimento do sistema tributário em suas atuações e atos de consulta são capturados pela iniciativa privada a preço de ouro. Ou seja, a transparência dos atos do agente fiscal, além de proteger o exercício de sua função, abre portas profissionais alternativas além da prometida aposentadoria pública.

Esse processo todo significa uma grande atualização, graças às novas tecnológicas de informação, do conceito de legalidade. Uma ruptura em nome do Estado de Direito, em que o fiscal passa a ser o guardião da lei, da segurança jurídica e do Estado de Direito. **A partir do momento em que ele, como agente do Estado, é obrigado a praticar a legalidade e sua ação é acompanhada por toda a sociedade. A transparência torna o auditor fiscal paradigma da legalidade, como protagonista da aplicação prática da legislação tributária. O agente fiscal ganha uma autoridade que vai além do crachá: seus atos tornam-se o referencial empírico da legalidade tributária. Assim, a transparência elimina a indústria do contencioso e das consultorias tributárias que só ganham espaço em razão da sistemática omissão do fisco em oferecer informações sobre seus padrões interpretativos. Nesse novo ambiente de transparência fiscal, o agente fiscal torna-se a “boca” da legalidade oficial. Torna-se o principal ator na formação e constituição da legalidade, construindo um fluxo de informação que gera a segurança jurídica e ambiente de negócios positivo para o estado.** Um dos grandes problemas do Direito Tributário é a dificuldade de identificar o lícito do ilícito, por falta de uma voz clara e objetiva que diga sobre o lícito e o ilícito aplicável a cada caso concreto.

Moura: você já escreveu uma vez que fica a critério do contribuinte interpretar toda essa complexa legislação, já que no ICMS o lançamento se opera por homologação. É ônus e risco do contribuinte interpretar e agir de acordo com essa interpretação. Depois disso é que vem o Fisco, ao ensejo de uma ação de fiscalização, para dizer se ele estava certo ou errado. Ora, a administração tributária deveria primeiro informar como ela interpreta a legalidade para que o contribuinte possa praticar atos de conformidade com essa legalidade ou assumir o risco de não praticá-la.

Eurico: Isso mesmo. A homologação surgiu com o Código Tributário Nacional, num momento em que havia demanda de grandes investimentos de infraestrutura para arrancar o país do subdesenvolvimento. À época, o Fisco não tinha condições de identificar e fiscalizar adequadamente os fatos geradores do imposto. Ou seja, a homologação teve um momento de funcionalidade, mas hoje vivemos outro momento histórico, com a tecnologia da informação avançando cada vez mais. Temos o SPED e uma série de instrumentos específicos. Além disso, o próprio CTN estabelece que o lançamento é ato privativo da autoridade pública. Eu, que tanto estudei sobre essa figura, até recentemente não tinha a noção de que o lançamento por homologação não constitui lançamento, uma vez que não efetuado por autoridade pública. É um ato de particular, não lançamento. Constitui um crédito, mas não é lançamento. Por outro lado, não há homologação do lançamento. Primeiro porque a homologação expressa não acontece na prática. E, se acontecer, não será homologação, mas lançamento de ofício, que vai aferir se está certo ou não o que o particular apurou. E a homologação tácita é um nada, que



representa a decadência do lançamento de ofício. Ou seja, não há lançamento por homologação.

O que há, na verdade, é a delegação da principal função do fiscal para o contribuinte, tornando menos importante a função do fiscal e criando mais insegurança para o contribuinte porque, além de ser obrigado a pagar o tributo por antecipação, independentemente de lançamento, ainda se vê obrigado a interpretar a legislação tributária antes de qualquer orientação do Fisco. O Fisco, por sua vez, fica numa situação em que dispõe de cinco anos para poder efetuar o lançamento de ofício, caso entenda que tenha de lançar, e muitas vezes acaba se acomodando institucionalmente nessa situação para lançar somente no último ano. E chega por vezes a lançar coisas que nem o contribuinte imaginava que poderiam motivar uma autuação fiscal. E por quê? Porque o fluxo de informação sobre a legalidade praticada pelo fisco é muito baixo. **Temos aí um sistema paranoico em que o Fisco se omite em dizer a legalidade com medo que o contribuinte descumpra a legalidade, deixando o contribuinte sem segurança jurídica e certeza do Direito. Ora, quem tem que dizer a legalidade é justamente quem aplica a lei. Se delego a atividade de interpretar a lei para os contribuinte, advogados e consultores, naturalmente, vão surgir milhões de interpretações distintas para o mesmo texto legal. É isso que faz o contencioso crescer exponencialmente. O bom contribuinte não precisa de mais repressão: só precisa de informação do Fisco de como aplicar a lei corretamente.**

O desafio do Fisco nesse milênio é tornar-se protagonista da interpretação da legalidade tributária, criando novas formas institucionais e democráticas para editar seus atos interpretativos do direito, mas sempre com efeito futuro, nunca para trás (ex nunc). **Assim, ao aceitarmos a legalidade e o protagonismo do Fisco na interpretação da legislação tributária, rompemos sem traumas o fato de que nem toda legalidade está contida na lei. Temos de aceitar que os atos regulamentares e os atos interpretativos da lei expedidos pelo Fisco também criam Direito, sem prejuízo da certeza e segurança jurídica. E aí o Fisco passa a ganhar legitimidade e confiança do contribuinte. Passa a ser um novo órgão, dotado de força institucional, cuja espinha dorsal não é simplesmente arrecadar, mas ser o porta-voz da legalidade tributária.**

Moura: Um grande passo em direção à sua proposta ocorreu quando a administração tributária de São Paulo finalmente fez publicar, em setembro de 2012, as respostas da Consultoria Tributária. Nem a própria classe fiscal tinha pleno acesso a tais respostas, é bom frisar, e agora passou a ter. E aí sobreveio um fato curioso. Supostas infrações contempladas em autos de infração (como, por exemplo, a questão do aproveitamento do crédito do imposto nas entradas de determinados insumos de produção) não foram como tais entendidas em respostas que acabaram publicadas muito depois. Constatou-se, então, que, relativamente a determinadas matérias, havia um descompasso entre o modo como a fiscalização tradicionalmente vinha interpretando a legalidade e o modo como a consultoria tributária, através de respostas não publicadas, expendia seu entendimento sobre a aplicação dessa legalidade.



Eurico: Ótimo exemplo, Moura. A transparência joga luz sobre a administração pública tornando-a mais eficiente e aumentando o fluxo de informação com o contribuinte. Agora, o próximo passo é divulgar as consultas amplamente para toda a sociedade, veiculando o entendimento do Fisco sobre casos concretos, garantindo a igualdade de tratamento entre os contribuintes e uniformizando o entendimento da fiscalização sobre matérias controversas.

Numa referência ao exemplo citado pelo juiz americano Oliver Holmes, quando discorria sobre as exceções ao direito de livre expressão de pensamento, Joseph Stiglitz pondera que a questão não é se a informação deve ser divulgada, mas como deve ser divulgada. Se num teatro lotado alguém gritar “Fogo! Fogo!” estará divulgando uma informação verdadeira, caso isso esteja realmente acontecendo, mas que inevitavelmente causará pânico. Mas se a pessoa que detém essa informação simplesmente se omitir, poderá causar a morte de todos os presentes. Por isso, a informação tem de ser necessariamente transmitida, mas de forma adequada a impedir ou reduzir ao máximo o número de danos pessoais. É preciso, assim, encontrar formas adequadas para realizar o fim da publicidade, da legalidade e da transparência. E não se omitir, pura e simplesmente, “queimando” assim a instituição.

Os agentes fiscais são os protagonistas principais da voz da legalidade. Mas inexplicavelmente parecem ter receio de assumir essa importante função de estado. Não precisamos de mais leis, precisamos saber como os agentes fiscais entendem a lei perante os casos concretos. A partir do momento em que passarmos a ter um fluxo institucionalizado de informação da legalidade, mudará a base de estudos da academia. Meus pesquisadores, mestrandos e doutorandos não vão mais ler doutrina na biblioteca, eles vão estudar os autos de infração lavrados pelos agentes fiscais para aprender direito tributário. Vão estudar e pesquisar sistematizando autos de infração, atos declaratórios, respostas a consultas e a jurisprudência administrativa. O produto do trabalho do agente fiscal se tornará a principal fonte do Direito: algo revolucionário. É o poder público oferecendo à universidade a base empírica fundamental para o estudo do Direito.

Moura: Então, em sua opinião, os autos de infração deveriam ser publicizados de imediato.

Eurico: Sim, de imediato e desesperadamente. A administração pública esconde um tesouro da legalidade prática em que tenho a legislação aplicada a casos reais da vida concreta. Aliás, quem fala isso não sou eu, mas a Lei de Acesso à Informação que foi distorcida pelo decreto que a regulamentos na esfera federal e estadual. A questão é saber quem é dono dessa informação. A empresa é dona? Não. O auditor fiscal é dono? Não. O governador é dono? Não. Ela é simplesmente pública. Ou seja, toda informação produzida por servidor público, dentro do Estado e com recurso público, assim como as cadeiras, as portas, as edificações, é de propriedade pública e de acesso público. Ninguém tem direito de esconder essa informação. Os únicos empecilhos constitucionais à divulgação da informação, como já disse, estão no inciso XXXIII do artigo 5º da Constituição. Divulgar auto de infração compromete a segurança e



a soberania nacional? Não! Tende a provocar calamidade pública? Também não! Então, tem que divulgar.

De Angelis: Hoje a tecnologia de informação permite o acesso universal à informação. Quando foi criado o mecanismo da substituição tributária, por exemplo, o Fisco não tinha acesso completo às informações dos contribuintes varejistas. Hoje já tem. É um mecanismo, na minha opinião, caduco, ultrapassado, uma vaca sagrada, um totem, que pode ser plenamente desativado, retornando às formas mais clássicas e naturais de tributação.

Eurico: Excelente reflexão, De Angelis. Vocês, agentes fiscais, trabalham dentro de uma estrutura tradicional e convencional, de certa forma retrógrada, embora exercendo funções vitais à manutenção e sobrevivência do Estado. Tributar é a função mais importante que existe dentro do Estado. Sem dinheiro, não existe Estado, não existe Ministério Público, não existe magistratura, não existe segurança e saúde da população. Vocês pertencem a uma carreira importantíssima. Se essa carreira começa a ter visão de Brasil, o que acontece? Se a substituição tributária é realmente ruim para o contribuinte e para a livre concorrência, se ela cria uma grande complexidade ao abandonar a realidade para sobrepor-se a um mundo de ficções e presunções sobre um fato gerador que ainda não aconteceu, então ela, diante das novas tecnologias de informação, não é mais necessária! Se a segurança da tributação pode hoje ser fornecida por uma informação *online*, pelo SPED ou pela Nota Fiscal Eletrônica, para que substituição tributária?

Penso que o Fisco paulista pode se tornar uma ilha de prosperidade e um paradigma de legalidade para todo o Brasil através da transparência combinada com a tecnologia da informação. Afinal, São Paulo tem essa vocação vanguardista de líder. Está todo mundo querendo ir para a substituição tributária? Vamos, então, no sentido contrário. Não precisamos mais da substituição tributária. Temos, afinal, um sistema informatizado de vanguarda. Queremos cobrar tributo pelo valor devido, não por presunções indevidas ou cálculos feitos por regimes especiais, não transparentes e não convencionais. Esta é uma lição que São Paulo poderia dar a todos os Estados brasileiros: atraindo com essa ação positiva os bons contribuintes para São Paulo, onde além da garoa, o Fisco tributa sua operação pelo valor real e no momento efetivo do fato gerador.

Moura: Depois de tudo que você disse, parece claro que sua proposta tem tudo a ver com a recuperação daquela velha ideia de democracia em Atenas, da ágora, expressa no controle social do Estado. É isso?

Eurico: Perfeito! Na ágora antiga, eu tinha os cidadãos que se manifestavam sobre a produção da lei. A nova ágora de hoje, sustentada nos sistemas de informação, é muito maior e mais rica. Dentro dessa ágora, temos a possibilidade de fazer com que todos os cidadãos, e não apenas um grupo, possam participar da efetiva realização da Lei. E temos, também, a possibilidade de construir a legalidade votada na ágora, enriquecida online através da transparência de todos os atos concretos praticados pelos agentes do Estado na interpretação e aplicação da lei. Há uma oportunidade histórica de construirmos certeza e



segurança jurídica sem mais reformas legislativas: é o momento é de os agentes fiscais assumirem seu papel histórico de protagonistas da legalidade nessa nova ágora da informação para serem abraçados e protegidos pela sociedade que obterá o sentido da legalidade tributária sem a necessidade da intermediação de advogados ou consultores. O público aguarda que subam ao palco, os derradeiros porta-vozes da legalidade tributária: é abandonar os mitos do segredo, enfrentar a timidez, colocar coragem na ação e aguardar os aplausos... O Brasil agradece!