

CONFORMIDADE TRIBUTÁRIA: PROPOSTA DE DIÁLOGO ENTRE O CONSTRUCTIVISMO-LÓGICO SEMÂNTICO E A TEORIA COMUNICACIONAL DO DIREITO

Robson Maia Lins¹

1. INTRODUÇÃO

O presente texto pretende tratar de tema bastante atual, que é a conformidade tributária. É um texto, portanto, que procura examinar as condutas realizadas de acordo com as prescrições das normas jurídicas do direito posto.

Ora, nada mais imprescindível do que examinar - antes de ser questionada se a conduta está, ou não, em conformidade com as normas jurídicas-, as próprias normas jurídicas, na sua mais íntima composição. Decompor as normas jurídicas é um caminho seguro para cumpri-las e fazer cumpri-las, sendo importante instrumento de facilitação da conformidade tributária.

É por isso que escolhemos, com o intuito de examinarmos o tema da conformidade tributária, as lentes da teoria das normas jurídicas, precisamente aquela desenvolvida pelo Gregório Robles - com a qual tive contato pelas leituras que foram desenvolvidas no Grupo de Estudos do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET), que se reúne,

¹ Graduado em Direito pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN). Mestre e Doutor pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). Professor Adjunto da PUC-SP e do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. Conselheiro da Câmara de Ensino Superior do Conselho Nacional de Educação (CNE).

ininterruptamente, há 35 anos sob a coordenação direta do Professor Titular e Emérito da PUC-SP e da USP, Paulo de Barros Carvalho.

Temos como certo que as bases do constructivismo lógico-semântico - movimento fortemente influenciado pela filosofia da linguagem que não abre mão de tomar o direito positivo, em sentido amplo, como texto, tendo como unidades constituintes as normas jurídicas - ganham forte instrumento de análise quando essas unidades normativas são classificadas de acordo com as variáveis propostas pela Teoria Comunicacional. Assim, os componentes linguísticos e funcionais serviram para, além de classificar as normas, também orientar a comunidade jurídica na realização de conduta conforme, quer seja naquelas em relação às “normas indiretas de ação”, quer seja em relação às “normas diretas de ação”, nas expressões cunhadas por Gregório Robles.

Trata-se, assim pensamos, de combinação perfeita entre os pensamentos dos professores Paulo de Barros Carvalho e Gregório Robles, ambos trabalhados neste texto tendo como foco temático a conformidade tributária, tomada também com norma, fato e relação, ou mesmo como um conjunto integrado no mecanismo de incidência.

É nesse contexto que este trabalho pretende levantar caminhos a serem traçados de acordo com o ciclo de posituação da espécie de norma que se pretende cumprir e fazê-la incidir, bem como, conseqüentemente, evitar a prática de condutas ilícitas previstas em normas sancionatórias.

2 Os tipos de normas na teoria comunicacional compatíveis com o constructivismo lógico-semântico

O professor Gregório Robles, em sua Teoria do Direito, propõe classificar as normas jurídicas considerando dois traços distintivos: (1) pela função que desempenham dentro do sistema jurídico, estabelecendo assim uma diferenciação *funcional*; e (2) pela composição verbal

empregada na estruturação da proposição normativa, estabelecendo uma diferenciação *linguística* das normas (ROBLES, 2005, p.14).²

Postos os critérios que nortearão sua investigação, o professor dá sequência a três cortes classificatórios sucessivos. No primeiro deles, divide as normas em (i) *indiretas* e (i) *diretas da ação*; depois, separa esta última classe em três grupos normativos: *procedimentais*; *potestativas* e *deônticas*; reconhecendo ainda, dentro deste último, a existência de normas *de conduta propriamente dita*, *de decisão* e *de execução*.

Reconhece na primeira das classes as normas que “*não contemplam diretamente a ação, mas se limitam a estabelecer elementos do sistema anteriores à regulação direta das ações.*” (ROBLES, 2005, p.15), isto é, são normas que fornecem os marcos conceituais necessários às regulações das condutas. Essas normas *definem* algo ou um estado de coisas não de uma forma meramente descritiva de uma realidade, mas sim *criadora* da realidade jurídica. O professor as denomina de *indiretas* da ação ou, simplesmente, *ônticas*. São as normas que, em analogia às regras do jogo, estabelecem como deve ser o tabuleiro do jogo de xadrez, quais são as peças, quais são os movimentos possíveis.

O termo *norma* ôntica sugere a forma linguística em que essas normas costumam expressar-se: são construídas com o emprego do verbo *ser*, que no direito não desempenha função descritiva, mas prescritiva, o que quer dizer que não descrevem ou relatam algo que é, mas definem, inauguram algo que passa a ser conforme prescrito pela norma. Ao assim fazerem, criam as definições jurídicas e inauguram os

2 Tratei mais detidamente da classificação das normas jurídicas segundo a Teoria Comunicacional no seguinte texto: “LINS, Robson Maia. As normas jurídicas e o tempo jurídico. In. Robles, Gregório; Carvalho, Paulo de Barros (Coords.). Teoria Comunicacional do Direito: Diálogo entre Brasil e Espanha. São Paulo: Editora Noeses, 2011, p. 481-501.”

sujeitos, competências, capacidades, bem como os elementos espaciais e temporais do sistema.

Ao lado das normas ônticas, estão as normas diretas da conduta, isto é

[...] aquelas que contemplam, em sua expressão genuína, uma determinada ação. Assim, a norma que exige que o devedor pague seu débito, a norma que proíbe o homicídio, a norma que estabelece o procedimento de um ato administrativo, a norma que atribui um direito subjetivo ou uma permissão... Todas elas se caracterizam por manter uma relação direta com a ação. (ROBLES, 2005, p.15-16)

Essa classe, abrangente que é, pode ser mais bem esmiuçada e nela reconhecidos três sortes de normas: *procedimentais*, *potestativas* e *deônticas*.

Mais uma vez, os critérios de funcionalidade e estrutura linguística sugeridos pelo professor Gregório Robles são empregados na distinção por ele traçada, apontando serem as normas procedimentais normalmente:

expressas mediante o verbo ter que (müssen, avoir, have to), são aquelas que estabelecem os procedimentos em que consistem as ações. Expressam uma necessidade convencional, não uma necessidade natural ou lógica. As normas procedimentais estabelecem (criam) todo tipo de ações relevantes no sistema, tanto as lícitas quanto as ilícitas. A norma procedimental não proíbe as ações, nem as autoriza; simplesmente diz no que consistem. (ROBLES, 2005, p.16)

A classe das normas potestativas é populada por aquelas que são:

suscetíveis de serem expressas mediante o verbo poder (können, pouvoir, can). Este poder não indica a possibilidade de realizar uma ação, mas o fato de estar o sujeito autorizado a realizá-la. A norma potestativa determina as ações lícitas que um sujeito pode realizar.

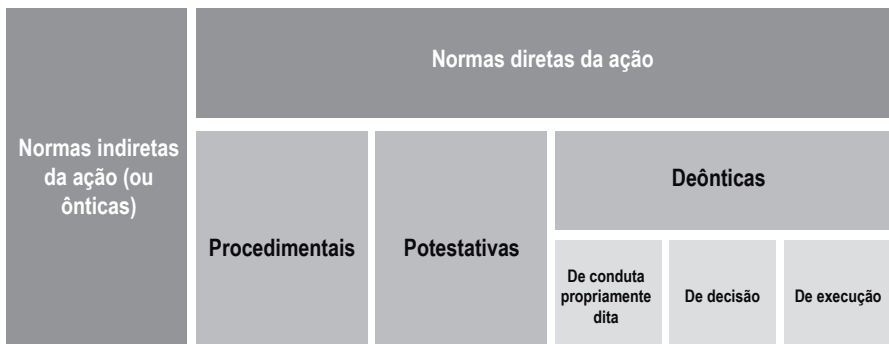
Exprime o poder em sentido forte, não equivalente ao poder das normas que indicam as capacidades ou competências. (ROBLES, 2005, p.16)

Já das normas deônticas, escreve o professor:

Por último, as normas deônticas, que são aquelas que estabelecem os deveres. São normas diretas da ação, que têm a função de propor exigências aos sujeitos e que, naturalmente, podem expressar-se mediante o verbo dever (sollen, devoir, ought). [...] a norma deôntica pode ser definida como aquela que exige determinada conduta. Ou a que estabelece o dever de observar uma conduta. (ROBLES, 2005, p.17)

No terceiro e último corte, o professor catedrático de Palma de Mallorca divide o grupo das normas deônticas em três, reconhecendo (1) *as normas de conduta propriamente ditas*, que impõem um dever de conduta ao destinatário legal; (2) *as normas de decisão*, que impõem a um órgão do sistema o dever de decidir sobre a aplicação de uma sanção a um infrator; e (3) *as normas de execução*, que expressam o dever que tem o órgão de execução de realizar a ação consistente em impor efetivamente a sanção cominada.

Os cortes promovidos pelo professor e a sua sequência podem ser resumidas e bem ilustradas segundo o quadro abaixo:



É fácil perceber que, para o tema eleito e para a brevidade deste texto, as normas ônticas, porquanto definem protocolarmente os elementos temporais do direito, ocuparão relevada importância. Contudo, deve-se também reconhecer que o elemento tempo impregna não só esta classe de normas, mas também *todas* as outras normas, como se irá demonstrar nos itens seguintes.

3. CONFORMIDADE TRIBUTÁRIA: NORMA, FATO, RELAÇÃO E INCIDÊNCIA

Conformidade tributária é norma, é fato, é relação, ou todos conjuntamente postos no mecanismo de incidência das normas tributárias.

Assim, conformidade-norma pode ser definida como a estrutura hipotético-condicional em que à determinada conduta “C” é-lhe imputada a relação jurídica “R”. Veja-se neste exemplo a (i) norma jurídica, (ii) fato, que é a conduta “C”, e (iii) relação jurídica “R”.

Um exemplo pode nos ajudar a fixar o conteúdo pretendido. Suponha-se que a empresa “A” compre mercadorias da empresa “B”. Atualmente, conseguimos construir a partir de enunciados prescritivos do nosso ordenamento a seguinte norma jurídica: “se a empresa A comprar mercadorias da empresa B, então a empresa A está obrigada a verificar se a B está idônea perante o fisco estadual”. Em seguida, também conseguimos facilmente construir a seguinte norma sancionatória: “Se a empresa A compra mercadorias da empresa B, que está inidônea perante o fisco estadual, então deve ser a impossibilidade de A tomar o crédito decorrente da não cumulatividade”.

Nesse exemplo simples, podemos facilmente antever a conformidade primeiro como norma (“se a empresa A comprar mercadorias da empresa B, então a empresa A está obrigada a verificar se a B está idônea perante o fisco estadual”), como fato (compra pela empresa A da mercadoria da empresa B), relação jurídica (A está

obrigado a examinar a idoneidade de B), e incidência (norma que incide produzindo fato jurídico e relação jurídica).

4. AS NORMAS ÔNTICAS (OU INDIRETAS DE AÇÃO) E CONFORMIDADE TRIBUTÁRIA

As normas ônticas (ou indiretas de ação) são as que estabelecem todas as condições necessárias e, portanto, logicamente prévias, indicando as fontes do direito.

Para o professor Gregório Robles, as normas denominadas ônticas

Desde el punto de vista funcional, no regulan acciones, sino que se limitan a establecer o crear los presupuestos o condiciones previas para la regulación directa de las acciones. Establecen el marco en el que la acción ha de tener lugar, pero no contemplan la acción misma. Así, antes de saber lo que está prohibido o permitido, lo que se debe hacer u omitir, es necesario saber en qué espacio hay que realizar la acción, durante qué tiempo, quiénes son los sujetos potenciales de dichas acciones, y cuáles son las acciones posibles. (ROBLES, 2006, p.202)

As normas desse tipo desempenham assim a função de criar as condições *prévias* sem as quais não é possível a construção de normas destinadas à regulação de condutas humanas.

Nisso, muito se assemelham ao que os professores Carlos E. Alchourrón e Eugenio Bulygin designaram *definições legais*. Para os argentinos, seria essa sorte de dado jurídico responsável pela transposição (ou, porque não dizer, tradução) dos conceitos da linguagem natural para a linguagem jurídica, dando-lhe novos contornos definidores ora mais precisos, ora mais amplos, ora totalmente diversos daqueles empregados

no uso comum dos termos utilizados nas normas (ALCHOURRÓN. *et* BULYGIN, 1998).

Do ponto de vista linguístico, o professor espanhol aponta que esse tipo de norma é, no mais das vezes, expresso pelo verbo *ser*, que, como já adiantamos, não descreve um objeto, mas o *cria*. O emprego do verbo *ser* no mundo do dever ser é assim justificado pelo professor:

[...] La señalización espacial no va dirigida directamente a la acción. Esta habrá de tener lugar “dentro” del espacio acotado. Por eso, no tiene sentido que este tipo de normas se expresen mediante el verbo “deber”. El espacio no “debe ser” éste o aquél, sino que es este espacio determinado. (ROBLES, 2006, p.203)

Pois bem. Se tais normas criam o tabuleiro normativo, e tendo como premissa que é na Constituição (v.g.: divisão de competências tributárias, legalidade tributária, anterioridade tributária, irretroatividade tributária etc...), quer no tocante à regra-matriz de incidência que cria o tributos e os deveres instrumentais, quer em relação às normas sancionatórias, a atividade-conformidade deve se voltar, essencialmente, para o Poder Legislativo e para o processo legislativo, num primeiro momento. Assim, as diretorias de relações institucionais, pela iniciativa privada, ganham extremo relevo, na medida em que devem acompanhar todos os temas que estão em debate no Poder Legislativo, participando de audiências públicas, seminários, enfim, alimentando o Parlamento com a experiência vivida e com as expectativas que o mercado, cada vez mais global e digital, apresenta para a sociedade em geral.

Nesse ponto, quando as regras do jogo são formadas, quando as fontes do direito se movimentam para positivar novas normas, vale a pena lembrar que a atividade de lobby, se bem regulamentada, talvez fosse um bom passo para que houvesse a transparência em relação aos interesses postos na arena do jogo democrático, quem os financia, quem

os defende, de modo que a corrupção, em sentido amplíssimo³, poderia ter menos espaço.

Num segundo momento, também o Poder Judiciário deveria ser um *locus* a ser observado. Com efeito, desde a Constituição de 1988, passando pela Emenda Constitucional n° 03/1993, Lei n° 9.868/99, e, mais recentemente, o novo Código de Processo Civil (Lei n° 13.105/2015), o Judiciário, com maior foco no STF e no STJ, ganhou cada vez mais atribuições semelhantes às do Poder Legislativo, tendo seus precedentes força vinculante e eficácia *erga omnes*. Assim, o art. 927⁴ do Código de

3 A palavra “corrupção” aqui usada não significa apenas os crimes de corrupção ativa e passiva previsto na legislação penal. Quero com ela expressar qualquer simulação, camuflagem de interesses em disputa.

4 Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão:

I - as decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade;

II - os enunciados de súmula vinculante;

III - os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos;

IV - os enunciados das súmulas do Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional e do Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional;

V - a orientação do plenário ou do órgão especial aos quais estiverem vinculados.

§ 1o Os juízes e os tribunais observarão o disposto no art. 10 e no art. 489, § 1o, quando decidirem com fundamento neste artigo.

§ 2o A alteração de tese jurídica adotada em enunciado de súmula ou em julgamento de casos repetitivos poderá ser precedida de audiências públicas e da participação de pessoas, órgãos ou entidades que possam contribuir para a rediscussão da tese.

§ 3o Na hipótese de alteração de jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal e dos tribunais superiores ou daquela oriunda de julgamento de casos repetitivos, pode haver modulação dos efeitos da alteração no interesse social e no da segurança jurídica.

§ 4o A modificação de enunciado de súmula, de jurisprudência pacificada ou de tese adotada em julgamento de casos repetitivos observará a necessidade de fundamentação adequada e específica, considerando os princípios da segurança jurídica, da proteção da confiança e da isonomia.

§ 5o Os tribunais darão publicidade a seus precedentes, organizando-os por questão jurídica decidida e divulgando-os, preferencialmente, na rede mundial de computadores.

Processo Civil bem resume, com força prescritiva, a consumação de um percurso cada vez mais forte da jurisprudência não só no “jogo” do direito, mas na confecção mesma do tabuleiro normativo e das regras de movimentação das “peças” que compõem o ordenamento jurídico.

Assim, as audiências públicas nos Tribunais Superiores, a maior participação de “*amicus curiae*” em processos em que teses jurídicas são fixadas, superando teses anteriormente firmadas, ou mesmo fixando-o originalmente, são alguns dos instrumentos que permitem a participação de “terceiros interessados” - sem contar as partes específicas nos processos - de forma que teses fixadas possam representar a resolução efetiva das demandas postas ao exame do judiciário. Nesse cenário, os departamentos jurídicos das empresas, a advocacia pública das administrações direta e indireta, ganham protagonismo expressivo.

4.1 A questão do tempo jurídico criado pelas normas ônticas (ou indiretas de ação)

Quando o assunto é conformidade, o tempo jurídico (assim como o espaço jurídico) é um item obrigatório na análise técnica dos utentes da linguagem jurídica, quer em nível técnico (direito positivo), quer em nível científico (Ciência do Direito).

Assim, é possível identificar dentre as normas ônticas que tratam do tempo aquelas (1) normas de constituição, que inauguram o ordenamento jurídico; (2) normas que tratam da entrada em vigor de um conjunto de normas; (3) normas que estabelecem o lapso temporal que irá durar alguma disposição ou até mesmo *todo* o ordenamento; (4) normas derogatórias que eliminariam⁵ a norma derogada do sistema; e,

5 Neste particular temos opinião ligeiramente distinta da exposta pelo Professor Gregório Robles, conforme deixamos fixada por ocasião da obra Controle de Constitucionalidade em Matéria Tributária. Temos que estas normas não serão

por fim, (5) normas que delimitam os prazos, como aqueles de prescrição e decadência.

Pode-se afirmar, então, que normas ônticas que dizem respeito ao tempo jurídico demarcam o intervalo em que os fatos e relações jurídicas são criados, modificados ou extintos, bem como reconhecem os lapsos necessários à caracterização de uma determinada situação jurídica, como aquelas da prescrição, decadência, direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada.

Ocorre que, ao *criar* o tempo jurídico, o legislador constrói uma peculiar sequência de sucessão de instantes que nem sempre coincide com a cronologia registrada pela facticidade social. Nem poderia ser diferente: o direito não existe para se conformar às condutas, mas para sobre elas incidir e regular. A relação de causalidade aqui e ali são distintas, porquanto são diferentes os corpos de linguagem e suas finalidades, como já argutamente advertia o professor pernambucano Lourival Vilanova (VILANOVA, 2000, p.47).

Há, na construção do tempo jurídico, a liberdade de demarcação de instantes diversos daqueles conhecidos pela linguagem natural para definir o início e o término de um fenômeno jurídico e até mesmo a forma que o tempo transcorre. E isso é feito de forma diuturna, por exemplo, com a contagem de prazos judiciais, nos quais se excluem os dias festivos e não úteis para a fixação de seu término, podendo seu curso ser *suspensado* ou até mesmo *reiniciado* por determinação de uma norma que assim disponha.

Mas o problema do tempo e as normas jurídicas não se esgota na questão das definições. Demarcado o tempo, definidos os prazos, conhecidos os momentos de origem e final da vigência d'uma norma, cabe investigar sobre as consequências que o direito imputa ao seu

excluídas do ordenamento, mas terão tão somente determinado marco final de sua vigência, permanecendo no ordenamento para fundamentar as normas que a partir dela foram construídas e que se mantêm no sistema (LINS, 2005, *passim*).

transcurso e as formas que reconhece para dar operatividade a essas imputações. Mas essas consequências, ou melhor, as formas com que o transcurso do tempo jurídico afeta as condutas sociais é algo que não está mais dentro do quadrante das normas ônticas. É preciso verificar de que forma o elemento tempo integra as demais classes normativas descritas pelo professor Gregório Robles.

5 NORMA DIRETA DE AÇÃO E CONFORMIDADE TRIBUTÁRIA

São consideradas normas diretas de ação, conforme a semântica já denuncia, as normas que contemplam direta e imediatamente a conduta regulada, de forma que elas se manifestam pelas formas verbais dever, poder, estar permitido, estar proibido, estar vedado, ter que e outras formas similares.

À medida que o processo de positivação vai se aproximando da conduta regulada, as normas de conformidade também passam a exigir maior grau de precisão, de forma que os deveres de cada órgão da pessoa jurídica (ou mesmo da pessoa física) ou do Estado vão ficando evidentes. Assim, desceremos mais um pouco para cada espécie de norma de ação, na tentativa de aclarar quais normas de conformidade precisam ser fortemente implementadas, quais fatos jurídicos devem ser constituídos como medida preventiva ou repressiva e, na mesma toada, quais relações jurídicas devem ser constituídas ou desconstituídas.

5.1 As normas procedimentais e a conformidade tributária

As normas procedimentais, segundo Gregório Robles, são aquelas que se voltam a estabelecer a ação necessária à consecução de um efeito jurídico determinado. O termo procedimento ou ação podem confundir o intérprete inadvertido, limitando o alcance destas normas

apenas àquelas que digam dos ritos processuais ou administrativos para a formalização de uma decisão judicial ou ato administrativo.

Não é esse o alcance dado ao termo. Ação é assim definida pelo espanhol:

Una acción es, sencillamente, un procedimiento. La norma que establece el procedimiento establece la acción misma. Que la acción sea debida o permitida, lícita o ilícita, es una cuestión posterior a la existencia de la acción misma. Antes de declarar que es debida o permitida, que es lícita o ilícita, es preciso establecer sencillamente en qué consiste la acción. Esa es la función de la norma procedimental. (ROBLES, 2006, p.214)

É dizer que as normas ditas procedimentais não habitarão somente o direito processual, mas também integrarão de forma essencial o direito material. Antes de considerar ilícito o homicídio, a norma descreve a ação de um sujeito “matar alguém” e, só então, poderá outra norma culminar uma pena. As descrições das ações típicas são bons exemplos de emprego da norma procedimental no direito material.

Assim também ocorre nos quadrantes do direito tributário, quando da descrição da hipótese tributária se encontra uma ação qualquer como “auferir renda” ou “circular mercadoria” ou “ser proprietário de imóvel urbano”, está-se diante de uma norma procedimental, segundo a classificação proposta pelo professor de Palma de Mallorca.

Trazendo a definição das normas procedimentais, percebemos com clareza incontestada a importância de que todos os setores que compõem as atividades das empresas as conheçam em profundidade e com visão de todo ciclo produtivo da empresa, visto que elas demonstram tanto as condutas consideradas lícitas, que devem ser incentivadas, quanto as ilícitas, que devem ser banidas. Isso na perspectiva interna.

Na perspectiva externa, o conhecimento de tais normas nos traz elementos para lidar com a concorrência desleal, ilícita, bem como os procedimentos que devemos tomar quando nos deparamos com tais condutas ilícitas. Nesse ponto, urge que as normas internas (procedimentais) das empresas sejam de conhecimento amplo dos

colaboradores, de sorte que rapidamente e de forma segura sejam tomadas providências em relação ao assunto.

6. AS NORMAS POTESTATIVAS E CONFORMIDADE TRIBUTÁRIA

As normas potestativas são aquelas que atribuem autorizações ou poderes para um sujeito praticar determinadas ações. E tais competências não são apenas aquelas mais facilmente observadas na literalidade dos textos, como as designadas às autoridades legislativas ou judiciais, mas também aquelas designadas ao cidadão (como o direito ao voto, por exemplo) e também aquelas derivadas da capacidade jurídica do indivíduo maior (tão abrangente quanto a cláusula geral do direito privado de que tudo aquilo que não está expressamente proibido, é permitido).

Nessa espécie normativa, o elemento temporal também é importante. Com efeito, o tempo que é surpreendido por esse tipo de norma é o tempo em que a competência pode ser exercida pelo sujeito competente. Por dizer respeito ao exercício de uma competência ou autorização para a prática de um ato jurídico, diz respeito justamente ao átimo de juridicização da ação, o seu verter em norma jurídica. E, portanto, é similar ao que o professor Paulo de Barros Carvalho denominou tempo *do fato*, isto é:

[...] o *tempo do fato* vai ser o ponto de referência para a aplicação do direito positivo, no que toca à sua feitura como enunciado, disciplinando todos os procedimentos relativos à configuração factual, incluindo-se à própria competência do agente da Administração, ou do

particular, para instituí-lo. (CARVALHO, 2012, p. 194 - 195. O destaque é do original)

O tempo também aparece nas normas potestativas que atribuem competência para legislar sobre determinado assunto, como identificou Tácio Lacerda Gama, tal qual o tempo prescrito para o exercício da conduta nomogenética:

[...] As ações referidas pelos verbos (c) ocorrem no espaço (e), no tempo (t) e são realizadas por sujeitos de direito (s). Eis o porquê de serem esses aspectos que, direta ou indiretamente, devem estar presentes nas normas que disciplinam como outras normas devem ser produzidas. (GAMA, 2009, p.89. Os grifos são nossos)

Aparecem como bons exemplos dessa limitação do tempo para a ação potestativa descrita nesse tipo de norma a data estipulada, no direito tributário brasileiro, para a entrega de declaração do imposto sobre a renda das pessoas físicas, ou ainda o prazo estabelecido no art. 11 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias que acompanhou o texto da Constituição Federal de 1988⁶.

Para o tema da conformidade tributária, essa espécie normativa requer atenção, principalmente quando regula o tempo jurídico, tendo em conta que fixam intervalos temporais, que, uma vez não praticada determinada conduta, surgirá a possibilidade jurídica de incidência de outras normas, entre elas as normas sancionatórias.

6 Art. 11. Cada Assembléia Legislativa, com poderes constituintes, elaborará a Constituição do Estado, no prazo de um ano, contado da promulgação da Constituição Federal, obedecidos os princípios desta.

7. NORMAS DEÔNTICAS E CONFORMIDADE TRIBUTÁRIA: QUANDO UMA AÇÃO SE TORNA UMA CONDUTA

As normas deônticas são aquelas que realizam a ponte entre a ação e a conduta. Isto é, valoram uma determinada ação como lícita ou ilícita, imputando um dever ou uma sanção ao sujeito que a pratique.

Nesse ponto, é relevante a distinção entre ação e conduta proposta pelo professor Gregório Robles. A primeira é definida como “*um conjunto de movimentos dotados de significado unitário. Ou, ainda melhor, como o significado unitário que um conjunto de movimentos tem.*” (ROBLES, 2005, pp.12-13. Os destaques são do original). E, quanto à conduta, assim escreve: “*La acción, cuando es contemplada desde la perspectiva de su relación con el deber, toma el nombre de conducta.*” (ROBLES, 2006, p.222. O destaque é do original).

Para os utentes das normas jurídicas, saber com clareza - e saber transmitir com maior clareza ainda para os demais escalões da empresa ou mesmo do Poder Público - qual ação constitui-se em conduta e, sendo conduta, portanto relevante juridicamente, apontar qual é lícita e qual é ilícita, é a principal função da governança corporativa.

Voltemos ao terceiro e último corte em que o professor catedrático de Palma de Mallorca divide o grupo das normas deônticas em três, reconhecendo (1) *as normas de conduta propriamente ditas*, que impõe um dever de conduta ao destinatário legal; (2) *as normas de decisão*, que impõem a um órgão do sistema o dever de decidir sobre a aplicação de uma sanção a um infrator; e (3) *as normas de execução*, que expressam o dever que tem o órgão de execução de realizar a ação consistente em impor efetivamente a sanção aplicada concreta e individualmente.

7.1. De conduta propriamente dita

Essa espécie normativa desafia especial atenção dos órgãos, privados ou públicos, em relação à conformidade. É que aqui temos uma conduta específica ligada a um dever jurídico também específico a

ser cumprido, de forma que o descumprimento – vale dizer, a realização de uma conduta ilícita - é facilmente verificável pelas autoridades, ou mesmo pela pessoa que estava do outro lado da relação (aquela que tem direito subjetivo em relação à conduta).

No Direito tributário, em função especialmente do princípio da legalidade e da tipicidade, essas normas (e as respectivas condutas que se encaixam em seus antecedentes normativos) requerem habilidades técnicas bastante apuradas, quer da Administração Pública, que não pode inovar senão por meio de lei, quer dos administrados, que devem conhecer e fazer incidir um cipoal dessa espécie normativa.

O exemplo mais lapidar no Direito Tributário é a incidência da regra-matriz dos tributos - que deve ser realizada pela Administração Pública, nas hipóteses de lançamento de ofício ou por declaração -, mas, na expressiva maioria dos tributos, caberá aos administrados tal mister, nos termos do art. 150, §§ 1º a 4º do Código Tributário Nacional.

7.2. De decisão

As normas de decisão impõem a um órgão do sistema o dever de decidir sobre a aplicação de uma sanção a um infrator. No direito tributário, as sanções administrativas devem ser aplicadas pela Administração Pública, em procedimento administrativo que pode culminar com ato administrativo de lançamento tributário, pelo qual *são constituídos, individualmente, o tributo, a sanção e os juros*.

Entretanto, as sanções penais tributárias devem ser constituídas ao final de um processo penal, conduzido pelo Poder Judiciário, no qual todas as normas derivadas do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa devem ser observadas, antes de qualquer constituição de norma individual e concreta que documenta a incidência da sanção penal.

7.3. De execução

Essas normas de execução prescrevem a execução forçada das sanções aplicadas conforme a norma de decisão. São aquelas normas que os Professores Lourival Vilanova e Paulo de Barros Carvalho, seguindo na mesma de Hans Kelsen, denominam de normas processuais (ou secundárias). São elas que, efetivamente, distinguem as normas jurídicas de outras normas pertencentes às outras ordens normativas, como a moral, religiosa, social etc. São por elas que os órgãos de justiça expropriam os bens e restringem a liberdade das pessoas, mesmo sem sua aquiescência. É a coatividade inerente ao direito positivo aparecendo na sua forma mais genuína.

Os órgãos das empresas devem guardar atenção na incidência dessa espécie normativa, porque uma atuação mais incisiva pode resvalar para a prática de infrações contra o sistema de justiça, contra a aplicação da norma processual. Em matéria penal, pode fundamentar até mesmo prisão preventiva, conforme se depreende do art. 312 do Código de Processo Penal, quando prescreve a referida prisão para o caso de “assegurar a aplicação da lei penal”. Em outro giro linguístico, para se assegurar a aplicação da lei penal (material), ou seja, uma norma de decisão, pode-se desencadear a aplicação de uma norma de execução.

No direito tributário, os cuidados devem voltar-se para garantias adequadas dos débitos em execução, cuidados com certidões negativas e positivas com efeitos de negativas, bloqueios de bens, deferimentos de medidas cautelares fiscais, transações com pessoas e empresas (*due diligence*) que sejam partes em execuções fiscais e o cuidado da reserva de bens necessários para a quitação do débito; enfim, essas normas desafiam todos os cuidados envolvendo diretamente os departamentos jurídicos das empresas, o setor específico de conformidade, a contabilidade e as auditorias externas.

8. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A classificação das normas jurídicas, de acordo com Teoria Comunicacional difundida pelo Professor Gregório Robles, baseia-se em dois traços distintivos: (1) pela função que desempenham dentro do sistema jurídico, estabelecendo assim uma diferenciação *funcional*; e (2) pela composição verbal empregada na estruturação da proposição normativa, estabelecendo uma diferenciação *linguística* das normas

Com tais critérios, aplicados de forma sucessiva, Gregório Robles dá sequência a três cortes classificatórios encarrilhados. No primeiro deles, divide as normas em (i) *indiretas* e (ii) *diretas da ação*; depois, num segundo corte, separa esta última classe em três grupos normativos: *procedimentais*, *potestativas* e *deônticas*. Já no terceiro corte, as deônticas são classificadas em normas *de conduta propriamente dita*, *de decisão* e *de execução*.

De acordo com a classificação de normas proposta por Gregório Robles, é possível, conquanto pretendamos evitar ou fazer incidir de forma menos gravosa a norma sancionatória, olhar a conformidade tributária tanto nas normas ônticas (ou indiretas de ação), como nas normas diretas de ação (v.g. nas normas potestativas – enquanto condição para o exercício da competência ou autorização –, procedimentais – no papel de descritivas da ação – e deônticas – como elemento necessário à valoração de uma ação como conduta).

Em relação às normas ônticas, o Poder Legislativo, em primeiro plano, e o Poder Judiciário, em segundo plano, devem ganhar a atenção dos setores que cuidam da conformidade tributária. No processo legislativo, ganham relevo as diretorias de relações institucionais das empresas e as associações de empresas e trabalhadores. Nesse ponto, seria desejável que a atividade de lobby fosse regulamentada no Brasil, de forma que a transparência fosse maior em relação aos interesses defendidos. No Poder Judiciário, com maior destaque para as Cortes Superiores, os departamentos jurídicos das empresas e as advocacias pública e privada devem observar com atenção a confecção de precedentes com força vinculante, nos termos do art. 927 do Código de Processo Civil. Nesse

caso, e considerando o elevado nível de judicialização das demandas, deve se atentar para a possibilidade de habilitação como “*amicus curiae*”, de forma que seus argumentos sejam ouvidos e enfrentados pelo Poder Judiciário, antes que algum precedente vinculante seja formado sem a participação de diversos setores afetados pela decisão do Judiciário.

Já no que diz de perto com as normas diretas de ação, sejam elas potestativas, sejam procedimentais, ou ainda deônticas (e, nessa subclasse, há as de conduta propriamente ditas, de decisão e de execução), devemos voltar nossa atenção para duas esferas distintas: a interna, que é composta pelas normas que regem a divisão de competências (e, portanto, de conformidade tributária) dentro das empresas e da Administração Pública; e a externa, que envolve mais as normas de decisão e execução, requerendo mais atenção ao ciclo de incidência das normas em processo administrativo tributário e processos judiciais. Aqui, os departamentos jurídicos das empresas devem atentar para o conhecimento das estruturas das Administrações Públicas, suas competências internas, existência eventual de mecanismo de solução extrajudicial de litígios. Para além disso, devem acompanhar, em paralelo, todas as discussões judiciais envolvendo o mesmo tema, pois o tabuleiro normativo pode estar sendo refeito sem as suas participações, em processos de controle abstrato de constitucionalidade, ou mesmo em recursos repetitivos, quer na esfera do Supremo Tribunal Federal (STF), quer perante o Superior Tribunal de Justiça (STJ).

Conformidade é norma, fato, relação e incidência.

Como incidência, a conformidade é essencialmente fazer incidir outras normas que prescrevem condutas conforme, constituindo-se fato jurídico e relação jurídica, de forma que as normas jurídicas sancionatórias não incidam. Aqui, ganha especial relevo a conformidade-prova, que nada mais é do que a constituição adequada do fato jurídico que se encaixa nas normas não sancionatórias. Registre-se que, neste parágrafo, estamos tratando de conformidade em termos de prevenção, e não na função repressiva.

Mas, caso já tenha ocorrido a incidência da norma sancionatória, desloca-se a atenção da conformidade para o momento processual (norma de decisão ou de execução), ingressando aqui categorias que possam amenizar as consequências jurídicas, tais como incidência da norma de pagamento o débito tributário, norma de transação tributária, oferta de bens antecipadamente à penhora (caso haja execução proposta), enfim, a empresa deve agir para amenizar as consequências jurídicas.

REFERÊNCIAS

ABBAGNANO, Nicola. *Dicionário de Filosofia*. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

ALCHOURRÓN, Carlos E. et BULYGIN, Eugenio. *Introducción a la Metodología de las Ciencias Jurídicas y Sociales*. Buenos Aires: Depalma, 1998.

ARAÚJO, Clarice von Oertzen. *Semiótica do Direito*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

CARRIÓ, Genaro R. *Notas sobre Derecho y Lenguaje*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 29ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

_____. *Direito Tributário Linguagem e Método*. 7ª ed. São Paulo: Noeses, 2018.

_____. *Direito tributário – fundamentos jurídicos da incidência*. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 194 – 195.

FLUSSER, Vilém. *Língua e Realidade*. São Paulo: Annablume, 2007.

GAMA, Tácio Lacerda. *Competência Tributária – fundamentos para uma teoria da nulidade*. São Paulo: Noeses, 2009.

IVO, Gabriel. *Norma Jurídica – produção e controle*. São Paulo: Noeses, 2006.

LINS, Robson Maia. *Conrtole de Constitucionalidade em Matéria Tributária. Decadência e Prescrição*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

MORCHÓN, Gregório Robles. *Teoría del Derecho – fundamentos de teoría comunicacional del derecho*. v.1. 2ª ed. Cizur Menor: Thomson, 2006.

_____. *O Direito como Texto – quatro estudos de teoria comunicacional do direito*. São Paulo: Manole, 2005.

_____. *Las reglas de los juegos y las reglas del derecho*. México: Universidad Nacional Autónoma de México, 1988.

OLIVEIRA, Manfredo A. *Reviravolta Linguístico-Pragmática*. São Paulo:

OST, François. *O tempo do direito*. Bauru: EDUSC, 2005.

POPPER, Karl. *Dois tipos de definições*. In: MILLER, David. (org.). *Popper – Textos Escolhidos*. Rio de Janeiro: Contraponto, 2010.

_____. *O problema da demarcação*. In: MILLER, David. (org.). *Popper – Textos Escolhidos*. Rio de Janeiro: Contraponto, 2010.

VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no Direito*. São Paulo: RT, 2000.

_____. *Estruturas Lógicas e o Sistema de Direito Positivo*. São Paulo: Noeses, 2005.