



Recebido em 21 ago. 2015.

Aceito em 20 out. 2015.

A DISTORÇÃO NO USO DE MEDIDAS PROVISÓRIAS NA SEARA TRIBUTÁRIA E SEUS REFLEXOS NA ILEGALIDADE DA MP 685/2015

*Paulo Vítor Avelino Silva Barros**

RESUMO: A utilização de medidas provisórias na seara tributária, conquanto possível, enfrenta ácidas críticas doutrinárias. Na realidade política pátria, seu uso encontra-se predominantemente viciado pela falta dos requisitos constitucionais de relevância e urgência e pela afronta a certos princípios tributários do ordenamento. Nessa toada, o presente trabalho examina tal problemática, investigando especificamente a MP 685/2015, que versa, dentre outros temas, sobre uma série de tormentosas medidas antielisivas adotadas pelo Governo Federal, cujo escopo volta-se efetivamente para um questionável aumento na arrecadação tributária. Desta feita, conclui-se pela necessária revisão do uso de medidas provisórias no âmbito fiscal, repudiando, especialmente, a MP supracitada.

Palavras-chaves: Medidas Provisórias. MP 685/2015. Planejamento Tributário. Medidas Antielisivas.

“A proliferação de burocratas leva inevitavelmente a isso: maiores arrecadações de impostos sobre a parte produtiva da sociedade são os sinais reconhecíveis de uma sociedade, não grande, mas decadente”.

(William Henry Chamberlin (1897-1969))

1 INTRODUÇÃO

As diretrizes que orientam o Direito Tributário brasileiro se propõem a limitar o poder dos governantes na atividade da tributação por meio, especialmente, de regras e princípios correlacionados com a segurança jurídica e a legalidade, edificando-se todo um arcabouço nor-

* Graduando em Direito pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte, cursando o 8º período.

mativo em favor do contribuinte.

Nada obstante, houve também uma preocupação histórica em garantir aos governantes a possibilidade de exercer a atividade legiferante, flexibilizando-se o postulado da legalidade, inclusive, na alçada tributária. Diante desse contexto, a Constituição Federal de 1988 autorizou que o(a) Presidente da República adotasse medidas provisórias, em caso de relevância e urgência - inteligência do artigo 62, *caput*, da Constituição - que, com força de lei, intercederiam na política fiscal do país.

Ocorre que a possibilidade de o Poder Executivo legislar deveria seguir estritamente o teor do dispositivo constitucional, surgindo apenas excepcionalmente, presentes os requisitos constitucionais. Contudo, infelizmente, a jurisprudência tem atribuído perigoso poder discricionário ao Chefe do Executivo para constatar esses requisitos, de modo que a utilização de tais medidas se desvirtuou da sua natureza excepcional e tornou-se instrumento corriqueiramente utilizado para a indevida intervenção presidencial na ordem fiscal e econômica. Nessa conjuntura, grande parte da doutrina passou a repudiar veementemente a utilização de medidas provisórias, mormente na esfera tributária, em que o postulado da segurança jurídica deveria ser maximizado.

Particularmente, os prejuízos para o contribuinte e para a ordem tributária agravam-se ainda mais no caso da Medida Provisória nº 685, publicada em 22 de julho de 2015.

Alegando motivos de recomendação internacional, transparência e planejamento tributário, o ato presidencial estabelece que o conjunto de operações realizadas no ano anterior que envolva atos ou negócios jurídicos que acarretem supressão, redução ou diferimento de tributo, em certas situações, deverá ser declarado pelo sujeito passivo à Secretaria da Receita Federal. Dessa maneira, tenta-se coibir, de forma atécnicamente e ilegal, eventuais condutas elisivas (mesmo que lícitas) por parte dos contribuintes.

Outrossim, o descumprimento dessa nova obrigação tributária caracteriza omissão dolosa do sujeito para fins de sonegação ou fraude fiscal, fato que irá permitir a cobrança de juros, a incidência de multa sob o valor devido e, quiçá, dará azo a futuros processos criminais. Ainda, dá providências relativas ao procedimento administrativo de recolhimento de tributo, alterando prazos e condições e mitigando a presunção de inocência do contribuinte.

Ora, além de incidir em flagrante inconstitucionalidade – ausente a relevância e a urgência – o ato presidencial vergastado hostiliza uma gama de princípios de proteção ao contribuinte e de limitação ao poder de tributar: estabelece a criação de uma nova obrigação tributária fundada em conceitos extremamente vagos; garante poderes discricionários à administração tributária, possibilitando a tributação por analogia; regulamenta em desfavor do contribuinte o processo de defesa administrativa; viola o direito ao planejamento tributário pela empresa e, ainda, permite que a desobediência à obrigação possa gerar consequências que ecoem, eventualmente, até a esfera criminal.

Diante desse panorama, o presente estudo dissecou o instituto da medida provisória no Direito Tributário, trazendo considerações doutrinárias e o entendimento jurisprudencial

sobre a matéria, bem como a sua hodierna aplicação no ordenamento brasileiro. Em seguida, debruça-se sobre a recentíssima Medida Provisória 685/2015, explicando como o ato do Chefe do Executivo incorreu em patente ilegalidade. Por fim, tece paralelos entre a crise de confiança social na política fiscal arrecadatória brasileira e as críticas contra a MP 685/2015, concluindo pela necessidade de revisão do instituto na seara tributária e pela obrigatória rejeição do ato presidencial pelos órgãos competentes.

2 A NATUREZA DA MEDIDA PROVISÓRIA E A SUA EQUIVOCADA UTILIZAÇÃO EM SEDE DE MATÉRIA TRIBUTÁRIA: CONSIDERAÇÕES DOCTRINÁRIAS E JURISPRUDENCIAIS

Para a manutenção da higidez do Estado Democrático de Direito, faz-se vital que cada um dos três poderes – Executivo, Legislativo e Judiciário – atue dentro de sua esfera de competência, respeitando a arquitetura desenhada por Montesquieu¹ e o teor do artigo 2º da Constituição Federal. Nessa conjectura, no entanto, nada obsta que qualquer um dos poderes atue atipicamente, intervindo salutar e parcialmente na dimensão do outro, em obediência ao que prevê o sistema de freios e contrapesos que orienta a ordenação constitucional brasileira.

Com efeito, é nesse cenário que desponta a possibilidade de que o Poder Executivo exerça a atividade legiferante, por meio, notadamente, da utilização de medidas provisórias. Essas, com força de lei, poderão incidir em caso de relevância e urgência, respeitadas as vedações estabelecidas na Constituição Federal. Nesse momento, todavia, paira a indagação: como constatar a relevância e a urgência de uma determinada MP?

A despeito das inúmeras construções doutrinárias em sentido oposto², o Supremo Tribunal Federal há muito decidiu que tais pressupostos se revestem de caráter político e discricionário, cabendo ao Chefe do Executivo a sua apreciação³, sendo possível que o Congresso Nacional suste tais atos, por previsão constitucional (Art. 49, V, CF). Ademais, entende o STF que caso algum dos pressupostos mostre-se descabido objetivamente, deve também o Poder Judiciário decidir, quando provocado, pela ilegitimidade da medida provisória, pois, como ato normativo, se submete ao controle de constitucionalidade⁴.

1 Charles-Louis de Secondat (18 de janeiro de 1689 – 10 de fevereiro de 1755), conhecido como Barão de Montesquieu, defendeu em sua célebre obra “O espírito das leis” a tripartição dos poderes, inovando a estrutura política até então vigente, eminentemente absolutista e ditatorial. A filosofia de sua obra e de suas ideias mostrou-se atemporal, com aplicabilidade, inclusive, no ordenamento jurídico brasileiro, hodiernamente.

2 A doutrina, por muito tempo, tentou encontrar critérios objetivos para sua constatação: Clémerson Cléve (1999, p. 70), por exemplo, entendia que a relevância vinculava-se à realização do interesse público e a urgência com o perigo de dano. Celso Antônio Bandeira de Mello (2000, p. 13), por sua vez, comentando o instituto, não chega a conceituar seus requisitos, mas explica que tais noções não deveriam ser aferidas apenas pelo Presidente, pois o seu juízo discricionário absoluto poderia infirmar a legitimidade da instituição democrática brasileira. Teses que não receberam guarida pelo entendimento jurisprudencial.

3 Os conceitos de relevância e de urgência a que se refere o art. 62 da Constituição, como pressupostos para edição de medidas provisórias, decorrem, em princípio, do juízo discricionário de oportunidade e de valor do Presidente da República, mas admitem o controle judiciário quanto ao excesso do poder de legislar, o que, no caso, não se evidencia de pronto. (ADI n. 162, rel. Min. Moreira Alves, j. 14-12-1989).

4 Consoante aduz a Ministra Ellen Gracie, como relatora no julgamento da ADI 2.527-9/DF, cabe ao Poder Judiciário, quando provocado, a avaliação da dimensão dos requisitos de relevância e urgência na medida provisória unicamente nos casos em que sua ausência seja manifesta, caracterizando-se notável ingerência no poder de legislar pelo Poder Executivo.

Ocorre que tal medida, prevista como sustentáculo da democracia brasileira, passou a ser utilizada de forma descompassada e rotineira, violando a sua natureza excepcional. A título de exemplificação, apenas no mês de julho de 2015, sete medidas provisórias foram instituídas (média de aproximadamente uma medida a cada quatro dias, o que extrapola significativamente os limites da razoabilidade, dadas as matérias tratadas).⁵ Ainda, associado a tal quadro, vê-se um Congresso Nacional moroso, incapaz de agir preventivamente no controle da constitucionalidade das medidas que, diversas vezes, apenas perdem a validade após o término do prazo legal estipulado para sua conversão em lei ou com o trancamento da pauta.

Ora, malgrado existam, de fato, casos em que se percebem certa urgência e relevância, o exame casuístico de cada medida demonstra a falta de verossimilhança no juízo de valor presidencial, o que autoriza a conclusão de que se vive, atualmente, o império das “desmedidas provisórias”. Tal expressão, reverberada pelo Ministro Celso de Mello ainda em 2002⁶, permanece válida e representa esse caótico e insustentável panorama que ganha fôlego a cada medida arbitrária e inconstitucional que vem a ser elaborada.

Felizmente, evitando maior massacre à higidez institucional, a Constituição estabelece uma série de vedações ao uso das medidas provisórias, limites esses expressos com a Emenda Constitucional 32/2001. Acontece que, com esse advento, legitimou-se a utilização – que já se fazia - de medidas provisórias no âmbito fiscal, inobstante, para muitos, trate-se de tema de regime de direito individual haurido como cláusula pétrea do ordenamento brasileiro (CARRAZZA, 2008, p. 277).

Com a devida vênia, se o Direito Tributário propõe a limitação ao poder de tributar, faz pouco sentido que o Chefe do Executivo possua a aptidão legal para legislar sobre a matéria, que se sustenta justamente na delineação objetiva e concreta das obrigações imputadas aos contribuintes. Trata-se de medida antidemocrática (ICHIHARA, 2003, p. 99) que viola o objetivo precípua da legislação fiscal: a segurança acerca da tributação imposta. Nesse raciocínio, uma análise sistemática do Código Tributário Nacional e da Constituição demonstra que o contribuinte não pode ser subjugado ao arbítrio do Executivo, mormente no Brasil, em que vigora uma alta carga tributária que destoa frequentemente da qualidade dos serviços oferecidos pelo Estado ao particular.

O curioso caso das medidas provisórias na esfera tributária, então, conservou-se no

5 Medidas Provisórias posteriores à Emenda Constitucional n. 32 (2015). Disponível em: <http://www4.planalto.gov.br/legislacao/legislacao-1/medidas-provisorias/2015-posteriores-a-emenda-constitucional-no32#content>. Acesso em: 03 ago. de 2015.

6 A crescente apropriação institucional do poder de legislar, por parte dos sucessivos Presidentes da República, tem despertado graves preocupações de ordem jurídica, em razão do fato de a utilização excessiva das medidas provisórias causar profundas distorções que se projetam no plano das relações políticas entre os Poderes Executivo e Legislativo. Nada pode justificar a utilização abusiva de medidas provisórias, sob pena de o Executivo, quando ausentes razões constitucionais de urgência, necessidade e relevância material, investir-se, ilegítimamente, na mais relevante função institucional que pertence ao Congresso Nacional, vindo a converter-se, no âmbito da comunidade estatal, em instância hegemônica de poder, afetando, desse modo, com grave prejuízo para o regime das liberdades públicas e sérios reflexos sobre o sistema de *checks and balances*, a relação de equilíbrio que necessariamente deve existir entre os Poderes da República. Cabe ao Poder Judiciário, no desempenho das funções que lhe são inerentes, impedir que o exercício compulsivo da competência extraordinária de editar medida provisória culmine por introduzir, no processo institucional brasileiro, em matéria legislativa, verdadeiro cesarismo governamental, provocando, assim, graves distorções no modelo político e gerando sérias disfunções comprometedoras da integridade do princípio constitucional da separação de poderes. (ADI 2.213-MC, rel. min. Celso de Mello, julgamento em 4-4-2002, Plenário, DJ de 23-4-2004.)

tempo, caracterizando-se como mais um dos absurdos jurídicos que se perpetuaram a partir do posicionamento das Cortes Superiores. De toda sorte, a doutrina majoritária – como Hugo de Brito Machado (2014) e Luciano Amaro (2008) – se posiciona fortemente contra a sua utilização, porquanto fira fatalmente o princípio da legalidade e a segurança jurídica devida ao contribuinte. Mais que isso, seu uso agrava ainda mais a já degradada separação dos poderes, que permanece cada vez mais à mercê dessa apropriação do poder de legislar pelo Executivo.

Além disso, a insegurança institucional que vive o contribuinte não cessa, certamente, nessa seara. Isso porque, em certas situações, determinadas medidas ferem de morte todo o arcabouço principiológico e normativo que milita em favor do contribuinte. Leia-se, tais atos nitidamente instituem regras ilegais e abusivas na proporção em que desrespeitam não só a Constituição, mas toda a legislação ordinária, manifestamente com a violação aos princípios e regramentos tributários vigentes. Sob esse terreno, foi publicada, em 22 de Julho de 2015, a distorcida Medida Provisória 685, doravante objeto do presente estudo.

3 A FLAGRANTE ABUSIVIDADE DA MP 685/2015 E SEUS COROLÁRIOS

Em um contexto de instabilidade política, escândalos de corrupção e crise econômica, em meio a jatos semanais de operações e delações que tornam impossíveis quaisquer previsões no cenário político (ESCADA, 2015, p. de internet), o Ministério da Fazenda levou à Presidência da República uma série de propostas antielisivas cujo objetivo voltava-se, teoricamente, para o aumento na transparência das estratégias de planejamento tributário das empresas. Desse modo, estar-se-ia conferindo maior segurança jurídica às operações negociais e gerando economia de recursos públicos em litígios desnecessários e demorados. Sob esses pretextos, então, o Poder Executivo instituiu a polêmica Medida Provisória nº 685 de 2015.

Seguindo essa linha de raciocínio, o mencionado ato presidencial passou a exigir que as operações que caracterizem supressão, redução ou diferimento de tributo, mesmo que permitidas pela legislação tributária, sejam declaradas à Receita Federal, nas situações previstas pela medida. Ademais, consignou que o descumprimento dessas obrigações caracteriza omissão dolosa do sujeito passivo com intuito de sonegação ou fraude e os tributos devidos serão cobrados acrescidos de juros de mora e de multa. Por fim, estabeleceu prazos diferenciados para que o sujeito passivo recolha ou parcele os tributos eventualmente devidos.

Ocorre que tais obrigações - hipoteticamente alinhadas à filosofia tributária internacional de regras de transparência bem sucedidas no direito alienígena⁷ - mascara outras metas

7 Fundamentando a imprescindibilidade dessa perspectiva de fiscalização, afirma o Ministro que existe uma série de precedentes de ordem internacional que demonstram que a revelação obrigatória das operações negociais pelos contribuintes: “o Plano de Ação sobre Erosão da Base Tributária e Transferência de Lucros (Plano de Ação BEPS, OCDE, 2013), projeto desenvolvido no âmbito da OCDE/G20 e que conta com a participação do Brasil, reconheceu, com base na experiência de diversos países (EUA, Reino Unido, Portugal, África do Sul, Canadá e Irlanda), os benefícios das regras de revelação obrigatória a administrações tributárias. Assim, no âmbito do BEPS, há recomendações relacionadas com a elaboração de tais regras quanto a operações, arranjos ou estruturas agressivos ou abusivos”. Desta feita, alega-se, em síntese, que os administrados passariam a adotar posturas mais cautelosas, de forma que a relação entre o fisco e o contribuinte mostrar-se-ia mais harmônica e menos onerosa para os cofres públicos. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Mpv/mpv685.htm> Acesso em: 08 ago. 2015.

do Governo Federal, notadamente vinculadas ao aumento da arrecadação fiscal, por meio de manifesta “transparência de mão única” (BASTOS, SATO, 2015, p. de internet). Ainda, oportunista quanto à fragilidade institucional e antidemocrático em sua essência, o ato presidencial tratou de violar diversas outras garantias básicas dos contribuintes, transmitindo, quase que integralmente, visível inconstitucionalidade.

Postas tais considerações, para compreender de modo mais claro todo o assunto em tela, faz-se necessário o exame específico de cada característica abusiva do ato presidencial. Nesse esteio, parte-se para o estudo individualizado dos elementos e corolários afetos à Medida Provisória nº 685/2015, com fulcro nos temas que seguem.

3.1 A inobservância dos requisitos constitucionais de relevância e urgência: reflexos do exercício arbitrário do Poder Executivo na elaboração de medidas provisórias

De antemão, é necessário registrar que o conteúdo tratado pela MP 685 evidencia a inexistência de qualquer urgência que justifique a atuação legislativa pelo Poder Executivo. Isso porque, a despeito do juízo discricionário da Presidência para constatar tal pressuposto, a questão da transparência fiscal no Brasil não sofreu qualquer alteração ou impacto que permita a imediata intervenção pelo Governo Federal nessa seara. Ora, analisando-se a exposição de motivos da MP em tela, não se encontra sequer um único argumento quanto à urgência do ato, limitando-se a fundamentá-lo com base na importância da transparência da relação fisco-contribuinte. Sendo assim, qual a verdadeira razão para que esse seja o momento favorável para que Poder Executivo estabeleça tais medidas?

Notadamente, não se trata de urgência, mas de conveniência governamental em face da instabilidade institucional vivida no campo político e econômico brasileiro. Não há elementos que indiquem a necessidade momentânea da MP 685/2015, pelo que é possível concluir que os objetivos pretendidos, na verdade, são meramente fiscais. Surgem, então, intensas críticas e desconfianças de que a medida servirá para o desiderato unilateral da arrecadação em detrimento dos direitos e garantias individuais dos contribuintes (ESTRADA, 2015, p. de internet).

Noutro pórtico, não há como imaginar que a criação de uma obrigação tributária acessória destinada à prestação de informações ao Fisco demande tamanha imprescindibilidade. A arrecadação tributária brasileira funciona de modo pleno e não há como constatar elemento objetivo hábil a ensejar essa atropelada intervenção presidencial. Afinal, as matérias enxertadas no artigo 7º da MP já são passíveis de fiscalização pela Receita, sendo público e notório que o Brasil possui, atualmente, um sistema de fiscalização e arrecadação extremamente eficiente, considerado um dos melhores em todo o mundo (HAIDAR, 2015, p. de internet).

Com efeito, não se percebe qualquer relevância no dispositivo em testilha, na medida em que a Receita Federal já possui meios idôneos à fiscalização e arrecadação. Na verdade, a princípio, sequer seria necessária a edição de medida provisória para disciplinar qualquer obri-

gação acessória, haja vista que a jurisprudência dominante no STF⁸ entende que a legislação tributária, em sentido amplo, possui o condão de instituir tais obrigações, sem a necessidade de lei para versar sobre a matéria ou, por conseguinte, de ato presidencial⁹.

Dessa maneira, mostra-se que os interesses do Governo Federal na elaboração da medida não pretendem aperfeiçoar o postulado da transparência na arrecadação tributária, mas, efetivamente, instituir poderes discricionários para possibilitar ao fisco angariar mais recursos. Destarte, ausentes os pressupostos constitucionais para a MP, percebe-se que, na verdade, o Governo solapa direitos dos contribuintes, instalando, abusivamente, um poder extraordinário para a administração tributária. Vícios que, por si só, implicam notória inconstitucionalidade na medida em exame.

3.2. Cláusulas abertas, tributação por analogia e violação à livre iniciativa: a contribuição da MP 685/2015 para a insegurança jurídica e econômica vivenciadas pelo contribuinte

Observando literalmente o teor do artigo 7º da MP 685/2015, percebe-se que a obrigação de informar as operações à Receita Federal ocorrerá quando “os atos ou negócios jurídicos praticados não possuírem razões extratributárias relevantes; a forma adotada não for usual, utilizar-se de negócio jurídico indireto ou contiver cláusula que desnature, ainda que parcialmente, os efeitos de um contrato típico; ou tratar de atos ou negócios jurídicos específicos previstos em ato da Secretaria da Receita Federal do Brasil”.

Diante dessas previsões, percebe-se então que o objetivo do Governo Federal não é o de transparência quanto aos tributos devidos pelo contribuinte, porquanto nenhuma das hipóteses trazidas caracterize fato gerador do tributo. Na verdade, a finalidade precípua da MP é que o contribuinte informe à administração tributária todo ato que possa beneficiá-lo por meio de elisão fiscal. Ou seja, o Executivo pretende, agora, que o contribuinte demonstre e informe, de modo burocrático e moroso, todas as operações efetuadas que acarretem ou possam acarretar diminuição na carga tributária paga.

Olvida o Governo Federal, no entanto, que o contribuinte tem o pleno direito de estruturar o seu planejamento tributário da melhor forma possível, desde que dentro da legalidade.

8 PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ORDINÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO. JUSTO RECEIO. AUSÊNCIA DE PROVA. IMPETRAÇÃO NORMATIVA. MÉRITO. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. VIOLAÇÃO INEXISTENTE. PRINCÍPIO DA RAZOABILIDADE. INFRINGÊNCIA AFASTADA. RESOLUÇÃO ANVISA RDC 320/2002. INAPLICABILIDADE AO CASO. 1. A impetrante objetiva eximir-se de obrigação tributária acessória consistente em fazer lançar, nas notas fiscais que acobertam as operações de transporte de seus produtos farmacêuticos do seu depósito, situado em São Paulo, para suas filiais com sede em Minas Gerais os respectivos números dos lotes de fabricação, tal como previsto pelo CONFAZ no AJUSTE SINIEF n.º 07/2002 e, no plano estadual, no Decreto 43.128/2002(...). A legalidade exigida para a imposição da obrigação tributária instrumental não é estrita, ou seja, pode advir de ato normativo que não a lei em sentido formal. Todos aqueles veículos normativos previstos no art. 96 do CTN, tais como decretos e regulamentos, entre outros contidos no art. 100, são aptos a formar vínculo jurídico tributário acessório. (...) 9. Recurso ordinário não provido. (STJ, Relator: Ministro CASTRO MEIRA, Data de Julgamento: 09/11/2010, T2 - SEGUNDA TURMA)

9 A despeito de tal posicionamento estar sedimentado na jurisprudência e expresso em lei (art. 113, §2º, CTN), é necessário destacar a existência de teses contrárias, no sentido de que a obrigação acessória deve estar prevista em lei para poder ser exigida. Tal entendimento minoritário fundamenta-se na legalidade tributária e na segurança jurídica do contribuinte, sendo defendida, por exemplo, por Luiz Alberto Gurgel de Faria (Código Tributário Nacional Comentado, coordenação de Vladimir Passos de Freitas, 6ª edição, RT, 2013). Porém, apesar de coerente e bem fundamentada, tal tese acabou sendo repudiada por outros doutrinadores, a exemplo de Hugo de Brito Machado (2014) e Luís Eduardo Schoueri (2015).

Ao contrário do que se pretende com a MP, o contribuinte não precisa explicar os motivos que o levaram a optar por determinado negócio jurídico, pois, conforme ensina Leandro Paulsen (2005, p. 949): “Nada deve impedir o indivíduo de, dentro dos limites da lei planejar adequadamente seus negócios, ordenando-os de forma a pagar menos impostos. Não lhe proíbe a lei, nem tampouco se lhe opõe razões de ordem social ou patriótica”.

Registre-se que a matéria versada nessa MP aproxima-se bastante de uma tentativa de regulamentação do parágrafo único do artigo 116 do CTN sobre a criação de uma cláusula antielisiva. Acontece que tal matéria ainda não se encontra disciplinada por lei, já tendo sido rejeitada pelo Congresso Nacional em sede de medida provisória (MP 66/02). Dessa forma, ainda não existe qualquer regulamentação apta a respaldar a MP 685, de sorte que não existe ilegalidade nenhuma nas escolhas afetas ao planejamento tributário, por mais que o objetivo do negócio seja, sucintamente, a redução dos impostos devidos.

Note-se que, a despeito da fracassada tentativa presidencial pretérita para versar sobre a matéria, o Governo insiste, com a medida em pauta, em tentar satisfazer o seu furor arrecadatório. Destarte, imbuída de conceitos discricionários e cláusulas abertas, como “negócio usual” e “razões extratributárias relevantes”, a medida cria um poder ilegítimo e abusivo para a Receita Federal que, na prática, poderá exercer o seu juízo de valor sobre a operação negocial e declará-la, por exemplo, como negócio não usual. Dessa maneira, a atividade da Administração Pública – que deveria ser francamente vinculada – transformou-se, evidenciando notável discricionariedade para o órgão, que se tornou legítimo para definir, ao seu arbítrio, as situações tributáveis.

Possibilita-se, assim, a vedada tributação por analogia, repudiada expressamente pelo Código Tributário Nacional. Malgrado não haja qualquer previsão legal que possibilite a cobrança, a administração fiscal poderá decidir pela desconsideração do negócio em favor da operação que renda maior carga tributária e, dessa forma, tributar analogamente negócio jurídico distinto daqueles previstos como tributáveis. Nesse contexto, o contribuinte permanece na eterna dúvida de se será ou não tributado ou se deve ou não declarar determinado tributo, situação instável e insegura que não merece abrigo no Direito Tributário. Elucidando e exemplificando o tema, Raul Haidar (2015, p. da internet) assevera:

Chega a ser assustador que o artigo 7º tente definir o que seja ‘forma adotada não usual’ que ‘desnature, ainda que parcialmente, os efeitos de um contrato típico’. Ora, o que são contratos típicos, além dos regidos pelo Código Civil e demais disposições legais aplicáveis? Parece que ainda vigoram os princípios da livre iniciativa, do direito ao trabalho e a legitimidade do lucro lícito, base fundamental do capitalismo

No mesmo sentido, Roberto Duque Escada (2015, p da internet), indagando sobre tal regramento, acrescenta as seguintes reflexões:

No que concerne ao inciso I, como poderá saber o contribuinte se as razões extratributárias da realização de uma operação serão consideradas relevantes ou não?

Quem será o árbitro da relevância dos motivos não fiscais, caso o contribuinte entenda por não apresentar a declaração? Uma fiscalização que só pensa em arrecadar?

Nessa conjuntura, não há mera afronta à legalidade tributária ou aos requisitos constitucionais para edição de Medida Provisória. A MP 685 dificulta diretamente a concretização de um fundamento da República Federativa do Brasil, qual seja o direito à livre iniciativa (Art. 1º, IV, CF). A atividade empresarial não sabe os limites da atuação do fisco, visto por muitos como verdadeiro inimigo do crescimento produtivo. A medida, então, induz um desestímulo à iniciativa privada, evidenciando uma cultura arrecadatória falida, em que o crescimento da nação está vinculado unicamente aos tributos arrecadados, a despeito da insatisfação popular com a arrecadação e das consequências dessa gradativa e elevada tributação na esfera dos contribuintes.

Mas tal consequência extrafiscal da MP 685 2015 reflete não mais que outra das mal planejadas intervenções do Estado na economia. Tentando remediar problemas gravíssimos com medidas pontuais e equivocadas, o Governo volta suas atenções para a direção do retrocesso, não percebendo que tais atos não irão, de modo algum, resolver definitivamente problemas de crise financeira ou de administração tributária. Preserva-se, assim, a cultura de competências furtivas, de arrecadação a todo o custo¹⁰ e de falta de consciência e de planejamento econômico.

Em suma, quanto ao que estabelece o artigo 7º da MP, conclui-se que a (des)inteligência do dispositivo garante poderes discricionários e abusivos à Receita, possibilitando a tributação por analogia, ferindo o direito ao planejamento tributário da empresa e, mais que isso, viola diretamente a livre iniciativa, induzindo consequências extrafiscais de retenção do desenvolvimento econômico e financeiro. Motivos também suficientes para que o Congresso suste, sem qualquer dúvida, o ato presidencial.

3.3. A ilegal presunção de omissão dolosa para fins de sonegação e fraude pelo descumprimento da obrigação tributária estipulada e a flagrante violação à ampla defesa na ordem administrativa

O extenso rol de críticas contra a MP 685/2015 não se exaure com a mera instituição da obrigação acessória dissecada alhures. Deveras, as aberrações jurídicas oriundas do ato presidencial tornam-se ainda mais nefastas quando se trata do modo pelo qual a Receita poderá cobrar eventuais tributos devidos e as sequelas do descumprimento da obrigação. Isso porque, caso haja o descumprimento da obrigação supracitada, caracteriza-se omissão dolosa do contribuinte para fins de sonegação ou fraude fiscal, acarretando a cobrança do tributo acres-

¹⁰ Elucidando o tema, observa-se essa ilustrativa situação: “A carga tributária brasileira deve subir em 0,8 ponto porcentual do PIB (Produto Interno Bruto) neste ano por conta do ajuste fiscal proposto pelo governo federal. Isso significa que os brasileiros devem pagar R\$ 47,5 bilhões a mais em impostos e contribuições se todas as medidas propostas forem colocadas em prática. Os cálculos são do IBPT (Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação).” Disponível em: <<http://economia.uol.com.br/noticias/infomoney/2015/05/11/brasileiro-tera-que-pagar-r-47-bilhoes-a-mais-em-tributos-gracas-a-ajuste-fiscal.htm>> Acesso em: 19 ago 2015.

cido de juros de mora e de multa.¹¹ Dessa maneira, legitima-se uma tormentosa presunção em desfavor do contribuinte, considerado inicialmente como culpado, a despeito da motivação que o levou a não proceder à informação.

Bem verdade que a obrigação cobrada do contribuinte, como se notou, paira sobre conceitos extremamente subjetivos. As situações em que o contribuinte precisa informar determinado negócio jurídico à Receita Federal não se mostram tão claras e palpáveis a ponto de que ele saiba concretamente o que deve ser informado (PIRES, 2015, p. de internet). Seguindo esse raciocínio, então, representa gravame altamente injusto que o sujeito passivo seja taxado de “culpado” pelo simples descumprimento da obrigação, ao passo que não existe qualquer diálogo anterior entre fisco e contribuinte apto a delinear expressamente as obrigações devidas.

O Governo Federal, entretanto, menospreza que a multa tributária tem caráter de sanção penal, devendo ser tutelada por regras próprias do Direito Processual e Material Penal. Afinal, conforme elucida Torres (2015, p. da internet):

Os princípios do direito de defesa, da presunção de inocência, do ônus da prova, vê-se, terão sempre cabimento nos processos administrativos relativos a autos de infração em matéria tributária. Contraria o Estado Democrático de Direito fundado pela Constituição de 1988 admitir uma aplicação do Código Tributário Nacional ou das leis processuais anteriores sem o filtro dos seus princípios. Logo, descumpra a lei tributária quem não observa a presunção de inocência e as garantias democráticas do contraditório e do dever de ônus da prova a quem acusa

Com essa sorte, onde se encontra a presunção de inocência do contribuinte nessa relação? Ao particular, vulnerável na relação com o Estado, não deve recair o ônus de comprovar a sua “não culpa” na omissão disposta, na medida em que à acusação cabe provar as alegações feitas. Ao contrário, a MP 685/2015 notadamente massacra o contribuinte diante do poder imperial da Receita, que o reputa indiscutível sonegador, restando “às urtigas o princípio da presunção de inocência” (HAIDAR, 2015, p. de internet).

Insta consignar que tal omissão pode ser ainda mais prejudicial ao contribuinte, na medida em que constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo mediante omissão de informação (vide Lei nº 8.137/1990). O referido instrumento normativo tutela as situações em que o sujeito passivo poderá ser sancionado com pena privativa de liberdade entre 2 e 5 anos, além de multa, e, conjugado com a MP em tela, faz saber que tal omissão – presumidamente dolosa – poderia enquadrar a conduta do particular no delito supramencionado. Nessa toada, a MP 685 prejudica o contribuinte também na esfera criminal. Afinal, as consequências do ato presidencial se refletem de modo amplo na seara penal, alvejando ainda mais o contribuinte. Viola-se, dessa forma, vedação expressa pela Constituição ao uso de medidas provisórias na área criminal, incidindo, mais uma vez, em manifesta inconstitucionalidade.

11 Art. 12, MP 685/2015.

Sucedem que a Receita Federal opera suas atividades em meio a verdadeira transparência unilateral, sem diálogo com o contribuinte, absolutamente subordinado aos anseios e às interpretações da administração. As medidas instituídas demonstram que o particular deve se submeter a todas as exigências do fisco, a despeito de todos os vícios ínsitos à exegese do dispositivo. Se bem que, no seio de um Estado com tamanho apetite para arrecadar, haveria como cogitar um procedimento mais democrático e benéfico ao particular?

Não é surpresa, então, afirmar que as falhas do procedimento administrativo não findam com essa abusiva presunção de culpa. Há outra descabida exigência afeta às sanções estipuladas para a inobservância da obrigação, uma vez que a cobrança do tributo devido poderá ser acompanhada de multa de até 150% sobre o valor do pagamento. Ora, tal imposição transgride notadamente o princípio tributário de vedação ao confisco, porquanto a multa ultrapassa bastante o próprio valor da obrigação devida. Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal decidiu que o limite para multas impostas aos contribuintes não poderia ultrapassar 100% do valor da obrigação¹².

Ademais, não é apenas a cobrança pelo descumprimento da obrigação que suscita críticas. Na verdade, da leitura integral da MP 685/2015 percebe-se que, caso a Secretaria da Receita Federal brasileira não reconheça, para fins tributários, as operações declaradas nas hipóteses do artigo 7º, o sujeito passivo será intimado a recolher ou parcelar os tributos devidos em prazo de trinta dias, havendo a incidência apenas de juros de mora.

Ora, apesar de alguns vislumbrarem nesse dispositivo uma vantagem conferida ao contribuinte – na medida em que não incide, nesse valor, qualquer multa – parece, para outros, verdadeira chantagem feita ao particular. No momento em que a administração tributária garante tal “direito” ao contribuinte, induz esse a quitar determinado débito independentemente de esse ser, de fato, juridicamente devido. Então, em meio a cobranças indevidas, conceitos abstratos e uma infrutífera celeridade, o contribuinte age movido pelo impulso do medo de ser, mais uma vez, fulminado pelo poder de arrecadação da Receita.

Nessa linha de inteligência, mais uma vez, necessário destacar as elucidativas e fortes palavras de Raul Haidar (2015, p. da internet):

O artigo 9º pretende que, além da fiscalização, possa a Receita Federal “não reconhecer” operações e intimar o contribuinte para pagar o imposto em trinta dias, sem multa, apenas com juros de mora. Embora isso possa ser relevante, não é matéria que preencha o requisito de urgência. Vemos nisso um único objetivo: fazer dinheiro com a possível preocupação de contribuintes intimados. E isso tem um nome: chantagem. Vem o governo e diz: “não tenho muita certeza se você deve. Mas se você pagar, cobro só juros; se não pagar, leva pesada multa.

12 TRIBUTÁRIO – MULTA – VALOR SUPERIOR AO DO TRIBUTO – CONFISCO – ARTIGO 150, INCISO IV, DA CARTA DA REPUBLICA. Surge inconstitucional multa cujo valor é superior ao do tributo devido. Precedentes: Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ – Pleno, relator ministro Ilmar Galvão – e Recurso Extraordinário nº 582.461/SP – Pleno, relator ministro Gilmar Mendes, Repercussão Geral. (STF, Relator: Min. MARCO AURÉLIO, Data de Julgamento: 25/11/2014, Primeira Turma).

Dessa forma, sob um falho pretexto de imprimir celeridade ao procedimento administrativo, a MP 685 institui mais medidas abusivas que criam presunções absurdas sobre a responsabilidade do contribuinte – que pode gerar consequências ainda mais gravosas para o sujeito passivo – e furta do particular o direito ao procedimento de defesa administrativa comum. Nesse diapasão, portanto, mais uma vez, a MP incorre em flagrante ilegalidade.

4 A CRISE DE CONFIANÇA NA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA E A DEFASADA CULTURA ARRECADATÓRIA DO FISCO BRASILEIRO

Com a edição da Medida Provisória 685/2015, o Governo Federal violou regras de alçada constitucional, princípios do Direito Tributário, regras de limitação do poder de tributar, dentre tantos outros direitos outrora esmiuçados. Contudo, a ojeriza do empresariado contra o ato presidencial se sustenta em outra questão ainda mais problemática no contexto do Estado Democrático de Direito brasileiro: a confiança nas instituições.

Notadamente, os contribuintes brasileiros já partem da premissa que o fisco atua no desiderato de angariar cada vez mais recursos, alvejando os particulares com uma alta carga tributária sem que haja o devido retorno em serviços prestados pelo Estado. Com razão os particulares, ao passo que, dentre os 30 países que cobram as maiores cargas tributárias, o Brasil encontra-se na pior colocação (carga de 35,13% e IDH de 0,718, com base na taxa IRBES)¹³.

Diante de tal cenário, os particulares sentem que o peso da tributação, na verdade, escoa pelo ralo da corrupção e da má-gestão dos recursos. Destarte, constata-se que a MP 685 não intenta, de modo algum, otimizar a transparência fiscal, mas, conforme foi explicado, planeja o aumento dos já penosos tributos pagos pelos contribuintes. Convictos disso, acertadamente, rebelam-se os contribuintes contra grande parte das exigências instituídas pelo Governo Federal, visto como antagonista na desgastante relação jurídica estabelecida.

Quer-se dizer que, se a mesma medida fosse instituída em um país em que existisse forte confiança na Receita e no Governo Federal, certamente o ato seria visto com bons olhos, como ferramenta construtiva na interação entre o fisco e o particular. Afinal, a arrecadação tributária, em muitos países, de fato, funciona em bom proveito ao contribuinte e à população em geral. Infelizmente, o Brasil não pode, ainda, ser enquadrado nesse seletivo grupo de países.

Por tais motivos, parece insustentável tentar instituir no Brasil uma medida que se ampara em um projeto de tributação da seara internacional, qual seja o Plano de Ação sobre Erosão da Base Tributária e Transferência de Lucros (Plano de Ação BEPS, OCDE, 2013), desenvolvido no âmbito da OCDE/G20. Ora, examinando tal plano, percebe-se que dele fazem parte diversos países em que há incontestável confiabilidade nas instituições de fiscalização e administração, fato que facilita a aplicabilidade das recomendações elaboradas no seio de tal

13 Disponível em: <<http://www.opovo.com.br/app/politica/2012/01/24/noticiaspoliticas,2772726/entre-30-paises-com-maior-carga-tributaria-do-mundo-brasil-da-menor-retorno-a-populacao.shtml>> Acesso em: 11 ago. 2015

planejamento.

Deveria atentar o Governo Federal e o Ministério da Fazenda que as normas e recomendações de cunho internacional não são objetos materiais de aplicabilidade plena em qualquer ordenamento. Exigências dessa natureza não se transportam de um sistema tributário para outro sem que haja adequações à cultura e à realidade do país receptor. Sendo assim, o procedimento para a instituição de tal planejamento deveria ser precedido de uma reformulação na concepção da finalidade do tributo e das consequências da tributação.

Não para menos, como é reverberado pela maioria esmagadora da doutrina fiscal, faz-se imprescindível uma pujante reforma tributária em todo o ordenamento jurídico brasileiro. Radicado na antiga cultura de arrecadação a todo custo, o Poder Executivo brasileiro ainda nutre a idéia de que mais impostos irão gerar mais benefícios ao país, olvidando todas as consequências extrafiscais de tais medidas. Os investimentos fogem dessa elevada tributação, os consumidores perdem poder e a economia se retrai. A crise, já aflorada, cresce a olhos vistos, e a reforma tributária, ao relento, parece ser a última opção do Governo.

Com efeito, o surgimento do sentimento de confiança institucional pelos contribuintes não será erguido ao raiar do dia. Tratam-se de mudanças de paradigmas e de concepções, que apenas o tempo e o empenho das instituições poderá engrenar. De toda sorte, é incontroverso que, enquanto tal quadro não é alterado, cabe aos contribuintes lutarem pelos seus direitos, demonstrando e repudiando todas as exigências ilegais e inconstitucionais que lhe forem imputadas. Igualmente, cabe aos demais poderes – Legislativo e Judiciário – tentar conter o ímpeto do Executivo na elaboração de medidas provisórias e na delimitação de sua competência. Afinal, defende-se aqui, por ora, mais do que a simples obediência das regras de edição de MP, mas sim a garantia da manutenção da higidez da República Federativa do Brasil.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A utilização de medidas provisórias na seara do Direito Tributário, no Brasil, encontra-se manifestamente distorcida em face dos postulados de segurança jurídica que militam em favor do contribuinte. A natureza da matéria tributária, consoante doutrina majoritária, exige que a lei, em sentido formal e material, seja o instrumento hábil a reger a relação entre a administração tributária e o contribuinte, sem que os anseios do Poder Executivo se sobreponham às regras de limitação ao poder de tributar.

Entretanto, infelizmente, tem-se notado corriqueira e indevida intervenção governamental na seara fiscal, o que mutila diretamente requisitos constitucionais para a elaboração de medidas provisórias e, mais que isso, viola uma série de preceitos fundamentais que gravitam em torno do Direito Tributário. No caso da MP 685/2015, os gravames se alastram em diversas nuances, ferindo desde o direito ao planejamento tributário do contribuinte ao direito à presunção de inocência do particular quando da cobrança de sanções administrativas.

Nesse terreno fértil para críticas, então, surgem maiores reflexões acerca da política

fiscal brasileira e da confiança que os particulares depositam nas instituições fiscais. Nota-se que o Governo alimenta uma cultura de arrecadação insaciável sem observar todas as consequências de sua tributação e os desdobramentos extrafiscais de cada ato. No caso da MP 685 - que, com sorte, não será convertida em lei – há, por exemplo, notório desestímulo à livre iniciativa, o que acarreta sérias consequências de cunho econômico para o país.

Nada obstante, a despeito da instabilidade política e econômica hodierna, perpetua-se essa defasada política fiscal, tentando o Executivo manter tal cultura com soluções pontuais como a MP 685. Em verdade, o país demanda uma reforma tributária maior e precisa (re)conquistar a confiança social na própria República. Dessa maneira, certamente, o fim colimado por todos – harmonia social da tributação – será alcançado, sem que medidas como essa sejam alvejadas por tamanhas críticas.

Por fim, então, enquanto não se modifica tal quadro, cabe ao Congresso Nacional, por competência constitucional, sustar a MP vergastada. Ao Poder Judiciário, cabe, quando provocado, a constatação da falta dos requisitos necessários à utilização da medida provisória. Desta feita, vencerão os contribuintes mais uma batalha – não contra o fisco – mas contra a abusividade e a inconstitucionalidade que se sustenta com o referido ato presidencial.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário brasileiro**. 14. Ed. São Paulo: Saraiva, 2008

BASTOS, Frederico Silva; SATO, Katherine Borges. **MP 685 prevê transparência de mão única, sem diálogo com o fisco**. Conjur, São Paulo, 31 jul. 2015. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2015-jul-31/frederico-bastos-katherine-sato-mp-685-preve-transparencia-mao-unica-dialogo-fisco>>. Acesso em: 08 ago. 2015.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Tributário Aplicado**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2008

CLÈVE, Clèmerson Merlin. **Medidas Provisórias**. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Max Limonad, 1999

ESTRADA, Roberto Duque. **MP 685 exemplifica crise de confiança na administração tributária**. Conjur, São Paulo, 5 ago. 2015. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2015-ago-05/consultor-tributario-mp-685-mostra-crise-confianca-administracao-tributaria>> Acesso em: 08 ago, 2015.

Haidar, Raul. **MP 685 desmoraliza Poder Legislativo e aterroriza contribuintes**. Conjur, São Paulo, 3 ago. 2015. Disponível em <http://www.conjur.com.br/2015-ago-03/justica-tributaria-mp-658-desmoraliza-poder-legislativo-aterroiza-contribuintes>, Acesso em: 08 ago. 2015.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Direito Tributário**. 12ª Ed. São Paulo: Editora Atlas, 2003

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 34. ed. São Paulo: Malheiros, 2014

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2000

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. Porto alegre: Livraria do Advogado, 2005.

PIRES, Paula Beatriz Loureiro. **Termos usados na Medida Provisória 685 são amplos e ambíguos**. Conjur, São Paulo, 14 ago. 2015. Disponível em: < <http://www.conjur.com.br/2015-ago-14/paula-pires-termos-usados-mp-685-sao-amplos-ambiguos>.> Acesso em: 16 ago. 2015.

SCHOUERI, Luiz Eduardo. **Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

TORRES, Heleno Taveira. **Multas tributárias devem observar a constituição**. Conjur, São Paulo, 9 abr. 2014. Disponível em: < <http://www.conjur.com.br/2014-abr-09/consultor-tributario-multas-tributarias-observar-constituicao>>. Acesso em: 06 ago. 2015

Vladimir Passos de Freitas (coord). **Código Tributário Nacional Comentado**. 6 ed. São Paulo: RT, 2013

THE DISTORTION IN THE USE OF BRAZILIAN PROVISIONAL MEASURES (MP) IN THE TAXATION FIELD AND ITS CONSEQUENCES IN THE UNLAWFULNESS OF THE MP NUMBER 685/2015

ABSTRACT: The use of provisional measures in the taxation field, although possible, faces acid critics. On the Brazilian political reality, its application is found mainly misused due to the lack of constitutional requirements of relevance and urgency and the affront to principles of the country's tributary law. Thus, this study examines, specifically, the temporary measure 685/2015, which, among other themes, discusses a series of actions intended to fight the legal reduction of taxes by the federal government, whose goal faces a questionable increase in tax revenues. Therefore, it's necessary to inspect the use of provisional measures, rejecting the action aforementioned.

Keywords: Provisional Measure. Number 685/2015. Taxation Plan. Anti-avoidance Norm.