

## MESA DE DEBATES DO IBDT DE 01/12/2011

### Integrantes da Mesa:

Dr. Ricardo Mariz de Oliveira

Dr. Luís Eduardo Schoueri

Dr. João Francisco Bianco

Dr. Salvador Cândido Brandão

Dr. Fernando Aurélio Zilveti

Dr. Paulo Celso Bergstrom Bonilha

Dr. Paulo Victor Vieira da Rocha

**Sr. Presidente Ricardo Mariz de Oliveira:** Já que o Dr. Zilveti chegou... Bom dia a todos!

Hoje, nós temos a grata satisfação de ter conosco o Paulo Victor Vieira da Rocha, que vai falar sobre um tema interessantíssimo. E eu vou fazer como padre do interior, que espera a igreja encher para começar a missa. O nosso pessoal está habituado a chegar por volta de 8h30, então vamos dar um tempinho aqui para você expor o seu tema.

Pequeno expediente... Recebemos anteontem, a Dialética n°. 26 do Direito Tributário Atual, que contém os trabalhos do nosso Congresso Internacional, Direito Tributário Internacional, e mais várias colaborações, principalmente, de nossos associados, e de pessoas... Aliás, na verdade, todos que estão colaborando são associados, mas alguns não estão presentes aqui no nosso grupo que se reúne sempre.

Essa revista é uma revista que está evoluindo sob o ponto de vista de conteúdo e conteúdo formal também. Talvez o Zilveti possa fazer alguma referência a mais e detalhar um pouquinho mais, já que ele, dentro do grupo de coordenação, é o que mais se envolveu, ele realmente mais trabalho teve. Muito obrigado, portanto, Zilveti. E novamente contamos com a eficiência da Dialética, que realmente até nos força naquilo que nos diz respeito, que é a entrega do material dentro de certos cronogramas, ela nos obriga a correr para que a coisa saia. E esperamos que o próximo número, no primeiro semestre de 2012, evolua na qualidade. Eu acho que o Direito Tributário atual está cada vez evoluindo mais, nós enviamos para todos os tribunais principais do país e recebemos solicitação de alguns, como o STJ, por exemplo, de números anteriores para compor a biblioteca. De modo que é uma publicação que,

realmente, vai se firmando. E eu insisto que todos enviem colaboração. Nós, evidentemente, não podemos garantir a publicação por falta de espaço. Mas como nós temos agora já estabelecida a prática de dois exemplares por ano, e não mais um apenas como era desde o início, haverá um pouco mais de possibilidade. Então, os interessados que tiverem trabalhos de conteúdo, evidentemente, é uma revista que pretende ser uma revista científica - esta é -, mas também que envolva temas da atualidade, e, claro, envolvendo o Direito Tributário. Nós recebemos mesmo do Rio de Janeiro uma colaboração magnífica, mas nada a ver com o Direito Tributário. Ficamos tentados a abrir uma exceção, mas fomos fiéis ao objetivo de revista. Então, solicito colaborações de quem tiver interesse. Estou vendo aqui algumas pessoas que têm condições de participar, senão todos. Zilveti, por favor.

**Sr. Fernando Aurélio Zilveti:** Bom, eu cheguei ontem... anteontem, foi terça-feira, aqui, no IBDT, para falar com os alunos do curso de Internacional e fiquei muito, assim, por diversos motivos, satisfeito. Satisfeito de ver como a melhor turma do curso de Internacional, em todas as edições que a gente teve esse curso, vê um curso coeso, um curso de que realmente dá substância para tudo que a gente tem feito no instituto nos últimos anos, e parabéns aí ao Bianco e ao Schoueri, que mais uma vez fizeram essa realização, principalmente o Bianco, que tantas vezes discuti comigo de que como ele gostaria que fosse o curso, e ele foi construindo com muita competência e muita tenacidade o conteúdo desse curso. E você vê que todo mundo quer participar, a gente recebe agora *e-mails* de professores estrangeiros querendo reservar vaga para dar aula. E depois eu tenho que conversar com o Bianco se haverá vaga para os professores, ou para professor que pleiteou recentemente uma vaga no curso. Isso me deixou muito feliz. E também ao ver a revista coordenada pelo Ricardo, o Schoueri e eu, mas um trabalho de todo o instituto. É um trabalho que já vem sendo feito há muitas edições, desde as presidências anteriores. Essa revista foi resgatada, na verdade, porque ela vinha perdendo fôlego, ela vinha ameaçada de extinção. E vocês sabem que no Brasil nós temos algumas tradições tristes em ciência, que é a extinção de repertórios, extinção de revistas científicas. E uma vez o Brandão Machado me disse que ele temia pela extinção da Revista Dialética, a “Revista de Direito Tributário Atual”, e ela foi resgatada pelo professor Alcides, ela foi resgatada pelo professor Paulo Bonilha e, sem dúvida nenhuma, pela insistência, quase teimosia do Schoueri, de impor uma idéia de revista científica. E isso foi indo adiante, foi indo adiante, uma adequação formal da revista aos padrões científicos. Então, esta é a melhor revista de todas as edições em termos formais científicos, vocês podem ver pelo conteúdo. E a 27 já com mais uma adesão trazida pelo Schoueri, uma pessoa que vai nos ajudar a finalmente ajustar em todos os pontos formais a questão científica. Vocês vão ter, então, a nossa “Revista de Direito Tributário Atual” plenamente alinhada a tudo que a gente quis até agora.

Do ponto de vista material, a gente tem ainda um pouco que discutir em termos de conselho para trabalhar o que seria o padrão dos trabalhos, como a gente deveria... como a gente deve, então, alinhar o conselho para o padrão material dos trabalhos que virão a integrar os próximos números.

Então, eu parablenizo a todos por isso, e estou muito contente que também o trabalho do Valdir, que é excepcional, ele tem aquela cobrança de amigo, uma cobrança amistosa, ele tem um jeito de ser muito correto, muito sério, muito firme e, ao mesmo tempo, muito amigo não só do instituto, mas de todos que estão aqui presentes. Parabéns a todos.

**Sr. Presidente Ricardo Mariz de Oliveira:** Ótimo, muito obrigado. E eu queria, também, eu acho que já mencionei aqui, mas quero repetir. Os textos originais dos autores estrangeiros, em inglês, estarão disponíveis no nosso *site*, no setor de biblioteca, até para fazer justiça e eles, eles escreverão as suas próprias línguas, ou em línguas que dominam mais. E alguns autores brasileiros mandaram a versão para o inglês. Então, os textos em português originalmente, que existe o texto vertido para inglês, está disponível também para que a comunidade fora do Brasil possa ter acesso mais fácil à leitura desse livro.

**Sr. Luís Eduardo Schoueri:** Permitindo, apenas falando um pouco da revista. Aqueles que estiveram no congresso e, com certeza, saíram como eu, entusiasmados pelo que viram, pelo que aprenderam, já tiveram algum tipo de aperitivo a mais quando entraram no *site* e encontraram os *slides* dos expositores. A notícia boa é que a revista, boa parte dela, reproduz os textos originais desses autores. Só para lhes contar, a evolução do nosso Congresso de Direito Tributário Internacional, o primeiro deles - já se vão oito anos - é muito difícil ter autores estrangeiros. Ou seja, na verdade, nós só conseguimos a qualidade que já tivemos no primeiro, por um acaso, porque a IFA, naquele ano, foi em Buenos Aires. E como nós tínhamos contato pessoal com algumas daquelas pessoas, então era aquela carta, aquele *e-mail* falando: “Olha, você vai para a IFA?” “Vou”. “Bom, e para ir para Buenos Aires você bem que poderia passar em São Paulo”. Então essa não foi... não é coincidência, inclusive, a época do congresso ter sido em agosto, porque era junto com a IFA. Ou seja, a idéia era a pessoa... Vai para a IFA, no caso foi logo depois da IFA; a pessoa ia para a IFA e, na volta, passa por São Paulo, e nós fizemos o primeiro congresso. Então, entendam a dificuldade que houve. Obviamente, os que vieram aqui - nomes que para nós só existiam em livros - quando vieram aqui, se encantaram com a faculdade, se encantaram com o ambiente que existe aqui, nós procuramos recebê-los como mereciam. Então, realmente, o segundo congresso já foi mais fácil de conseguir uma adesão. O terceiro mais ainda. Nesse quarto congresso, nós já estávamos naquela posição confortável. Ou seja, nesse quarto congresso, pela primeira vez, o temário fomos nós que definimos mesmo, ou seja, não é que você fala sobre o que você quer. “Olha, existe o tema tal e você é a pessoa ideal, gostaria que você falasse”. Uma vez que essas pessoas aceitaram falar sobre o tema que nós propusemos, nós escolhemos um parceiro brasileiro, e pusemos com prazos um tempo para o parceiro brasileiro enviar o seu *paper* para o palestrante estrangeiro, que por sua vez devolveria com o *paper* dele, para que ambos conversassem sobre o assunto, e que assim, quando houvesse aquele congresso, já houvesse uma sintonia. Portanto, não é surpresa que quem assistiu o congresso via um certo diálogo, aquela harmonia na apresentação. E essa harmonia, agora, pode ser encontrada por escrito. Então, essa revista possui - a primeira parte - os artigos tanto do expositor brasileiro quanto do expositor estrangeiro, vocês

verificam que os temas são, muitas vezes, muito próximos. Ou seja, por exemplo, o painel que tinha Willard Taylor e Ricardo Mariz, ambos os textos estão aqui sobre a questão de tributação de intangíveis, uma visão mais internacional e uma visão brasileira. Nós encontramos na questão da União Europeia o texto do Jacques Malherbe e o texto do Paulo Casella. Quando nós temos instrumentos híbridos, aparece aqui o texto do Garcia Prats também, Alfredo Garcia Prats, que foi um dos grandes sucessos do nosso congresso. A questão do acordo Brasil/Estados Unidos, o *tax sparing*, tem o texto do professor Yariv Brauner e tem um texto meu, aquele que eu questiono a questão do *tax sparing*.

Enfim, Daniel Gutmann nos traz aqui aquela palestra maravilhosa dele sobre se o Direito Tributário poderia ser um crime, está aqui também. E, depois disso, nós temos vários autores nossos, aí a segunda parte da revista; vários autores nossos. Eu poderia destacar... É quase injusto destacar o A ou B. Claro que eu poderia citar um texto muito interessante do Fernando Zilveti, que nos fala sobre o caso “Emerson”, porque ele já nos relatou esse caso aqui. O Fernando escrevia o texto, vinha aqui e contava toda a hora aqui, na mesa, um pouco do que ele estava descobrindo ali. Eu poderia citar, aqui, o Luís Flávio, nosso Luís Flávio Neto, que também traz um texto muito interessante, receitas tributáveis e não incidência tributária, e um caso interessante sobre serviços turísticos mostra uma pesquisa bastante boa do Luís Flávio.

Temos aqui, que também foi apresentado na mesa, o Ricardo Lacaz Martins veio aqui – vocês se lembram - falou sobre tributação de rendimentos imobiliários, aquele problema todo dos *securitys*, da securitização, também existe um texto sobre isso. Temos o Sérgio André Rocha, provocativo. Sabemos que existe o princípio da tipicidade do Direito Tributário, aquela linha mais aberta, a aquela linha que o Fernando Zilveti gosta, buscando negar algumas... alguns padrões do Direito Tributário, algumas coisas que pareciam assentadas e que eles veem mexer - que é positivo, é claro – não necessariamente mexer... Mexer em águas tranquilas pode ser bom. E é o que o Sérgio André, na mesma linha do Fernando, vem fazer.

Enfim, eu recomendo agora, quer dizer, os associados que quiserem já podem passar na biblioteca e já pegar o seu exemplar, já dar baixa e já pega o seu exemplar, e terão, com certeza, nesse fim de semana, uma leitura bastante agradável.

**Sr. Presidente Ricardo Mariz de Oliveira:** Esse fim de semana tem jogos importantes.

[risos]

[falas sobrepostas]

**Sr. Presidente Ricardo Mariz de Oliveira:** Para o Zilveti, Ricardo Mariz, Paulo Bonilha... E Schoueri.

Bom, para encerrar esse assunto, eu só queria dizer mais uma coisa também. Essa aqui é uma concretização de uma idéia do professor Rui Barbosa, que começou de uma maneira diferente da que nós temos hoje, por isso que eu estou querendo fazer essa referência final. O professor gostava de divulgar o

trabalho dos participantes da mesa, dos seus alunos, e era uma publicação bastante sem pretensão no sentido comercial e no sentido também de receptividade do público leitor. À medida que o tempo foi correndo, os artigos foram sempre feitos com muito empenho e, portanto, a revista, apesar da falta de pretensão inicial, ganhou uma estatura, as pessoas leem, comentam, os artigos são citados. Com essa última visão - e nós devemos muito aqui ao Schoueri - a revista passou a ter uma estatura diferente, perfeitamente dentro do objetivo do instituto.

Voltando ao professor, o que ele escreveu no art. 1º do Estatuto Social é que “*o IBDT é uma associação sem fins lucrativos e tem por objeto precípua o ensino, a pesquisa e o aperfeiçoamento do Direito Tributário, a colaboração no ensino das respectivas disciplinas afins, divulgação de bibliografia, legislação e jurisprudência, publicação de trabalhos e promoção de conferências e cursos – e a que era o grande objetivo nosso - e, bem assim, a permanente realização da Mesa de Debates Tributários*”.

Nos dois últimos anos, ou três últimos anos, nós temos extravasado desse objetivo principal, não é? Com os nossos cursos, o Direito Tributário Internacional realmente é referência hoje. Ontem, nós tivemos um evento de lançamento da terceira, da quarta edição. Terceira ou quarta? Quarta edição do livro do Marco Aurélio Greco, um seminário excelente – terceira edição - e estava presente o Sérgio Rocha, que é colaborador dessa revista, que nos brindou com mais de uma aula no curso de Direito Tributário Internacional. E ele estava fazendo referência ao que o instituto IBDT está fazendo para o Direito Tributário Internacional. Ele diz: “Nós, no Rio, não tem nada!” Ele não estava falando de uma cidade da fronteira... Da fronteira com a Bolívia. Ele estava falando do Rio de Janeiro. Falou: “O Rio de Janeiro não tem nada”. Então, realmente, nós estamos fazendo uma coisa... Parabéns os dois, aqui, a minha esquerda, e também ao Zilveti. E, realmente, então, eu acho... Essa evolução do instituto é muito importante.

Nós, hoje, temos, acabamos de receber de manhã, discutir, por isso que atrasou um pouquinho o começo, inclusive, uma solicitação de participação num evento, entidades sérias estão querendo fazer eventos junto com o IBDT, de forma que nem todos a gente aceita, porque onde não tem afeição científica, nós não participamos. Às vezes até, a contragosto, que são pessoas ligadas, amigas nossas. Então, falo tudo isso para dizer que todos nós do IBDT estamos de parabéns e, por favor, colaborem sempre.

No pequeno expediente, alguma referência?

**Sr. Salvador Cândido Brandão:** Dr. Ricardo, é Salvador. Realmente, apenas uma complementação para uma fixação. Porque, na semana passada, nós tivemos uma discussão assim, que foi quase espontânea, sobre aquele acórdão que você havia localizado, o da questão da cadência dos créditos lançados na apuração, qual é a natureza deles. E, na verdade... Talvez, assim, quem vê a nossa ata da semana passada, talvez vá ter dificuldade de se localizar no contexto que nós concluimos aqui. Depois, eu fiz uma recapitulação e é

interessante. Esse acórdão, ele foi, realmente, num crescendo. Ele teve um recurso especial, ele teve um agravo regimental de recurso especial, teve um embargo de divergência e teve um agravo regimental num embargo de divergência e um embargo de declaratórios. E no meio do caminho, a Coordenação da Administração Tributária de São Paulo fez um ato aceitando toda a situação, que era vantajosa, até a metade, até o segundo ato. Do segundo ato em diante... por enquanto ainda não há manifestação.

O que eu queria deixar registrado é que a conclusão final – pelo menos até agora - que os embargos declaratórios num agravo regimental dos embargos divergentes ainda não foram julgados. É que a sessão lá está consignado de que, realmente, quando houver um pagamento parcial, e se trata... Pelo menos o Schoueri diverge disso, mas no acórdão está dito que é decadência pelo 150, § 4º. E ficou registrado também, foi uma posição que a Mara trouxe, que quando o crédito, todos os créditos absorverem o débito de tal sorte que não haja impostos a pagar, infelizmente o entendimento é que vai para o 173, § 1º, o que não há, entre aspas, lógica. Porque se a atividade fizer o crédito, não pagou porque nada devia. Então... Mas, enfim, assim ficou consignado nesse último agravo regimental nos embargos divergentes.

**Sr. Presidente Ricardo Mariz de Oliveira:** Ok. Com relação a Atas, nossas atas são muito sucintas e devem apenas conter os assuntos discutidos. Quem quiser os detalhes tem que ir na transcrição, porque tudo que se fala aqui é transcrito. Então... Mas eu acho que sua alusão é importante. Obrigado.

Se nada mais temos no pequeno expediente, vamos ao... vamos ao... Eu quero dizer para você, Paulo Victor, que vou fazer uma referência na próxima semana, ao encerramento do curso que você tanto colaborou. Paulo Victor não, desculpa, Luís Flávio. Eu ia falar sobre o... Luís Flávio, vamos fazer uma referência ao curso, que é outro aspecto importante e outra realização que está terminando, o Zilveti está assinando os certificados agora. Mas vamos, para não prolongar o pequeno expediente, deixar para a semana que vem, que é a última reunião do ano.

Nós convidamos o Paulo Victor para falar sobre um tema interessantíssimo, importantíssimo, é a dissertação dele para mestrado, sob a orientação do professor Schoueri, aqui, na USP, cujo título é a “Proporcionalidade na tributação por fato gerador presumido”, que será publicado pelo IBDT e pela Quartier Latin na nossa série de... Como é que chama a série?

**Orador Não Identificado [0:22:51]:** “Doutrina Tributária”.

**Sr. Presidente Ricardo Mariz de Oliveira:** “Doutrina Tributária”, não é? Acho que será o nº. 7 da Doutrina Tributária, e ainda ontem eu estive com o Vinícius, ele me disse que já está praticamente tudo pronto para nos mandar a parte financeira da publicação.

Eu pedi para o Paulo Victor vir fazer uma exposição aqui, por quê? Além do conteúdo doutrinário sobre os princípios, a proporcionalidade, ele enfrentou aquela difícil questão do § 7º do art. 150, da Constituição, que é a [ininteligível] tributária para frente. Eu acho que todos nós aqui, ou quase todos nós, sempre nos revoltamos muito com relação a esse § 7º, achando que

isso era uma excrescência jurídica, que era uma subversão da ordem constitucional, que a gente teria que engolir porque está na Constituição, e o Supremo diz que é constitucional. Mas o Paulo Victor, ele dá algumas explicações, não que ele concorde inteiramente com o § 7º, ele vai falar, não quero antecipar, mas ele dá algumas explicações que fazem repensar no assunto. E eu, inclusive, usei muito do... que [ininteligível] da leitura do trabalho dele no Simpósio Nacional de Direito Tributário, o 36º, que realizamos a duas semanas atrás, lá no Centro de Extensão, até o Marco [ininteligível] estava presente. E eu fiz referências a seu trabalho, e como era de esperar, a unanimidade da comissão dizia que isso era um absurdo, que não sei o quê... Mas à medida que eu consegui, palidamente até, porque eu não fiz todo o estudo que você fez, mas aí também a carência de temas, eu consegui transferir algumas das dúvidas para as pessoas lá presentes e, não sei, talvez até porque a gente vai pensando e avança em relação a sua colocação. Eu achei que isso é muito importante para nossa comunidade... Aqui ouviram: “Vão poder ler o livro”, mas é muito melhor ele de viva-voz fazer um resumo, uma exposição e abrilhantar, portanto, a nossa mesa.

Paulo Victor, parabéns pelo trabalho e obrigado por ter vindo.

**Sr. Paulo Victor Vieira da Rocha:** Obrigado. Obrigado, eu que agradeço.

**Sr. Presidente Ricardo Mariz de Oliveira:** E o professor Schoueri, evidentemente, será uma pessoa também, ao mesmo tempo aqui, verdadeiramente homenageada, por ser orientador e ter tido um trabalho dessa qualidade.

**Sr. Paulo Victor Vieira da Rocha:** Bom dia. Inicialmente, antes de começar, eu queria só complementar o que o Dr. Ricardo Mariz de Oliveira falou sobre a orientação do professor Schoueri. Não estou fazendo isso simplesmente para render homenagem à toa, ou fazer qualquer coisa desse tipo. Eu já fui aprovado. É que ele sabe disso muito melhor que eu, o papel de orientador dele nesse trabalho foi estrito ao ponto de, inclusive, me alertar para a questão da proporcionalidade como um limite a isso. Então, foi a orientação mais *stricto sensu* possível. Porque quando eu pensei no tema, e queria estudar o tema, e não me conformava com que eu lia a respeito, mas, ao mesmo tempo, não me conformava com a estrutura da substituição tributária. Eu estava completamente perdido, sem ter um norte de por onde começar a buscar esses limites. E, no fundo, quem me deu a primeira indicação na época do projeto ainda de dizer: “Eu acho que talvez seja a proporcionalidade o que você está buscando”, foi ele.

Então, desde o começo desse trabalho, eu tenho a agradecer essa orientação, não só questão de apoio, às vezes, até emocional, de amizade, de dedicação. Nada disso, orientação *stricto sensu* eu tenho a agradecer nesse sentido, de que o começo de tudo foi com alerta dele, com uma luz que ele me deu. Obrigado professor!

Eu quero agradecer o IBDT por também todo esse apoio, pela publicação, por todo o apoio do Dr. Ricardo Mariz de Oliveira, que sempre foi um apoio muito forte desde o começo, desde que eu entreguei a dissertação, aqui, no IBDT. Agradeço as colocações que ele fez, sempre extremamente gentis. E o IBDT é

uma instituição a quem eu vou ter gratidão para o resto da minha vida, por tudo isso. Agradecer a todos aqui da mesa, até pela atenção dispensada, por estarem todos aqui. E vou tentar resumir, agora, o trabalho com pontos que eu selecionei e que eu acho que são os mais importantes para a compreensão dos meus argumentos. Não vou chamar “da minha tese” porque não é uma tese.

Bom, inicialmente, eu quero introduzir o tema falando da Ação Direta de Inconstitucionalidade 1851, na qual o Supremo Tribunal Federal, apesar de estar julgando normas infraconstitucionais, ele acabou por julgar de forma abstrata, também, um instituto da substituição tributária para frente, assentando o entendimento quase que unânime de que esse instituto de forma geral, de forma abstrata, ele podia ser visto por aquela Corte como um instituto constitucional. Salvo a oposição de um ou dois ministros, não havia, pensando nesse instituto em abstrato, nenhuma inconstitucionalidade. Então... E os argumentos levantados àquela época foram muito fortes no sentido de violação ao princípio da legalidade, que se estava a tributar um fato gerador não previsto em lei. Com todo respeito a essa tese, não vai ser esse o caminho seguido, aqui, nesse trabalho. O principal contraponto à substituição tributária para frente, aqui, é o princípio da capacidade contributiva. Com todo respeito a quem pensa o contrário, não vejo nenhuma violação à legalidade, a substituição tributária tem previsão em lei complementar, quase sempre ela tem previsão em leis ordinárias, e eu não enxergo violações ao princípio da legalidade na utilização desse instituto. Agora, o problema pode estar em relação à capacidade contributiva, principalmente por quê? O fato de o Supremo Tribunal Federal ter julgado constitucional a substituição tributária para frente fez com que diversos estados, diversos entes tributantes e, de certa forma, até a União federal em relação ao PIS e a Cofins se sentissem com uma espécie de cheque em branco dado pelo Supremo Tribunal Federal em relação a esse tipo de tributação, essa tributação por estimativa, vamos dizer assim. E não só os estados se sentiram com essa liberdade como eles começaram a praticar essa liberdade. O estado de São Paulo, talvez, seja um dos estados em que mais se tem itens sujeitos ao regime de substituição tributária para frente em matéria de ICMS. A questão é: será que eles têm um cheque em branco? Será que pelo fato de o § 7º em si como o norma constitucional derivada ter sido julgado constitucional, e se ter decidido, além disso, que em abstrato a esse tipo de regra [ininteligível] era constitucional, será que por conta disso não há limites? O que eu tento buscar aqui é exatamente a definição desses limites.

Falar desses limites, para mim, tornou necessário estudar um pouco de modelos teóricos que tratam de direitos fundamentais. Eu me utilizei muito do modelo teórico do professor Humberto Ávila, mas muito e, talvez, um pouco mais do modelo teórico do professor Robert Alexy, e de outro professor aqui da casa, o professor Virgílio Afonso da Silva. Tratar da capacidade contributiva, para mim, exigiu antes tratar da estrutura normativa do que prescrever a capacidade contributiva. Portanto, eu comecei a definir qual é a estrutura que tem uma norma que trate da capacidade contributiva. Por que eu estou falando de estrutura? Porque eu parti de uma distinção, hoje, muito, eu diria, em moda entre princípios e regras jurídicas. Hoje se fala muito na superação

de uma distinção clássica entre princípios e regras que o distinguem com base em seu grau de abstração e generalidade. Regras seriam normas jurídicas bastante concretas e princípios seriam normas jurídicas bastante abstratas. Regras seriam normas jurídicas, aspas, menos importantes e princípios seriam normas jurídicas mais importantes a ponto de doutrinadores consagrados no Direito brasileiro falarem em pilastras, em vigas-mestras do Direito, se referindo aos princípios jurídicos. A questão é... Esse trabalho não parte da distinção em graus de abstração ou generalidade dos princípios e das regras. A distinção que se adota no começo desse trabalho é uma distinção estrutural entre princípios e regras, não se trata de grau de generalidade e abstração. Princípios e regras se distinguem de acordo com a estrutura dessas normas, de acordo com a forma como elas mandam alguma coisa. E essa distinção é uma distinção que não tem relação, ao menos direta, com o grau de generalidade de abstração. Princípios são mandamentos de otimização, são normas que impõem que algo seja feito na maior medida possível. Regras são mandamentos definitivos, são ordens que dizem que algo deve ser feito. Não se prescrevem graus de realização. Portanto, regras e princípios, eu posso ter regras bastante abstratas, como regras que tem na sua hipótese de incidência conceitos com termos muito indeterminados, e posso ter princípios bastante concretos. Portanto, essa distinção estrutural entre princípios e regras, ela me leva a uma segunda colocação que é: eu vou ter institutos jurídicos que são objetos de princípios e regras. Eu vou ter - para mim um dos exemplos mais claros disso - a chamada regra ou princípio da legalidade. Não se trata de uma norma jurídica com cara de princípio e com cara de regra. A legalidade é objeto de normas diferentes, ela é objeto de uma regra e ela é objeto de um princípio. A legalidade, ela é objeto de uma regra quando se diz que o legislador deve usar um instrumento formal: a lei. Não se cumpre isso em diversos graus. Ou se promulga uma lei ou se promulga um decreto. Isso é uma regra; hipótese e consequência, que opera pelo modelo de lógica subsuntiva, tão trabalhado, por exemplo, pelo professor Paulo de Barros Carvalho. Mas eu tenho um princípio da legalidade que eu devo cumprir na maior medida possível, e que é muito associado na doutrina clássica a tal tipicidade fechada, que me diz que essa lei tem que conter ao máximo possível os critérios, os aspectos do fato gerador, os critérios da regra matriz de incidência. O professor Gerd Rothmann, salvo engano, foi quem utilizou a expressão de princípio da determinação conceitual. O professor Schoueri falou, algumas vezes, em adequação ao fato gerador, também, salvo engano.

O que se diz por meio desse princípio é que não basta o legislador promulgar uma lei, essa lei deve, na maior medida possível, conter detalhes do fato gerador, tanto da hipótese como da consequência normativa. E por que isso é um princípio? Porque, por exemplo, a praticabilidade impõe restrições a isso. Eu não posso fazer com que, por exemplo, o legislador descreva em um rol, seja taxativo ou exemplificativo, todas as despesas dedutíveis para fins de apuração de Imposto de renda. Eu não posso querer que ele haja de modo diverso eu ter uma planta genérica de valores, por exemplo, na tributação da propriedade. A legalidade, ela enfrenta esses limites postos, por exemplo, pela praticabilidade; ou postos, por exemplo, pela necessidade de usar o tributo como instrumento de intervenção sobre o domínio econômico.

A mesma coisa acontece com a capacidade contributiva. A capacidade contributiva, a meu ver, ela é objeto de duas normas jurídicas com estrutura bastante distinta. Hoje, eu chego a refletir se não há mais normas jurídicas que tenha a capacidade contributiva por objeto, mas as duas, cuja definição eu tenho na minha cabeça mais ou menos assentada, é uma regra que diz que o legislador só pode eleger como fato gerador de um imposto algo que seja manifestação de capacidade contributiva. Não há graus nisso aqui. Ele não escolhe algo que seja mais ou menos. O que se diz a ele é, seja mais ou menos, tem que ser manifestação de capacidade contributiva. Ponto. Mas eu também tenho um princípio que se refere à base de cálculo dos tributos, que diz: Olha, eu sei que você legislador tem mais de uma forma distinta de definir a base de cálculo dos tributos. E dentre elas, legislador, você tem a obrigação de escolher a mais precisa possível, salvo limitações fáticas ou jurídicas. Por que a mais precisa possível? Eu gosto muito de uma expressão do professor Aires Barreto, de que base de cálculo é sinônimo de modo de cálculo. Base para calcular. Por isso ele distingue a base de cálculo da base calculada. O professor Schoueri, ele trata muito nas aulas dele também da distinção entre base de cálculo pós-numerando e pré-numerando, que são utilizados no mundo inteiro, se tem muita notícia delas na Suíça, por exemplo, no sentido de que eu posso ter uma base de cálculo, um modo de calcular, que antecede o próprio fato gerador, e posso me utilizar de um outro que seja posterior. É claro que aquele que é posterior, em tese, vai ser mais preciso. Ele cumpre melhor esse mandamento de otimização, de dar precisão à capacidade contributiva de cada contribuinte. Mas eu posso ter circunstâncias que autorizem o legislador a se afastar um pouco desse nível máximo. Por que isso? Porque a distinção entre princípios e regras, ela pressupõe uma outra questão. Quando eu digo que princípios são normas jurídicas que se cumprem ao máximo possível, talvez surja a pergunta: e como é que eu sei qual é o máximo possível? O máximo possível é o meu ponto de partida, mas a minha chegada pode ser abaixo do máximo possível, caso eu tenha justificativas igualmente constitucionais que me autorizem ficar abaixo desse máximo. Essas justificativas são as chamadas limitações fáticas ou jurídicas. Eu tenho limitações, por exemplo, impostas - como eu disse - pela praticabilidade. E a mesma praticabilidade que impõe limitações ao legislador em matéria de legalidade impõe essas limitações em matéria de capacidade contributiva. O legislador pode se ver diante de situações nas quais apurar a manifestação concreta e individual de capacidade contributiva pode se tornar extremamente difícil, extremamente oneroso e, em alguns casos, até impossível. Talvez, um dos melhores exemplos - também vamos valer mais uma vez de um exemplo citado em aulas de graduação pelo professor Schoueri - seja as bebidas. Imagine se fiscalizar todos os bares de São Paulo para apurar o ICMS sobre a venda ao consumidor final de cervejas? Talvez a fiscalização ficasse mais cara que a própria arrecadação tributária, não sei. Ao mesmo tempo, eu tenho no começo da cadeia produtiva desses bens uma concentração muito forte. Eu posso trocar, em tese, a fiscalização de milhões de contribuintes por meia dúzia de contribuintes. É claro que nós precisamos admitir que com isso se está afastando da capacidade contributiva individual. E por que eu tenho que sempre me balizar pela capacidade contributiva concreta individual? Porque ele é objeto de um direito fundamental. E os direitos fundamentais, no modelo

teórico do qual eu parto aqui, eles podem ser veiculados por princípios ou por regras. Eu posso ter direitos fundamentais objetos de regra, que não são... não podem ser objeto de ponderação, eles não estão à disposição do legislador infraconstitucional. Mas eu também posso ter direitos fundamentais que, aspas, estão de algum modo à disposição dele, desde que ele tenha justificativas em outras normas jurídicas para isso. E é o caso do direito fundamental à tributação conforme a capacidade contributiva. Esse direito fundamental, na verdade, não é um, são dois direitos fundamentais. Um deles se refere ao fato gerador, e o outro se refere à base de cálculo. Então há um mandamento de otimização que impõe ao legislador infraconstitucional buscar ao máximo a capacidade contributiva do contribuinte, desde que ele... a não ser que ele tenha justificativas constitucionais para se afastar disso. Por quê? Se o princípio da capacidade contributiva, como qualquer princípio, ele não é absoluto, ele precisa, em muitos casos, ser ponderado com outros princípios, e eu afasto aqui a ponderação com regras em princípio, eu preciso buscar limites a essa ponderação. Eu preciso buscar definições de até que ponto eu posso limitar, mitigar esse direito fundamental a ser tributado conforme a sua própria capacidade contributiva. Mas antes disso, algumas questões são levantadas. A primeira delas é o seguinte: que capacidade contributiva é essa? Capacidade contributiva de quem? O que pode... Com base em que eu permito essas mitigações? Primeiro ponto, eu permito essas mitigações de acordo com outras funções que a norma tributária tem a cumprir. Eu sei que a principal função dos impostos, principalmente, é arrecadar, e que o principal critério de aplicar igualdade quando eu quiser simplesmente arrecadar é a capacidade contributiva. É distinguir contribuintes conforme a capacidade contributiva. Mas eu posso ter funções em determinada norma tributária extrafiscais. Não vou me ater aqui a funções que também podem justificar o uso de substituição tributária para frente, mas eu vou me ater aqui... é mais utilizada para justificar esse instituto, que é a praticabilidade. Eu considero uma função extrafiscal a simplificação do sistema, a praticabilidade em si do sistema. Praticabilidade não só sob a ótica do Fisco, de facilitar a sua fiscalização, mas sob a ótica do próprio contribuinte, de fiscalizar a apuração e o cumprimento das obrigações tributárias e, inclusive, acessórias, que hoje são, talvez, uma dos problemas mais graves que se tem no Brasil, o excesso e a complexidade de obrigações acessórias. Então, a partir do momento que eu tenho uma justificativa, uma causa para o tributo diversa da simples arrecadação, eu começo a vislumbrar justificativas para me afastar do principal critério de aplicação da fiscalidade, que é a capacidade contributiva.

Com relação de quem é a capacidade contributiva, vale também ressaltar que eu me afasto um pouco da distinção clássica entre capacidade contributiva objetiva e capacidade contributiva subjetiva, sendo objetiva aquela que está na norma em abstrato, e subjetiva aquela que é realizada em concreto pelo contribuinte. A meu ver, a capacidade contributiva subjetiva ou objetiva, ambas se manifestam... Eu posso até ter no fato concreto, mas não é isso que me interessa aqui. Eu acho que ambas se manifestam na norma em abstrato. O que diferencia essas duas faces da capacidade contributiva é afeição mais pessoal do imposto ou menos pessoal, o que a gente chama de indireto. Quando eu tenho um imposto pessoal, a manifestação de capacidade contributiva posta na hipótese de incidência é uma manifestação de

capacidade contributiva subjetiva, porque leva em consideração características pessoais de quem pratica aquele fato gerador. E a manifestação de capacidade contributiva posta na hipótese de incidência de um imposto indireto, ela é objetiva exatamente porque leva em consideração não características pessoais de quem pratica aquele fato gerador, mas ela leva em consideração características próprias daquela situação, que é objeto de tributação, por exemplo, a operação relativa à circulação de mercadorias. Eu não olho para quem pratica aquele fato gerador, eu olho para a circulação em si, para a operação em si e enxergo como uma manifestação de capacidade contributiva, portanto, objetiva. Então, em tese, quem tem esse direito fundamental a ser tributado conforme a capacidade contributiva é quem pratica o fato gerador, mas isso não quer dizer que eu esteja olhando em termos econômicos para a capacidade contributiva dele. É mais ou menos a distinção que se faz entre não cumulatividade. Eu tenho uma não cumulatividade econômica, que é muito difícil para nós colocarmos no mundo jurídico. Então, aspas, eu me contento com a não cumulatividade posta pela repercussão do tributo, destaque e repasse do tributo através da tomada de crédito, e, portanto, eu presumo que a incidência recai sobre o consumidor final porque o consumidor final é o único que não toma crédito e não pode repassar isso para ninguém. Se economicamente há essa repercussão ou não, isso está um pouquinho fora do nosso alcance, é mais ou menos a mesma coisa em relação à capacidade contributiva. Se aquela capacidade contributiva que eu estou gravando por meio da incidência é economicamente de um ou de outro, é muito difícil para o jurista apurar, ele tem que se ater, ele tem que entender as limitações dele e aqui se contentar que ele tem a capacidade contributiva como parâmetro, mas ela é objetiva, portanto, ele não deve, em termos econômicos, buscar o sujeito que a manifesta e, sim, quem o legislador escolheu como alguém a praticar aquele fato gerador. Ainda que economicamente eu vá agravar o consumo e a capacidade contributiva seja a do consumidor.

E aí eu, mais uma vez, volto para o conflito entre capacidade contributiva, direito fundamental e praticabilidade. Isso gera, de alguma forma, alguma confusão, às vezes, entre a praticabilidade e direitos fundamentais. Há autores muitos importantes no Brasil e no exterior que falam em capacidade contributiva como quase que um interesse coletivo. Capacidade contributiva como algo que justificaria um tal de um dever fundamental de pagar impostos. Essa premissa não é adotada aqui. Capacidade contributiva é direito fundamental, e toda a dogmática, inclusive a evolução histórica dos direitos fundamentais, hoje não é diferente, ela continua se firmando na premissa de direito fundamental como uma pretensão do indivíduo. Tanto que os modelos direitos fundamentais que eu considero melhor trabalhados, mais apurados, por exemplo, na jurisprudência do Tribunal Constitucional Federal Alemão, eles se referem sempre à colisão entre direitos fundamentais e bens coletivos. São coisas diferentes. A praticabilidade da tributação aqui, ela é vista como um bem coletivo, não há uma colisão entre um direito fundamental, a capacidade contributiva e, aspas, um direito fundamental coletiva à capacidade contributiva. Porque isso justificaria que eu buscasse não pela praticabilidade, mas que eu buscasse a tributação de todas as manifestações de capacidade contributiva. E isso permitiria - e alguns autores que defendem

esse modelo teórico admitem isso - que cada indivíduo tem a pretensão de buscar a tributação conforme a capacidade contributiva de outro indivíduo. Há quem sustente, inclusive, a possibilidade de, com base nisso, eu transpassando esses limites da capacidade contributiva do individual para o coletivo, que um determinado contribuinte quase que fiscaliza um outro junto com a fiscalização, quase que num estado de todos contra todos. Essa premissa não é adotada aqui. A capacidade contributiva é um direito fundamental no sentido de pretensão individual. Mas como se disse, ela tem um âmbito de proteção que pode ser mitigado. E por que falar em âmbito de proteção? Porque o modelo de teoria dos princípios que distingue princípios e regras conforme a sua estrutura, ela requer um outro modelo teórico que é chamado de teoria externa sobre os limites dos direitos fundamentais. Quando se diz que um direito fundamental é um mandamento de otimização e ele que fala que algo deve ser cumprido ao máximo possível, se diz que esses limites a esse máximo possível, eles não estão na própria norma, no próprio direito fundamental. Nesse modelo teórico se nega expressamente que haja limites imanentes aos direitos fundamentais. O que são limites imanentes? Talvez, questões fora do Direito Tributário sirvam de exemplos mais claros disso. Se eu tenho um direito fundamental à liberdade religiosa, não está dentro do conceito de religião limites a esse meu direito fundamental. O Estado não pode negar proteção ao direito fundamental à liberdade religiosa simplesmente dizendo ao cidadão que aquilo não é religião e aquilo não está no âmbito de proteção desse direito. Ele também não pode fazer isso, por exemplo, com a liberdade artística, dizendo que aquilo não é arte e, portanto, aquilo não está no âmbito de proteção daquele direito fundamental. E para que isso? Com o objetivo de impor um maior ônus argumentativo ao aplicador do direito, seja o legislador, mitigando os direitos fundamentais, seja o próprio Poder Judiciário. É para fazer com que esse maior ônus argumentativo o Judiciário não possa negar proteção, simplesmente dizendo: “Isso não é esse direito fundamental”. Esse direito fundamental tem limites imanentes, e, com base nesses limites imanentes, eu digo que isso não é arte, não venha aqui buscar a proteção à liberdade artística; isso não é religião, não venha aqui buscar proteção pela liberdade religiosa.

Com a teoria externa, o que se sustenta é: todos os limites a qualquer direito fundamental estão fora do âmbito de proteção desse direito fundamental, eles estão em outra norma. Em princípio, isso leva a extremos - que professor Robert Alexy sustenta e diz que causa surpresas à toa - de, por exemplo, se sustentar que o direito à liberdade artística permite que um pintor resolva fazer um trabalho postando um cavalete na esquina, no cruzamento de duas avenidas. Ele diz: “É claro que na prática ele não vai poder fazer isso”. Mas a justificativa para se proibir isso em relação a ele tem que vir de outras normas relacionadas ao trânsito, à ordem pública, seja lá o que for, eu só não posso é dizer que aquilo não é arte. Eu só não posso, com base nesses limites imanentes, negar a proteção aos direitos fundamentais simplesmente dizendo: “Isso não é o direito fundamental”. Eu preciso sempre olhar para o ordenamento, como diz o professor Eros Grau, não posso interpretar o direito em tiras, e buscar fora dos limites daquela norma algo que justifique, que mitigue aquele direito fundamental. Portanto, eu nunca vou poder, nesse modelo aqui, dizer para o contribuinte que aquilo ali simplesmente está fora

do âmbito de proteção da capacidade contributiva. Em princípio, qualquer coisa que diga a respeito à capacidade contributiva dele está no âmbito de proteção desse direito fundamental. Eu vou precisar de praticabilidade, de intervenção sobre o domínio econômico, de intervenção sobre o domínio social, de qualquer outra justificativa, também constitucional, para mitigar esse direito fundamental. E como é que eu faço essa ponderação, como é que eu faço essa medida de “será que eu não mitiguei demais esse direito fundamental?” Eu faço por um instrumento conhecido como proporcionalidade. Através do juízo de proporcionalidade é que eu meço se o aplicador da Constituição, legislador ou órgão do Poder Judiciário, ele não mitigou demais aquele direito fundamental. Como eu disse, o maior objetivo disso tudo é impor ônus argumentativo a quem aplica o direito, porque a gente sabe que essa não é a exclusividade do Brasil, mas a gente tem um problema muito sério de déficit argumentativo principalmente nas decisões judiciais. A gente vê ministros decidindo sem qualquer fundamentação em alguns momentos, em outros momentos com bastante fundamentação, mas declarando, às vezes, a constitucionalidade ou a inconstitucionalidade de uma lei, e você não consegue definir qual o fundamento para o Supremo Tribunal Federal declarar constitucional ou constitucional pela lei, porque metade dos ministros tem uma fundamentação, metade tem outra, eles não debatem, não chegam a um consenso em relação àquilo, e você diz: Bom, o Supremo declarou inconstitucional, mas eu não sei por que, metade dos ministros tem outro motivo, metade tem outra”. A fundamentação do Supremo como órgão eu não sei qual é. Talvez, impor esse ônus argumentativo intensifique esses debates a ponto de saber com que nós possamos conhecer os fundamentos dessas decisões. Impor esse ônus argumentativo, talvez - objetivo é esse -, torne muito mais difícil restringir direitos fundamentais. E a proporcionalidade, como eu disse, é um instrumento de aplicação de princípios. Portanto, ela, em si, não é um princípio, daí a minha discordância a quem classifica o juízo de proporcionalidade como um princípio. Não é um princípio porque eu não cumpro em diversos graus, eu não aplico a proporcionalidade mais ou menos, não há nada que me diga: “Aplique a proporcionalidade ao máximo”. Eu aplico ou eu não aplico. Não é princípio porque ela não é objeto de ponderação. Eu pondero proporcionalidade com o que? A meu ver, com nada. Não pondero ela com mais nada. Então, se ela não é um mandamento de otimização, se ela não me determina que eu cumpra determinados objetivos ao máximo possível e se ela não colide com mais nada no sistema e não é objeto de ponderação com mais nada no sistema, ela, em si, não é um princípio. O ela é um objeto de uma divergência aparentemente muito intensa entre o Humberto Ávila e o Virgílio Afonso da Silva, que em termos de efeitos prático, a meu ver, não traz tanta diferença. Classifique como uma regra formal, uma regra de aplicação do direito, ou como um postulado aplicativo normativo. O fato é que ela em si não é o direito. Ela é, aspas, uma norma meta jurídica. Ela é uma norma de aplicar o direito, mas ela é uma norma formal. Então, seja uma regra ou seja um postulado, ela não é um princípio. É isso que importa. Ela não é objeto de ponderação, ela é um instrumento da própria ponderação. Ela não é um dos pesos que eu vou por na balança, ela é a própria balança.

O fundamento jurídico da proporcionalidade é buscado por muita gente como um devido processo legal, substancial, estado de direito, igualdade. O fundamento da proporcionalidade é a própria estrutura dessas normas jurídicas. Eu não preciso buscar fundamento jurídico positivo. Porque se a subsunção é um instrumento lógico de aplicação de regras, a proporcionalidade é um instrumento lógico de aplicação de princípios. Ninguém nunca buscou na Constituição onde está algo que me manda aplicar por subsunção determinadas regras; premissa maior, premissa menor, esse tipo de coisa. Então, também não precisa ter na Constituição nada que me mande aplicar a proporcionalidade. Ela é decorrência lógica da estrutura de normas que impõe que eu aplique, que eu cumpra comandos ao máximo possível. Pelo simples fato de eu ter normas que precisam ser cumpridas ao máximo possível, e que ficar abaixo desse máximo possível só é permitido por outras normas sem limites imanentes a ela própria, eu preciso de proporcionalidade.

A respeito da proporcionalidade em suas fases, isso já é conhecido de quase todos, acho que não vale a pena eu perder muito tempo nisso, o que acontece é o seguinte: a proporcionalidade é um instrumento de aplicação do direito que, basicamente, pode ser dividido em três fases: adequação, necessidade e a proporcionalidade em sentido estrito. Basicamente, adequada uma medida que visando a promover um fim, uma norma, um princípio constitucional, ou um bem coletivo, ela mitigue outro. No caso do nosso exemplo, a capacidade contributiva. Portanto, uma norma que vise a promover a praticabilidade, ela mitiga a capacidade contributiva. A questão é: ela tem que ser adequada. E quando ela é adequada? Quando ela fomente aquela finalidade a que ela se dirige. Ela não precisa realizar isso concretamente, senão o Judiciário vai ficar mais assoberbado de causas impossíveis do que ele já tem hoje. E aí, com isso, eu também tiraria muito da competência decisória do legislador, que é o órgão democraticamente legitimado para tomar decisões em no estado de direito. Então, o que eu preciso é a potencialidade, adequar à medida que tem potencial, que tem relação de causalidade, que fomenta aquela determinada finalidade. Se concretamente ela produz ou não esses efeitos, é uma outra questão.

Segundo ponto, ela precisa ser necessária. O que é uma medida necessária? Necessária é aquela medida que realiza aquela finalidade - no nosso exemplo, praticabilidade - e ela realiza de forma que não há outra medida que realize igualmente, mas que seja menos restritiva aos direitos fundamentais. Um exemplo disso, no caso da substituição tributária para frente é, a meu ver, tão adequado quanto à substituição tributária para frente é eu simplesmente isentar todas as operações posteriores a saída do industrial e aumentar a base de cálculo, ou a alíquota, da primeira operação. Em termos de praticabilidade, fomenta tanto quanto. A questão é: ela é a menos restritiva? Não, porque ela não é me assegura se eu só tenho, aspas, só considero um contribuinte, eu não vou ter como segurar a devolução caso as etapas seguintes aconteçam em valores menores que o presumido. Portanto, eu vou ter a substituição tributária para frente como um princípio a medida menos restritiva à capacidade contributiva. Se ela me parece até que me provem que a outra tão eficaz quanto, mas menos restritiva, ela me parece necessária. Ela é

adequada? Voltando um pouquinho. Ela é adequada. Ninguém pode negar que ela... Em princípio, ela favorece a praticabilidade. Salvo patologias, salvo distorções que os estados acabam provocando na prática, ela, em princípio, é adequada. A proporcionalidade em sentido estrito é o juízo, é o exame mais difícil de se fazer, principalmente porque ele, ainda que isso doa muito para alguns, ele envolve, sim, uma decisão política, principalmente se eu estiver fazendo controle de constitucionalidade. Eu tenho um fundo político nessa decisão, sim. E o direito tem seus limites a ponto de eu chegar a precisar tomar, de alguma forma, decisões políticas. Eu preciso, em alguns momentos, ponderar perdas e ganhos. Se a medida é adequada, se a medida é necessária, eu vou precisar - e aí também é muita retórica, muita argumentação - demonstrar que os ganhos que ele traz justificam aquela mitigação. Ela traz ganhos o suficiente, ela traz ganhos de praticabilidade suficientes para dizerem que eu tenho uma restrição, eu tenho uma mitigação à capacidade contributiva, mas o ganho é muito maior que a perda. É por conta desse aspecto difícil, argumentativo, às vezes retórico, e às vezes político, que alguns autores negam a proporcionalidade em sentido estrito. E dizem: "Olha, a proporcionalidade, ela para no exame de necessidade". A partir daí, eu não tenho mais proporcionalidade, isso não é mais direito, eu diria, numa viagem mais positivista. E o que acontece é o seguinte, diante da substituição tributária para frente vai haver uma série de casos em que eu vou precisar fazer esse juízo, em outros não. E aí eu vou passar exemplos de casos, de situações um pouco mais concretas para encerrar.

A primeira delas, por exemplo, é a substituição tributária para frente que devolva todos os valores das operações que acontecerem após a incidência. Eu cobre um imposto por antecipação, aspas, do industrial e todas as operações seguintes que acontecerem com fatos concretos em valores inferiores ao, aspas, fato gerador presumido, eu vou devolver esses valores. Essa medida é inadequada. Toda praticabilidade que eu teria, eu, talvez, vá perder, porque eu vou voltar toda a questão de escrituração de livros fiscais, crédito, todas as discussões que envolvem os créditos que a gente sabe que é extremamente complexa.

Então... Outro exemplo de falta de adequação. Se eu tenho um determinado bem em que o setor produtivo dele é extremamente ramificado e, a partir daí, a cadeia se concentra, eu não tenho a adequação nenhuma à praticabilidade. Eu estou concentrando a tributação exatamente naquela etapa em que tem o maior número de contribuintes a fiscalizar. Para mim, talvez, seja um exemplo disso materiais de construção no estado de São Paulo. Eu estou concentrando a fiscalização e a arrecadação de tributos na indústria de material de construção de São Paulo. Só que essa indústria, em São Paulo, pelo menos, ela é extremamente ramificada. Eu tenho milhares e milhares e milhares de pequenas fabriquetas de materiais de construção no estado de São Paulo inteiro. Será que eu estou promovendo praticabilidade, tributando no começo da cadeia? Em alguns setores, eu posso ter falta de necessidade. A falta de necessidade é muito difícil de ser aferida. Por isso a conclusão a que eu cheguei é que o exame de proporcionalidade em substituição tributária para frente, ele é muito forte na adequação, ele é muito fraco na necessidade, quase toda a medida que se mostrar adequada vai ser necessária, ela vai ser

daquelas que realizam a praticabilidade a menos restritiva, e eu vou precisar passar, sim, para o exame de proporcionalidade em sentido estrito. Talvez eu tenha que me valer de números de contribuintes, de volume de arrecadação, de volume de evasão, para mostrar que aquela medida traz ganhos nesse sentido robustos o suficiente para me permitir uma determinada mitigação à capacidade contributiva.

Uma última consideração a respeito dessa mitigação, ela se dá no sentido de setores que permitem isso, em que esse ganho é visível. Um exemplo disso. Eu tenho setores onde a variação de preço é muito grande. Nesses setores já me parece que a perda, a mitigação sobre o âmbito de proteção do princípio da capacidade contributiva é muito intenso. Setores onde eu tenho preços muito distantes a média, em si, vai ser muito diante do mais barato, vai ser muito diante do mais caro, portanto, eu vou ter uma mitigação muito forte. Eu não me lembro onde eu li um exemplo de que eu posso traçar a média entre 100 e 0 grau e colocar o corpo de uma pessoa com metade dele num congelador e metade dele num forno. Em tese, eu vou estar na média.

**Orador Não Identificado:** [pronunciamento fora do microfone]

**Sr. Paulo Victor Vieira da Rocha:** Eu não me lembro, eu já ouvi esse exemplo. E essa média, ela fica muito distante. O meio do corpo da pessoa vai estar muito distante de 100 graus e vai estar muito distante de 0 grau. Eu matei. Então, é mais ou menos isso em relação a determinados setores que tem variação de preço muito intenso, que eu considero, talvez, os medicamentos. Talvez, a substituição tributária para frente no setor de medicamentos, ela sempre tenda a ser reprovada no exame de proporcionalidade em sentido estrito, porque eu não vou ter ganhos de praticabilidade que justifique tamanha restrição. O contribuinte sendo tributado por uma média de 50, se ele vende a 10; e um contribuinte sendo tributado por uma média de 50, se vende a 100. Por isso eu gosto muito do exemplo do professor Humberto Ávila, da roupa feita sob medida. Ela é um modelo perfeito, mas é difícil de fazer, é muito caro, e, talvez, em algumas roupas, eu tenha o tamanho médio ou até tamanho único. E o tamanho único é aquele que não é exato para ninguém, mas, ainda que com pequenas imperfeições, ele serve a grande maioria. Ele servindo a grande maioria, ele me traz ganhos de proporcionalidade em sentido estrito. Ou seja, eu vou ter restrição em quase todos os contribuintes, porque ninguém vai vender a 50, mas eu vou ter uma restrição muito pequena, porque apesar de ninguém vender 50, um vai vender a 51, outro vai vender a 49, outro vai vender a 51,50. A perda, a mitigação que eu provoço na capacidade contributiva é muito pequena, e, por isso, eu tenho essa justificativa.

O exame é um exame de casos concretos, eu não posso fazer um exame de proporcionalidade, a meu ver, no § 7º do art. 150, ele é constitucional. O regramento, por exemplo, geral da Lei Complementar 87, de 96, em princípio, é constitucional. Agora, eu posso ter uma série de leis, de normas estaduais de substituição tributária para frente em inconstitucionais. Por quê? Porque não passam por esses testes de proporcionalidade. E mais, eu posso ter uma norma estadual, uma lei ordinária em matéria de ICMS, ou uma lei federal em matéria de PIS e Cofins que, em tese, me pareça constitucional, mas ela pode

vir a ser aplicada de modo inconstitucional, por exemplo, com margens de valor agregado completamente fora da realidade, completamente fictícias. E ela pode, também, ser aplicada de modo inconstitucional num caso concreto, ou outro, em que apesar da média ser real e apesar de na maioria dos casos os contribuintes não se afastarem muito daquela média, eu me coloco diante de um caso em que um determinado contribuinte se afasta muito, muito, muito daquela média. E eu acho que num caso como esse concreto, eu posso afastar a aplicação daquela... da substituição tributária para frente. Ainda que aquela lei seja constitucional, naquele caso a aplicação dela se revela inconstitucional por ferir a proporcionalidade. Na verdade, não por ferir a proporcionalidade, por ferir o direito fundamental à capacidade contributiva. No instrumento para auferir se fere ou não é que é a proporcionalidade.

Eu agradeço a atenção de vocês, peço desculpas por ter corrido mais em um ponto ou em outro, ter pulado pontos importantes, eu precisava selecionar o que eu achava que era mais importante nisso tudo, isso implica cortar determinados trechos. Obrigado, obrigado ao IBDT, obrigado a todos na mesa. Eu fico à disposição para o debate.

[palmas]

**Sr. Presidente Ricardo Mariz de Oliveira:** Muito obrigado, a sua exposição foi suficientemente esclarecedora e clara. Você conseguiu, passar bem por um tema muito complexo. Parabéns, realmente.

Eu só quero destacar uma coisa para todos aqui, e não está totalmente no trabalho, mas é no aceitar o desafio que ele colocou no começo. Ele disse: “Como é que eu vou fazer, onde que eu vou encontrar o caminho”, e não titubeou, encontrou o caminho e aceitou o desafio, com o apoio do professor, mas poderia ter encontrado por outras formas também. Então, eu acho que é o ponto fundamental a ser destacado aqui, nesse momento.

O Fernando Zilveti está insistentemente pedindo a palavra, se inscreveu nos primeiros dois minutos de exposição.

**Sr. Fernando Aurélio Zilveti:** Bom, eu insisti em me inscrever e vou dizer por quê. Quando... numa das importantes dessas corridas que o meu amigo Schoueri, agora ele está com dor no joelho, está mais [ininteligível] que eu, espero que melhores logo [ininteligível] voltar a correr, ele me falou desse desafio do Paulo Victor. É que eu não conhecia, pelo menos eu não conhecia de bater papo, de conversar, e a gente teve a oportunidade de conversar um pouco mais em [ininteligível] em Quito.

**Sr. Presidente Ricardo Mariz de Oliveira:** Desculpa. Eu fiz essa... é uma manifestação, assim, extintiva do problema do ilhamento em Quito, que ontem Elide(F) e Schoueri só falaram nisso, do sofrimento que foi ir a Quito, apesar do [ininteligível], apesar da excelência do evento. Mas eu acho que foi realmente uma coisa terrível.

**Sr. Fernando Aurélio Zilveti:** Mas você sabe que não. Foi terrível se sentir em um país, você não consegue ter a liberdade de ir e vir, não é? Mas, no mais, o fato da gente... “Tá bom, já que a gente não pode ir embora, a gente tem que ficar e conversar.” Agora, o lado bom é poder conversar com pessoas que

tenham algo a dizer. E, nesse ponto, eu acredito que o nosso estado de naufragos em terra alheia foi muito positivo. E conversei, claro, com todos que estavam conosco nessa aventura e fiquei muito curioso de saber do trabalho do Paulo Victor, que já tinha ouvido propaganda muito elogiosa, e aí eu sempre falo, brinco com o Schoueri, nós [ininteligível] livro saboroso, não é? Tese saborosa, tal, que é uma expressão do Brandão Machado. E ele explicou uma vez para gente o que seria uma tese saborosa e a essa aqui deve ser uma tese saborosa. Porque, normalmente, você fala assim: “Você devorou esse livro!” E, de fato, [ininteligível]. Ele fala: “Realmente eu nunca pensei nisso, mas devorar um livro é assim, você realmente come com gosto, não é?” Você lê, lê. Se tiver osso, você chupa osso também, não é? Então, esse, talvez, seja um exemplo de uma tese, que eu acho que é tese, não é monografia de mestrado, tem toda a cara de tese, pela estatura do desafio e também por tudo que ele se propôs a estudar.

Então, parabéns aí para o Paulo Victor. Quero aí, na condição de integrante da mesa, desafiar algumas questões que eu ouvi. Quando a gente vai justificar uma decisão do Supremo, você tem que ter uma vontade muito grande de entender o que os ministros quiseram com isso. Então, a gente tem que tomar cuidado, sim, que eles usaram argumentos de mera retórica ou se valeram de métrica. E aí eu fiz um trabalho que gostei, que eu estava procurando em meus guardados [ininteligível] aqui, que é um trabalho orientado pelo Virgílio Afonso da Silva, ótimo constitucionalista, você tem até citado no seu trabalho, que chama “Proporcionalidade e Razoabilidade nas Jurisprudências do Supremo Tribunal Federal”, é da Manuela Oliveira Camargo. Mas o que ela faz, que é muito interessante, ela faz uma compilação com decisões do Supremo Tribunal Federal e trata de verificar decisão a decisão como foi tratado o princípio, ou o não princípio, a balança - que eu acho que é muito próprio - vocês adotou a balança da proporcionalidade, e a constatação dela é que na grande maioria dos votos dos ministros não há uma linha de raciocínio lógica sobre a proporcionalidade e razoabilidade. Eles falam, tratam da proporcionalidade e razoabilidade apenas para justificar seus votos numa falta de coerência científica. De modo que ela prega, no final, aquilo que o Paulo Victor disse - me corrige se eu entendi errado - a crítica do Eros Grau. Você não pode apreciar um princípio ou uma ponderação de princípios em tiras. Você tem que olhar, com qualquer tema, você tem que olhar no todo. Quando você trabalha em tiras, como algumas decisões, responder uma crítica que ela parece tecer, mas não com essa precisão, você está justificando. Porque você é o ministro relator do Supremo e o teu voto, seguido pelos demais, se torna uma decisão unânime, está lá, e pode ser esta decisão, uma vez definido como aplicação de proporcionalidade, a proporcionalidade. Por isso que quando a gente discutiu rapidamente - até no aeroporto; pega avião, não pega avião - eu fiz a comparação com o *due process of Law*, dos Estados Unidos, no sentido não de ser a mesma coisa, mas de, na prática, se revelar algo semelhante na visão dos tribunais americanos. Quando se estuda *due process of law* nos Estados Unidos, é uma coisa, do ponto de vista científico. Quando se vai ver a decisão da Suprema Corte, é outra coisa. É o *due process of law* na visão dos ministros da Suprema Corte Americana.

Então, a questão é: primeiro, qual é a proporcionalidade que fica para nós? Aquela aplicada no Supremo sem coerência lógica, sem consistência dogmática, ou aquela bem-estudada, bem-estruturada, ainda que com tendências divergentes, como o Luiz Virgílio com o Humberto Ávila, e o agora com o seu trabalho.

Em que momento a gente pode considerar proporcionalidade bem-posicionada pela doutrina? Espero que seja por seu trabalho. No entanto, faço uma crítica com relação à praticabilidade aí mencionada na substituição tributária para frente, que é a metade do corpo na geladeira, a metade do corpo no forno, como brinca sempre o professor Alcides.

O que eu tenho visto em decisões recentes sobre praticabilidade na Suprema Corte Americana, em algumas Cortes superiores - mas também de Estados, Supremas Cortes de Estados, porque lá tem essa figura - é que quando a gente aplica a praticabilidade e o evento da riqueza a ser arrecadada for futuro, como a nossa substituição tributária para frente, você comete um grande problema, um grande dano à capacidade contributiva, em primeiro lugar. Mas, em segundo lugar, você pode gerar um problema de aplicação, você pode gerar um problema de você realmente ser uma... errar na dose - como você já disse - errar na dose sem chance de correção. Então, o que diz algumas decisões que eu estudei sobre esse assunto na praticabilidade? Se você vai fazer praticabilidade de evento futuro, você tem que partir de presunções relativas, e não presunções absolutas. Se você partir de presunções absolutas, que é o caso da substituição tributária frente, você, sem dúvida, vai afetar a capacidade contributiva em diversos aspectos e, principalmente, você vai afetar a igualdade na tributação. Isto feito, a justificativa bem-posicionada na sua exposição da praticabilidade, ela se desfaz. Porque a praticabilidade no sentido de generalizações igualitárias para tornar a tributação mais fácil, em compreensível a todos, e, do mesmo tempo, eficiente em termos de arrecadação, ela fica num plano inferior quando ponderada com a Justiça, que é o que os tribunais americanos não usam muita essa [ininteligível], isso é muito... é mais raro [ininteligível] justiça, seria igualdade para nós. Então, a igualdade ficaria prejudicada nesse sentido.

Então, eu entendo que na sua... o seu esforço doutrinário foi excelente, acho que é um desafio fantástico que você fez. Parabéns, mas eu entendo que, do ponto de vista da ADI 1851, não resolve... Não pelo seu trabalho, mas porque eles não tiveram esse cuidado que você teve na análise do que é mais válido. Qual é o bem mais válido? Que é o que os alemães usam não como proporcionalidade, mas eles usam como concretização, é a ponderação daquele princípio; capacidade contributiva, praticidade. Qual é o... Vou mitigar, mas sem fazê-lo, assim, não valer. Porque sempre há uma mitigação na ponderação: "É esse, eu tenho que diminuir aquele". Mas cuidado, você não pode anular aquele em termos de Corte constitucional.

Eu queria só deixar esse desafio para você e, mais uma vez, parabéns.

**Sr. Paulo Victor Vieira da Rocha:** Vou tentar, até por questão de tempo, tentar responder a frase do Zilveti bem rapidamente. Esse problema de consistência do Supremo Tribunal Federal, ele é um problema que a gente

detecta, eu acho que o papel nosso - quem se propõe; não gosto nem de me chamar de estudioso, estudante - é tentar identificar o raciocínio deles, ainda que fazendo uma investigação quase que psicológica para tentar dar alguma coerência e guiar quem for buscar soluções para problemas futuros e semelhantes. Então, assim, naquelas discussões entre os ministros, em diversos momentos, eles fazem, ainda que eles não chamem de proporcionalidade, não falem em adequação, necessidade, mas eles fazem alusão ao dizer, no sentido de dizer: “Olha, eu preciso tornar essa tributação viável - alguns fazem a consideração - e, talvez, não haja outra forma de tornar viável”. Então, a minha tentativa é dar sistematicidade a isso, é detectar o que, talvez, tenha passado na cabeça deles, para tentar sistematizar alguma coisa, construir um modelo teórico que explique tudo aquilo, e não só explique, mas aponte problemas. Dizer: “Olha, tudo bem que é a praticabilidade, mas será que aqui você não esqueceu de analisar a adequação, ou a necessidade, também no sentido dogmático, mas também no sentido crítico?”

E a questão de você acabar mitigando demais é exatamente por isso que eu defendo com tanta veemência o modelo de teoria externa do Robert Alexy e do professor Virgílio, que é... Ou seja, é para dizer: num primeiro momento, o seu dever, aplicador da Constituição, inclusive o legislador, é proteger aquilo ao máximo. Qualquer proteção abaixo desse máximo, você só pode fazer a partir do momento em que você me apresente uma justificativa constitucional. Então, o déficit realmente é que, talvez, boa parte dos nossos ministros, talvez à exceção do ministro Gilmar Mendes, adota a tal da teoria interna, aquela que diz: “Olha, isso não faz parte desse direito” “Por quê?” “Porque eu acho que não. Pelas minhas concepções pessoais, isso aqui não está abrangido pelo âmbito de proteção do princípio da capacidade contributiva”. E mesmo o ministro Gilmar Mendes, apesar de declaradamente, num texto dele pouco conhecido até, ele se dizer adepto da teoria externa, ele tem algumas incongruências. Em alguns momentos, ele se posiciona de forma muito típica de quem adota a teoria interna. Mas, para mim, já é um grande avanço alguém ali, e na minha opinião um dos ministros que tende a ser um dos mais influentes porque... Com respeito às divergências, para mim, é o ministro de maior apuro técnico que a gente tem lá. Então, exatamente por ter um ministro tecnicamente mais apurado se declarando expressamente nesse sentido, dizendo: “Eu sei que existe essa divergência, eu sei que existe teoria interna e teoria externa, e eu sou um adepto da teoria externa”. Então isso, para mim, é como se fosse uma luz no fim do túnel. Entendeu? Mas admito todos esses problemas.

**Sr. Presidente Ricardo Mariz de Oliveira:** Eu há muito tempo desisti de procurar essa coerência e esta... E não é um privilégio do Supremo, os nossos tribunais [ininteligível] vaidade também, todo mundo quer dar seu voto e discordar do outro, tem que discordar do outro. Infelizmente, isso está acontecendo na nossa realidade atual. Eu acho que essa questão aí tem muito com aqueles julgamentos administrativos, bem mais baixos, sobre fraude no planejamento tributário. Há um cheiro de fraude, e não se sabe exatamente onde que está a fraude. Eu acho que tem cheiro de proporcionalidade, então fala um monte de coisa para dizer por que é uma proporcional. E, até, eu vou

fazer aqui uma provocação – não é para responder – mas uma provocação geral. Talvez, seja o seguinte: eu quero decidir assim. Agora eu vou procurar, vou procurar os fundamentos, é a ordem inversa. Nós todos aqui estamos querendo a ordem natural: Por tais razões, a conclusão é essa. Lá não. Eu cheguei - não é nem conclusão - cheguei a uma afirmação, agora [ininteligível] motivar, explicar, eu arrumo o fundamento.

Professor Paulo, por favor.

**Sr. Paulo Celso Bergstrom Bonilha:** Também quero parabenizar o Paulo Victor pela sua exposição muito clara... Repito, então, que, em primeiro lugar, eu quero parabenizar o nosso palestrante de hoje, Paulo Victor, muito clara a sua exposição.

Eu só queria chamar a atenção, Paulo Victor, para um assunto que ficou um pouco na penumbra assim, mas que é importante para nós que tratamos de matéria tributária. Em dois momentos, num futuro... Aliás, num passado recente, foi necessário alterar, nós víamos de um imposto de vendas e consignações cumulativo e passamos para um imposto não cumulativo em 1966. E agora, recentemente, alguns anos, foi mudada e criada essa figura da substituição tributária.

Então, a pergunta seria: o que aconteceu nessa época? Ou seja, qual foi a lógica fiscal e proporcionalidade para alterar a alíquota do imposto? O imposto de vendas e consignações tinha uma alíquota de 6.6. Com os adicionais, dava, mais ou menos, 6.6. E o imposto era cumulativo. Não se sabia exatamente qual era a carga final, que era diferente em mercadorias com mais etapas, teoricamente haveria mais incidência etc. Naquela época, era secretário da Fazenda o professor Delfim Neto. E a faculdade de Economia da Universidade de São Paulo já vinha, alguns anos, fazendo alguns estudos, mas só em função de São Paulo. Não era, não havia estudos sobre o Brasil todo, porque, afinal, o imposto tem um alcance nacional.

Mas, enfim, com base nesses estudos que eram, digamos assim, precários em termos territoriais totais foi admitida como... E aí, então, o problema dos estados era esse. Eu preciso ter arrecadação para pagar a despesa. Então, eles têm uma proporcionalidade uma outra visão da coisa. E aí, então, ficou estabelecido que, na média geral, as incidências do imposto de vendas equivaleriam a duas incidências, até duas e meia, uma faixa entre duas a duas e meia. Então, 6.6 vezes 2, 13,2, e aí o professor Delfim sugeriu... Houve uma reunião dos... Naquele tempo não tinha Confaz, nada. Houve uma reunião dos secretários e governadores, tal, e ficou resolvido... E o professor Delfim sugeriu a fixação de uma alíquota para o ICM, naquele tempo, de 15 a 17%. Claro que, para garantir as receitas, prevaleceu o 17%. Então, veja que era uma proporcionalidade possível com os dados que se tinha naquele momento para estabelecer... E, afinal, prevaleceu, e nós temos 18 hoje, no caso de São Paulo, por causa da substituição tributária. E na substituição, nós temos duas incidências: a primeira e a última, com o crédito mais ou menos etc. Então, dá mais ou menos isso. Quer dizer, continuamos nessa base de duas incidências e meia como resultado final de uma incidência sobre

toda a cadeia. Certo ou errado é o que está aí, não é? Então, apenas um subsídio histórico concreto da realidade para o Paulo Victor apenas. Obrigado.

**Sr. Presidente Ricardo Mariz de Oliveira:** Obrigado. Eu estou olhando no meu relógio e estamos nos aproximando do final. Eu queria fazer uma pergunta só para o Paulo. Você tem alguma coisa para falar?

Eu queria fazer uma colocação aqui para o Paulo que eu acho que o Schoueri... O Schoueri teve que se retirar, tinha um outro compromisso, mas ele também, acho, que estava preocupado com isso. Não sei se vocês já discutiram. É o problema de... No § 7º está previsto *“assegurada e imediata e preferencial restituição da quantia paga caso não se realize o fato gerador presumido”*. O Supremo já disse que, se for recolhido a menos do que a base utilizada pelo substituto tributário, não há o que se questionar mais. Mas eu... Eu queria que você desse rapidamente a visão, dentro desse conceito, assim, de praticabilidade viável pela proporcionalidade, como que se explicaria essa previsão constitucional? Mesmo a visão do Supremo. Quer dizer, no momento em que você garante a restituição, você parece... Eu tive essa dúvida a partir do momento que você mesmo mencionou que isso aí tiraria todo o sentido prático do sistema. Você acha que na visão do Supremo, se o fato gerador não se realizar, ou até quando, que fato gerador está sendo referido aqui, sem quebrar a praticabilidade, a norma constitucional se [ininteligível].

**Sr. Paulo Victor Vieira da Rocha:** Bom, foram postas duas três ao Supremo, inicialmente, do que seria esse “ocorrer o fato gerador”. Uma era: basta ocorrer a operação, não interessa em que valor, e ocorreu o fato gerador; outra, defendida – eu lembro - muito, por exemplo, pelo Ataliba, era ocorrer o fato gerador é ocorrer o fato gerador da forma que ele foi previsto. Então, se ocorrer a operação em valores inferiores, não ocorreu aquele fato gerador e você deve devolver.

**Sr. Presidente Ricardo Mariz de Oliveira:** O posterior.

**Sr. Paulo Victor Vieira da Rocha:** Isso. E a decisão... O Supremo tinha as duas... aquela colocação do professor Eros Grau: “O direito tem duas respostas corretas, às vezes, e você tem que convencer que a sua é melhor”. A minha opinião esse era o caso. E o Supremo decidiu que a melhor solução para ele era: ocorreu a operação, eu considero que ocorreu o fato gerador. A meu ver, a decisão do Supremo foi correta, mas como teve um déficit argumentativo muito grande, ela é extremamente perigosa, sim. Por quê? Eu concordo com a maioria dos ministros do Supremo que assegurar a restituição de cada operação, caso o valor aconteça menor... Desculpa... Não, o fato menor. Desculpa. O fato aconteça menor do que o presumido vai comprometer muito essa praticabilidade buscada. A questão é: eu admito que isso mitiga a capacidade contributiva. É por isso que tem que ter muito cuidado para isso não parecer um cheque em branco. Ou seja, já que você não vai devolver, você só pode usar a substituição tributária em setores onde essa diferença for muito pequena, por isso você não pode usar a substituição tributária em setores com margem muito grande. E aí... Para mim, esse é o problema. Sempre que você usar, exatamente porque você não devolve, sempre que você usar onde a margem, a diferença seja muito grande, ela necessariamente é

desproporcional. Dificilmente eu vou chegar a uma conclusão que sustente a proporcionalidade dela.

**Sr. Presidente Ricardo Mariz de Oliveira:** Ok. Verificamos, portanto, que a má vontade para o § 7º precisa ser revista. Não digo que nós vamos aceitá-lo doravante, bater palmas e também não analisarmos os casos concretos. Nós temos uma luz muito interessante para rever – não gosto do verbo visitar, é acho uma coisa tão... Mas rever o § 7º, ver os nossos próprios conceitos.

Eu teria mais uma perguntinha para fazer, mas, aqui, nós somos inflexíveis. Quem manda aqui, realmente, é o relógio. Eu vou fazer a pergunta aqui baixinho para você. E a mesa, se quiser, continua aqui sem gravação.

Muito obrigado pela presença. Lembro que a semana que vem teremos a última reunião do ano. Muito obrigado.

FIM

---

*Eu, Nara Abdallah, estenotipista, declaro que este documento, segundo minhas maiores habilidades, é fiel ao áudio fornecido. Revisado por ACV.*

**Texto sem revisão dos autores.**

A presente transcrição apenas visa ampliar o acesso à Mesa de Debates, dada a natureza informal dos debates e a falta de revisão.

O INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO não recomenda que seja a transcrição utilizada como fonte de referência bibliográfica.