



UNIVERSIDADE DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO

Centro de Ciências Sociais

Faculdade de Direito

Daniel Giotti de Paula

**A praticabilidade no direito tributário: controle jurídico da
complexidade na tributação**

Rio de Janeiro

2018

Daniel Giotti de Paula

**A praticabilidade no direito tributário: controle jurídico da complexidade na
tributação**



Tese apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Doutor, ao Programa de Pós-Graduação em Direito, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Estado, Processo e Sociedade Internacional. Linha de Pesquisa: Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento.

Orientador: Prof. Dr. Luís Cesar de Souza Queiroz

Rio de Janeiro

2018

CATALOGAÇÃO NA FONTE
UERJ/REDE SIRIUS/BIBLIOTECA CCS/C

P324 Paula, Daniel Giotti de.

A praticabilidade no direito tributário: controle jurídico da complexidade na tributação / Daniel Giotti de Paula. - 2018.

347 f.

Orientador: Prof. Dr. Luís Cesar de Souza Queiroz.

Tese (Doutorado). Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Faculdade de Direito.

1. Capacidade contributiva (Direito tributário) - Teses. 2. Direitos fundamentais - Teses. 3. Direito tributário - Teses. 4. – Teses. I. Queiroz, Luís Cesar de Souza. II. Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Faculdade de Direito. III. Título.

CDU 347.73(81)

Bibliotecária: Angélica Ribeiro CRB7/6121

Autorizo, apenas para fins acadêmicos e científicos, a reprodução total ou parcial desta tese, desde que citada a fonte.

Assinatura

Data

Daniel Giotti de Paula

**A praticabilidade no direito tributário: controle jurídico da complexidade na
tributação**

Tese apresentada, como requisito parcial
para obtenção do título de Doutor, ao
Programa de Pós-Graduação em Direito,
da Universidade do Estado do Rio de
Janeiro. Área de concentração: Estado,
Processo e Sociedade Internacional.
Linha de Pesquisa: Finanças Públicas,
Tributação e Desenvolvimento.

Aprovado em 23 de fevereiro de 2018.

Orientador:

Prof. Dr. Luís Cesar de Souza Queiroz

Faculdade de Direito – UERJ

Banca Examinadora:

Prof. Dr. Marcus Abraham

Faculdade de Direito – UERJ

Prof. Dr. Gustavo da Gama Vital Oliveira

Faculdade de Direito – UERJ

Prof. Dr. Arthur Maria Ferreira Neto

Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Eduardo Maneira

Universidade Federal do Rio de Janeiro

Rio de Janeiro

2018

DEDICATÓRIA

Para Sarah, com todo amor, por tudo, por sempre, sem razão e por razões além do puro amor; e com a mais profunda gratidão, por ter me feito acreditar que seria possível cursar o Doutorado na UERJ e por me estimular a prosseguir na difícil tarefa de terminar a tese.

Para meus pais, cujo amor que me devotam é aquele cristalino, sem razão de existir e anterior a minha própria existência, que envidaram todos os esforços para meu desenvolvimento moral e intelectual.

Para minha irmã, Débora, com quem compartilho, além da afinidade genética, valores e sonhos, o gosto pelo Direito Tributário e alguns traços de personalidade, e que me dá orgulho com cada vitória e gesto, desde seu nascimento.

AGRADECIMENTOS

O caminho trilhado na feitura de uma tese é longo — quatro anos de esforço vital —, solitário — escrever é uma das maiores experiências humanas do ser consigo mesmo — e transformador — parte das crenças é deixada para trás, um legado de pré-conceitos, estereótipos e lugares-comuns substituído por uma visão de mundo menos caótica.

Sou grato pela oportunidade deste processo de aprendizado, e devo meus agradecimentos iniciais aqueles para quem já dediquei a tese, Sarah, Débora e meus pais, integrantes da porção afetiva mais importante de minha vida.

Estudar na UERJ era um sonho desde quando era graduando, finalmente conquistado em momento de adversidade para instituição que resiste graças a sua fabulosa comunidade: discentes comprometidos com o ideal do saber; servidores públicos que abraçam a função de servir à sociedade; e docentes, vocacionados para o magistério e o conhecimento, algo precioso, pois integram o que de melhor há na academia brasileira.

Por isso, agradeço especialmente à Sônia, já aposentada, e ao Alessandro, seu substituto na coordenação da Secretaria do Programa de Pós-Graduação, bem como aos demais servidores e servidoras, por toda atenção e zelo dispensados nesses anos.

Ter convivido com tantos pós-graduandos foi marcante: alguns já eram amigos e amigas, mas a amizade se intensificou; outros, já irmãos, e os laços da irmandade se fortaleceram; muitos sequer conhecidos, mas agora parte do meu círculo de afetos. Assim sou grato a Matheus Soares, Diego Ximenes, Lyvia Serpa, Laura Diniz, Rachel Guedes, Raquel Andrade, Filipe Bastos, Nina Pencak, Eduardo Sobral, Marcello Leal, Pedro Schittini, Júlio Cesar Santiago, Micaela Dutra, Agostinho Netto, Daniel Alves e, meus queridos irmãos, Donovan Lessa e Richard Dotoli. Homenagens especiais ainda a Alonso Freire, Thiago Magalhães e Alice Voronoff, brilhantes publicistas com quem tive contato, ao cursar disciplina ministrada por Ana Paula de Barcellos.

A professora Ana Paula e os professores Adilson Pires, Carlos Alexandre, Fábio Zambitte, Gustavo da Gama, Marcus Abraham, Ricardo Lodi, Sérgio André, além dos amigos de longa data, José Vicente Mendonça e Raphael Carvalho de Vasconcelos, também docentes da instituição, aumentam-me o orgulho de ter integrado o corpo discente da UERJ nesses anos e me levam a celebrar efusivamente sua dedicação à Casa.

Direito Tributário e Direito Financeiro são duas de minhas paixões e me trouxeram amigos e amigas que também vivenciam as maravilhas e auguras de ambas.

João Grognet, Vinícius Queiroz, Allan Titonelli, Walter Simas, Rafael Veraldo e Juliana Pita, procuradores da Fazenda Nacional, verdadeiros amigos e colegas, permitiram-me tempo para escrever, inclusive durante um período de três meses de licença-capacitação, a quem rendo minhas homenagens por isso e à própria instituição.

Também homenageio os amigos e as amigas do Instituto de Estudos Tributários e de Finanças Públicas de Juiz de Fora e Região, fundado no mesmo ano de início do doutorado, com quem, além da amizade, compartilho o gosto por essas áreas.

Tive leituras privilegiadas de partes da obra por Rodolfo Assis e Daniel Ávila, a quem sou grato pelo desprendimento e por ajudar a melhorar o texto e as ideias da tese. A Daniel, meu grande amigo, devo ainda mais: horas privadas de lazer e da companhia de sua família para ouvir trechos do trabalho, trocar impressões sobre ideias que ensaiava ou simplesmente para me aconselhar ou incentivar.

Não posso esquecer, anda, que Cassiano Menke, Pedro Adamy, Fábio Andrade, Arthur Ferreira, Gustavo Fossati, Luciano Filippo, Maurício Timm do Valle, Paulo Victor Vieira da Rocha e Ravi Peixoto me presentearam com livros utilizados no trabalho, desprendimento que louvo, assim pelas ideias, discutidas pessoalmente ou postas em revista neste trabalho.

Débora Giotti, Gabriel Gervason, Marcelo Giotti, Márcio Penido e Jean-Claude Moreno Soares, tanto na pesquisa bibliográfica, quanto na revisão do texto, ajudaram-me de maneira inesquecível; a eles, oferto meus sinceros agradecimentos. O mesmo ofereço à “Fê” Sanglard e “Tiaguinho” Albuquerque, casal de amigos sempre presente e que, ao final, ajudou-mena forma que só a amizade sincera permite.

Por último, devo agradecer a meu orientador, professor Luís Cesar Souza de Queiroz, quem, durante momento difícil de minha vida, mas incomparável ao que enfrentara, deu-me estímulo para prosseguir, não me ensinando apenas o que é docência e orientação, mas o que é decência e compaixão. Genuinamente, devo a ele uma compreensão melhor de minhas ideias, mesmo que delas discordasse, e à melhoria do cerne da tese, testando-a de variadas formas, para que eu pudesse abandonar o que era incoerente, na maioria das vezes, e firmasse o que me parecia correto.

“Quem quer vencer suas paixões e seus desejos, só por amor à liberdade, esse se esforça tanto quanto pode, para conceber as virtudes e as causas das virtudes e, por encher sua alma com alegria, que este verdadeiro conhecimento engendra. Não procura olhar os vícios da humanidade, como se fossem um espetáculo, nem se rebaixa aos homens, que se alegram com uma falsa aparência de liberdade”.

Baruch de Spinoza

“Pensar, no fundo abissal de onde brota o pensamento, é rememorar: um ato de reconhecimento pelo que grandioso antes de nós foi pensado”.

José Souto Maior Borges

“Eu não daria um centavo pela simplicidade que há deste lado da complexidade, mas daria minha vida pela simplicidade que existe do outro lado da complexidade”

Oliver Wendell Holmes

RESUMO

PAULA, Daniel Giotti de. *A praticabilidade no Direito Tributário: controle jurídico da complexidade na tributação*. 2018. 347 f. Tese (Doutorado em Direito - Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento) - Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2018.

A praticabilidade tem merecido crescente atenção doutrinária e jurisprudencial no Direito brasileiro. Justifica-se, portanto, uma tese acerca do tema, por ainda haver dúvida sobre sua natureza, sua fundamentação e sobre possíveis parâmetros de controle. Trata-se de um instituto, sistematizado inicialmente na Alemanha, e que se propagou, sobretudo, por vários países europeus e, depois, para a América Latina. Coincidem tais estudos com a percepção da crescente complexidade do Direito Tributário, por um lado, e com os aportes que a teoria e a Filosofia do Direito passaram a oferecer para demonstrar que o processo de demarcação da realidade gerava graus de indeterminação diversificados sobre os conceitos e expressões jurídicas. Expostos os fenômenos da complexidade da realidade e da indeterminação na própria demarcação desta, devem-se investigar ideias já consolidadas sobre a praticabilidade, muitas vezes elaboradas à luz de outros sistemas jurídicos, verificando-se se podem ser aplicadas no Brasil. Tal esforço analítico conduz a percorrer possíveis fundamentos diretos e indiretos para a praticabilidade, bem como o estudo das normas jurídicas. Classicamente, associava-se a praticabilidade como uma mitigação ou contrariedade à legalidade e, ao longo do tempo, como algo que conflita diretamente com a isonomia tributária e com a capacidade contributiva. Impõe-se, assim, compreender essa eventual tensão, para saber se ela, de fato, existe, à luz do atual estado de arte da doutrina. Tentam-se esboçar parâmetros de controle para o uso da praticabilidade, como forma de se evitar o possível abuso por parte da Administração Tributária.

Palavras-chave: Praticabilidade. Processo de conhecimento. Complexidade.

Indeterminação da linguagem jurídica. Capacidade contributiva.

Direitos fundamentais em matéria tributária.

RÉSUMÉ

Paula, Daniel Giotti de. *La praticabilité du Droit Tributaire: le contrôle juridique de la complexité dans la tribulation*. 2018. 347 f. Thèse (Doctorat en Droit - Finances Publiques, Tributation et Développement) - Programme d'Études Supérieures en Droit, Université de l'État de Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, Brésil, 2018.

La praticabilité mérite chaque fois plus d'une attention doctrinale et jurisprudentielle chez le Droit brésilien. Donc, on justifie une thèse sur le sujet car il y a encore quelques doutes sur sa nature, son fondement et les possibles paramètres de contrôle. Il s'agit d'un institut, initialement systématisé en Allemagne, qui s'est répandu, surtout, sur de nombreux pays européens, puis, sur l'Amérique Latine. Ces études coïncident avec la perception de la complexité gradissante du Droit Tributaire, d'un côté, et avec les subsides théoriques advenus du propre Droit et de la Philosophie du Droit qui révèlent que le procédé de démarcation de la réalité produit des degrés variés d'indétermination sur les concepts et les expressions juridiques. Après l'exposition des phénomènes de la complexité de la réalité et de sa propre indétermination, on doit procéder à l'investigation des idées déjà consolidées sur la praticabilité, parfois élaborées à la lumière d'autres systèmes juridiques, et à la vérification de la possibilité d'être appliquées au Brésil. Un tel effort analytique permet de parcourir quelques fondements directs ou indirects pour la compréhension de la praticabilité et l'étude des normes juridiques. Classiquement, on associait la praticabilité avec une mitigation de la légalité ou avec sa contrariété et, au cours du temps, avec quelque chose conflictuelle avec l'isonomie tributaire et la capacité contributive. On impose, donc, la compréhension de cette tension éventuelle afin de savoir si elle, en fait, existe à la lumière de l'état actuel d'art de la doctrine. On essaye aussi d'ébaucher des paramètres de contrôle à l'usage de la praticabilité, comme une manière d'éviter l'abus probable de la part de l'Administration Tributaire.

Mots-clés: Praticabilité. Procédé de connaissance. Complexité. Indétermination du langage juridique. Capacité contributive. Droits fondamentaux en matière tributaire.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADCT	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
ADIn	Ação Direta de Inconstitucionalidade
AgRg	Agravo Regimental
BFH	<i>Bundesfinanzhof</i>
CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CC	Código Civil
CDA	Certidão de Dívida Ativa
CFC	<i>Controlled foreign corporations</i>
COFINS	<i>Controlled foreign corporations</i>
CNJ	Conselho Nacional de Justiça
CR	Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
CCR/88	Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
CPMF	Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira
CR	Constituição da República
CSSL	Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido
CST	Código de Situação Tributária
CTN	Código Tributário Nacional
EC	Emenda Constitucional
FGTS	Fundo de Garantia por Tempo de Serviço
FMI	FMI Fundo Monetário Internacional
GFIP	Guia de Recolhimento do FGTS e de Informações à Previdência Social
LC	Lei Complementar
LF	Lei Federal
IBDT	Instituto Brasileiro de Direito Tributário
ICMS	Imposto sobre a circulação de mercadorias e prestação de serviços
IOF	Imposto sobre operações financeiras
IPEA	Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada
IPTU	Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana
IPi	Imposto sobre produtos industrializados
ICMS	Imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços

IOF	Imposto sobre operações financeiras
IPVA	Imposto Sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IR	Imposto sobre renda
IRPF	Imposto de Renda de Pessoa Física
IRPJ	Imposto de Renda – Pessoa Jurídica
IRS	<i>Internal Revenue Service</i>
ITR	Imposto sobre a propriedade territorial rural
ISS	Imposto sobre serviços de qualquer natureza
ITCMD	Imposto Sobre transmissão “causa mortis” e doação
IVA	Imposto sobre valor agregado
MP	Medida Provisória
PASEP	Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PGFN	Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
PIS	Programa de Integração Social
RE	Recurso Extraordinário
SAT	Seguro de Acidente de Trabalho
SRF	Secretária da Receita Federal do Brasil
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO

15

1 A COMPLEXIDADE REAL DAS RELAÇÕES SOCIOECONÔMICAS

E A INDETERMINAÇÃO PARCIAL DA LINGUAGEM

JURÍDICO-TRIBUTÁRIA: DOIS FATORES IMBRICADOS

19

1.1 Complexidade versus simplicidade

26

1.1.1 A complexidade tributária à luz da teoria econômica e da doutrina tributária

37

1.1.2 A complexidade do sistema tributário nacional ou uma hipercomplexidade

incomparável?

44

1.2 A indeterminação parcial da linguagem jurídico-tributária

51

1.2.1 Processo de conhecimento e realidade: a revelação da indeterminação como uma questão de grau a afetar palavras e conceitos

57

1.2.2 Conceitos e tipos, ou, ainda, os pensamentos tipológico e conceitual

62

1.2.3 Da conjugação da lógica formal e da lógica informal: um método de controle

intersubjetivo para controlar os significados dos textos jurídicos

67

1.2.4 Abandonando-se a dicotomia tipos e conceitos

75

1.2.5 O sistema rígido de atribuição de competências tributárias no Brasil, a previsão

expressa de limitações constitucionais ao poder de tributar e os cuidados na

incorporação da doutrina comparada sobre a indeterminação
80

2 **A PRATICABILIDADE COMO CATEGORIA DO PENSAMENTO JURÍDICO-ECONÔMICO E ELEMENTO DO DIREITO POSITIVO**
85

2.1 **As origens da praticabilidade no pensamento econômico e nas dobras entre Direito e Economia: análise das obras de Adam Smith e Fritz Neumark**
86

2.2 **A ideia do Direito Tributário como questão de “administração de massa”**
94

2.3 **Os aportes da doutrina espanhola: a praticabilidade, sobretudo, como uma questão de simplificação da normativa tributária e a mitigação dos efeitos da capacidade contributiva**
104

2.4 **A praticabilidade na doutrina brasileira**
115

2.4.1 Misabel Derzi e a praticabilidade como medidas para simplificar e execução das leis
115

2.4.2 Regina Helena Costa e a praticabilidade como aspecto da justiça tributária
124

2.4.3 Humberto Ávila e a praticabilidade como medida excepcional e controlável no Direito Tributário
131

2.4.4 A teoria institucional da praticidade tributária: uma nova abordagem na tese de Eduardo Moraes da Rocha
135

2.4.5 Suma de ideias: consolidação doutrinária
141

3	CONTEÚDO E DIMENSÃO DA PRATICABILIDADE	143
3.1	A fonte jurídica da praticabilidade no direito positivo brasileiro e sua dimensão normativa	143
3.1.1	<u>A tese das fontes sociais e a reconstrução do ordenamento jurídico pelos intérpretes e aplicadores</u>	143
3.1.2	<u>Normas e fórmulas normativas</u>	147
3.2	A praticabilidade como norma implícita: fundamentos indiretos por indução e dedução no contexto constitucional	150
3.2.1	<u>Os fundamentos indiretos da praticabilidade por dedução</u>	155
3.2.1.1	O sobreprincípio do Estado do Direito	159
3.2.1.2	O princípio fundamental da separação de poderes: o que se pode aprender da teoria das capacidades institucionais	164
3.2.1.3	A legalidade tributária	176
3.2.1.4	A isonomia tributária e a capacidade contributiva	187
3.2.1.5	A neutralidade concorrencial da tributação, a livre iniciativa e as liberdades de exercício de qualquer ofício, trabalho ou profissão e a liberdade de exercício da atividade econômica	191

3.2.2	<u>Fundamentos indiretos por indução</u>	197
3.2.2.1	A substituição tributária progressiva (150, § 7º, CR/88)	197
3.2.2.2	O regime de cobrança simplificado e unificado de tributos	201
3.3	A natureza da praticabilidade à luz da teoria tripartite classificatória das normas jurídicas de Humberto Ávila	203
3.4	As abordagens de Marcelo Neves sobre normas e de Frederick Schauer sobre prescrições jurídicas: a eliminação de pré-compreensões nas teorias classificatórias clássicas e contemporâneas	216
3.4.1	<u>Superando-se a baixa densidade normativa da praticabilidade na sua categorização como técnica, princípio vazio ou princípio técnico</u>	216
3.4.2	<u>A praticabilidade como norma preponderantemente reflexiva no ordenamento jurídico nacional e suas dimensões de especificidade, canonicidade e peso</u>	223
3.5	Uma proposta de conceito de praticabilidade	323
4	PRATICABILIDADE E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA: TENSÃO OU CONFORMAÇÃO	233
4.1	A igualdade tributária é o valor-fonte do sistema tributário e a capacidade contributiva seu princípio base? Uma revisão da doutrina	235

- 4.2 **Dimensionamento da capacidade contributiva como busca da igualdade particularizada e o possível fomento da complexidade da tributação**
245
- 4.3 **A revisão da teoria da capacidade contributiva como busca contínua da igualdade particular, o acoplamento da praticabilidade à função fiscal, os institutos da substituição tributária progressiva e do Simples Nacional como uma preocupação da igualdade no resultado fático da tributação**
253
- 4.4 **Uma leitura diferente do artigo 145, parágrafo primeiro, da CR/88: um sentido menos forte para a capacidade contributiva e a tensão entre capacidade contributiva como direito do contribuinte e como bem coletivo**
258
- 4.5 **A praticabilidade como redutora da complexidade gerada pela Constituição e pelas prognoses legislativas: os casos da definição de insumo no sistema de não cumulatividade do PIS e COFINS e da dedutibilidade de gastos com educação e saúde**
262
- 4.6 **A concordância possível entre capacidade contributiva e praticabilidade: o esboço de parâmetros de controle na jurisprudência do STF**
274
- 5 **PARÂMETROS DE CONTROLE DOS MECANISMOS DE PRATICABILIDADE**
280
- 5.1 **Primeiro critério: a adoção do mecanismo de praticabilidade como opção do contribuinte**
280

- 5.1.1 A possibilidade de renúncia a direito fundamental no Direito Tributário brasileiro
282
- 5.1.2 A manifestação de vontade do contribuinte como critério legitimador da praticabilidade: investigação das primeiras decisões do STF sobre a substituição tributária regressiva, regimes simplificados de ICMS, sistema do Simples Nacional, a dedução simplificada no IRPF e adoção do regime de lucro presumido para IRPJ
285
- 5.1.3 Ainda, a capacidade contributiva como um direito fundamental e o consentimento do contribuinte na adoção dos regimes especiais, simplificados e padronizados
289
- 5.2 **Segundo critério: a específica necessidade administrativa como causa de adoção do mecanismo de praticabilidade**
292
- 5.2.1 A onerosidade e a incapacidade fática qualificadas para a Administração Tributária identificar fatos geradores e bases de cálculos, fiscalizar os contribuintes e cobrar os créditos constituídos pelos *métodos tradicionais*: um exame específico da necessidade administrativa e não genérico, como o do “estado de necessidade”
294
- 5.2.2 O avanço dos mecanismos de tecnologia à disposição do Fisco como possível

fundamento para o controle dos critérios de onerosidade e impossibilidade

fática

303

5.3 **Terceiro critério: os limites na concretização dos conceitos constitucionais**

atrelados a fatos geradores e bases de cálculo à luz da segurança jurídica e

da **transparência**

306

5.3.1 A possível maldição do lançamento por homologação, a formulação de
critérios interpretativos retroativos e o possível desrespeito à isonomia

tributária

307

5.3.2 A proteção coletiva dos contribuintes a partir da transparência no processo de

concretização da norma tributária

309

5.3.3 A proteção individual do contribuinte a partir das três dimensões da segurança

jurídica e da irretroatividade material

314

5.4 **Quarto critério: exame da proporcionalidade do mecanismo de**

praticabilidade

318

CONCLUSÃO

327

REFERÊNCIAS

329

INTRODUÇÃO

O tema da praticabilidade envolve a relação entre as normas jurídico-tributárias e o processo de demarcação da realidade, entre a escolha de formas padronizadas de tributar ou a busca particularizada da capacidade contributiva de cada contribuinte, o que o aproxima de discussões em torno das dimensões individual e coletiva da tributação.

Associa-se a praticabilidade ao uso de presunções e ficções, esquemas, abstrações e generalizações e, ainda, aos métodos alternativos de solução de controvérsias tributárias, pois possuem o traço comum de afastar a tributação com base na capacidade contributiva individualizada de cada contribuinte.

Se a doutrina em torno da praticabilidade foi concebida nas décadas de sessenta e setenta, na Alemanha, como uma manifestação em face da massificação das relações jurídico-tributárias, quando era vista como uma ilegalidade necessária e tolerada, ao longo do tempo, o debate caminhou para contrapor-la à capacidade contributiva como um direito de o contribuinte ter a mensuração do tributo devido, da forma a mais individualizada possível.

Embora isso possa parecer um ganho de proteção ao contribuinte, com a consequente redução do espaço de uso da praticabilidade pelo Fisco, necessidades específicas continuavam a revelar um quadro de dificuldade na aplicação e execução de leis tributárias, frustrando-se a expectativa de adoção reduzida dos mecanismos atrelados à praticabilidade.

Assim, se o fenômeno da praticabilidade não é novo, é fora de dúvida de que ele apresenta novas nuances, a exigir abordagens diversas das que tradicionalmente têm sido apresentado.

Isso porque, como a indeterminação da linguagem jurídica passou a ser um fato de difícil reversão e que alimenta a complexidade da legislação tributária, pois entre o texto e seu significado, no processo de interpretação e aplicação do direito, pode haver dissenso sobre as normas jurídico-tributárias, a praticabilidade surge como ideal a orientar legisladores infraconstitucionais e administradores na redução desta complexidade pelo uso de padrões, ficções, presunções, pautas, esquemas, abstrações, criação de regimes especiais, etc.

Lidar com a indeterminação da linguagem jurídico-tributária, com a dificuldade de aplicação das normas tributárias e com as tentativas de se (re)aproximar o direito e a

realidade envolvem questões acerca dos limites da prognoses legislativa e executiva em matéria tributária e, marginalmente, sobre o espaço de controle de suas atuações pelo judiciário.

A doutrina tributária, majoritariamente, não mais se inclina pela tipicidade cerrada, que cria na possibilidade de uma determinação prévia, exaustiva e abstrata de todas as normas jurídico-tributárias.

Tal ideia teve formulação exemplar na concepção de Alberto Xavier, para quem a lei tributária deveria disciplinar os atos do poder administrativo de forma tão completa, como se “a expressão da justiça estivesse por inteiro contida nos termos da lei, com exclusão de qualquer margem de arbítrio dos órgãos de aplicação do direito”¹.

Se ela foi superada, deixando de integrar o núcleo fundamental da legalidade tributária, é ainda um dos fatores, para que a doutrina, ainda hoje, tenha uma profunda desconfiança em relação à autoridade administrativa².

Por isso, a utilização da praticabilidade é ainda colocada em suspeita, muitas vezes, pois se constituindo em autorizações para o Fisco não perseguir algum dos aspectos da norma jurídico-tributária que determinaria o que cada um pode, de fato, contribuir pela via da tributação, impinge-se ao mecanismo uma forma de apenas aumentar a arrecadação.

Sob esse pano de fundo, a tese investiga a natureza da praticabilidade, seu conteúdo, a tensão potencial em relação à legalidade tributária, à capacidade contributiva e a outros princípios constitucionais-tributários.

Cabe uma advertência quanto à nomenclatura utilizada .

Praticabilidade e praticidade são expressões sinônimas utilizadas pela doutrina³, mas se prefere usar praticabilidade ao longo da tese, seja por seu uso mais disseminado entre os autores das línguas portuguesa e latinas, em geral, seja por denotar um sentido diverso da ideia geral de que o direito deve ser prático, de fácil utilização, como se define praticidade.

Praticabilidade seria um fenômeno, não simplesmente de simplificar a tributação, de torná-la prática, mas de reduzir a complexidade.

¹ XAVIER, Alberto. *Os princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 36.

² ROCHA, Sérgio André. *Da lei à Decisão: A Segurança Jurídica Tributária Possível na Pós-Modernidade*. Rio de Janeiro: Lumem Juris, 2017, p. 9.

³ Regina Helena COSTA (*Praticabilidade e Justiça Tributária: Exequibilidade de Lei Tributária e Direitos do Contribuinte*. Malheiros: São Paulo, 2007, p. 53) afirma também que o fenômeno é conhecido como pragmatismo e factibilidade.

Neste mister, cogita-se que a praticabilidade possa se relacionar, em algum grau, à indução de comportamentos, para que o contribuinte cumpra as normas jurídico-tributárias, sem a necessidade um ato fiscalizatório da Administração Tributária ou de uma forma que esse controle dos atos do contribuinte seja facilitado, o que atende a ambos os polos da relação jurídico-tributária; bem como, ainda, seja um meio de reduzir a evasão e a elisão tributárias, contemplando o interesse da sociedade em aumentar os recursos públicos e em igualar, de fato, a carga tributária efetivamente paga por contribuintes em situações semelhantes.

Na doutrina, a praticabilidade tem sido tratada como ideia geral, categoria lógico-jurídica, por alguns; e como princípio ou norma implícita, por outros. Há quem a considere técnica ou instituição instrumental para racionalizar o sistema tributário. Todos, em algum grau, trabalham-na como decorrência da complexidade; e todos parecem concordar que a complexidade só aumenta.

Isso não implica, então, desconsiderar o estado da arte sobre o tema, mas avançar trazendo uma tese *consiliente*, no sentido proposto por Thagard⁴, optando-se por explicações que consigam dar conta do maior número possível de fenômenos (ou, *classe de fatos*, como diz o autor), que sejam atrelados à praticabilidade

Ao mesmo tempo, como fez Pau Luque para tratar do conflito entre valores no Estado Constitucional⁵, adota-se um critério *conservativo*, tentando-se conservar o maior número possível de teorias explicativas relevantes para a compreensão da praticabilidade.

Para tanto, como marcos teóricos, adota-se uma perspectiva analítica, com base na teoria do refinamento dos sistemas jurídicos, de autoria de Juliano Maranhão, e nas teorias da argumentação jurídica, sobretudo à luz do modelo de adscrição e reconstrução do direito como explicação para a atuação de intérpretes e aplicadores do Direito, na forma exposta por Humberto Ávila e chamada de método estruturalista-argumentativo.

A tese estrutura em seis capítulos, além da introdução.

No primeiro capítulo, serão expostas as causas para a crescente complexidade do sistema tributário no mundo e, especialmente, no Brasil, demonstrando-se como a indeterminação da linguagem pode fomentar a complexidade.

⁴ THAGARD, Paul R. *The Best Explanation: Criteria for Theory Choice*. In: “The Journal of Philosophy”, vol. 75, num. 2, 1978, pp. 76-92,

⁵ LUQUE, Pau *De la Constitución a la moral: Conflictos entre valores en el Estado constitucional*. Barcelona: Marcial Pons, 2014.

Fixada essa base, no capítulo segundo, avança-se pelo estudo da praticabilidade como categoria do pensamento jurídico jurídico-econômico e como elemento de direito positivo.

Para tanto, opta-se por percorrer a teoria de filósofos e economistas, estabelecendo-se as premissas da praticabilidade ao longo dos séculos últimos séculos, começando pelo XVIII e chegando até os dias atuais.

Em sequência, empreende-se uma análise acerca de como as doutrinas alemã, tradicional e contemporânea, espanhola e brasileira, a partir de variados autores, tratam o tema.

Utilizar-se-á de um método de teste do aproveitamento ou não das ideias para a realidade atual e nacional, evitando-se ideias fora do lugar, e propondo ao final uma suma das ideias, para serem melhor desenvolvidas nos capítulos seguintes.

O capítulo terceiro volta-se a investigar o conteúdo e a dimensão da praticabilidade, testando-se teorias como a de ser uma categoria lógico-jurídica, princípio implícito ou difuso étécnica, estabelecendo-se, em seguida, uma proposta de conceito para a praticabilidade.

Chegando-se ao capítulo quarto, praticabilidade e capacidade contributiva são postas em debate, para se compreender como se dá a relação entre elas.

A seguir, o capítulo quinto se presta a tentar estabelecer parâmetros para o controle da complexidade tributária, valendo-se de aportes da epistemologia e da teoria da argumentação.

Finalmente, na conclusão, apresenta-se um inventário de ideias fixadas ao longo da tese.

1 A COMPLEXIDADE REAL DAS RELAÇÕES SOCIOECONÔMICAS E A INDETERMINAÇÃO PARCIAL DA LINGUAGEM JURÍDICO-TRIBUTÁRIA: DOIS FATORES IMBRICADOS

As ciências sociais se prestam a estudar a realidade institucional, criada pelo homem e mediada pela linguagem. Algumas das ciências sociais aplicadas, como o Direito e a Economia, tentam não apenas compreender seus objetos de estudo, descrevendo a realidade institucional que já existe, mas influenciá-la para promover mudanças em suas formatações.

Não obstante o bem sucedido projeto kelseniano de limitar o objeto do Direito ao estudo da norma jurídica, o que representou nítidos ganhos para a Teoria Geral do Direito e seu reconhecimento como ciência, várias das vertentes teóricas hoje reconhecem que a norma jurídica é seu objeto inicial de estudo, mas nada impede, sobretudo no seio da dogmática jurídica, que se procurem estudar os motivos e os efeitos da norma jurídica, as finalidades dos atos estatais e as mais diversas relações entre o ordenamento jurídico e outros sistemas sociais.

Conforme aponta Eurico Diniz de Santi⁶, “o melhor ponto de partida de qualquer investigação científica sobre o Direito é obviamente a lei positivada, por definição norma abstrata e geral, mas é seu pior ponto de chegada, pois simplifica em demasia a realidade”.

Essa simplificação da realidade, no caso apontado por ele, tem a ver com a idealização da legalidade tributária, sem reconhecer qual a legalidade concreta aplicada a cada contribuinte, de modo que:

“Com a complexidade da legislação e com a automação dos meios de concreção do direito, a dogmática não é mais capaz de manter-se atualizada simplesmente pela leitura dos conceitos legais, naturalmente fluidos e vagos pela própria limitação da linguagem. Mais importante se tornou saber como a atividade arrecadatória de fato é realizada. Ou seja, como no dia a dia, o Estado se financia, quais atividades são tributadas e quais são na prática administrativa, e com base em quais fundamentos jurídicos é exercida essa atividade”⁷.

O mesmo raciocínio se aplica à praticabilidade, de modo que, além de se buscar sua fonte e fundamento no ordenamento jurídico brasileiro, importa verificar os motivos que autorizam sua utilização e os efeitos por ela gerados, frente a uma legislação tributária

⁶ SANTI, Eurico Diniz de. *Kafka, Alienação e Deformidades da Legalidade: exercício do controle social rumo à cidadania fiscal*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais – Fiscosoft, 2014, p. 161.

⁷ *Ibidem*.

que fica mais complexa para atender às necessidades sociais, quando deveria ser o mais simples possível para o cidadão compreendê-la e o mais eficiente possível para o Estado aplicá-la e obter os recursos de que precisa.

Assim, se a complexidade das relações jurídico-tributárias é crescente e a indeterminação da linguagem é um fato com o qual se deve lidar continuamente, reconhecer que os significados dos textos jurídicos se alteram ao longo do tempo, mesmo mantidas as palavras e as expressões utilizadas, exige um outro paradigma para compreender o Direito.

Baseando-se no paradigma estruturalista-argumentativo de Humberto Ávila, melhor explicitado no item 1.2.3, reconhece-se que o intérprete jurídico adscrive e reconstrói significados jurídicos, de modo que a dogmática teria a função de investigar os métodos empregados e municiar formas de controlar intersubjetivamente as escolhas feitas⁸.

Frise-se, à guisa de resumo, que o pensamento do autor pressupõe que os textos jurídicos não são suficientes em si mesmos, como se cada significado fosse equivalente a uma construção lógica sobre os termos relativos à experiência imediata⁹ e, que ao contrário do uma visão estrita sobre conhecimento e um espectro reduzido de interpretação sugerem, a sistematização do direito deve considerar, além de elementos textuais, elementos extratextuais, como fatos, atos, costumes, finalidades e efeitos¹⁰.

Além das preocupações geralmente empregadas pelo positivismo-metodológico, focado na norma jurídica, compatibiliza-se este marco teórico com a pesquisa sobre a praticabilidade, por não ser ela norma expressa nos ordenamentos jurídicos, demandando análises aquém de um conceito restrito de conhecimento e de uma visão restrita de interpretação.

Ademais, o método escolhido, voltando-se ao controle intersubjetivo das escolhas feitas pelos intérpretes jurídicos, aproxima-se mais de análises sobre a própria funcionalidade da praticabilidade, por envolver mecanismos de redução de complexidades no sistema tributário.

Isso exige análises sobre os momentos anterior à produção normativa, a fim de investigar as causas que trazem complexidade à tributação, e posterior a essa produção,

⁸ ÁVILA, Humberto. *Função da Ciência do Direito Tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo*. In: "Revista Direito Tributário Atual", São Paulo, n. 29, 2014., pp. 181-204.

⁹ *Idem*, p. 200.

¹⁰ *Idem*, p. 203.

para avaliar se houve efetiva redução da complexidade, e mesmo se a praticabilidade foi além dos limites jurídicos estabelecidos.

Por isso, além de se perquirir sua natureza como princípio, diretriz ou técnica, importa redimensionar sua funcionalidade, pois a maioria da doutrina, ao estabelecer que ela é conflitante com os limites expressos ao poder de tributar, reduz, na prática, sua função à de uma técnica ou conjunto de técnicas, justamente para dar preferência axiológica e normativa abstratamente maior a estes últimos.

Ao revés, pode-se, inclusive, cogitá-la como elemento das próprias normas de competência, um dos muitos vetores a influenciar o produto final do exercício dessa competência nas normas de incidência criadas.

Trata-se de postura teórica já feita expressamente por alguns autores nacionais, tal qual Carlos Renato Cunha, que insere a praticabilidade no campo das normas de competência, sendo um termo genérico que indica um dos meios possíveis para a expedição das normas jurídicos tributárias¹¹, embora tenha limitado o fenômeno ao caso pontual da edição da norma instituidora do SIMPLES NACIONAL.

Tal postura teórica também estaria conforme o magistério de Luís Cesar de Souza Queiroz, para quem a Constituição brasileira afeta toda a produção normativa tributária, informando cada um dos critérios do antecedente e do consequente das normas¹², de modo que a norma de produção normativa contém todas as imunidades e os princípios constitucionais existentes, inclusive a praticabilidade¹³.

Esse raciocínio permite concluir que a dogmática tributária não pode se preocupar apenas em descrever formal e abstratamente a praticabilidade, mas avaliar os motivos para aplicá-la e os efeitos que gera no funcionamento do sistema tributário, adentrando o campo valorativo do dever-ser.

Se a Teoria Geral do Direito e a doutrina jurídica lidam com essa dificuldade frente à realidade institucional, o mesmo se dá com as teorias econômicas. Embora seja parte importante dessa disciplina determinar como se dão as relações micro e macroeconômicas entre os agentes econômicos, também se volta a tentar reconstruir a

¹¹ CUNHA, Carlos Renato. *O Simples Nacional, a Norma Tributária e o Princípio Federativo*. Curitiba: Juruá Editora, 2011, p. 186.

¹² QUEIROZ, Luís Cesar de Souza. *Sujeição Passiva Tributária*. 3ª ed., Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2016a, p. 140.

¹³ QUEIROZ, L.C.S. *Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional*. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2016b, p. 66.

realidade posta, propondo soluções justamente para reconstruir as relações micro e macroeconômicas existentes e rearranjar ações e omissões desses agentes.

Naturalmente, a tributação é uma realidade institucional que interessa ao direito e à economia. Avolumam-se estudos de ambas as disciplinas que podem impactar na forma como a tributação é formatada institucionalmente. Há quem investigue qual a melhor realidade econômica a ser tributada, se renda ou consumo, bem como sobre o possível efeito regressivo da tributação em determinado país. Há pesquisas acerca dos limites de uma tributação ideal, por meio de estudos empíricos sobre quais alíquotas geram um efeito na economia que retrai a arrecadação por desestimular a atividade dos agentes econômicos. Há quem estude as limitações constitucionais ao poder de tributar, estabelecendo um conjunto maior ou menor de proteção ao contribuinte.

Existe uma permanente tensão entre como a tributação é e como ela deveria ser, tanto pelas lentes da dogmática jurídica, quanto pelas das teorias econômicas.

Isso aponta a necessidade de se imaginar, contrafaticamente, o modelo ideal de tributação, o que permite se tomar de empréstimo uma metáfora esboçada por Vito Tanzi, Presidente Honorário do Instituto Internacional de Finanças Públicas, Ex-Diretor do Departamento Fiscal do FMI, antigo professor e Presidente do Departamento de Economia da Universidade Americana, em Washington, DC, há anos envolvido com o esboço de modelos para melhorar o funcionamento da tributação.

Segundo ele, os economistas ganham sua reputação, e até mesmo o Prêmio Nobel, formulando teorias elegantes e rigorosas sobre vários aspectos da economia, entre os quais, obviamente, está a tributação. Nesse particular, escrevem se os tributos deveriam ser ideais, lineares, com alíquotas fixas, progressivos, duplos, neutros, equitativos, eficientes, etc. Entretanto,

“Como arquitetos, por meio de suas teorias, eles sugerem características ou princípios básicos dos sistemas tributários, mas frequentemente deixam o trabalho detalhado para outros fazerem. Eles geralmente não escrevem as leis fiscais dos países e não se envolvem com a administração dos tributos.

No caso dos arquitetos, assim que esboçado o desenho básico de uma nova construção, eles delegam a responsabilidade de trabalhar os retoques finais a outros profissionais ... Quando os arquitetos não detêm o controle diário sobre as operações destes peritos, as construções finais correm o risco de ter características diferentes daquelas que os arquitetos desejarem. (...)

Algo similar acontece com os economistas fiscais, porém com algumas diferenças significativas, pois eles estão muito menos envolvidos no processo de construção dos sistemas tributários do que os arquitetos nas construções. Os sistemas tributários dos países geralmente não são trabalho dos economistas. Os

economistas raramente se encontram na posição de arquitetos durante a maioria das reformas tributárias, ou quando os sistemas tributários são criados. (...)”¹⁴.

A longa transcrição revela algo interessante aos propósitos desta tese. Existe uma intenção inicial de que os sistemas tributários sejam justos (medidos pela isonomia e pela capacidade contributiva), certos (e não arbitrários, colocando o cidadão em estado de incerteza sobre a tributação que deve pagar), convenientes ou cômodos para os contribuintes e razoáveis (não onerando excessivamente os contribuintes, desencorajando suas atividades econômicas, inclusive pela necessidade de um aparelhamento abusivo do Estado, com vistas a tornar os sistemas de fiscalização e arrecadação fins em si mesmos).

Tais preocupações são comuns entre teóricos clássicos da economia¹⁵, economistas contemporâneos¹⁶ e juristas, alguns concebendo um modelo de tributação ideal segundo a Constituição¹⁷ e ancorado nas limitações constitucionais ao poder de tributar¹⁸, outros enunciando princípios de legitimação, aptos a fazer com que o ônus tributário seja aceito pelo cidadão, como Ricardo Lobo Torres¹⁹ e Hugo de Brito Machado Segundo²⁰, este trazendo importantes aportes da epistemologia para estabelecer bases éticas entre contribuintes e fisco.

¹⁴ TANZI, Vito. *Complexidade na Tributação: Origem e Consequências*. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; CHRISTOPOULOS, Basile Georges; ZUGMAN, Daniel Leib; BASTOS, Frederico Silva (orgs.). *Transparência Fiscal e Desenvolvimento: Homenagem ao Professor Isaias Coelho*. 1ª ed., São Paulo: Fiscosoft Editora, 2013, pp. 200-201.

¹⁵ A menção aqui se refere aos quatro princípios enunciados por Adam Smith acerca da boa tributação: 1. o da proporcionalidade da contribuição do contribuinte ao que usufrui do Estado; 2. o da certeza sobre a tributação que cada qual deve arcar; 3. o da comodidade, segundo o qual toda contribuição deve ser arrecadada na época e forma que mais convenha ao contribuinte; 4. o da economia dos tributos, segundo o qual a administração deve arrecadar os tributos com o menor custo administrativo possível, algo bem próximo à eficiência e dentro do espectro de relações cobertos pela praticabilidade tributária. Cf. SMITH, Adam. *A Riqueza das Nações*. Vol.2, Trad. por Alexandre Amaral Rodrigues e Eunice Ostrensky, São Paulo: Martins Fontes, 2003, pp. 1045-1049.

¹⁶ VITO TANZI (*Op. cit.*, p. 216) também anuncia a necessidade de que os tributos e os sistemas tributários possuam as quatro características esboçadas por Adam Smith, chamando-as de segurança, conveniência, economia e equidade.

¹⁷ KIRCHHOF, Paul *Tributação no Estado Constitucional*. Trad. Pedro Adamy, Quartier Latin: 2016, p. 18: “O contribuinte tem a pretensão de que o direito constitucional delimite a carga tributária, que configure de forma igualitária os fundamentos individuais de imposição da carga tributária total, e que ela seja transmitida de forma compreensível e clara”.

¹⁸ ÁVILA, H.. *Sistema Constitucional Tributário*. 2ª ed. revista e atualizada, 2006.

¹⁹ Ricardo Lobo TORRES aponta que, para que uma tributação seja legítima, ela deve ser calcada em uma legislação clara, transparente, e cobrada em relações fundadas na lealdade, boa-fé e na transparência. Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Liberdade, consentimento e princípios de legitimação do Direito Tributário*. In: “Revista Internacional de Direito Tributário, Belo Horizonte: Del Rey, Vol. 5, jan./jun. 2006, pp. 223 e 224, e também em seu, com algumas diferenças, *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Vol. II: Valores e Princípios Constitucionais Tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, pp. 203-266.

²⁰ MACHADO SEGUNDO, *Legitimação do tributo: algumas notas*. In: “Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento”, v. 3, n. 3, Rio de Janeiro, 2015, disponível em <http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/15586/11797>, acesso em 10.07.2016.

Este apanhado de teorias comprova que existe uma preocupação comum com o fato de a tributação ideal ser clara e compreensível, de que tenda à justiça tributária e seja um mecanismo o menos oneroso possível, tanto para o contribuinte, quanto para o fisco.

Se não é assim a tributação estabelecida na origem, a teoria jurídica trata de estabelecer formas para tentar conformá-la a esses valores e diretrizes, dando oportunidade a intérpretes e aplicadores de reconstruírem o sistema jurídico com uma configuração menos complexa.

Defende-se que, ainda que esse modelo ideal de tributação seja atingido por um *design* inicial de um sistema tributário em particular, estruturado e ordenado à luz da racionalidade de teorias econômicas, da justiça e jurídicas, a complexidade surgirá posteriormente, como um processo cumulativo inaugurado e fomentado por uma série de razões.

Uma delas tem a ver com a própria razão de ser da democracia: a permissão para que cidadãos e empresas se organizem em busca de alterações nas instituições sociais. Assim, *lobbies* e grupos de pressão buscam benefícios fiscais, alterando-se o equilíbrio fiscal inicial e racionalmente posto e fazendo com que o Estado tente manter seus recursos, seja pelo aumento de alíquotas, seja pela alteração da legislação tributária com finalidade de incremento nominal da receita pública.

Outra dessas razões importantes relaciona-se ao movimento natural dos contribuintes em reinterpretar textos jurídicos a seu favor, buscando, também legitimamente dentro de um Estado de Direito e de um paradigma estrutural-argumentativo, reduzir suas cargas fiscais argumentando juridicamente para tanto, o que pode receber acolhida ou não pelos órgãos fiscais e pelo judiciário.

Uma última razão tem a ver com a complexidade crescente das relações socioeconômicas, surgindo, a todo momento, novas atividades econômicas, de um lado, que podem ser tributadas; e novas demandas sociais, por outro, que necessitam ser custeadas com os recursos tributários, por excelência.

Daí afirmar Vito Tanzi, que, “como regra geral, *quanto mais tempo um sistema tributário permanecer em funcionamento*, mais complexo se torna”²¹, afirmação a ser contraposta à perspectiva de que, com o passar do tempo, os sentidos dos textos legais são melhor construídos e mais compartilhados socialmente, o que o tornaria menos complexo operacionalmente.

²¹ TANZI, V. *Op. cit.*, p. 205

Entretanto, a complexidade apontada pelo economista italiano tem a ver com as reformas formais e substanciais alterarem profundamente algumas bases teóricas racionais incorporadas ao ordenamento jurídico.

Lembre-se, porém, de que a clareza visada por meio de uma tributação ideal esbarra em inúmeros motivos e circunstâncias, exemplarmente apontadas por Ricardo Lobo Torres:

- “a) a inflação legislativa e a complicação pela sentença judicial;
- b) o perfeccionismo, o preciosismo e o excesso de regulamentação, que não raro decorrem da própria procura de clareza;
- c) a manipulação de texto pelos políticos e pelos funcionários da Fazenda;
- d) a resistência oferecida pela linguagem especializada, que, mesmo escoreita, às vezes não pode ser compreendida pelo leigo sem o auxílio de assessores e consultores;
- e) o abuso na utilização de tipos e conceitos indeterminados;²²

Este capítulo tenta demonstrar os porquês de um modelo de tributação ideal, que tendesse o menos possível para complexidadeseria de difícil concretização, abordando tanto problemas universais para isso, quanto alguns fatores locais que tornam ainda mais complicadas e complexas as relações jurídico-tributárias no Brasil, como a multiplicidade de entes tributantes, a pluralidade de tributos e com um sistema rígido de atribuição de competências, sugerindo uma hipercomplexidade da tributação brasileira.

Enuncia-se que a complexidade tributária é um conceito multidimensional e que, sob variados indicadores, o sistema tributário brasileiro se torna mais e mais complexo.

Ademais, foca-se na rápida transformação das relações socioeconômicas, atualmente, o que complica ainda mais a operação do sistema tributário, que já de praxe gera disputas administrativas e judiciais sobre os significados da legislação tributária.

1.1 Complexidade versus simplicidade

É necessário definir sistema e complexidade. Na linguagem jurídica, assevera André Folloni que “raramente os termos ‘sistema’ e ‘complexidade’ são usados em qualquer sentido diferente do seu significado corrente da linguagem natural. ‘Sistema’ é

²² TORRES, R. L. *Op. cit.*, pp. 265-266.

utilizado no sentido de conjunto de elementos com certa unidade e harmonia estrutural. 'Complexo' é utilizado no sentido de complicado, intrincado, difícil"²³.

Embora haja uniformidade entre juristas, economistas e na sociedade, de que o sistema tributário nacional é complexo – ou hipercomplexo, adjetivação explicitada mais a frente –, na perspectiva analítico-funcional que a tese adota, deve-se problematizar a questão. Assim, enunciam-se quatro questões a serem respondidas:

1. Haveria diferença entre complicado ou caótico, termo que prefere a doutrina tributária utilizar, e complexo?;
2. Seria possível um sistema tributário que apresentasse, ao mesmo tempo, os fenômenos da complicação e da complexidade?;
3. A tributação, estruturada como é no Brasil e na maioria dos países desenvolvidos, enseja um sistema simples, complicado ou complexo?;
4. Como lidar com esses temas em um nível altamente abstrato, mas também na prática tributária?;

Para respondê-las, faz-se apropriada, inicialmente, uma abordagem filosófica²⁴. Assim, deve-se lembrar de duas teorias filosóficas que podem embasar a discussão sobre simplicidade, “complicação” e complexidade: o reducionismo e o holismo²⁵.

Para o reducionismo, um sistema seria algo mecanizado, tal qual uma máquina, e, como a melhor maneira de compreender um sistema mecanizado é compreender seus componentes, seria necessário saber quais são as partes do sistema jurídico, por exemplo, para se chegar a sua plena compreensão. Essa visão filosófica explica bem sistemas simples e complicados, cuja interação entre as partes constituintes não existe ou é previsível, depois de compreendido seu esquema de funcionamento.

Transpondo a visão reducionista para a Teoria Geral do Direito e para a ciência tributária, relembre-se do pensamento de Eurico Diniz de Santi, o qual reconhece o papel relevante das normas jurídicas nos estudos da dogmática jurídica, mas realça que, lidando com um sistema complexo como se tornou o tributário, ela precisa oferecer mais como teoria, não podendo aquelas serem também o ponto de chegada na análise.

Assim, sem desconsiderar a importância do estudo dos aspectos internos da norma de incidência tributária, a dogmática tributária deve também se importar com o reflexo da interação entre as normas jurídico-tributárias, a resignificação empreendida pelo fisco

²³ FOLLONI, André Parmo. *Reflexões sobre Complexity Science no Direito Tributário*. In: MACEI, Demetrius Nichele; ASSIS E SILVA, Francisco de (coords.). *Direito Tributário e Filosofia*. Curitiba: Instituto Memória, 2014, p.26.

²⁴ MANHIRE, J. T. *Tax Compliance as a Wicked System*. In: “Florida Tax Law Review”, vol. 18, n. 6, 2016, pp. 235-274

²⁵ *Idem*, p. 239.

e pelos contribuintes dos textos jurídicos e, como isso impacta no funcionamento do sistema, o que justamente pode colaborar na avaliação da complexidade da tributação.

Na expressão de Arthur Maria Ferreira Neto, o “cenário atual de discussões tributárias exige do operador do direito a análise e a reflexão acerca dos motivos, causas, efeitos, fins e consequências que compõem o fenômeno tributário como um todo”²⁶.

Adotando-se a complexidade como uma característica inicial ou que surge no decorrer do tempo para os sistemas tributários, abandona-se o reducionismo para explicar a tributação, trazendo-se os aportes do holismo, teoria filosófica mais adequada para compreender sistemas complexos.

Cuida-se aqui de sistemas, sendo que a identificação de seus componentes individuais não permite a compreensão do sistema como um todo, sobretudo sua funcionalidade; urge verificar as múltiplas relações e interações entre esses componentes.

Formula-se, então, o princípio da complexidade, para o qual “as qualidades organizacionais do sistema emergem por causa das constantes interações entre as partes componentes. Em resumo, o todo é mais (talvez mesmo diferente) do que a soma das partes”²⁷.

Com base nessa raiz filosófica, pode-se criticar a tentativa de se buscar a elaboração de um sistema tributário coerente, antes se assumido que a coerência é uma qualidade que se busca impingir a ele, mitigando-se as complexidades que surgem, inclusive, pela permanência de um sistema tributário ao longo do tempo, na tarefa reconstrutiva dos intérpretes e aplicadores do direito.

Enunciada a base filosófica, investiga-se, mais diretamente, como o tema da simplicidade versus complexidade é tratado pela teoria da ciência e pela doutrina tributária.

Para compreender plenamente o princípio da complexidade, rememore-se que há um uso indistinto dos adjetivos complexo, complicado, caótico, ininteligível, etc. Para a doutrina tributária, em geral, a complexidade geraria justamente complicações nas relações jurídico-tributárias, decorreria da inflação legislativa que gera o caos tributário e redundaria em enormes dificuldades de identificação do direito válido.

Busca-se, porém, demarcar a diferença entre sistemas complicados e complexos, na linha do que propugnam autores como André Palmo Folloni e J. T. Manhaire, o que se

²⁶ FERREIRA NETO, Arthur Maria. *Por uma Ciência Prática do Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2016a, p. 195.

²⁷ MANHIRE, J. T. *Op. cit.*, p. 239.

relaciona a discutir a qualidade de dinâmico ou estático de um sistema tributário, não nos sentidos que essa distinção guarda pela Teoria Geral do Direito desde o positivismo normativo kelseniano, mas nos sentidos dados pela teoria da ciência das complexidades (*Complexity Siences*), que abalou os alicerces da ciência tradicional²⁸.

Assim, complexidade deve ser associada a sistemas dinâmicos, enquanto “complicação” seria a melhor forma de descrever sistemas estruturados ou estáticos²⁹, mas devem ser aclarados os sentidos para dinâmico e estático, que não são os mesmos consolidados na Teoria Geral do Direito, desde Hans Kelsen.

Para J.T. Manhaire, seguindo-se justamente o pensamento da epistemologia moderna, tem-se como estático ou estruturado um sistema que tem uma organização de cima-para-baixo, funcionando conforme elaboraram seus planejadores. Ela cita como exemplos a arquitetura, a fabricação de relógios e de automóveis. A forma como são reunidas as partes pelos elaboradores, ainda que seja por uma reunião extremamente complicada, gera um processo ordenado conforme designado por eles, de modo que o todo é o resultado agregado de todas as partes constituintes³⁰.

Os sistemas complexos se associam a organizações de baixo-para-cima, como a não-dirigida, mas os aparentemente movimentos organizados de uma multidão de pessoas, de modo que “das interações entre as partes constituintes, uma organização emerge que não é dirigida por um único ou mesmo múltiplos planejadores, nela emerge um todo que é diferente da soma de suas partes”³¹.

No uso da língua portuguesa, não é muito comum diferenciar ‘complicação’ e complexidade nos sentidos acima, por isso o emprego das aspas. Nas teorias econômicas e na doutrina jurídica, o substantivo complexidade tem sido usado para descrever um estado de coisas complexo ou complicado, além de caos ser um termo comum para descrever o resultado das alterações no sistema jurídico.

Complicação não é palavra utilizada nesse contexto, na linguagem comum, mas se mostra o substantivo adequado para descrever um estado de coisas incoerente estaticamente, como se poderia descrever o sistema constitucional tributário brasileiro, por exemplo, na redação original da Constituição de 1988.

²⁸ FOLLONI, A.P., *Op. cit.*, p. 26.

²⁹ MANHIRE, J.T. *Op. cit.*, p. 240.

³⁰ *Ibidem*.

³¹ *Ibidem*.

Ele já nasceu distante de um modelo ideal, com imperfeições e contradições aparentes, sendo um esforço da doutrina justamente impingir-lhe uma coerência, assumindo-se que, embora complicadas as relações entre os vários dispositivos normativos, haveria sentidos constitucionais, conforme o que foi posto pelos legisladores constituintes, que lhe dariam coerência.

Trata-se de incorporar a observação de Vito Tanzi, para quem os sistemas tributários têm nascido complicados, caóticos, muitas vezes, pois surgem com incoerências do ponto de vista de uma tributação ideal e distantes do que teorias econômicas propõem, como por exemplo, no caso brasileiro, no qual tributos diversos incidindo sobre consumo, o que não se justificaria à luz do vetor da eficiência.

O trabalho doutrinário parece mais fácil logo nos primeiros anos do sistema tributário elaborado, mas ao longo do tempo a coerência ansiada se torna uma qualidade mais difícil de se conquistar, pela agregação a sistemas simples ou complicados de complexidades surgidas ao longo do tempo.

Como realidade institucional que é, o Direito se processa por uma série de relações entre variados atores, havendo reinterpretações e reaplicações a todo tempo, sendo inconcebível esperar, por mais que se estabeleçam atores finais que podem dar o sentido autêntico dos dispositivos normativos, que ele não se reorganize de cima-para-baixo, o que mostra sua complexidade operacional.

Se raramente os sistemas tributários nascem com os *designs* limpos e claros, propostos pelos economistas³², esperar que funcionem como desejavam os planejadores oficiais é uma quimera, ainda mais porque encontrar um sentido unívoco para os textos originários, na maioria das vezes, em virtude do fenômeno da indeterminação, é tarefa difícil e demorada.

Deve-se, ademais, reconhecer que há motivações, interesses e razões contrapostas à edição dos textos jurídicos³³.

³² TANZI, V. *Op. cit.*, p. 202.

³³ Para um apanhado sobre os vários interesses, conflitos, motivações, causas, razões e *lobbies* envoltos na redação originária da Constituição de 1988, ver CARVALHO, Luiz Maklouf. 1998: *Segredos da Constituinte – Os vinte meses que agitaram e mudaram o Brasil*. 1ª ed., Rio de Janeiro: Record, 2017. Entre muitos fatos interessantes, está o relatado pelo deputado constituinte José Lourenço de que a imunidade de livros, períodos, papéis e periódicos nasceu do desejo de um grupo empresarial, que possui a revista Veja, que, em verdade, queria isenção de impostos na importação do papel (CARVALHO, L. M. *Op. cit.*, p. 196. A doutrina, desconsiderando-se esse interesse corporativo, justificada essa imunidade à luz da difusão do conhecimento e promoção da cultura. Saul Tourinho LEAL afirma que este livro serve para enterrar a ideia de uma “vontade do Constituinte” (*Bastidores da Constituição enterram a ideia de “vontade do Constituinte”*, disponível em <http://www.migalhas.com.br/ConversaConstitucional/113,MI268176,81042-Bastidores+da+Constituicao+enterram+a+ideia+de+vontade+do+Constituinte>, acesso em 31.10.2017).

Com a distinção posta entre complicação e complexidade, avança-se para responder à segunda questão proposta, de saber se um sistema pode ser, ao mesmo tempo, complicado e complexo, valendo-se das reflexões que J. T. Manhães fez sobre *tax compliance*.

A complicação do sistema tributário existe em democracias, já no momento inicial de elaboração do sistema tributário, porque é normal que haja disputa sobre o melhor arranjo institucional da tributação.

De um lado, há contribuintes ou grupos de contribuintes querendo uma tributação sob medida, que atenda a seus interesses, afastando-se ou se aproximando de sua real capacidade contributiva subjetiva, gerando, não raro, aberturas para que sejam criados regimes excepcionais ao longo do tempo.

Lembre-se, no caso brasileiro, dos artigos constitucionais, como a regra de competência para criação de um regime unificado e simplificado de cobrança de uma série de tributos ((art. 146, III, d)) e do artigo que chancela a criação de benefícios fiscais (artigo 150, § 6º).

De outro lado, os vários entes tributantes querem parcelas cada vez maiores do chamado poder de tributar, tentando-se albergar o maior número possível de materialidades econômicas em suas competências.

Esses conflitos de interesses afastam os sistemas tributários do ideal da simplicidade, do que é prova cabal no Brasil a dificuldade em avançar-se com uma reforma tributária, pois, como implicaria perda de competência para alguns entes tributantes, os governos de plantão, independente do partido ou ideologia, mobilizam suas bancadas contra qualquer projeto que implique a possibilidade, ainda que remota, de eles perderem receitas tributárias.

Os sistemas tributários, aqui e no estrangeiro, já nascem complicados, na maioria das vezes. Contudo, a complicação redundará em complexidade futura, pois mesmo quando não contemplados no espaço público os desejos de contribuintes e de políticos, suas aspirações não cessam, gerando reações por esses atores, seja buscando mudanças institucionais pela via legislativa, seja tentando reconstruir os significados jurídicos a favor de seus interesses.

Assim, pode-se dizer que muitos contribuintes criam um regime especial próprio, valendo-se de planejamentos tributários lícitos ou ilícitos, de medidas evasivas ou simplesmente postergando o pagamento, à espera de parcelamentos benéficos, surgidos de tempos em tempos.

A impossibilidade de o fisco fiscalizar todos os contribuintes e a própria possibilidade de decisões administrativas e judiciais desigualarem contribuintes, até mesmo pela circunstância de apenas alguns deles se valerem do contencioso administrativo e judicial, gera anomalia no sistema tributário, com reflexos potenciais na isonomia e na neutralidade concorrencial, tornando-se ainda mais complexas as relações jurídico-tributárias.

Por parte dos governos, com o crescimento constante das demandas sociais, a arrecadação passa a ser robustecida, não raro, pela reinterpretação de textos jurídicos a favor de interesses fazendários, que se traduzam em aumento nominal dos recursos públicos.

O *caos tributário*, que já está presente na origem da elaboração dos sistemas tributários, vê-se incrementado ao longo do tempo. Ele indica uma série de imperfeições, que poderiam e deveriam ser corrigidas pela doutrina, pois

“quanto mais precisamente os conceitos e estrutura de uma obra legislativa com base em cinzelada dogmática jurídica clarificam as consequências jurídicas desejadas pelo legislador e permitem a evolução racional do Direito e da Dogmática jurídica, tanto mais são os juristas inclinados e estão em condições de argumentar com o sistema externo”³⁴.

Trata-se de assumir que a estrutura que rege o Direito Tributário, o que os alemães chamam de sistema externo³⁵, esteja conforme o chamado sistema interno, que nada mais são que “as valorações, de acordo com as quais a comunidade jurídica ordena suas relações”³⁶.

A proliferação de leis, especificamente regendo os tributos e outras questões das relações jurídico-tributárias, gera o caos, que poderia ser corrigido pelo esforço da doutrina em reconhecer, materialmente, qual seria o direito tributário ideal, e, finalmente, absorvido pelo legislador, adotando ou aprimorando o código tributário, proporcionando ao contribuinte “um panorama de totalidade de sua oneração”³⁷. A doutrina burilaria o direito posto, por isso Klaus Tipke e Joachim Lang se valem da metáfora de “cinzelada dogmática tributária”.

³⁴ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito Tributário (Steuerrecht)*. Trad. da 18ª ed. alemã por Luiz Dória Farquim, Vol. 1, Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008, p. 168.

³⁵ *Ibidem*.

³⁶ *Idem*, p. 170.

³⁷ *Idem*, p. 169.

O aprimoramento do que está posto também pode surgir espontaneamente da pressão dos contribuintes por melhorias no sistema tributário, alterando-se a estrutura formal, ou pelo surgimento de uma estrutura informal, criada pelos próprios contribuintes, de baixo para cima, “uma reação direta aos parâmetros do topo para baixo e às constrições colocados sobre os contribuintes, tais como as leis tributárias, as regulamentações e as políticas administrativas, que tem muito de complicação em seu próprio favor”³⁸.

Fato é “quando os tributos ou os sistemas tributários se tornam complexos, é menos provável que eles satisfaçam as características desejáveis de Adam Smith”³⁹, ligadas a um ideal de simplificação da tributação, como se verá mais pormenorizadamente no capítulo terceiro.

A estrutura como um todo é afetada, alterando sobretudo a tributação sobre a renda, mas não deixando protegida a tributação sobre o consumo, “como demonstram claramente a complexidade do imposto sobre valor agregado em países como o Brasil, México e alguns outros lugares, ou mesmo, os impostos sobre propriedade na Itália”⁴⁰.

Disso deflui que o sistema também se mostra complexo, porque uma série de parâmetros indiretos surgem da interação entre contribuintes, autoridades fiscais, contribuintes concorrentes e demais agentes econômicos, todos agindo estrategicamente conforme as condutas dos outros⁴¹.

Portanto, responde-se afirmativamente à questão de se o sistema tributário pode ostentar, ao mesmo tempo, as características da complicação e da complexidade. J.T. Manhire importa a categoria de sistemas difíceis (*wicked systems*), de autoria de cientistas sociais como Claes Aanderson, Anton Törnberg e Peter Törnberg, para qualificar o sistema tributário⁴².

É indubitável que a complicação e a complexidade geram alterações contínuas no sistema tributário, o que causa como consequências, entre outras, a dificuldade em se reconhecer qual o direito válido e qual a verdadeira carga fiscal dos contribuintes.

Interessante que *wickedness* pode ser traduzido como dificuldade ou perversidade. A perversidade do sistema tributário aumenta exponencialmente com o tempo. Um exemplo ajuda a demonstrar esse estado de coisas no Brasil.

³⁸ MANHIRE, J.T., *Op. cit.*, p. 240.

³⁹ TANZI, V. *Op. cit.*, p. 216.

⁴⁰ *Idem*, p. 217.

⁴¹ MANHIRE, J.T. *Op. cit.*, p. 241.

⁴² *Ibidem*.

A opção inicial da Constituição de 1988, ao conceber contribuições que incidem também sobre o consumo, tais como o PIS e o COFINS, trouxe uma séria discussão sobre a possibilidade de se instituir o regime não-cumulativo.

Longe da simplicidade de um sistema com um tributo único sobre o consumo, a CR/88 optou por uma multiplicidade de tributos, o que já dava ensejo à busca por um tratamento semelhante para o PIS e o COFINS ao que o texto constitucional garante a outros tributos sobre o consumo, como o IPI e o ICMS, para os quais existia previsão expressa da possibilidade ou necessidade de seguirem o regime da não cumulatividade.

Prevaleceu, em nível institucional, que a não cumulatividade para o PIS e para a COFINS necessitava de inserção constitucional, apesar de autores defenderem que qualquer tributo que incidisse sobre a cadeia circulatória de bens e serviços fosse implicitamente facultativo⁴³. Tal tese interessava aos contribuintes, que viam na adoção do regime da não cumulatividade uma forma de diminuir a carga fiscal.

Atendendo ao pleito dos contribuintes, porém, no nível institucional, a EC n. 42 de 2003 trouxe a previsão de que determinadas atividades econômicas poderiam ensejar o regime não-cumulativo para pagamento das contribuições ao PIS e à COFINS: “Art. 195, § 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do *caput*, serão não-cumulativas”.

A vitória conquistada, porém, não significou, em muitos casos, o atendimento à que buscavam alguns contribuintes. As leis elaboradas com base na permissão da EC 42, de 2003, trouxeram, para algumas atividades econômicas, a instituição do regime de não cumulatividade.

Entretanto, ao longo do tempo, as alíquotas foram aumentadas, além do que a consideração do que seria insumo nas várias atividades econômicas passou a ter interpretação restrita, sem diminuir a base de cálculo dos tributos, frustrando-se as expectativas iniciais de muitos contribuintes.

De fato, passou-se a ser mais interessante, para alguns, o pagamento do PIS e da COFINS sob o regime cumulativo, ao contrário da expectativa que se tinha com a não cumulatividade,

⁴³ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Parecer n. 0583/2004*, disponível em <http://www.gandramartins.adv.br/parecer/index/p/15>, acesso em 28.10.2015.

Como a jurisprudência parece se inclinar pela liberdade na prognose legislativa, não obstante a crítica de autores como Humberto Ávila⁴⁴, os contribuintes que se sentem prejudicados levam suas demandas aos órgãos de julgamento da Receita Federal do Brasil e ao Judiciário, para que o alcance do que se entenda por insumos seja o mais amplo possível, diminuindo-se a carga tributária com que arcariam e evitando o que julgam ser injusto pelas alíquotas arbitradas pelo Poder Legislativo.

Claramente, isso gera desequilíbrio entre setores econômicos semelhantes e, mesmo dentro do mesmo setor, entre agentes econômicos que ganham ou não ações discutindo o alcance de insumos ou mesmo para aqueles que simplesmente conseguem uma vantagem por pleitear via recurso administrativo a revisão de autos de infração, tornando-se extremamente complexas as questões tributárias relacionadas ao PIS e à COFINS.

Com o exemplo, pode-se responder à indagação terceira proposta, confirmando-se que o sistema tributário brasileiro é complicado e complexo, o que ainda será corroborado pela mensuração via os indicadores empíricos sumariados por Christopher Evans e Bihn Tran-Ban⁴⁵, vistos no próximo tópico.

A última pergunta feita, sobre como lidar com o problema da complexidade no sistema tributário, tanto abstratamente, em sede doutrinária, como também na prática tributária, é a de mais difícil resposta e é o próprio objeto pesquisado nesta tese, mas se ensaiam alguns pontos de partida sobre como solucioná-la.

Ainda com base no exemplo acima, sabe-se que a definição do que seja insumo para fins de redução da base de cálculo do PIS e da COFINS vem sendo dada por atos infralegais e por interpretações dos órgãos de fiscalização, embora sempre possa haver correção de uma interpretação que afastou bem ou serviço do conceito de insumo pelos órgãos julgadores da Receita Federal do Brasil e pelo Judiciário.

Como se perceberá mais à frente no trabalho, a solução guarda pertinência com o modo como se compreende a praticabilidade. Tomando-a como um mecanismo redutor de complexidades, inerentes à própria imprecisão da linguagem jurídica, intencional ou acidentalmente produzida pelos planejadores do sistema tributário ou de cima para baixo, pela reação dos vários intérpretes e aplicadores do Direito, legitima-se esse procedimento

⁴⁴ ÁVILA, H. *O “postulado do legislador coerente” e a não-cumulatividade das contribuições*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2007. p. 175-183.

⁴⁵ EVANS, Christopher; TRAN-NAM, Bihn. *Towards the development of a tax system complexity index*. In: “Fiscal Studies”, vol. 35, n. 3, pp. 341-370, 2014.

de avaliação do que seja ou não insumo pela Administração, não obstante a possível agressão a direitos fundamentais do contribuinte propalada por alguns autores.

Propaga-se um papel maior para a Administração na colmatação das zonas de penumbras deixadas pelo legislador, esmiuçando-se que a ideia de uma legalidade cerrada se atrela a uma ideia de separação de poderes que já merece nova leitura, à luz da teoria das capacidades institucionais, e que o controle dos atos administrativos pode se dar racionalmente, graças aos influxos da teoria da argumentação e dos próprios postulados da razoabilidade, da proporcionalidade e da coerência.

Como existe o risco de a Administração se guiar por interesses meramente arrecadatórios e fomentar-se a complexidade e a litigiosidade, concebem arranjos institucionais diversos, como a criação de um órgão paritário, de Estado, neutro, o que se legitima, inclusive, por ser um momento meramente interpretativo, anterior a qualquer conflito instaurado.

No quinto capítulo, ao se buscar parâmetros de controle para a densificação de conceitos indeterminados, será melhor aclarado o assunto, mas já se fixa a premissa de que o medo da atuação concretizadora de órgãos estatais pode ser resolvida, a partir de desenhos institucionais que superem o receio de um órgão de governo se valer do expediente apenas com interesses arrecadatórios.

A praticabilidade opera como um mecanismo de recondução do sistema jurídico ao ideal de simplicidade, desejado por toda a sociedade. É uma das opções na solução de problemas jurídico-tributários, para os quais podem surgir soluções que simplifiquem ou que tornem ainda mais complexo o sistema tributário.

Por exemplo, uma reforma tributária que unificasse a tributação sobre o consumo, adotando uma interpretação extensiva sobre o que são insumos, atenderia a uma demanda por simplicidade, ansiada há tempos no Brasil, mas de difícil concretização pela via política, a única possível para essa alteração.

Colocar como facultativa a opção do regime, tendo em vista que a definição do que seja insumo para um sem número de atividades econômicas, atenderia ao interesse de alguns contribuintes, mas poderia ampliar o custo de fiscalização por parte da União, além de sugerir possíveis tratamentos desiguais entre contribuintes em situações semelhantes, de forma incoerente.

Agora, fiar-se na ideia de que a solução seria estabelecer o que é insumo, exaustiva e previamente em uma lei, esbarraria em problemas.

Um deles seria que a imprecisão da linguagem jurídica pode acometer os termos de qualquer ato normativo, seja ou não uma lei.

Outro seria que, com a realidade multifacetada e cambiante, ainda que a lei tivesse sido vazada em termos precisos e claros, o tempo prejudicaria alguns contribuintes, pois, exercendo uma nova atividade econômica ou se valendo de novas técnicas para a prestação de seus serviços ou produção de seus bens, existiria uma nova situação, possivelmente, não contemplada pela lei.

Tal solução levaria a mais complexidade, quando não a perversidade de um sistema que não contemple, em um número muito grande de casos, os interesses dos contribuintes.

Acabar com essa perversidade, então, é tarefa que cabe aos novos planejadores do sistema tributário via reformas legislativas, mas também aos doutrinadores, os quais devem revelar os caminhos equivocados que a ciência tributária, a administração e a jurisprudência tributárias tomaram, a ponto de modificar os dispositivos normativo-tributários existentes no ordenamento jurídico e propor soluções úteis para problemas práticos.

Mesmo fixado que o sistema tributário é complexo e complicado, o que denota sua perversidade, a complexidade é o fator que mais afeta a tributação e deve ser demonstrada como a doutrina tributária tem tratado o tema, seja identificando a natureza multidimensional do fenômeno, seja explicando como os atores sociais o transformam ao longo do tempo.

À pergunta sobre como lidar com os temas da complexidade e do caos tributário, seja em nível abstrato, seja no plano da prática jurídica, pode ser respondida, então: por um uso racional e controlado da praticabilidade, o que é objeto da tese. Entretanto, ainda se deve estudar melhor como a complexidade tributária é vista pela teoria econômica e pela doutrina tributária.

1.1.1 A complexidade tributária à luz da teoria econômica e da doutrina tributária

A complexidade tributária é um conceito multidimensional, com significados diversos para as pessoas, dependendo de seus vieses, perspectivas e mesmo interesses de pesquisa, segundo Christopher Evans e Bihn Tran-Nam⁴⁶.

Como exemplos, os dois autores imaginam a perspectiva de alguns atores que operam com o sistema tributário: advogado tributarista, contador e empresário ou agente econômico⁴⁷.

Para um advogado tributarista, a complexidade pode se referir à dificuldade em se conhecer um corpo de leis tributárias, compreendê-las e aplicá-las a várias situações práticas, imposto a ele o ônus da interpretação e a aplicação do direito posto. Embora eles pareçam se referir ao advogado privado, o mesmo problema se dá para o advogado público cuja função é lidar com a legislação tributária.

Para um contador, o sistema tributário é complexo em virtude do tempo gasto para cumprir obrigações acessórias e cumprir outras tarefas como a de fazer um planejamento tributário, ao que se acrescenta, para o caso brasileiro, a necessidade de saber que seus atos e omissões podem levar a responsabilização profissional, cível e penal, como tem sido uma nova tônica de atuação do fisco.

Para um agente econômico qualquer, complexidade significa o tempo e os custos empreendidos para cumprir com os requerimentos de leis tributárias, o atendimento do chamado *due compliance*.

Acresça-se ainda o que seria complexidade para o fiscal, para quem situações complexas se avolumam diariamente.

Deve ele decidir um sentido entre muitos possíveis para os dispositivos normativos a aplicar, ante a indeterminação da linguagem jurídica. Alguns fiscais precisam responder a consultas tributárias, o que exige cuidado redobrado, sabendo-se da eficácia geral persuasiva que isso pode gerar para outros contribuintes, além da complexidade envolta no trabalho de fiscalização, atividade típica da maioria deles, a qual envolve a análise perfunctória de fatos e seu enquadramento jurídico correto, mister cada vez mais difícil em um ambiente de relações socioeconômicas diversificadas e setoriais que leva à inflação da legislação tributária.

Quanto partes dessas tarefas são passadas para os contribuintes e agentes econômicos, como se faz via lançamento por homologação, esses atores passam a lidar com a complexidade em grau intenso.

⁴⁶*Idem*, p. 345.

⁴⁷*Ibidem*.

Entre vários aportes teóricos, interessante fixar que pelo menos existem quatro dimensões atreladas à complexidade: previsibilidade, validade, dificuldade e manipulabilidade⁴⁸.

Tem-se que previsibilidade e validade basicamente diriam respeito ao Direito Tributário, no sentido de que todos os atores envolvidos precisam saber quais as normas jurídico-tributárias válidas, previamente para guiarem suas condutas.

Para os autores, a dificuldade e a manipulabilidade se refeririam à resposta dos contribuintes ao Direito Tributário, talvez se arvorando nas concepções de que a dificuldade na compreensão da legislação tributária leva a leigos identificarem o sistema tributário como complexo e de que uma legislação incompreensível leva à possibilidade de se manipulá-la a favor de seus interesses.

Na verdade, como já exaustivamente tratado, a dificuldade na compreensão da legislação tributária e a manipulação dos textos jurídicos a favor de interesses fazendários ou de contribuintes é algo comum aos quatro atores analisados, de modo que as quatro dimensões caracterizam um sistema tributário como complexo.

Em análise, pode-se entender que a ausência de imprevisibilidade, a certeza sobre qual o direito válido, a cognoscibilidade plena do conteúdo desse direito válido e a impossibilidade de manipulação das interpretações da legislação tributária seriam as características de um sistema tributário simples.

Daí que a imprevisibilidade, a incerteza sobre a validade do direito, a dificuldade de cognição da legislação tributária e a manipulabilidade das interpretações, isolada ou conjuntamente, em maior ou menor grau, caracterizariam um sistema tributário como complexo.

Outro ganho analítico que se tem com os dois teóricos é o diagnóstico de que a multidimensionalidade da complexidade ocorre em diferentes estágios de funcionamento do sistema tributário: 1. na política tributária, advinda de escolhas feitas por políticos; 2. nas leis tributárias, quando de seu estabelecimento pelo processo legislativo; 3. na administração tributária, que surge de regras e práticas das autoridades fazendárias; 4. na conformidade tributária, que se refere ao cálculo do tributo devido e ao planejamento tributário levado a efeito por agentes econômicos e contribuintes⁴⁹.

Na ciência do Direito Tributário, não é de praxe distinguir a complexidade jurídica da efetiva complexidade ou da complexidade econômica. Entretanto, há quem associe a

⁴⁸*Ibidem*.

⁴⁹*Idem*, p. 346.

complexidade jurídica àquela existente nas leis, na legislação e nas práticas administrativas tributárias; e a complexidade econômica ao tempo e aos esforços despendidos pela sociedade⁵⁰.

Para os fins perseguidos na tese, essa distinção não parece importante, falando-se, via de regra, em complexidade do sistema tributário, seja ela genuinamente econômica, seja ela eminentemente jurídica. Também para os fins perseguidos, não importam os pesos dados a cada dimensão da complexidade e as fórmulas para se chegar ao índice de complexidade, não obstante esses dados empíricos serem úteis no diagnóstico preciso de quão complexo é um sistema tributário⁵¹.

De qualquer sorte, o caráter multifacetado da complexidade, seja no estabelecimento das quatro dimensões acima, seja na identificação de quais estágios da tributação são influenciados por ela, importa em dar um tratamento analiticamente adequado na identificação de um sistema tributário complexo.

Não é normal essa preocupação analítica na ciência do Direito Tributário, mas os estudos econômicos de Christopher Evans e Bihn Tran-Nam constituem-se em inovação importante para aquela, de modo a revelar, racionalmente, algo que se intui, a complexidade tributária como um fato incontornável na maioria dos países, sejam desenvolvidos economicamente ou em fase de desenvolvimento socioeconômico.

A complexidade dos sistemas tributários, porém, há muito é algo com o que a doutrina se preocupa, embora nem sempre com o rigor analítico-funcional esperado. Nesse sentido, emblemática a metáfora utilizada por Augusto Alfredo Becker, tomada por ele de empréstimo a Lello Gangemi, Professor Catedrático da Universidade de Nápoles.

O autor italiano, já em 1959, descreveu o sistema tributário italiano como um manicômio tributário, pois seria um caos de leis contraditórias, em antítese aos princípios da racionalidade, justiça e socialidade, e Alfredo Augusto Becker considerava que o Brasil passava pelo menos fenômeno patológico-tributário⁵².

A doutrina tributária deveria tentar dar coerência a esse estado de coisas caótico e complexo, por via das funções ordenadora, nacionalizadora e estabilizadora esperados

⁵⁰*Ibidem*.

⁵¹ Para ver os pesos dados a cada dimensão e as fórmulas elaboradas, ver EVANS, C.; TRAN-NAM, B., *Op. cit.*, 2014, pp. 362-366.

⁵²BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3ª ed., São Paulo: Lejus, 1998, p. 6.

contemporaneamente, mas não tão evidentes à época da 1ª edição da Teoria Geral de Alfred Augusto Becker, em 1963.

Alguns anos depois, Tércio Sampaio Ferraz Jr. estabeleceu uma função social para a chamada dogmática jurídica sobretudo frente a um Estado cada vez mais hipertrofiado, o que ampliou as relações jurídicas sobremaneira⁵³. Na percepção de Juliano Maranhão, a dogmática, nas linhas teóricas deste jurista,

“exerce um astuto poder paralelo, através do qual uniformiza os sistemas e soluções normativas possíveis resultantes da identificação da norma e de sua adequação à realidade. no exercício desse para-poder, a dogmática afasta possíveis justificações para ações como meramente ‘subjetivas’, revelando outras como ‘objetivas’ e imediatamente decorrentes da vontade do legislador. Assim, a dogmática reduz a indeterminação e disciplina o caos inerente ao ordenamento, reconstruindo-o como um ‘sistema normativo’, por meio de valorações próprias, mas como se estas decorressem de um esforço ‘científico’ de identificação do seu sentido ‘real’. Cumpre, assim, sua função de ‘domesticar’ o sentido das normas, criando condições para a decidibilidade dos conflitos”⁵⁴.

A transcrição acima reforça o papel ordenador e racionalizador que pode ter a doutrina sobre os sistemas jurídicos, de modo que a praticabilidade pode ser construída como um mecanismo redutor de complexidades, fixando-lhes limites à vista dos conflitos possíveis com limitações constitucionais ao poder de tributar, direitos e garantias fundamentais dos contribuintes.

Na teoria estrangeira, Klaus Tipke e Joachim Lang afirmam que “o *incalculável número dos mais diferentes interesses sociais* tornados válidos de modo partidário produz o assim chamado *caos tributário*, uma anarquia da tributação, na qual é indeterminado e indeterminável tal qual o clima, que interesses, de quais grupos sociais, quando e com que intensidade influem na alteração de qual lei tributária”⁵⁵.

Avança-se na tese para demonstrar que a tentativa de descrever a tributação brasileira como um sistema não afasta uma premissa fática e que impacta nas dimensões semântica e pragmática, minimizada por algumas correntes teóricas, no sentido de ser o sistema tributário complexo, podendo-se dar-lhe coerência mesmo com uma estrutura formada por um emaranho de dispositivos normativos com graus de hierarquia diferentes, conteúdos não extraídos aprioristicamente e orientados por valores e fins conflitantes.

⁵³ FERRAZ Jr., Tércio Sampaio. *Função Social da Dogmática Jurídica*. São Paulo: Max Limonad, 1978.

⁵⁴ MARANHÃO, Juliano. *Estudos sobre lógica e direito*. São Paulo: Marcial Pons, 2013, p. 105.

⁵⁵ TIPKE, K.; LANG, J. *Op. cit.*, p. 166.

Dar coerência a um sistema complexo representa a busca por torná-lo menos complexo, tanto em sua compreensão, quanto em sua interpretação e aplicação. O uso da expressão “menos complexo”, em vez de “mais simples”, indica a assunção de duas posturas teóricas claras.

A uma, não se menospreza a natureza multidimensional da complexidade, assumindo-se que uma de suas quatro dimensões em algum grau marcará um sistema tributário.

A duas, revendo-se posturas reducionistas da Teoria Geral do Direito e da doutrina, não se contenta em estudar o fenômeno da tributação a partir de uma partícula simples e irreduzível, que seria a norma jurídico-tributária, o que é contraditório com a própria natureza de norma implícita da praticabilidade e com a funcionalidade que dela se espera para o sistema normativo.

Com André P. Folloni então, tem-se que não é apropriado ignorar as várias dimensões do jurídico, as próprias inter-relações entre as normas, pensando-as com aquilo que as condicionam e determinam, integrando o estudo àquilo sobre o que exercem influência⁵⁶.

Não se abandonam, no entanto, análises focadas na norma tributária, pois constituem perspectivas interessantes e que podem ter compatibilidade com o foco funcional do Direito Tributário, lembrando-se de que é possível conceber que a praticabilidade seja uma orientação a ser seguida já, pelo legislador, no exercício da competência tributária.

A interação constante de elementos heterogêneos no sistema tributário produz propriedades novas, não presentes nem redutíveis às partes que formariam o sistema inicialmente, a que a epistemologia da complexidade chama de “emergências”, corroborando que o sistema complexo é modificável no tempo e no espaço⁵⁷.

O natural aumento da complexidade pela via da interpretação foi percebido por André P. Folloni, ao vaticinar que “um tributo, concebido coerentemente, começa a receber interpretações doutrinárias ou jurisprudenciais e alterações legislativas, aparecem regimes especiais, até ficar irreconhecível e reorganizar-se em novo formato, muitas vezes disforme”⁵⁸.

⁵⁶ FOLLONI, A.P., *Op. cit.*, p. 29.

⁵⁷ *Idem.*, p. 31.

⁵⁸ FOLLONI, A. P., *Op. cit.* p. 35.

Não se deve desconhecer, portanto, a complexidade como um dos paradoxos da contemporaneidade, já que, por um lado, aumentam-se os riscos na gramática das relações humanas (biológicas, ambientais, políticas, econômicas, jurídicas, sociais), demandando-se soluções mais elaboradas para essa linha crescente de problemas; e por outro, surge uma tendência de se buscar arranjos sociais menos custosos, mais simples, homogêneos.

A complexidade, assim, seria um fato, mas as soluções institucionais para lidar com ela não deveriam aumentar seu grau de complexidade e incerteza. Como afirma Nicholas Taleb, “um sistema complexo, ao contrário do que as pessoas acreditam, não necessita de regulamentos complicados ou de políticas intrincadas. Quanto mais simples, melhor. As complicações levam a cadeias multiplicadas de efeitos inesperados”⁵⁹.

A incorporação de novos elementos, como os regimes excepcionais de tributação e os mecanismos de praticabilidade, permite que o sistema tributário, já anteriormente complexo, sujeite-se a desorganizações e a reorganizações, configurando-se novamente, como é o normal em sistemas complexos⁶⁰.

Cabe à doutrina reconhecer a ordem e a desordem que permeiam o Direito Tributário, “compreender como, em seu meio próprio, ordem e desordem relacionam-se, para produzir organizações, sempre reordenadas a partir de desorganizações também recorrentes; e compreender essa reordenação a todo momento”⁶¹.

A maneira de reduzir o fenômeno tributário à norma, desconsiderado seus efeitos e as consequências da interpretação e da aplicação, ao contrário do que se poderia esperar pela doutrina tradicional, torna ainda mais complexo o sistema tributário, pois “uma intervenção leva a consequências imprevisíveis, que são acompanhadas por pedido de desculpas ‘imprevisíveis’ das consequências e, em seguida, conduzindo a uma explosiva série de respostas ‘imprevisíveis’ ramificadas, cada uma pior do que a precedente”⁶².

Ao contrário da tendência tradicional entre juristas que seguem sustentando que “diante da complexidade do sistema jurídico, o método científico deve ser o reducionismo, grande parte dos cientistas de outras áreas afirma o contrário: diante da complexidade de um sistema, o método científico frequentemente não pode ser o reducionismo”⁶³.

⁵⁹ TALEB, Nassim Nicholas. *Antifrágil: Coisas que se Beneficiam com o Caos*. Trad. por Eduardo Rieche, 1ª ed., Rio de Janeiro: Ed. BestSeller, 2014, p. 30.

⁶⁰ FOLLONI, A.P., *Op. cit.*, p. 33.

⁶¹ *Idem*, p. 35.

⁶² TALEB, N. N., *Op. cit.*, p. 31.

⁶³ FOLLONI, A. P., *Op. cit.*, p. 27.

As maiores críticas que a praticabilidade enfrenta parecem, a nosso juízo, estar atrelar-se à compreensão tradicional do direito tributário, limitando-a à norma jurídica, não se apercebendo que é justamente a praticabilidade que permite, em variadas situações, lidar com as emergências e consequências imprevisíveis.

Em suma, a tentativa de racionalizar o sistema jurídico, seja pelo labor hermenêutico da doutrina e dos aplicadores, seja pelo labor criativo de legisladores, não raro, por focar no problema apenas, e não no todo, gera “emergências” ou “consequências imprevisíveis”, que tornam mais complexo e potencialmente menos coerente o sistema jurídico.

A seguir, analisa-se o sistema tributário nacional à luz de critérios indicativos de complexidade geralmente aceitos pela literatura internacional, demonstrando-se como o grau de intensidade do fenômeno no Brasil é tanto a ponto de se cogitar de um sistema hipercomplexo.

1.1.2 A complexidade do sistema tributário nacional ou uma hipercomplexidade incomparável?

Christopher Evans e Bihn Tran-Nam fizeram um apanhado interessante sobre quais indicadores ou variáveis que têm sido normalmente utilizados para mensurar a complexidade de um país e nomeando as espécies de complexidade tributária resultantes, criando-se subespécies.

A partir deles, e valendo-se de uma nomenclatura mais habitual nas discussões brasileiras, podem-se apontar os seguintes indicadores para aquilatar o grau de complexidade⁶⁴:

1. o total de tributos nos vários níveis de governo em um país (complexidade política);
2. o cumprimento do código tributário em termos de páginas (complexidade jurídico-positiva ou jurídica em sentido estrito);
3. a compreensibilidade da legislação tributária (complexidade jurídico-positiva ou jurídica em sentido estrito);
4. a extensão do uso de consultores tributários profissionais pelos contribuintes (complexidade de *compliance* ou de conformidade);

⁶⁴ EVANS, C.; TRAN-NAM, B. *Op. cit.*, p. 350.

5. custos tributários operacionais, ou seja, o total dos custos administrativos e de conformidade (complexidade gerencial e de conformidade);
6. o tamanho do contencioso tributário (complexidade jurídica em sentido amplo ou efetiva complexidade).

Quanto à complexidade política, o sistema tributário brasileiro adquire incomparabilidade por várias circunstâncias.

A dificuldade começa pela Federação brasileira ser constituída por quatro entes, cada um deles com competências próprias e um deles, o Distrito Federal, acumulando as competências tributárias de Estados e Municípios.

Embora várias federações também concedam *status* de ente político aos Municípios, o sistema jurídico nacional possui uma peculiaridade de promover um detalhado sistema de atribuição de competências⁶⁵, com cada ente tendo sua parcela de aptidão para instituir tributo, não necessitando, em tese, do exercício de competências residuais ou suplementares.

A Constituição da República Federal do Brasil possui cinco espécies tributárias (impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições especiais e empréstimos compulsórios), com subdivisões a mais variadas possíveis: treze impostos ordinários, um imposto extraordinário, um imposto residual taxas pela utilização ou disponibilização de serviços públicos (noção abrangente segundo os teóricos da ciência do Direito Administrativo) e taxas pelo exercício do poder de polícia (noção também abrangente e em contínua transformação), contribuições de intervenção do domínio econômico, em função do exercício profissional, para custeio da seguridade social e de iluminação pública, etc.

O resultado é que o país possui algo em torno de cem subespécies de tributos, conforme pesquisa amplamente divulgada, atualizada até junho de 2017⁶⁶.

Ademais, relembre-se de que a mesma materialidade econômica pode ser fato gerador de tributos diversos, como na tributação sobre o consumo, realidade tributada, no Brasil, por cinco tributos principais, com competências distribuídas entre todos os entes.

Embora a autonomia financeira dos entes seja conquistada também pela via da repartição constitucional de receitas, já que nem sempre a “distribuição de competências

⁶⁵ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Limites do planejamento tributário*. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (org.). *Direito Tributário: homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, pp. 735-758.

⁶⁶ Ver <http://www.portaltributario.com.br/tributos.htm>, acesso em 10.07.2017.

financeiras é suficientemente capaz de atender à demanda de recursos necessários para a realização satisfatória de todas as obrigações dos entes subnacionais”⁶⁷, como os tributos sobre consumo de atribuição dos entes subnacionais trazem arrecadações relevantes, sendo fontes de recursos importantes, esse estado de coisas foi se perpetuando ao longo da história constitucional brasileira.

As reformas políticas que poderiam simplificar a tributação sobre o consumo, congregando-a em um único tributo e com competência única, bem como dissipando as várias discussões que o regime da não-cumulativo causa, sobretudo no caso do ICMS, unificando todo sob um único tributo sobre o valor agregado, não avançam.

No que concerne à segunda subespécie de complexidade, a extensão do Código Tributário, pensando-se na realidade brasileira, faz-se necessário um ajuste.

Vale ressaltar que, na maioria dos países, a matéria tributária não é tratada constitucionalmente ou merece um tratamento diminuto nas Constituições, como a norte-americana, bem concisa⁶⁸.

Mesmo entre aquelas que tratam de matéria tributária, como a alemã, fica-se longe do detalhamento da CR/88⁶⁹. Humberto Ávila chama a atenção para o fato de princípios similares aos limites ao poder de tributar expressos na Constituição brasileira existem no ordenamento jurídico alemão, mas normalmente como normas implícitas⁷⁰.

Por isso, propõe-se levar em conta, para aferir a complexidade jurídico-positiva ou jurídica em sentido estrito, também o tamanho do texto constitucional brasileiro, extremamente detalhista, que atribui competências tributárias, estabelece limites ao poder de tributar, define quais matérias tributárias devem ser veiculadas por normas gerais de aplicação nacional e, ainda, traça contornos próprios de alguns tributos.

Se não há dúvidas de que existem ganhos com a fixação de limites expressos ao poder de tributar e com a atribuição de competências tributárias na Constituição, a complexidade é intensificada, já que as normas constitucionais vêm, geralmente, vazadas em textos de elevado grau de abstração, de que são exemplos paradigmáticos as cláusulas

⁶⁷ ABRAHAM, Marcus. *Curso de Direito Financeiro Brasileiro*. 3ª ed, Rio de Janeiro: Editora Forense, 2015, pp. 112-113.

⁶⁸ OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. *Alguns parâmetros para a densificação das cláusulas pétreas tributárias e financeiras*. In: “Revista Forum de Direito Tributário”, Belo Horizonte, ano 8, n. 48, nov./dez. 2010, pp. 127-146.

⁶⁹ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Competência tributária e interpretação constitucional: o caso das bases de cálculo do ICMS, da COFINS e do PIS, e a visão do STF*. In: QUEIROZ, Luís Cesar Souza de; ABRAHAM, Marcus; CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo (Orgs.). *Estado Fiscal e Tributação*. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2015, p. 14.

⁷⁰ ÁVILA, H. *Op. cit.*, 2006, p.5.

mais importantes, como República, separação de poderes, dignidade da pessoa humana, igualdade, Estado Democrático de Direito e moralidade⁷¹.

Consolidou-se, na teoria constitucional, que a abertura das normas constitucionais é importante para dar maior plasticidade à Constituição, permitindo que sua interpretação se adapte a novas ideias e realidades, sem necessidade de alterações formais, em países com difícil processo de mudança formal, como é exemplo os Estados Unidos da América⁷².

Muito embora nem toda questão tributária constitucionalizada se refira direta ou indiretamente a essas cláusulas mais abertas, e haja razão em não se defender uma interpretação excessivamente ampla das competências tributárias, a constitucionalização deveria indicar que é possível atualizar o conteúdo da Constituição, ao menos pela mutação constitucional, fenômeno mais corriqueiro para sociedades em contínua transformação como as atuais.

De qualquer sorte, como a constitucionalização do Direito Tributário brasileiro é uma característica histórica, que remonta à Constituição de 1891, ea Constituição de 1988 talvez seja aquela com maior conteúdo financeiro-tributário⁷³, a complexidade jurídica em sentido estrito descortina-se.

Ainda no que tange a essa complexidade, deve-se lembrar de que o critério utilizado internacionalmente se foca no cumprimento em páginas do texto do Código Tributário. Isso se dá porque, regra geral, esse último é mais importante do que a Constituição – na maioria dos países, com conteúdo tributário reduzido – e do que o restante da legislação tributária.

Pode-se ajustar o critério, para aferir a complexidade jurídica em sentido estrito a partir do tamanho da legislação tributária nacional, pois é ainda mais sintomático do fenômeno. Em estudo destacado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação aferiu-se que, em 2012, caso fosse possível congrega em um único livro todas as normas jurídico-tributárias existentes no Brasil, ele teria 112 milhões de páginas⁷⁴.

⁷¹ SARMENTO, Daniel; SOUZA NETO, Cláudio Pereira de. *Direito Constitucional: Teoria, história e métodos de trabalho*. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2012, p. 359.

⁷² *Ibidem*.

⁷³ JUSTEN FILHO, Marçal. *Sistema Constitucional Tributário: uma aproximação ideológica*. In: “Revista da Faculdade de Direito da UFPR”, a. 30, nº 30, 1998, pp. 215-217.

⁷⁴ Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação – IBPT, disponível em <http://www.ibpt.cm.br/noticia/1266/Normas-tributarias-em-vigor-equivalem-a-livro-de-112-milhoes-de-paginas>, acesso em 30.10.2016.

A inflação da legislação tributária brasileiro é uma preocupação constante há muito tempo, tanto é que o Código Tributário Nacional, em seu artigo 212, estipulou como exigência que, no dia 31 de janeiro de cada ano, cada ente tributante consolidasse em texto único a legislação vigente.

Trata-se de exigência descumprida, mas que revela a assunção, pelo legislador brasileiro, de que a complexidade é gerada pela extensão da legislação tributária.

O terceiro critério de mensuração apontado seria o da compreensibilidade do Direito Tributário, ainda dentro da complexidade em sentido jurídico estrito ou jurídico-positiva, pela relação de pertinência que guarda com o anterior.

Nesse sentido, parece indiscutível que o grande acúmulo de informação com a qual os variados agentes atuam já denota insegurança permanente. Compreender qual o Direito válido é a etapa inicial para o contribuinte guiar sua conduta.

Humberto Ávila identificou três dimensões para a segurança jurídica: a) cognoscibilidade, dimensão que envolve o sistema jurídico permitir que o contribuinte saiba quais normas a ele se aplicam e qual sua carga fiscal; b) calculabilidade, dimensão que revela um estado de segurança do contribuinte sobre qual norma jurídico-tributária deve seguir; e c) confiabilidade, dimensão que enuncia um estado de segurança do contribuinte contra mudanças bruscas e drásticas no sistema jurídico⁷⁵.

O autor ainda, na linha do que é defendido nesta tese, aponta que o Direito Tributário está cada vez mais fluído, ante a complexidade da sociedade atual, que leva ao sistema jurídico ter de contemplar múltiplos interesses de indivíduos ou grupos de indivíduos, o que é potencializado pelo risco que impera nos variados âmbitos da existência humana⁷⁶.

Como resultado, há edição cada vez maior de normas jurídicas, cada vez mais indeterminadas e mais vagas, por parte dos órgãos legislativos e executivos, ao mesmo tempo em que a jurisprudência parece ser construída sobre areia movediça para se valer da metáfora de uma jurista alemã⁷⁷.

Por todas as circunstâncias e razões apontadas na discussão dos dois primeiros indicados, é estreme de dúvidas que o sistema tributário brasileiro seja complexo também sob a perspectiva do grau de compreensibilidade que possui para os contribuintes.

⁷⁵ ÁVILA, H.. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário* 2ª ed., São Paulo: Malheiros, 2012.

⁷⁶ *Idem*, pp. 44-53, nas quais o autor descreve esse estado de coisas.

⁷⁷ HEY, Johana. *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*. Köhn: Otto Schmidt, 2002, p. 87, *apud* ÁVILA, H. *Op. cit.*, p. 59.

Os critérios quarto e quinto serão tratados, em conjunto, e referem-se à complexidade envolvida com o cumprimento das obrigações tributárias (principais, mas sobretudo acessórias) e os custos de conformidade para os contribuintes se adequarem à legislação tributária.

Nesse ponto, o relatório do Banco Mundial, *Doing Business*, traz o dado de que o Brasil ocupa o primeiro lugar entre todos os mais de 190 países pesquisados no tempo gasto para cumprimento da legislação tributária: 2038 horas/ano⁷⁸.

Se é verdade que esse relatório foca na situação das empresas, os contribuintes, que são pessoas físicas, também precisam lidar com a complexidade na prestação de declarações, sobretudo no imposto de renda, ou mesmo para outros tributos, como a declaração de GFIP, para aqueles que contratam a construção ou reforma.

Mesmo existindo a declaração simplificada, para aquelas pessoas que não possuem rendimentos dedutíveis consideráveis, muitos contribuintes precisam lidar com a complexidade de saber o que são verdadeiras despesas de saúde dedutíveis, se determinada verba tem natureza indenizatória ou não, entre tantos outros temas.

Chega-se, por fim, ao último critério, que se refere ao tamanho do contencioso tributário nacional.

Uma vez mais, o Brasil adquire prelazia em comparação com outros países.

Como adverte Marciano Seabra de Godoi, a insegurança jurídica tributária no Brasil tem como principal causa um contencioso tributário com desenho institucional deficiente e uma fraquíssima performance institucional do poder judiciário, sobretudo do STF⁷⁹.

Muitas ações demoram dez, quinze ou mais anos para serem decididas, havendo ainda um acervo de mais de cem repercussões gerais para serem julgadas, o que leva a uma situação de incerteza, até os dias de hoje, sobre temas constitucionais importantes, como o conceito de renda e de serviço⁸⁰.

Não bastasse isso, a Justiça em Números, de 2017, indica que os temas de Direito Tributário são, respectivamente, o segundo e o terceiro que geram mais demandas na Justiça Federal e Estadual⁸¹.

⁷⁸ World Bank. *Doing Business 2017: Equal Opportunity for All*. 14ª ed., disponível em <http://www.doingbusiness.org/~media/WBG/DoingBusiness/Documents/Annual-Reports/English/DB17-Report.pdf>, acesso em 02.01.2018.

⁷⁹ GODOI, Marciano Seabra de. *Prefácio*. In: ROCHA, S.A. *Op. cit.*, p. 4.

⁸⁰ *Idem*, pp. 4-5.

⁸¹ BRASIL, CNJ. *Justiça em números 2017 – ano base 2016*, disponível em <https://www.conjur.com.br/dl/justica-numeros-2017.pdf>, acesso em 02.01.2017, p. 165.

As execuções fiscais, por outro lado, representam aproximadamente 38% dos casos pendentes em todo Judiciário e 75% de todas as execuções pendentes, com uma taxa de congestionamento de 91%, “ou seja, de cada cem processos de execução fiscal que tramitaram no ano de 2016, apenas 9 foram baixados”⁸².

A litigiosidade aguerrida que existe no Brasil se relaciona muito a essa incerteza, até os dias de hoje, sobre temas tributários importantes, e que demandam decisão final do STF, justamente pela constitucionalização excessiva da tributação e das finanças públicas no sistema jurídico pátrio, e também pela baixa recuperação do crédito tributário via execuções fiscais.

Se o contencioso judicial possui tamanho considerável, o mesmo se passa com o contencioso administrativo.

Primeiramente, deve-se pontuar que preponderou, por vários anos, a sensação de que a via administrativa era melhor para o contribuinte, tendo em vista a *expertise* dos julgadores dos órgãos fiscais.

Como pontua Sérgio André Rocha, “o juiz médio não foi treinado e preparado, desde os bancos da graduação na Faculdade de Direito, para apreciar questões tributárias que fujam aos debates envolvendo princípios constitucionais e outras matérias de natureza essencialmente jurídica, normalmente radicadas na interpretação da Constituição Federal ou Código Tributário Nacional”⁸³.

Isso impulsionou a importância dos órgãos de julgamento administrativos, sobretudo o CARF, considerado, inclusive por advogados que defendem os contribuintes, como órgão composto por julgadores com conhecimentos técnicos necessários para solucionar as controvérsias.

Se por longo tempo, os órgãos julgadores em âmbito federal funcionaram bem, muitos Estados e a maioria dos Municípios brasileiros possuíam modelos de processos administrativos, que não observavam sequer os direitos e garantias fundamentais como ampla defesa, contraditório, duração razoável e devido processo.

Existem, inclusive, projetos para consolidar normas gerais de processo administrativo para todos os entes da Federação.

Entretanto, a operação *Zelotes*, da Polícia Federal, que investiga supostos desvios de conduta dos julgadores do CARF, precipitou uma série de discussões, que revelam a complexidade do contencioso administrativo nacional.

⁸²*Idem*, p. 111.

⁸³ ROCHA, S.A., *Op. cit.*, p. 56.

Temas como a juridicidade do voto de qualidade⁸⁴ e a própria necessidade de que os julgamentos sempre se deem em paridade, fato que não ocorre quando faltam julgadores indicados pela sociedade civil e uma sessão se dá com número maior de julgadores indicados pelo próprio fisco⁸⁵.

Existe, então, complexidade no contencioso tributário nacional, seja pelo número de demandas e lides submetidas, seja pela ausência de interpretação sobre certas controvérsias constitucional pelo STF, seja ainda por discussões sobre aspectos processuais atrelados à composição e ao funcionamento dos órgãos administrativos.

Assim, adota-se a hipercomplexidade para identificar o sistema tributário nacional, pois ele, além de apresentar todas as quatro dimensões anteriores de complexidade em nível intenso, revela peculiaridades relevantes à luz dos critérios de mensuração classicamente utilizados na literatura internacional.

1.2 A indeterminação parcial da linguagem jurídico-tributária

Pende sobre os cidadãos a tarefa de decodificar os vários atos normativos, extraíndo deles, sobretudo, os comandos deônticos. Ou seja: para que o Direito funcione, exige-se muito dos cidadãos, que devem saber quais as autoridades responsáveis por dizer o Direito e, mais importante, quais os conteúdos existentes nessas fontes.

O arranjo institucional do Estado de Direito tenta reduzir ou encobrir essa complexidade, a partir da ficção de que todos conhecem o Direito, contrafaticamente compreendendo o cidadão como munido do conhecimento para identificar, nos fatos sociais, o que lhe está permitido, proibido ou obrigado. Quase como um cidadão-Hércules, parafraseando-se os termos dworkianos de seu modelo contrafático de um juiz ideal.

Caso houvesse apenas comandos sem vagueza e ambiguidade, ou se esses defeitos linguísticos fossem sempre superados por comandos enunciados em precedentes, a ficção se aproximaria continuamente da realidade. Mas não é o que acontece, demandando, em

⁸⁴ Para um apanhado geral, ver ANDRADE, Fábio Martins de. *A polêmica em torno do voto duplo: a inconstitucionalidade do voto de qualidade nas decisões do CARF*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.

⁸⁵ ADAMY, Pedro. *Voto de qualidade no CARF – Violação ao Critério Paritário: considerações de lege ferenda*. In: ZILVETI, Fernando (coord.). *Revista Direito Tributário Atual*. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT, 2017, pp. 369-370.

alguns casos, que o próprio legislador e a administração, além do judiciário, explicitem os sentidos dos textos jurídicos.

Essa questão possui nítido conteúdo prático, a ponto de um dos mecanismos vistos como fundamentados decorrentes da praticabilidade, o lançamento por homologação, é a reação que o Direito Tributário criou para lidar com a complexidade no identificar as normas existentes na legislação tributária, passando o dever de conhecer, interpretar e aplicá-las para o próprio contribuinte⁸⁶, além de retirar da Administração Tributária o dever de fiscalização prévia.

Poderia servir como argumento contrário à afirmativa de que nada há de anormal nisso, pois, independentemente de se lidar com normas de ordem pública ou privada, é do arranjo institucional fixado no Estado de Direito que caiba ao cidadão entender, interpretar e aplicar a legislação e, a partir daí, orientar sua conduta, não sem antes identificar quais as autoridades oficiais que dizem o direito naquela sociedade.

O problema está em que o mecanismo do lançamento por homologação posterga para o fisco em cinco anos o prazo de constituição de ofício dos créditos tributários não apurados ou irregularmente declarados pelo contribuinte. Assim, ante qualquer grau de ambiguidade e vagueza da legislação tributária, por menos intensa que seja, se esse escolher uma interpretação que leve a menor carga fiscal pode ser surpreendido no futuro com uma autuação por aquele calcada em interpretação que conduza a maior carga fiscal.

Eurico Diniz de Santi chama esse fenômeno da maldição do lançamento por homologação, apontando desvio de finalidade no uso do prazo decadencial pelo Fisco para encontrar interpretação da legislação tributária mais vantajosa⁸⁷.

Revela-se que, se o fisco pode reconstruir o significado de textos jurídicos, aproveitando-se do prazo decadencial de cinco anos, o que, do ponto de vista estritamente linguístico, não é raro, pois a indeterminação da linguagem jurídica é uma constante.

Isso serve de base para colocarem discussão o processo de determinação de significado dos textos jurídico-tributários e como isso se relaciona ao tema da praticabilidade.

Algumas perplexidades surgem. A uma, se o Estado de Direito é um governo das leis – abstratas, genéricas, impessoais, via de regra –, dizer que as normas jurídicas surgem como resultado da interpretação feita por homens, ainda que oficiais do sistema jurídico, não levaria a um governo dos homens, e não de leis? A duas, as formulações

⁸⁶ SANTI, E. M.D.. *Op. cit.*, p. 322.

⁸⁷ *Ibidem*.

linguísticas já não deveriam trazer um conteúdo certo e claro a orientar a atuação de todos os operadores do sistema jurídico? A três, isso não atrapalharia a própria ideia de o Direito servir como planos de condutas para o indivíduo?

As perplexidades permitem voltar-se ao tema da linguagem e sua relação com o Direito, de modo que

“distinguir claramente as *formulações normativas* das *normas*, tal como propôs com clareza VON WRIGHT, parece suficientemente justificado pelo fato de que uma mesma formulação pode expressar mais de uma norma, por exemplo se ela é ambígua, e que duas ou mais formulações podem expressar uma mesma norma, por exemplo no caso de formulações sinônimas (considere-se o caso de aqueles países nos quais há mais de um idioma oficial e, por isso, as normas jurídicas tem que ser expressadas através de dois ou mais formulações canônicas distintas”⁸⁸ [tradução livre].

A distinção entre formulação normativa e norma será retomada no item 3.1.2, mas serve de ponto de partida para se adentrar a discussão acerca da existência de um dever de determinação ou determinabilidade da linguagem pelas leis tributárias.

Antes de se estudar essa linha teórica, parte-se do problema geral da existência da indeterminação da linguagem jurídica, seus reflexos na interpretação e aplicação do Direito. Depois, enunciam-se as duas teorias extremadas que existem sobre o tema, para se chegar a uma posição intermediária que descreve melhor o fenômeno.

Do ponto de vista mais tradicional, ainda que autores mais modernos tenham refinado a teoria, como Ronald Dworkin, prepondera a tese da única resposta correta, considerando que “a interpretação é uma atividade puramente cognoscitiva, isto é, que todo texto legal tem uma e somente uma interpretação adequada, e que a tarefa do intérprete consiste em descobri-la”⁸⁹.

Se fosse realmente factível tal teoria, ela resolveria todas as perplexidades apontadas acima, inclusive as relativas à relação jurídico-tributária. Se há uma única resposta correta, o indivíduo pode sempre se orientar corretamente no Direito, traçando planos de conduta, pois é possível chegar ao sentido real dos termos existentes no suporte físico, os dispositivos normativos.

No caso do contribuinte, se ele é autuado contrariamente ao que declarou como tributo devido, nada há de anormal, pois o direito positivo apenas está permitindo ao fisco corrigir o erro de interpretação daquele.

⁸⁸ BELTRÁN, Jordi Ferrer; RODRÍGUEZ, Jorge Luiz. *Jerarquías normativas y dinámica de los sistemas jurídicos*. Madrid: Marcial Pons, 2011, p. 31.

⁸⁹ *Idem*, p.31.

Filosoficamente, acreditar na única resposta correta seria buscar uma *melhor teoria possível*, postulado filosófico injustificável por acreditar no absoluto, juridicamente inalcançável seja por meio de valores e princípios, seja por meio de um sistema de regras⁹⁰.

No caso específico do tema desta tese, como a praticabilidade pode envolver a concretização de conceitos constitucionais e infraconstitucionais com graus de indeterminação variáveis, adotar a teoria da resposta correta se mostra coerente com os propósitos teóricos delineados.

Entretanto, adotar o polo oposto também não é apropriado, pois a corrente contrária à teoria da única resposta, propõe que exista uma indeterminação radical, afirmando que “a interpretação é uma atividade puramente decisória e discricional, isto é, que todo texto legal admite uma multiplicidade de interpretações entre as quais se pode escolher livremente”⁹¹.

Além da incoerência com o modelo estruturalista-argumentativo proposto como marco teórico, trilhar por esse caminho afetaria o próprio ideal de segurança jurídica ínsito ao modelo de Estado de Direito, com o mandamento de fixação de padrões de comportamento claros e prévios esperados dos indivíduos pelo Estado, ao ponto de transformar normas jurídicas em mecanismos falhos, provisórios e incertos, e não as guias de conduta que devem ser, pois quaisquer significados poderiam advir dos textos.

Em resumo, seria considerar que a (re)construção de normas a partir de textos jurídicos seria uma atividade puramente volitiva, sem qualquer controle racional intersubjetivo possível.

Então, razões existem para rechaçar as duas teorias, surgindo como proposta intermediária a tese da indeterminação parcial da linguagem jurídica, “segundo a qual a interpretação jurídica é em certos casos uma operação cognoscitiva e em outros um labor decisório, que reconhece a existência de casos claros, frente aos quais o direito oferece uma resposta determinada, e outros problemáticos, frente aos quais é preciso optar entre várias alternativas igualmente plausíveis, mas nenhuma delas predeterminada pelo direito”⁹².

⁹⁰ GRAU, Eros Roberto. *Por que tenho medo dos juízes – a interpretação/aplicação do direito e os princípios*. 7ª edição. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 66.

⁹¹ BELTRÁN, J.; RODRÍGUES, J.L. *Op. cit.*, p. 31.

⁹² *Idem*, p. 32.

Fique claro que mesmo o labor decisório, pode ser controlado intersubjetivamente, de modo que existem decisões certas e erradas à luz da teoria da argumentação, mas o que é diverso de se acreditar, filosoficamente, em uma única resposta correta.

Na verdade, o Direito Tributário brasileiro reforça a existência de graus de indeterminação, pois o próprio sistema jurídico-tributário criou formas de garantir a vinculação do intérprete a ele. Não, por acaso, as práticas reiteradas pelas autoridades administrativas, condutas estabelecidas pela interpretação e aplicação da legislação tributária, se forem tomadas ante a vagueza e a ambiguidade, fixando-se um norte hermenêutico, criam direitos e obrigações para os contribuintes e para o fisco, que não podem ser surpreendidos por uma mudança de entendimento retroativa.

Mais do que isso, a vinculação de algumas orientações de tribunais vai moldando o Direito válido e determinado seu conteúdo para toda a sociedade.

Não se olvide que, para os adeptos da teoria da indeterminação parcial da linguagem, “se bem toda norma tem indubitavelmente casos problemáticos de aplicação, também existem pautas de correção que não exigem um regresso infinito de novas interpretações”⁹³, o que se segue como premissa a esta tese, por permitir o funcionamento normal do sistema jurídico.

Em sentido semelhante, com Eros Roberto Grau, tem-se que as palavras, inclusive as utilizadas na linguagem jurídica, carregam sim significados, pois do contrário a comunicação humana não seria possível⁹⁴.

Para Matheus Soares Leite, o que ocorre é que há significados mais ou menos acessíveis aos intérpretes e aplicadores do Direito⁹⁵. Nessa linha, conforme Humberto Ávila, tem-se que:

“A conclusão trivial é a de que o Poder Judiciário e a Ciência do Direito constroem significados, mas enfrentam limites cuja desconsideração cria um descompasso entre a previsão constitucional e o direito constitucional concretizado. Compreender “provisória” como *permanente*, “trinta dias” como *mais de trinta dias*, “todos os recursos” como *alguns recursos*, “ampla defesa” como *restrita defesa*, “manifestação concreta da capacidade econômica” como *manifestação provável de capacidade econômica*, não é concretizar o texto constitucional”⁹⁶.

⁹³ *Idem*, p. 34.

⁹⁴ GRAU, Eros Roberto. *Direito, conceito e normas jurídicas*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988, p. 60.

⁹⁵ LEITE, Matheus Soares. *Teoria das Imunidades Tributárias*. São Paulo: Perse, 2016, p. 40.

⁹⁶ ÁVILA, H. *Op. cit.*, 2013, p. 37.

As digressões feitas até aqui sobre a indeterminação parcial da linguagem se aplicam tanto para as normas vazadas em regras jurídicas, quanto em princípios jurídicos.

Além disso, a distinção entre princípios e regras tem sido mais de grau do que de qualidade, como se constatará terceiro capítulo, mas já se estipula a premissa de a limitação do intérprete e do aplicador do Direito aos sentidos prévios dos *jogos de linguagem* jurídicos se dá perante qualquer tipo de norma, ainda que se tenda a lidar com maior indeterminação nos princípios.

Deve-se lembrar, ainda, que Jordi Ferrer Beltrán e Jorge Luis Rodríguez⁹⁷ tratam esses temas, apresentando dois casos apreciados pela Corte de Justiça da Nação Argentina justamente em torno de um princípio, o do duplo grau de jurisdição, identificando as soluções dadas como exemplos para se tratar da relação adequada entre normas e linguagem. Assim,

“sem prejuízo das questões de fundo comprometidas em cada uma dessas duas decisões, em matéria de interpretação, a Corte argentina assumiu, no primeiro caso, que as palavras através das quais se expressam as normas não são mais que moldes vazios aos que se pode fazer dizer quase qualquer coisa; no segundo, muito pelo contrário, pareceu interpretar que o significado das palavras da lei está determinado por certas qualidades essenciais a que se alude com elas” [tradução livre]⁹⁸.

Nada sugere que o tratamento entre princípios e regras, em torno da relação entre linguagem e normas, seja diverso para uns e outras. Ao revés, parece que a indeterminação pode acometer os termos de qualquer dispositivo normativo, seja ele veiculador de princípio, seja ele veiculador de regra, sendo o caso de se fixar um padrão de correção na interpretação e aplicação para ambos, talvez pela via de um controle mais fino para regras, mas também controlável o uso de princípio, sob pena de ruir as próprias bases do Estado de Direito.

O mesmo raciocínio se aplicaria a conceitos classificatórios e tipos, na distinção clássica da Teoria Geral do Direito e do Direito Tributário, pois abandonar essa dicotomia implica reconhecer que existem graus de indeterminação nas normas jurídicas.

Portanto, além da importância em se fixar essa dificuldade em determinação dos significados de quaisquer textos jurídicos, a indeterminação parcial da linguagem jurídica

⁹⁷ BELTRÁN, J.F.; RODRÍGUEZ, J.L. *op. cit.*, pp. 27-30

⁹⁸ *Idem*, p. 30.

é uma chave-teórica necessária para compreender a distinção entre tipos e conceitos, tão em voga no Direito Tributário.

Demarcada que a linguagem jurídico-tributária é indeterminada parcialmente, cumpre verificar os graus de indeterminação que os atos normativos específicos podem apresentar, não sem antes reconhecer as dificuldades existentes no processo de conhecimento para captar a realidade e discutir o acometimento da indeterminação sobre palavras e conceitos.

1.2.1 Processo de conhecimento e realidade: a revelação da indeterminação como uma questão de grau a afetar palavras e conceitos

Diversamente do que parcela da doutrina tributária nacional costuma fazer, quando trata de tipo e conceito, pensamento tipológico e pensamento conceitual, recorrendo-se primariamente à obra de Misabel Derzi⁹⁹ e, *a posteriori*, corroborando-a ou contrapondo-a aos estudos de Karl Larenz e Engisch¹⁰⁰ sobre o tema, opta-se por outro percurso.

Toma-se um enfoque analítico, presente na obra da jurista portuguesa Ana Paula Dourado¹⁰¹ e nos aportes importantes de Luís Cesar Souza de Queiroz¹⁰², Eros Roberto Grau¹⁰³ e Humberto Ávila¹⁰⁴. Com isso, estabelece-se uma base segura para tratar, no próximo item, da dicotomia entre tipos e conceitos.

Partindo-se Luís Cesar Souza de Queiroz, recorde-se que o homem se vale da linguagem para o processo de (re)construção da realidade, pois estabelece critérios para

⁹⁹ DERZI, Misabel de Abreu Machado *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. 2ª ed., São Paulo: Revista do Tribunais, 2007.

¹⁰⁰ ENGISCH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*. Trad. por J. Baptista Machado Lisboa, 3ª ed., Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1976

¹⁰¹ DOURADO, Ana Paula. *O Princípio da Legalidade Fiscal: Tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*. Coimbra: Almedina, 2014.

¹⁰² QUEIROZ, L.C.S. *Op. cit.*, 2016a e 2016b; QUEIROZ, L.C.S., *A importância da Constituição para a identificação das espécies tributárias e produção das respectivas normas*. In: FUX, Luiz; QUEIROZ, Luís Cesar Souza de; ABRAHAM, Marcus. *Tributação e Justiça Fiscal*. Rio de Janeiro: GZ Editora, 2014; e QUEIROZ, L.C.S. *Imposto sobre renda: o conceito constitucional de renda e a recente visão do STF*, In: QUEIROZ, L.C.S.; GOMES, Marcus Lívio (orgs.). *Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2015.

¹⁰³ GRAU, Eros Roberto. *Op. cit.*, 2016.

¹⁰⁴ ÁVILA, H. *Op. cit.*, 2006.

identificar e separar uma coisa de outra. Dessa forma, conceito seria uma ideia que se tem sobre um objeto¹⁰⁵.

Na linha aristotélica, de acordo com Eros Roberto Grau, conceito compreende, “em sentido amplo, a *simplex apprehensio rei*, envolvendo também a representação sensitiva ou a imagem do objeto conceituado. Em sentido estrito compreende a *simplex apprehensio essentiae rei*. Ao formulá-lo extraímos mentalmente do objeto sua aparência singular ou individual. Daí por que o conceito, em oposição à imagem ou representação concreta, ou gráfica, é sempre abstrato”¹⁰⁶.

Ainda segundo o jurista paulista, a cada conceito corresponde um termo, que é seu signo linguístico, de modo que “o conceito, expressado no seu termo, é coisa (signo) que representa outra coisa (seu objeto)”¹⁰⁷.

Fica claro, assim, que o processo de conhecimento – ou apreensão – das coisas e sua posterior individualização na expressão linguística não é algo que se dá de forma ontológica, que consiga captar uma essência das coisas, mesmo porque a epistemologia tem demonstrado que

“os órgãos dos sentidos, produtos do processo de seleção natural, não fornecem ao ser que os possui uma impressão *perfeita* do mundo que o cerca, além das limitações decorrentes da localização – no tempo e no espaço –, em que o indivíduo se encontra, e das dificuldades inerentes à interpretação das informações obtidas por tais órgãos, essa imprecisão perfeita, mesmo que fosse possível em tese, exigiria recursos demasiados, que fariam falta para outros fins igualmente necessários à sobrevivência do organismo. Daí por que os sentidos nos dão apenas uma impressão correta o suficiente (para a sobrevivência e a reprodução) a respeito do ambiente que o cerca”¹⁰⁸.

Hugo de Brito Machado Segundo, na linha do falibilismo como aproximação à verdade e à realidade, afirma que os seres humanos constroem uma imagem provisória e retificável do mundo à sua volta, mas isso não deve levar à compreensão cética de que as impressões acerca do ambiente que nos cerca são falsas ou sempre falsas, diversas da realidade concreta subjacente¹⁰⁹, o que talvez seja uma pré-compreensão que os teóricos da indeterminação radical não superem.

Voltando-se às espécies de signos existentes – ícone, índice e símbolo –, Luís Cesar Souza de Queiroz demonstra que, em geral, a linguagem jurídica se utilizada do

¹⁰⁵ QUEIROZ, L.C.S. *Op. cit.*, 2016b, p. 18.

¹⁰⁶ GRAU, Eros Roberto. *Op. cit.*, 2016, p. 148.

¹⁰⁷ *Ibidem*.

¹⁰⁸ MACHADO SEGUNDO, H.M. *Op. cit.*, pp. 16-17.

¹⁰⁹ *Idem*, p. 17.

símbolo, que é uma espécie de signo elaborado de forma arbitrária, sem ligação física com o objeto que designa¹¹⁰. Estabelece ainda que definição é uma operação mental que delimita o conceito, mas que “definição” também é usada como produto de enunciação ou descrição do conceito por meio da linguagem¹¹¹.

Com essas precisas delimitações feitas, parte-se para o estudo de como o fenômeno da indeterminação acomete palavras, termos ou ambos, já que existe profunda divergência doutrinária sobre o que representa a indeterminação, se abarcaria a palavra ou o termo ou o conceito.

Por tudo o que foi exposto, tem-se o fenômeno da indeterminação como algo complexo, acometendo tanto o processo de demarcação da realidade, quanto a expressão que se faz dela pela via da linguagem¹¹².

Na linha proposta por Eros Roberto Grau e Luís Cesar Souza de Queiroz, corroborada pelos recentes estudos da epistemologia, afasta-se de uma visão de que o conceito seja hermético e absolutamente determinado, ou seja, a compreensão de conceito deve se dar “de forma bem ampla, aberta e, em regra, com alguma dose de indeterminação”¹¹³.

Luís Cesar Souza de Queiroz expressa que a questão atinente ao fenômeno da indeterminação dos conceitos é inerente ao processo de conhecimento e à re(construção) da realidade, de modo que os conceitos (jurídicos ou não) possuem razoável grau de indeterminação¹¹⁴.

Ao definir os conceitos, são dotadas características para que possam ser identificados e diferenciados de outros conceitos, mas nem sempre as pessoas estão de acordo com essas características definitórias, algo que se dá em todas as áreas do conhecimento e se deve ao fenômeno da indeterminação¹¹⁵.

Para ele, dois fatores fomentam esse fenômeno: a mutação, representativa de “mudanças na compreensão, constituição e de interpretação de objetos em sentido amplo ou da denominada realidade das mais variadas razões (morais, econômicas, culturais, físicas, tecnológicas etc.)”, ao longo do tempo, e a diversidade espacial, “circunstância de

¹¹⁰ QUEIROZ, L.C.S. *Op. cit.*, 2016b, pp. 12

¹¹¹ *Idem*, p. 20.

¹¹² *Idem*, pp. 24-25.

¹¹³ BASTOS, Filipe Silvestre Lacerda. *ISS – Construindo um conceito constitucional de serviço*. Rio de Janeiro: Gramma, 2017.

¹¹⁴ QUEIROZ, L.C.S. *Op. cit.*, 2016b, p. 95.

¹¹⁵ *Idem*, pp. 95-96.

as diferentes características físicas do meio circundante informarem a compreensão e a construção da realidade”¹¹⁶

Assim, a estrita legalidade passa a ter seu sentido informado por esse fenômeno, de modo que se compreende que as palavras postas na Constituição possuem sentidos, ainda que haja uma zona de incerteza.

Quando se cogita haver sentidos, entende-se que pelo menos os limites do conceito são dados, sobretudo os mínimos, que permitem separar classe de objetos com diferenças mais marcantes.

Ademais, esses sentidos podem ser melhor delineados ao longo do tempo, embora sempre haja o risco de mutação, de modo que a estrita legalidade ou o princípio da determinabilidade trazem, sim, garantia para os contribuintes e controle ao poder de tributar, mas sob uma perspectiva realística de indeterminação variável dos conceitos quantitativa e temporalmente.

Aproximando-se ao tema, Ana Paula Dourado não discrepa da doutrina tradicional, contrapondo conceitos determinados frente os conceitos indeterminados ou cláusulas gerais, recorrendo-se a Karl Engisch e a outros autores alemães e portugueses clássicos.

Sabe-se que, tradicionalmente, os conceitos numéricos são havidos como os conceitos determinados, por excelência, mas sequer para eles se pode cogitar a univocidade, a existência de “única resposta correta”.

Informa que a noção dos conceitos determinados abarcaria estruturas arquitetônicas consolidadas na ordem jurídica, trazendo a certeza e a segurança no Direito¹¹⁷.

Como conceitos indeterminados ou cláusulas gerais, colhe da doutrina tradicional que são os que se prestam a ajustar e a fazer evoluir a lei no sentido das mudanças e particularidades das situações da vida¹¹⁸.

Conceitos determinados não são a regra, mas a exceção, sobretudo quando se está perante leis novas, ainda não interpretadas e objeto de aplicação por órgãos oficiais. Por mais que, ao longo do tempo, seus significados possam ser compartilhados socialmente, o que ganha intensidade reforçada quando cristalizados em precedentes, a teoria jurídica deve trabalhar com a regra, que envolve a indeterminação como atributo dos conceitos.

¹¹⁶*Ibidem*, p. 96.

¹¹⁷BASTOS, F. S. L. *Op. cit.* p. 369.

¹¹⁸*Ibidem*.

O quadro de incerteza quanto ao conteúdo dos textos jurídicos, então, é normalmente superado ao longo do tempo pela interpretação dos textos e pela aplicação das normas, encontrando-se a ‘pauta de correção’, de que falam Jordi Ferrer Beltrán e Jorge L. Rodríguez a separar interpretações certas de erradas.

No capítulo terceiro da tese, os reflexos da indeterminação para a praticabilidade ficarão mais claros, entretanto já se enuncia um fenômeno que ocorre, no Direito, inclusive para relações jurídico-tributárias, que é o das “experiências recalcitrantes”, em que se configura um estado de incompatibilidade entre hipótese de incidência e finalidade da norma, caso um novo caso revele “uma particularidade desconsiderada pelo padrão legal, mas avaliada como importante no momento de aplicação da lei, podendo gerar uma discrepância entre aquilo que a hipótese da norma prevê e aquilo que sua finalidade exige”¹¹⁹.

Como exemplo, Humberto Ávila cita que pode ocorrer de o padrão legal que estabelece gastos médios dos contribuintes e de seus dependentes com cestas básicas seja, em certo contexto, insuficiente, para os gastos que o pai tem com um filho dependente portador de uma síndrome rara¹²⁰. Há que se discutir, porém, até que ponto essa experiência recalcitrante não foi, em algum grau, antevista pelo legislador, que tenta controlar possíveis abusos pelo mecanismo de praticabilidade, como se verá no quarto capítulo,

De qualquer sorte, a busca da finalidade subjacente da norma jurídico-tributária padronizada, fruto já de uma impossibilidade de captar a realidade contributiva subjetiva e individualizada de cada contribuinte, pode reconduzir um mecanismo de praticabilidade a um resultado não esperado em um caso importante ou difícil.

Persiste, ainda, na doutrina tributária o uso de uma diferenciação entre conceitos e tipos, pensamento tipológico e conceitual, com a qual não se concorda, mas é enunciada, tanto para mostrar sua incompatibilidade com as premissas contemporâneas sobre o processo de conhecimento, quanto para se compreender as citações feitas ao longo da tese de autores cujas obras ainda se ligam a essas distinções, mas que podem, ainda sim, trazer reflexões úteis à abordagem.

¹¹⁹ H. ÁVILA, H.. *Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 14ª ed, São Paulo: Malheiros, 2013, p. 79.

¹²⁰ *Ibidem*.

1.2.2 Conceitos e tipos, ou, ainda, os pensamentos tipológico e conceitual

A legislação tributária é composta por normas com graus variáveis de indeterminação, sendo a determinação que se aponta para conceitos matemáticos uma exceção no universo jurídico.

Ana Paula Dourado faz uma revelação nem sempre percebida na doutrina brasileira: a de que, enquanto a doutrina germânica, ao se referir a normas que permitem valoração ou correlação, denomina o fenômeno de tipo aberto (tipo impróprio, como se perceberá), na tradição anglo-saxã prefere-se o termo conceito jurídico indeterminado ou *standard*¹²¹.

Para os fins objetivados nesta tese, diferenciar os impropriamente designados tipos abertos de conceitos jurídicos indeterminados não é necessário, pois essa dicotomia não resiste aos marcos teóricos adotados, bem como pouca valia teria abandonar a figura do tipo em prol dos conceitos indeterminados, no fundo conservando a existência de um pensamento tipológico.

Para autores que adotam a dicotomia, porém, é dito que embora tipos e conceitos indeterminados sejam figuras semelhantes, chega-se a elas por raciocínios diversos: quando se lida com os tipos, não existem limites claros entre a parcela designada pela palavra e os demais aspectos da realidade, podendo-se acolher ou abandonar alguma característica do tipo, a depender das circunstâncias; já no caso de se conceituar, ainda que de forma indeterminada, tenta-se chegar aquela ideia ou essência imutável designada pelos termos, apenas não se conhecendo com clareza os limites da ideia ou das próprias palavras, que, não obstante, existem¹²².

Por trás da discussão entre tipos (em sentido próprio) e conceitos está uma discussão importante sobre o princípio da legalidade tributária.

Uma boa descrição do que isso representa está na obra de Humberto Ávila, ao tratar das regras de competência¹²³. Segundo o autor, a compreensão delas envolve uma discussão sobre conceitos (determinados classificatórios) e tipos (em princípio abertos),

¹²¹ *Idem*, p. 544.

¹²² MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. *Competência Tributária: entre rigidez do sistema e a atualização interpretativa*. Malheiros: São Paulo, 2014, p.92.

¹²³ ÁVILA, H. *Op. cit.*, 2006, pp.166 e 172, sobretudo.

o que já encaminha a investigação de quais elementos prévios da norma tributária devem estar vazadas em lei e se o método de interpretação é, sempre, o subsuntivo¹²⁴.

A versão teórica clássica, outrora influente, sobre a legalidade tributária no Brasil, é a de Alberto Xavier, que cunhou a ideia de tipicidade cerrada, da qual se extraem quatro princípios: 1. o princípio da seleção dos fatos; 2. o princípio da tipificação taxativas dos fatos fiscais; 3. e o princípio da exclusividade; e 4. o princípio da exaustividade¹²⁵.

Segundo Humberto Ávila, eles podem ser assim sumariados:

“o ‘princípio da seleção dos fatos’, que estabelece que somente os fatos que representam a capacidade contributiva dos cidadãos podem ser selecionados; o ‘princípio da tipificação taxativa’ dos fatos fiscais, que exige que os tributos não possam ser cobrados por meio de analogia; o ‘princípio da exclusividade’, que exige que a lei deve conter não somente todos os elementos essenciais da obrigação tributária, mas também uma dimensão valorativa definitiva e exaustiva; o ‘princípio da exaustividade’, que exige que a lei deve ser determinada de modo que *todas as decisões possíveis* estejam contidas na lei, e que a decisão concreta possa ser representada *somente com uma subsunção*”¹²⁶

Uma crítica interessante a essa teoria veio pela obra de Misabel Derzi, cujo pensamento será melhor ao longo da tese, sobretudo no terceiro capítulo terceiro, mas que sumariou bem os usos que a doutrina brasileira fez do termo ‘tipo’ para designar realidades diferentes daquela a que usualmente a doutrina estrangeira, sobretudo a alemã, atrela à designação da palavra¹²⁷.

É que, na Alemanha, consolidou-se, por algum tempo, uma diferenciação entre conceito classificatório, como algo seletivo e rígido, “excluindo ou incluindo o objeto que, de acordo com suas propriedades, pertença ou não ao conjunto”¹²⁸, de tipo, como “um conjunto não delimitado, fluido que não trabalha com a relação de exclusão ‘ou...ou’, mas sim com ‘até um certo grau’ ou ‘mais ou menos’”¹²⁹.

Os tipos, nesse sentido, apresentam um núcleo estável, com fronteiras fluídas, o que combinaria com a premissa da indeterminação parcial da linguagem e com sua finalidade de lidar com a complexidade das relações socioeconômicas nos tempos atuais. Este seria o tipo ‘impropriamente dito’.

No Brasil, não raro, tipo possui conotação imprópria, pois, ao em vez de descrever algo atrelado a uma “totalidade”, “graduável” e “aberto”, a doutrina tributária se refere a

¹²⁴ *Idem*, p. 166.

¹²⁵ XAVIER, A. *Op. cit.* 1972, p. 83, 87 e 92-93.

¹²⁶ ÁVILA, H. *Op. cit.*, 2006, pp. 166-167

¹²⁷ *Idem*, p. 167.

¹²⁸ DERZI, M.A.M. *Op. cit.*, p. 43.

¹²⁹ *Idem*, pp. 43-44.

ele como uma “soma de elementos distintos conclusivos” subsumidos ou não a um conjunto de fatos, aproximando, em verdade, dos conceitos classificatórios¹³⁰, como se houvesse um tipo fechado em oposição a um tipo aberto.

Lembre-se, porém, de que isso é tributário da distinção inicial que fez Karl Larenz, nas duas primeiras edições de sua “Metodologia da Ciência do Direito”, quando admitia a existência de tipos fechados e abertos¹³¹.

A adoção dos ‘tipos fechados’ coincide com uma preocupação da doutrina no risco que os ‘tipos abertos’ trariam para o contribuinte, que ficaria refém das valorações do administrador, sempre passível de desconfiança, como já afirmado anteriormente.

Trata-se de assunção do modo de pensar ‘impropriamente tipificante’, que, para Misabel de Abreu Machado Derzi, traria a autorização para intérpretes ou aplicadores do Direito utilizarem-se de um padrão pronto para ser subsumido ao caso concreto, ao invés de despir um fato gerador de sua complexidade, a fim de que, ato contínuo, possa ser subsumido à lei¹³².

Seja como for, o ‘pensamento ou método tipológico impróprio’ buscaria o tipo (tipo médio, tipo frequente) que a lei pretende disciplinar, sendo para os adeptos da dicotomia “um elemento orientador da interpretação, diminuindo a subjectividade do intérprete nos casos de indeterminação legal”, podendo contribuir, inclusive, para a progressiva determinação das leis tributárias, na observação de Ana Paulo Dourado¹³³.

O tipo médio e frequente se expressaria, para Misabel Derzi, nas abstrações generalizantes, de que são exemplos as ficções e as presunções, as quais, funcionando como regras, não permitem uma abertura do intérprete e aplicador quanto ao conteúdo normativo, aplicando-se no método do tudo-ou-nada.

Assim, em vez de abrir a interpretação e aplicação para valoração do intérprete e aplicador, como se esperaria do tipo, ele funciona como algo que interrompe o processo hermenêutico, após delimitados os sentidos dos textos jurídicos que trazem aquelas abstrações generalizantes.

¹³⁰ AVILA, H. *Op. cit.*, 2006, p. 167.

¹³¹ A partir da 3ª edição, ele abandona essa distinção, assumindo que tipo fechado seria uma impropriedade, pois eles são sempre abertos, e que tipo aberto seria, em consequência, uma tautologia. Para uma análise, ver LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. Trad. de José Lamego. 5ª ed., Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2009.

¹³² DERZI, M. *Op. cit.* 2007, p. 332

¹³³ DOURADO, A.P. *Op. cit.*, pp. 374-375,

O pensamento “impropriamente” tipológico, perante um quadro de impossibilidade de execução em massa da lei, permitiria ao legislador fechar o conceito, de modo a se empreender abstrações e generalizações.

Para a parcela da doutrina que ainda acolhe a distinção entre tipos e conceitos, os conceitos determinados possuem como funções a racionalização, a segurança jurídica e a clarificação, o que combinaria com um ramo do Direito que lida com a propriedade, mas nem sempre deles se pode valer, sendo legítima a opção pelo uso de tipos abertos e indeterminados— que seriam verdadeiros tipos, nesse acepção— para certas situações jurídicas¹³⁴.

A crítica ao uso do pensamento tipológico, ainda para essa doutrina, significando a abertura de conceitos ou o uso de tipos, esconde uma preocupação genuína de que, remeter ao administrador a possibilidade correlacionar um caso ao tipo ou conceito aberto traria riscos ao contribuinte, mas tal postura desconhece que há conceitos que precisam ser atualizados conforme a realidade que muda, de modo que a indeterminação de um conceito ou a ‘abertura do tipo’ não pode ser tomada como um mal em si.

Tal teoria não daria conta de casos de absoluta impossibilidade de evitar a indeterminação, como o exemplo, colhido do Imposto sobre Rendimento de Pessoas Coletivas português, para o qual o legislador usou os termos “estabelecimentos estáveis de sociedades não residentes” e “custos indispensáveis às empresas”¹³⁵, segundo Ana Paulo Dourado, por se estar diante de situações cambiáveis ao longo do tempo.

Como exemplo similar ao que a jurista portuguesa traz em sua obra, podem-se indicar o exemplo das despesas úteis, que não integram a base de cálculo do IRPJ, e o de insumos utilizados na produção e prestação de serviços, não integrantes da base de cálculo do PIS e da COFINS.

Ambos os conceitos podem variar ao longo do tempo ou contemplarem objetos novos, frutos do desenvolvimento de novas atividades econômicas, podendo-se assumir, ainda, que as características físicas dos meios circundantes, as atividades e suas nuances, informam a compreensão e a construção do que sejam despesas úteis e insumos.

Outro exemplo vem de Sérgio André Rocha, quem, da leitura dos artigos 24 e 24-A, da Lei Federal n. 9.430/96, infere que “a legislação brasileira não conceituou os paraísos fiscais e os regimes fiscais privilegiados, mas sim, listou uma série de

¹³⁴*Idem.*, p. 541.

¹³⁵*Idem.*, p. 375.

características, extraíveis da realidade, que se prestam à sua identificação”¹³⁶, considerando-os tipos.

O que cada exemplo revela é que a indeterminação ou a tal abertura dos tipos são formas de compatibilizar a legislação tributária à realidade circundantes e suas mudanças ao longo do tempo.

Ocorre que, se essa confusão terminológica já recomendaria abandonar a dicotomia entre tipos e conceitos, a ideia de que o processo de conhecimento demarca objetos e os conceitua de maneira mais ou menos indeterminada via de regra, explica melhor o fenômeno da indeterminação da linguagem e como ele alimenta a complexidade da realidade, reforçando-se a premência de recusar a distinção.

Frise-se, portanto, que existem situações em que a tentativa de determinação, realmente, é um ideal a ser perseguido, como é o caso dos conceitos integrantes das normas de competência, cuja incerteza na busca de seus significados fomenta sobremaneira a complexidade das relações jurídico-tributárias e leva ao incremento da judicialização perante a litigiosidade aguerrida entre fiscos e contribuintes; ao lado de outras, nas quais a plena determinação do conteúdo dos conceitos poderia permitir abusos maciços do contribuinte, como no caso do estabelecimento de um conceito rígido, estanque e plenamente delimitado — caso se entenda isso factível — para paraísos fiscais, uma realidade complexa e mutável pelas estratégias criadas por contribuintes, a partir do estímulo destas jurisdições de baixa tributação.

Ainda que, preso à dicotomia entre conceitos e tipos, Sérgio André Rocha, ao constatar que a qualificação de determinado país como paraíso fiscal altera-se conforme o ambiente social se modifica¹³⁷, notando o traço evolutivo da norma de regência, identifica um conceito com grau de indeterminação reforçado até mesmo para evitar que a atuação fiscal para coibir um abuso seja prejudicada.

Para adeptos da distinção entre tipos ‘genuínos’ e conceitos determinados, existe discussão sobre o que seria melhor, um pensamento conceitual, fechando-se os termos do conceito, ou o pensamento tipológico, deixando um espaço maior na concretização do material jurídico para o aplicador.

¹³⁶ ROCHA, Sérgio André. *Paraísos Fiscais e Regimes Fiscais Privilegiados: Análise de Algumas Questões Controvertidas*. In: “ROCHA, Valdir de Oliveira. *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. 14º vol. Dialética: São Paulo, 2014, p. 353.

¹³⁷ *Idem*, p. 353.

Todavia, se a indeterminação é um fato insuperável e “a maior ou menor vinculação na aplicação da lei é uma questão de grau de indeterminação legal (...), e não de estrutura lógica de conceitos”¹³⁸, a utilidade da distinção perde ainda mais força.

Por isso, parece-nos que diferenciar tipos e conceitos obscurece como o Direito é, um sistema que opera com mais ou menos indeterminação legal. O legislador pode escolher deixar um conceito mais ou menos indeterminado, sem deixar de reconhecer que isso também pode ser resultado não-intencional na sua atividade, decorrente das limitações no processo de demarcação da realidade.

Além dessas reflexões, a compreensão de novas abordagens sobre a interpretação do Direito, justamente para lidar com um ambiente de complexidade crescente, reforçam a impropriedade da dicotomia, conforme se consta, após serem discutidos, no próximo item, os aportes da lógica informal e do paradigma do estruturalismo-argumentativo.

1.2.3 Da conjugação da lógica formal e da lógica informal: um método de controle intersubjetivo para controlar os significados dos textos jurídicos

Nas últimas décadas, consolidou-se a ideia de que o Direito é uma disciplina argumentativa¹³⁹. Isso reforça que a prática jurídica também é uma questão de argumentação, o que permite um melhor controle intersubjetivo dos atos de interpretação e aplicação do Direito.

Trata-se da inserção no universo jurídico da lógica informal, incorporando novas preocupações além da lógica formal que, no caso do Direito Tributário, de há muito já está assentada pela incorporação que estudiosos, como Alfredo Augusto Becker, Geraldo Ataliba e Paulo Barros de Carvalho, fizeram dela.

No âmbito da Teoria Geral do Direito, talvez o maior esforço existente em reconstruir racionalmente o sistema jurídico e delimitar como casos se amoldam a hipóteses de incidência, com aplicação das consequências jurídicas, está no *Normative Systems*, de autoria de Carlos Eduardo Alchourrón e Eugenio Bulygin¹⁴⁰.

¹³⁸ DOURADO, A.P. *Op. cit.* p. 546.

¹³⁹ MACCORMICK, Neil. *Rhetoric and the Rule of Law: a Theory of Legal Reasoning*. New York, Oxford University Press, 2005, p. 14.

¹⁴⁰ ALCHOURRÓN, Carlos Eduardo; BULYGIN, Eugenio. *Introducción a la metodología de las ciencias jurídicas*. 2ª ed., Buenos Aires: Austrea, 2012

Segundo esses dois autores, o problema normativo envolveria a identificação se uma conduta é obrigatória ou não, permitida ou não, proibida ou não¹⁴¹, uma preocupação nitidamente de lógica formal, como se verá a seguir.

Transposta para o Direito Tributário, criou-se uma teoria preocupada em analisar os variados aspectos da chamada regra-matriz de incidência e, a partir deles, classificar os contribuintes ou classes de contribuintes, identificando-se o tributo devido e o quantificando.

Para Aurora Tomazini de Carvalho a regra-matriz seria um esquema lógico de interpretação dos textos jurídicos, de quaisquer textos jurídicos¹⁴², tendo sido apresentada por Paulo de Barros Carvalho em sua tese de doutoramento¹⁴³ e posteriormente desenvolvida nas várias edições de seu curso.

Como por esse esquema, pressupõe-se que o legislador, por meio de abstração lógica, seleciona propriedades dos fatos e das relações jurídicas, chegando à classe dos fatos (delimitada pela hipótese) e à classe das relações (delimita pelo consequente)¹⁴⁴.

Para lidar com a maioria das regras jurídicas, de que são exemplo as regras-matrizes de incidência tributária, o método de interpretação e aplicação do Direito seria o subsuntivo, segundo o qual identificado que um fato gerador se amolda à hipótese de incidência, aplica-se a consequência jurídica da norma abstrata.

Não haveria muita dificuldade, no sentido de necessitar o intérprete valorar, bastando verificar se o fato sob análise se enquadra no antecedente e, dali, inferir a aplicação do consequente.

A indeterminação da linguagem complica essa visão esquematizada da lógica das normas, como ficará mais claro a frente, pela possibilidade de se derrotar regras jurídicas. Entretanto, existe uma tendência em se contentar com o método subsuntivo aqueles que operam com interpretação e aplicação de regras jurídicas.

Essa tendência precisa ser posta à prova, pois os próprios autores analíticos, que utilizam o esquema lógico da regra-matriz de incidência, inserem a necessidade de uma maior valoração na aplicação dela.

¹⁴¹ *Idem*, pp. 14-15.

¹⁴² CARVALHO, Aurora Tomazini de. *A regra-matriz como esquema lógico de interpretação dos textos jurídicos*. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.); BRITTO, Lucas Galvão de. *Lógica e Direito*. São Paulo: Noeses, 2016 pp391-438.

¹⁴³ CARVALHO, Paulo Barros de. *Teoria da norma tributária*. 3ª ed., São Paulo: Max Limond, 1998, pp. 122-178

¹⁴⁴ CARVALHO, A.T. *Op. cit.*, p. 417.

Como exemplos, tem-se Luís Cesar Souza de Queiroz, quem, conceber os princípios e as imunidades como aspectos axiologicamente enriquecidos da norma constitucional de produção normativa¹⁴⁵, a quem se soma o magistério de Aurora Tomazini de Carvalho, pois, ao apontar o controle de constitucionalidade e da legalidade normativa como uma das funções operacionais da regra-matriz de incidência, reconhece que o legislador interpreta a Constituição e com base nela produz as leis, inclusive a regra-matriz como norma jurídica em sentido estrito¹⁴⁶.

Apesar dessas observações, costuma-se criticar a lógica formal, não por ser uma teoria equivocada, mas por não dar conta de todo o universo jurídico e de todos os problemas dele resultantes contemporaneamente.

Assim, se classicamente a lógica das normas jurídicas, em um sentido formal, era a lógica das regras jurídicas, mais recentemente a discussão em torno de uma teoria dos princípios e das metanormas, como os postulados, fez emergir novas necessidades teóricas, sem falar nos aportes da teoria analítica para discutir a possibilidade de superação de regras jurídicas.

Especificamente para problemas como o da praticabilidade, que não é vista como regra jurídica por nenhum dos autores analisados nesta tese, de pouca valia teria a construção racional dos sistemas jurídicos levada a cabo pela lógica formal, tão bem representada pela teoria do *Normative Systems*.

Assim, a teoria e a filosofia do Direito, a ciência do Direito Tributário e mesmo filósofos que lidam com a epistemologia, como Susan Haack, apontam os limites da lógica formal para a atividade de interpretação e aplicação jurídicas¹⁴⁷, propondo sua superação ou combinação com outros métodos, o que coloca em discussão se é possível continuar a designar como lógica essas outras tentativas de sistematização das normas.

Susan Haack inclina-se pelas vertentes não-positivistas, mesmo não assumindo expressamente. Para ela, então o direito é “uma *prática social* interpretativa e argumentativa, na qual as regras legais podem ser derrotadas por considerações morais ou políticas”, o que estaria conforme teóricos rotulados como pós ou antipositivistas da estirpe de Ronald Dworkin e Robert Alexy, segundo observação de Juliano Maranhão¹⁴⁸.

¹⁴⁵ QUEIROZ, L.C.S. *Op. cit.*, 2016a, p. 141.

¹⁴⁶ CARVALHO, A.T. *Op. cit.*, pp. 434-435.

¹⁴⁷ HAACK, Susan. *On the logic in the law: Something but not all*. In: “Ratio Juris”, vol. 20, n. 1, pp. 1-31, 2007.

¹⁴⁸ MARANHÃO, J. *Op. cit.*, 2013, p. 215.

Fugiria ao escopo da tese classificar uma ou outra abordagem como positivista ou não, mas se verifica que, dentro de uma tradição analítica, existe um esforço em oferecer métodos racionais de construção ou reconstrução do sistema jurídico além da lógica formal.

A inserção de preocupação morais ou políticas, ou mesmo de outras esferas, como a econômica, para muitos teóricos e filósofos do Direito, seria vista como algo irracional, donde seria contraditório conceber uma sistematização das normas que envolvesse esse conteúdo.

Mais uma vez, Juliano Maranhão oferece uma resposta satisfatória e contrária aos críticos, pois, se ao menos idealmente seria possível conceber que as escolhas do intérprete são parte de um processo de fundamentação racional, mesmo que envolva preferência sobre valores, “então há alguma lógica subjacente, bastando descobri-la, ou melhor, construí-la da forma mais adequada para representar esse processo. Por ser formal e abstrata, no campo de qualquer atividade racional, a lógica como instrumento analítico, *está a serviço de todos*¹⁴⁹ .

Sugere-se uma conciliação do modelo subsuntivo, que associa ao *Normative Systems* de Alchourrón e Bulygin, e a sua busca por uma descrição racional do sistema de regras, com o fato incontestado que existem discrepâncias na interpretação das normas jurídicas¹⁵⁰.

Para ele, então, os sistemas jurídicos são instáveis, sujeitos à alteração e reconstrução. Essas alterações e reconstruções se dão também com a atribuição de sentido e qualificação das normas do sistema, o que ele chama de lógica de refinamento do sistema.

A praticabilidade, ao ser vista como redutora de complexidade, rearranja o sistema constitucional tributário, afastando-se de uma tributação particularista. Ademais, possuindo conteúdo próprio e funcionando como princípio, ela altera, em algum grau, os conceitos atrelados às materialidades econômicas estabelecidas constitucionalmente, sem se esquecer de sua influência sobre outros princípios e bens, conformando-os quando ponderados.

Na busca pela construção de um modelo formal que possa representar a racionalidade na atividade de interpretação jurídica, Juliano Maranhão aposta na combinação da lógica deôntica, expressão da lógica formal; do refinamento do sistema

¹⁴⁹*Idem*, pp. 216-217.

¹⁵⁰*Idem*, p. 217.

jurídico, baseado na teoria da revisão das crenças, de matriz lógica; e da argumentação derrotável, veiculadora de uma racionalidade diretamente vinculada a valorações.

Para fazer essa construção, investiga as gerações ligadas à lógica jurídica, asseverando que o debate sobre a reconstrução lógica do processo de interpretação não é novo¹⁵¹.

Deixa claro que não se refere a elas para passar uma ideia de superação de uma pela outra, nem para fazer mero mapeamento histórico, pois, conjugadas, sobretudo a lógica deôntica e a lógica imaterial, são ferramentas interessantes para lidar com o problema da interpretação jurídica como um todo.

Tratando das gerações, começa pela “lógica material”, ligada à dogmática alemã do século XIX, e que redundou na propalada “Jurisprudência dos Conceitos” de Gerber, Laband e do primeiro Jhering, tão bem conhecida pelos tributaristas, mas de certa forma erroneamente associada aos positivistas normativistas.

A segunda seria a “lógica deôntica”, ligada ao positivismo jurídico e que pode ser associada, entre os tributaristas, segundo graus diversos, aos paradigmas da Escola Normativista de Geraldo Ataliba e à Formalista-linguística de Paulo de Barros Carvalho, para utilizar uma matriz classificatória de duas importantes escolas de pensamento, segundo Arthur Maria Ferreira Neto¹⁵², embora com as observações já feitas.

Finalmente, haveria a chamada “lógica da argumentação” ou lógica informal¹⁵³, a serviço das mais recentes teorias jurídicas analíticas.

Constata-se que a lógica formal só ganha força com a segunda geração. A primeira fase é vista como uma metodologia hermenêutica desprovida de valor científico, justamente porque não se baseia em deduções válidas, mas na justificação e construção do sistema jurídico por meras convenções de interpretação jurídica e no uso de um método contrafático de busca de intenção de um legislador ideal e racional.

A segunda geração inaugura uma preocupação maior com a sistematização do raciocínio jurídico. Assim, dentro do positivismo normativista de Hans Kelsen, a lógica jurídica passa a ser instrumento para comprovar as teses da completude e da consistência dos ordenamentos jurídicos.

¹⁵¹ *Idem*, p. 218.

¹⁵² FERREIRA NETO, Arthur Maria. *Op. cit.*, 2016a, pp. 222 e 234.

¹⁵³ Na filosofia, também se costuma referir à lógica informal, como pragmática lógica, em oposição à teoria lógica, de cunho semântico. Enquanto essa última enfatiza a relação entre conjuntos de proposições verdadeiras ou falsas, “a pragmática lógica diz respeito ao uso que um argumentador faz dessas proposições para alcançar o objetivo do diálogo ao argumentar com um segundo participante” (WALTON, Douglas. *Lógica informal*. São Paulo: 2012, p.2.2

Sem o exagero de se admitir que Hans Kelsen criou a lógica deôntica, afirmação do próprio autor reputada como atitude egocêntrica por Von Wright¹⁵⁴, houve uma coincidência entre a aparição do famoso artigo *Logic Deontic* de Von Wright, no qual fez interessante analogia entre o comportamento lógico dos conceitos modais aléticos (possível, impossível, necessário) e dos conceitos deônticos ou normativos (permitido, proibido e obrigatório), e a construção do Direito como estrutura escalonada de normas jurídicas, pela ‘Teoria Pura do Direito’ kelseniana.

O ápice desse movimento jurídico – positivismo normativista kelseniano – e lógico – uma lógica genuína de normas – encontrou-se na “caracterização da atividade de sistematização pela dogmática jurídica feita por Alchourrón e Bulygin em *Normative Systems*, de modo que:

“as teorias dogmáticas seriam um corpo logicamente fechado de proposições normativas (com base em uma lógica de proposições normativas, que refletiria propriedades de uma lógica deôntica, que são tomadas como soluções normativas (obrigatório, proibido, permitido) para ações em casos hipotéticos relevantes. A dogmática científica, assim, teria uma função cognitiva de normas, *i.e.*, uma apresentação organizada do ordenamento e descrição de problemas lógicos presentes no sistema jurídico, jamais podendo criar soluções ou alterá-lo, o que seria tarefa do legislador (informado pelas proposições dogmáticas)”¹⁵⁵.

Fazendo esse roteiro do aparecimento de cada uma das lógicas. Juliano Maranhão constata que as lógicas da argumentação formal não dão conta de toda realidade do processo argumentativo, pois se calcam na formulação de teorias que relacionam valores de forma ordenada previamente, quando “uma das habilidades do jurista é justamente revelar novos valores e relações entre valores e regras na interpretação de um caso, atual ou hipotético, capazes de solucionar adequadamente o caso em questão, além de explicar os precedentes”¹⁵⁶.

Não existe representação satisfatória para a atividade interpretativa do Direito apenas pela lógica formal. Propõe-se, assim, que se percebam as concepções da lógica deôntica e da lógica informal como representações de domínios ou aspectos complementares¹⁵⁷.

Para tanto, os argumentos conflitantes, que levam os adeptos da terceira geração a sustentar uma nova teoria, também são deduções com base em uma determinada lógica.

¹⁵⁴MARANHÃO, J. *Op. cit.*, p. 220.

¹⁵⁵*Idem*, p. 221.

¹⁵⁶*Idem*, p. 225.

¹⁵⁷*Idem*, p. 227.

A definição de quais as propriedades relevantes para a solução de um caso são obtidas a partir de um (sub)sistema de regras, mas o que os adeptos do direito como argumentação bem perceberão é que existem casos em que argumentos, dedutivamente obtidos do sistema, entram em conflito.

O exemplo utilizado por Juliano Maranhão é emblemático: uma variação do tradicional exemplo de Alchourrón e Bulygin que mostra a existência de uma regra (R1), no direito argentino, no sentido de que o proprietário de um imóvel tem direito a retê-lo, se é se somente se, adquiriu-o de boa fé e a título oneroso.

O sistema de normas expressas, por R1, seria completo e consistente, pois as duas propriedades relevantes (“aquisição por boa fé” e a “título oneroso”) revelam a consequência jurídica: o direito de retenção de imóvel.

Problematizando, imagina Juliano Maranhão uma circunstância nova, que não se adequa a nenhuma das propriedades relevantes expressas no sistema jurídico: a de alguém já ocupando o imóvel, precisar dele para seu sustento. Ainda que o adquirente de boa-fé e a título oneroso queira o imóvel, poderá reavê-lo?

Estaria sendo invocado e interpretado o princípio constitucional da justiça social, que pauta a ordem econômica. Quem advoga a influência do princípio para solução do caso, poderia concluir que existe, então, uma nova regra (R2): ainda que o proprietário seja um adquirente de boa-fé e a título oneroso, caso queira reaver imóvel imprescindível para sustento de terceiro, não terá direito de retê-lo.

Perceba que surge uma nova regra, a partir do acréscimo de uma terceira propriedade relevante, e que gera consequência jurídica diversa: o direito de o terceiro que está no imóvel mantê-lo, se for necessário para seu sustento.

Existem dois argumentos, então: pelo primeiro (A1), a regra da restituição em caso de título oneroso e de boa fé (R1) deve prevalecer sobre a norma de justiça social (R2); pelo segundo (A2), a segurança contratual deve ceder à justiça social, sendo aplicável à R2. Num caso, a decisão se baseia em normas explícitas; noutro, tais normas são derrotadas por princípios morais, sendo de justiça ou considerações ligadas a políticas públicas.

Em ambos os casos, tem-se que uma norma de ação pode ser estabelecida e é universalizável e, mais importante, “estamos, na verdade, generalizando um determinado

sistema de regra que oferece soluções inter-relacionadas para diferentes casos relevantes em determinada situação de conflitos¹⁵⁸.

Assim, nos sistemas jurídicos contemporâneos, é normal o conjunto de normas mudar pelo processo de interpretação e aplicação, revelando-se novas propriedades relevantes, que alteram uma norma original, ou pelo processo mesmo de concretização surgindo uma norma antes desconhecida.

Sem descer a tantas minúcias, na lógica de refinamento dos sistemas normativos, propõe-se que, diante de um caso, para o qual se usa um argumento a sugerir a qualificação de uma regra – em geral, pela assunção de que uma nova propriedade relevante deve ser levada em conta para sua aplicação, o que requalifica a norma e, obviamente, seu universo de casos –, pode o intérprete optar por essa nova descrição do sistema jurídico.

O fechamento de conceitos jurídicos antes mais indeterminados, como se verifica com o pensamento “impropriamente” tipificante, opera justamente esse fenômeno. A praticabilidade pode alterar um conceito, sobretudo da materialidade econômica, reduzindo possibilidade interpretativa, pela inserção de uma presunção, por exemplo, ou ampliando-a, pelo reconhecimento do fenômeno da mutação e da diversidade espacial.

Reconhece-se que existe um elemento criativo que altera o domínio das regras, mas se assumi “que essa criação não é arbitrária e tem sua racionalidade dada por esse conjunto de preferências e valores”¹⁵⁹.

Ademais, dentro da tradição das teorias argumentativas, sob paradigma designado como estruturalista-argumentativo, na proposição de Humberto Ávila, tem-se que interpretar é adscrever e reconstruir significados para os textos jurídicos¹⁶⁰.

Para o jurista, não seria mais plausível aceitar a ideia de que a aplicação do Direito envolve uma atividade de subsunção entre conceitos prontos antes mesmo do processo de aplicação¹⁶¹.

Como anuncia Cassiano Menke, o conhecimento do Direito é obtido por um discurso racional de interpretação de textos e de elementos não textuais¹⁶².

¹⁵⁸ *Idem*, pp. 227-228.

¹⁵⁹ *Idem*, p. 236.

¹⁶⁰ ÁVILA, H.. *Op. cit.*, 2014, p. 188.

¹⁶¹ ÁVILA, H.. *Op. cit.*, 2013, p. 35.

¹⁶² MENKE, Cassiano. *Irretroatividade Tributária Material: definição, conteúdo e eficácia*. Malheiros: São Paulo, 2015. p 34.

Ainda pode haver o uso da subsunção, conceitos determinados ou menos indeterminados, todavia passou-se a admitir elementos novos no processo hermenêutico.

Por todo o exposto, as novas teorias que influenciam a interpretação e a aplicação jurídica lidam melhor com o Direito, além de reconhecerem que, como o processo de conhecimento é limitado por dificuldades de demarcação da realidade, sempre haverá indeterminação em algum grau.

Retorna-se, assim, à dicotomia entre tipos e conceitos a fim de se mostrar, em definitivo, que deve ser abandonada.

1.2.4 Abandonando-se a dicotomia tipos e conceitos

Misabel Derzi encontrou três ângulos para a compreensão dos tipos no Direito, em geral, o que se mostra importante para bem diferenciar tipo e conceito, a seu juízo

Inicialmente, há o tipo por metodologia, utilizado na metodologia jurídica como instrumento de ordenação científica do conhecimento ou ainda como meio de formação do próprio objeto de conhecimento que é o direito vigente¹⁶³. Nessa vertente, os tipos seriam opostos aos conceitos classificatórios, afigurando-se como conceitos de ordem¹⁶⁴.

Um outro ângulo de abordagem mostra o tipo na criação legislativa, em alemão *Tatbestand*, comumente traduzido para o português como fato gerador, hipótese de incidência e pressuposto de fato.

Misabel Derzi considera que os tipos, ao migrarem da Teoria Geral do Direito para as ciências especiais, sobretudo inicialmente para o Direito Penal e depois o Direito Tributário, seguiram uma tendência classificatória, “exacerbada pela necessidade de segurança jurídica”¹⁶⁵, transformando-se em conceitos fechados e classificatórios.

A gênese da tipicidade tributária cerrada está nesse processo, com o princípio ganhando conotação de previsibilidade, certeza e segurança; e, ainda, exigindo que haja delimitação dos elementos essenciais do tributo, assumindo-se um sentido impróprio de tipicidade, à luz da teoria clássica.

Ainda existe uma terceira acepção para tipicidade no Direito Tributário, em específico, e no Direito Público, em geral, que seria o modo tipificante de racionar,

¹⁶³ DERZI, M.A.M. *Op. cit.*, 2007, p. 50.

¹⁶⁴ *Idem*, pp. 56-58.

¹⁶⁵ *Idem*, p. 64.

designando um meio ou técnica para tornar simples e viável a execução das leis¹⁶⁶, também em sentido impróprio.

Passa a ser, então, uma manifestação do princípio da praticabilidade e, embora tecnicamente não se devesse falar em ‘tipificação’, mas em conceitualização determinada e especificante, o termo ainda difundido para designar esse modo de pensar, que influencia tanto o momento de criação da norma jurídico-tributária, quanto o de sua interpretação e aplicação.

A manifestação da praticabilidade, quando é relacionada ao fenômeno da indeterminação, reflete uma opção de demarcar, de forma ainda mais precisa, as normas jurídico-tributárias, afastando-se a necessidade de uma execução e aplicação individualizada.

Entretanto, como se utiliza de uma mesma palavra para abarcar três realidades completamente diferentes, pergunta-se qual o traço comum entre elas. Segundo a autora, seria o de “abstrair as particularidades individuais, para colher o que é comum ou repetitivo”¹⁶⁷, pois

“como ordem, o tipo se opõe a conceito classificatório, pois não contém notas rígidas, mas graduáveis, um conjunto não delimitado, em que a ideia de totalidade é primacial. Como suposto fático da norma (*Tatbestand*), é visto, embora equivocadamente, como conceito que delimita rigidamente a espécie, à qual serão atribuídas consequências também específicas. Perdem-se, então, a graduabilidade e a totalidade inerentes ao tipo. E, enfim, como parâmetro criado para a execução simplificadora da lei, é conceito rígido, fixo e não fluído, que reformula ou reduz o clássico princípio da legalidade”.¹⁶⁸

Assim, não obstante não se considere tipo apenas em sentido técnico, Misabel Derzi afirma que “o núcleo do sentido comum é ser uma abstração generalizadora que abandona as diferenças individuais – um padrão”¹⁶⁹.

Segundo tal teoria, tipos podem significar, em sentido lato, *abstrações generalizantes* (desprezo das diferenças individuais) ou padrões (modelo ou esquema que reproduz ou pode se reproduzir em série), enquanto em sentido estrito ou propriamente dito, “além de serem um abstração generalizante, são ordens fluidas que colhem, através da comparação, características comuns, nem rígidas, nem limitas, onde a totalidade é critério decisivo para a ordenação dos fenômenos aos quais se estende”¹⁷⁰.

¹⁶⁶*Idem*, pp. 66-67

¹⁶⁷*Idem*, p. 69.

¹⁶⁸*Ibidem*.

¹⁶⁹*Idem*, p. 69.

¹⁷⁰*Idem*, p. 70.

Ela identifica como notas fundamentais do tipo a abertura, a gradação, o sentido, a inteireza e a aproximação da realidade¹⁷¹. Cada uma dessas notas, pode ser criticada, mostrando os argumentos derradeiros para superar a dicotomia.

Quanto à abertura ou conjunto aberto, Filipe Bastos decompõe-a como as características da renunciabilidade e inesgotabilidade, descrevendo que a teoria adepta da distinção considera que no tipo, diferentemente do conceito, “as notas não precisam estar todas, ao menos algumas delas, presentes, para que haja integração do fenômeno ao tipo”¹⁷², afastando-se o critério da esgotabilidade.

Ele observa que tais notas, realmente, são identificadas no curso da interpretação e aplicação do Direito, mas discute se isso seria peculiaridade dos tipos. Entretanto, verifica que nos chamados conceitos classificatórios, à luz da teoria clássica, o mesmo pode ocorrer, tomando como exemplo o parágrafo primeiro do artigo 32 do CTN, que, para concluir se incide o IPTU sobre certa propriedade imobiliário, estatui que ela deve estar em zona urbana e que essa se configura se, pelo menos duas das cinco facilidades construídas ou mantidas pelo Poder Público, sejam identificadas em uma situação concreta¹⁷³.

Lidando-se com características de conceitos classificatórios, propõe a possibilidade de combinações variadas, a depender do número de características das classes de objeto.

No que concerne à renunciabilidade, invocando-se o magistério de Karl Larenz, afirma que é possível que uma das características, de algo pensado conceitualmente, pode ser aberta à maneira de um tipo¹⁷⁴.

Todavia, conforme apontamento de Misabel Derzi, não pode haver a renúncia a todas as características ao mesmo tempo, pois haveria um núcleo mínimo de características para distinguir o típico do atípico¹⁷⁵.

Essa observação da autora está conforme a forma como as próprias leis tributárias são elaboradas, como se percebe pelo artigo 32, § 1º. do CTN e pelos artigos 24 e 24-A, da Lei Federal, da Lei Federal n. 9.430/96, embora aqui também se encontrem graduações, pois o primeiro estabelece que entre cinco características duas devem estar

¹⁷¹ *Idem*, p.75

¹⁷² BASTOS, F.S.L. *Op. cit.*, p. 41.

¹⁷³ *Idem*, p. 42.

¹⁷⁴ *Idem*, pp. 40-41.

¹⁷⁵ DERZI, M.A.M. *Op. cit.*, 2007, p. 96.

presentes para configurar zona urbana, enquanto os dois últimos determinam que só uma das características configuram o paraíso fiscal e o regime fiscal privilegiado.

Quanto à afirmação anterior de Misabel Derzi, Filipe Bastos diz concordar com o raciocínio, mas não verifica como algo que não esteja presente no fenômeno classificatório.

Aproveitando-se do *insight* do autor, pode-se cogitar que as experiências recalitrantes e o refinamento dos sistemas jurídicos, muitas vezes, passam a diferenciar os conceitos presentes nas normas pela inserção ou supressão de uma propriedade relevante, ou seja, uma característica antes existente e suprimida ou uma nova acrescida necessária para reclassificar as realidades, adaptando-se os conceitos à mutação.

Isso altera o número de características atribuídas a uma classe, de modo que o núcleo mínimo de características é algo que se busca em qualquer fenômeno jurídico e que varia no processo interpretativo e de aplicação do Direito.

Quanto à aproximação com a realidade, Filipe Bastos identifica que os dados sobre um caso influenciam no processo interpretativo pois o intérprete e o aplicador podem ser influenciados por suas pré-compreensões¹⁷⁶.

Passando pela gradação, conforme apontado por Derzi o tipo traria uma gradação “mais ... mais”, ao contrário dos conceitos, que seguiriam uma lógica excludente (ou...ou), o autor identifica que entre os extremos, de qualquer espécie de norma, há gradação, “perfeitamente possível na linguagem em geral, guardando compatibilidade com o fenômeno da indeterminação dos conceitos”¹⁷⁷.

Nesse sentido, deve ser realçado que os sentidos humanos captam a realidade de forma provisória, refazendo-a ao longo do tempo.

Por tudo isso, Filipe Bastos conclui que a distinção entre tipos e conceitos traz desnecessária complexidade¹⁷⁸. Humberto Ávila é ainda mais assertivo, ao dizer que “o tipo não representa nenhuma forma autônoma de pensamento que possa ser confrontada com o conceito”¹⁷⁹.

Ademais, a crítica do jurista gaúcho vai ao ponto de que a distinção entre tipo e conceito se amolda mais à vetusta concepção de norma jurídica e de normatividade, “como texto da norma genérico e abstrato ou complexo de textos de normas, que contém

¹⁷⁶ BASTOS, F.S.L. *Op. cit.*, pp. 45 e 48..

¹⁷⁷ *Idem*, p. 49.

¹⁷⁸ *Idem*, p. 55.

¹⁷⁹ ÁVILA, H. *Op. cit.*, 2006, p. 200.

ou podem conter um conteúdo previamente determinado em termos abstratos”¹⁸⁰, que não mais se sustenta.

Como hoje a concepção de norma é aquela a que se chega pelo “nexo entre o texto da norma genérico e abstrato ou complexo de normas, por um lado, e o conjunto de fatos, cuja assimilação, no caso concreto, primeiramente produz o significado normativo completo, a normatividade”¹⁸¹.

A a distinção entre conceitos e tipos, ligada a uma definição prévia do conteúdo dos textos jurídicos possível para os conceitos e impossível para os tipos, deve ser abandonada, embora, como se lida com autores que a mantêm ao longo de todo texto da tese, tenha-se que operar com as expressões ‘tipificações’, ‘tipos’, ‘pensamento impropriamente tipificante’, etc.

Para compatibilizar a tese da indeterminação parcial da linguagem com o modelo estruturalista-argumentativo, tem-se que a identificação dos conceitos nas normas jurídicas passou a ser um processo muito mais complexo do que era nas antigas concepções que separavam classicamente pensamento conceitual de pensamento tipológico.

Ainda que se defenda que haja significados mínimos insuperáveis para os textos jurídicos, a assunção de que a tarefa do intérprete e aplicador envolve algum grau de adscrição de sentidos sugere o afastamento da dicotomia, optando-se por uma teoria que tente dar conta dos graus de indeterminação das normas jurídico-tributárias, inclusive ao longo do tempo pelos fatores da mutação e diversidade espacial.

Entretanto, um último item precisa ser analisado: o grau de vinculação que os conceitos constitucionais das normas de competência trazem para intérpretes e aplicadores, e como se relaciona ao sistema constitucional de competências tributárias no Brasil.

1.2.5 O sistema rígido de atribuição de competências tributárias no Brasil, a previsão expressa de limitações constitucionais ao poder de tributar e os cuidados na incorporação da doutrina comparada sobre a indeterminação

¹⁸⁰*Idem*, pp. 200-201.

¹⁸¹*Idem*, p. 201.

A distribuição do poder de tributar entre entes federados e em campos privativos não é uma exigência universal do federalismo fiscal. Desde que haja previsão de receita para que as entidades subnacionais exerçam suas atividades, atendido está o princípio da federação ou a cláusula do federalismo fiscal, dando-se autonomia aos entes.

A opção da Constituição da República Federativa de 1988 foi por uma distribuição do poder de tributar por meio de um sistema que não admite superposição de encargos sobre uma mesma base, o compartilhamento de fatos geradores entre os entes tributantes, como regra, com algumas previsões de transferências de receitas entre os entes¹⁸².

Essa opção não pode levar a se associar rigidez na atribuição de competências à cristalização dos conceitos das materialidades econômicas estipuladas nas normas de competência. Filipe Bastos critica essa possível associação e informa que não haveria os chamados “conceitos fechados” no núcleo das regras de competência tributária¹⁸³.

Para ele, “a abertura e a indeterminação estão presentes também nas competências tributárias, havendo espaço para o intérprete”¹⁸⁴, embora, conforme pontua Humberto Ávila, a Constituição estabelece significados mínimos para os conceitos, os que não podem ser desprezados pelos intérpretes e aplicadores¹⁸⁵.

Assim, pode-se entender, por um lado, que a Constituição se vale de conceitos que tendem a uma maior determinação, que, a princípio, não se abrem a valorações, pois se está lidando com regras que fixam competência, situações para as quais se espera que a incerteza seja reduzida o máximo possível.

Por outro lado, isso não impede algum grau de abertura para a realidade, pois materialidades econômicas, pela natureza mesma das atividades humanas, alteram-se ao longo do tempo.

O STF adota posição de que o pensamento conceitualista teria sido a tônica na escolha das materialidades econômicas pela Constituição, por isso se utilizando de termos como “balizas constitucionais”, “definição de cada instituto”, “noção pressuposta de faturamento”, “figurinos”, “conceitos”, entre tantas outras, quando é provocado para se posicionar sobre a existência de uma reserva material pressuposta, a tolher a prognose dos legisladores complementares e ordinários¹⁸⁶.

¹⁸² BASTOS, F.S.L. *Op. cit.*, p. 62.

¹⁸³ *Idem*, p. 63.

¹⁸⁴ *Ibidem*.

¹⁸⁵ ÁVILA, H. *Op. cit.*, 2006, p. 213.

¹⁸⁶ *Idem*, pp. 203-207.

Nesse sentido, são expressivas as palavras do Min. Luiz Galotti: “(...) se a lei pudesse chamar (..) de importação o que não é importação, de exportação o que não é exportação, de renda o que não é renda, ruiria todo o sistema tributário inscrito na Constituição”¹⁸⁷

Entretanto, essa posição não pode ser conduzida a uma cristalização dos conceitos constitucionais, impedindo a evolução na interpretação dos termos utilizados e na compreensão das próprias materialidades econômicas, conforme interessante reflexão de Raquel Cavalcanti Ramos Machado,

“uma Constituição rígida, como a brasileira é escrita em texto que, em princípio, somente pode ser alterado em situações especiais, de forma que se possa, na máxima medida possível, estabilizar o disciplinamento das relações, no que tange aos seus aspectos mais importantes e fundamentais. Tal estática do texto, porém, não significa impossibilidade de evolução na interpretação das palavras nela empregadas, assim como das realidades que representam. Pelo contrário, como a evolução social é inevitável, deixar de conhecer a possibilidade de alteração da significação do texto, assim como a assimilação de novas características da realidade tributável, ou admitir que tais características sejam valoradas dentro de certa margem pelo legislador infraconstitucional, mesmo quando a sociedade já a utiliza em outra acepção, ou quando se percebe na palavra ampla abrangência, levaria a seu abandono, com eventual ruptura do sistema”¹⁸⁸.

Deve-se perguntar o porquê de a Constituição ter erigido materialidades econômicas e, a partir dela, estabelecer conceitos para a atribuição das competências tributárias.

Uma visão mais liberal ou libertária da tributação apostaria que isso representa apenas uma mitigação ao poder de tributar, pois do contrário os entes tributantes poderiam erigir qualquer atividade humana ou bem como signo-presuntivo de riqueza.

Isso possui uma dose de verdade, mas há que se lembrar que existe uma dimensão ligada ao federalismo fiscal e ao fato de a competência ser privativa, como se infere da obra de Amílcar de Araújo Falcão¹⁸⁹.

É que a privatividade da competência possui o efeito de reconhecer à determinada unidade federativa a competência para decretar certo e determinado tributo (efeito positivo), mas também o de recusar competência idêntica às outras unidades (efeito negativo).

¹⁸⁷ BRASIL, STF, re 71758, Pleno, Rel. Min. Thompson Flores, j. em 14.06.1972, DJ em 31.08.1973, voto do Min. Luiz GALOTTI.

¹⁸⁸ MACHADO, R. C. R.. *Op. cit.*, p.129.

¹⁸⁹ FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Sistema tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Financeiras, 1965, p. 38, *apud* BASTOS, F.S.L *Op. cit.*, p. 62.

A maioria das Constituições sequer trata de matéria tributária e, mesmo as que dela tratam, como a alemã, não descem a pormenores, como a atribuição de competências¹⁹⁰.

Daí que se deve reconhecer que existe um fato gerador constitucionalmente pressuposto e uma base de cálculo constitucionalmente pressuposta, principalmente quanto aos impostos¹⁹¹, essa a marca distintiva da Constituição brasileira, da qual os legisladores complementares e ordinários não podem se afastar.

Não se deve confundir o fato de a formula normativa, que traz a regra de competência tributária, ser mais dificilmente reformada por seu *status* constitucional com o fato de o legislador constituinte ter veiculado texto determinado, sem espaço para qualquer valoração.

Além disso, à luz das premissas teóricas utilizadas na tese, considerar tais conceitos imutáveis, não é somente equivocado, mas algo desconectado com a realidade, pois a mutação pode alterar os significados dos conceitos constitucionais atrelados às normas de competência tributária.

De qualquer forma, cabe a advertência de Filipe Bastos, para quem deve haver cautela ao se analisar produções doutrinárias e decisões judiciais estrangeiras sobre competência tributária ou conceito de serviço, pois se baseiam em um sistema tributário diverso do nacional, sem a atribuição de competências pela via constitucional¹⁹², pois, em algum grau, a possibilidade de conformação do legislador é alterada..

A advertência é importante e serve também aos propósitos desta tese, pois se pode cogitar que, ao longo do tempo, mecanismos de praticabilidade, voltados à simplificação da aplicação e execução das leis, em outros países, foram mais alargados ou enfrentaram menos resistência, pelo fato de que seus sistemas tributários serem pouco ou nada constitucionalizados.

No caso da tributação de renda ou de rendimentos, isso fica mais flagrante, mas não implica a impossibilidade de adotar as construções teóricas do estrangeiro, antes se devendo filtrá-las à luz das especificidades do sistema constitucional tributário brasileiro.

De qualquer forma, ao tratar disso, nos dois próximos capítulos, verificar-se-á que a doutrina nacional em torno da praticabilidade reduz o alcance dessa, entre outros

¹⁹⁰ BASTOS, F.S.L. *Op. cit.*, p. 71.

¹⁹¹ QUEIROZ, L.C.S. *Op. cit.*, 2015, p. 15.

¹⁹² BASTOS, F.S.L. *Op. cit.*, p. 71.

motivos, pela crença de que atribuição rígida de competências tributárias tolheria a possibilidade de evolução dos conceitos.

Esse magistério deve ser posto em discussão, não só representa compreensão equivocada do que seja a peculiaridade da atribuição rígida de competências, mas também porque a indeterminação parcial da linguagem, o método de (re)construção de significados e a teoria do refinamento dos sistemas jurídicos apontam para a possibilidade de mudança dos significados das normas de competência, o que se relaciona à praticabilidade.

2 A PRATICABILIDADE COMO CATEGORIA DO PENSAMENTO JURÍDICO-ECONÔMICO E ELEMENTO DO DIREITO POSITIVO

Roberto Schwarz cunhou expressão que se disseminou nas ciências sociais brasileiras: a das ‘ideias fora do lugar’. Trata-se da assunção de que, não raro, uma ideia universalmente formulada pode encontrar uma aplicação na prática tão diversa de comoteria originariamente concebida, que ela se torna algo ‘fora do lugar’, totalmente desconectado da realidade¹⁹³.

A invocação às “ideias fora de lugar” aqui é para realçar que, embora se vá inventariar a praticabilidade como uma categoria do pensamento jurídico-econômico, o que passa por revisar a doutrina pátria e comparada, o juízo feito será crítico, no sentido de testar as ideias dos autores à luz do direito positivo brasileiro e dos marcos teóricos da tese.

Ressalte-se que o direito comparado pode trazer importes aportes à identificação e ao controle da praticabilidade no Brasil, mas é necessária uma análise que verifique sua compatibilidade às particularidades do ordenamento jurídico brasileiro.

Nem tudo o que for resumido dos autores, assim, será incorporado às bases da tese, por mais que se adote um critério conservativo no trato da praticabilidade.

Assim, ao final do capítulo, estabelece-se uma suma de conclusões acerca da praticabilidade, abandonando-se as eventuais “ideias fora de lugar”, que não serão incorporadas à tese.

2.1 As origens da praticabilidade no pensamento econômico e nas dobras entre Direito e Economia: análise das obras de Adam Smith e Fritz Neumark

¹⁹³ Roberto Schwarz (*Ao vencedor as batatas*. São Paulo: Duas Cidades, 1992) parte da análise do romance oitocentista brasileiro, especificamente da obra de Machado de Assis, para apresentar a leitura de uma sociedade na qual as ideias liberais eram solapadas pela realidade de um país escravocrata e socialmente atrasado, em que o favor era a moeda corrente. Assim, o liberalismo, incorporado ao Brasil institucionalmente, converteu-se em uma ideologia de segundo grau, perdendo seu caráter universalista e passando a defender interesses particularistas, ao contrário do que abstratamente prega. Isso teria configurado ainda outra expressão, a da “comédia ideológica”, em que, “com método, atribui-se independência à dependência, utilidade ao capricho, universalidade às exceções, mérito ao parentesco, igualdade ao privilégio, etc.” (*Op. cit.*, p. 18).

Para o filósofo inglês, uma boa tributação envolveria quatro máximas, princípios ou postulados: 1. o da proporcionalidade da contribuição do contribuinte ao que usufrui do Estado; 2. o da certeza sobre a tributação que cada qual deve arcar; 3. o da comodidade, segundo o qual toda contribuição deve ser arrecada na época e forma que mais convenha ao contribuinte; 4. o da economia dos tributos, segundo o qual a administração deve arrecadar os tributos com o menor custo administrativo possível, algo bem próximo à eficiência e dentro do espectro de relações cobertos pela praticabilidade tributária¹⁹⁴.

Para Vito Tanzi essas quatro características seriam equidade, segurança, conveniência e economia¹⁹⁵.

Nomenclaturas à parte, é possível conceber que existem rudimentos da capacidade contributiva, da isonomia tributária, da segurança jurídica e seus múltiplos efeitos, da eficiência e da praticabilidade no pensamento de Adam Smith. Na verdade, o pensamento do filósofo inglês chega a cogitar dos efeitos indutores da tributação na economia, algo que remete à moderna classificação das normas à luz das funções fiscal, extrafiscal e simplificadora, e ao estudo da neutralidade da tributação. Segundo o autor,

“um imposto incidente sobre o aluguel de casas, pagável pelo inquilino e proporcional ao aluguel total de cada casa não poderia afetar – pelo menos não durante um período de tempo considerável – o aluguel de edificação. Se o construtor não obtivesse seu lucro razoável, seria obrigado a abandonar a atividade, o que, aumentando a demanda por construções, em pouco tempo traria seus lucros a seu nível adequado, proporcional ao de outras atividades. Tampouco esse imposto incidiria exclusivamente sobre a renda do terreno, pois se dividiria a ponto de incidir, em parte, sobre o morador da casa e, em parte, sobre o proprietário do terreno”¹⁹⁶.

Esses rudimentos, nome que serve para designar as primeiras linhas do que seria uma tributação ideal, em um modelo que tentava congregiar os interesses fazendários e dos contribuintes, expõem uma preocupação inicial em reduzir complexidade na relação fisco-contribuinte.

Frise-se que são ideias lançadas para um modelo embrionário de Estado de Direito, em um tempo no qual a Constituição mais servia como exortação ao legislador, do que propriamente tinha força normativa, motivo pelo qual o autor não se preocupava tanto com limites jurídicos à atuação estatal, antes com uma análise da oportunidade ou não das medidas tomadas.

¹⁹⁴ SMITH, A. *Op. cit.*, pp. 1045-1049.

¹⁹⁵ TANZI, V. *Op. cit.*, p. 216.

¹⁹⁶ SMITH, A. *Op. cit.*, p. 1067.

De qualquer forma, percebe-se que as ideias de Adam Smith possuem lugar para demonstrar possíveis projeções da praticabilidade, já pensadas no século XVIII.

No que toca ao imposto sobre a renda da terra, ele demonstra preocupação com os pressupostos da segurança, conveniência e economia, procurando uma forma de tributar que as contemple conjuntamente:

“(...) talvez seja possível idealizar um sistema de administração que em grande medida permitisse, a um só tempo, evitar essa incerteza e diminuir esse gasto. Por exemplo, o proprietário de terras e o rendeiro poderiam ser, conjuntamente, obrigados a fazer o assento de seu contrato num registro público. Poderiam ser instituídas multas adequadas contra quem ocultasse ou falseasse qualquer uma das cláusulas; e se parte dessas multas fosse paga àquela das duas partes que denunciasse a outra ou apresentasse provas de que ocultou ou falseou as cláusulas, teríamos um meio eficaz de impedi-las de se unirem para defraudar a receita pública. O registro daria a conhecer claramente todas as cláusulas do contrato”¹⁹⁷.

Dessume-se daqui uma das possíveis projeções da praticabilidade, a criação de deveres de colaboração dos contribuintes e terceiros para com o fisco, não obstante ser bastante discutível a destinação de parte da arrecadação de uma multa tributária a quem denuncie uma fraude, sonegação ou ocultação.

Seria um expediente utilitarista que teria dificuldade para passar pelos filtros constitucionais contemporâneos.

Continuando em sua reflexão, Adam Smith constata que “em vez de recorrerem ao expediente simples e óbvio de registrar os contratos de arrendamento, alguns Estados se servem de expediente trabalhoso e caro de levantar e avaliar todas as terras do país. Provavelmente, suspeitam de que o arrendador e o arrendatário possam, de conluio, ocultar as verdadeiras condições do contrato com vistas a defraudar a receita pública”¹⁹⁸.

Assume-se, assim, que existem expedientes simplificadores para identificação dos fatos geradores, mas que a escolha pode se dar por um meio mais custoso, ante necessidades administrativas. Compatibiliza-se, assim, a capacidade contributiva ou equidade na tributação como bem individual com a economia ou eficiência da Administração Tributária, como um bem de interesse de toda coletividade.

Analisando o imposto sobre o lucro ou sobre o rendimento proveniente do capital, ele demonstra dificuldades das nações em chegar à identificação correta do fato gerador e quais compensações seriam exigidas para que a injustiça na tributação não gerasse revolta nos contribuintes:

¹⁹⁷*Idem*, p. 1053.

¹⁹⁸*Idem*, p. 1058.

“Assim, as nações que tentam tributar o rendimento proveniente do capital, em vez de porem em prática um rigoroso levantamento dessa espécie, foram obrigadas a se contentar com uma estimativa bastante vaga e, por extensão, mais ou menos arbitrária. A extrema desigualdade e a incerteza de um imposto assim calculado somente podem ser compensadas por sua extrema moderação, em consequência da qual todo homem paga um imposto tão inferior a seu verdadeiro rendimento, que não se incomoda em ver seu vizinho tributado em pouco menos”¹⁹⁹.

À luz dos pressupostos de Adam Smith, seria uma defesa da tributação com base em indícios, desde que essa escolha tributária não implicasse iniquidades. Interessante que se pode conceber que, embora seja adepto do liberalismo clássico, a tributação de todos que apresentem algum sinal de riqueza seria um bem coletivo. Isso porque “a extrema desigualdade” e a “incerteza” seriam compensadas por uma tributação que para todos fosse inferior ao real fato gerador — rendimento —, não se incomodando quem é tributado a menor, pois seu vizinho também o será.

Por fim, ao analisar os impostos sobre bens de consumo, Adam Smith observa que, em França, ao contrário da Grã-Bretanha, na época de escrita do livro, não existia uniformidade nas províncias quanto ao tributo sobre bens como sal, trigo e vinho, de modo que “as diferentes leis fiscais vigentes nas diversas províncias exigem uma multidão de fiscais da receita para vigiar não apenas as fronteiras de quase todas as províncias específicas, seja a fim de impedir a importação de determinados bens, seja para sujeitar a importação ao pagamento de certos produtos alfandegários”²⁰⁰.

Demonstra-se, com isso, que a economia na fiscalização, arrecadação e cobrança dos tributos são dificultadas por complexidades na legislação tributária, talvez uma das maiores associadas a um sistema tributário sem uniformidade.

Tais excertos da obra do filósofo descortinam as origens remotas da praticabilidade, sobretudo sua associação à eficiência que, na teoria do autor, é apresentada como economia da tributação.

De certa forma, a praticabilidade envolve a eficiência, havendo, ao menos, uma relação entre conteúdo e continente. Se existe essa relação, pode-se cogitar que as raízes remotas da praticabilidade estejam no pensamento de economia política de Adam Smith.

Não é raro o reconhecimento dessas raízes remotas no direito comparado. Segundo Luciano Gomes Filippo, a jurisprudência espanhola, por exemplo, sobretudo nas

¹⁹⁹*Idem*, p. 1078.

²⁰⁰*Idem*, p. 1152.

Sentenças C-445 de 1995 (M.P. Alejandro Martinez Cabalero) e C-419 de 1995 (M.P. Antonio Barrera Carbonell), estabeleceu que

“a eficiência fiscal é realizada com dois dos quatro princípios da Fazenda Pública formulados por ADAM SMITH: o da economia dos tributos, segundo o qual a administração deve arrecadar os tributos com o menor custo administrativo possível, a fim de que a quantidade de dinheiro retirada do contribuinte seja quase igual à que ingressa nos cofres públicos; e o princípio da comodidade, segundo o qual toda contribuição deve ser arrecada na época e forma que mais convenha ao contribuinte”²⁰¹

Não se trata de uma posição isolada da Corte espanhola, nem de mero preciosismo em invocar a doutrina de economia política de Adam Smith, pois em julgado posterior, na Sentença C-773, o tema avançou a ponto de se fixar, de forma semelhante, quatro critérios para a tributação eficiente:

“Em precedente datado de 2006, a Corte constitucional analisou a eficiência fiscal sob diferentes pontos de vista. Em primeiro lugar, afirmou que o imposto eficiente é o que gera poucas distorções econômicas. Em seguida, afirmou que eficiente é a administração fiscal que logra arrecadar o máximo de recursos possível de acordo com as normas vigentes. Além disso, deve a tributação gerar o menor custo possível para o contribuinte (financeiro e social). Por fim, a Corte entende que o sistema tributário eficiente é o que controla adequadamente a evasão e a elisão fiscais”²⁰².

Outro autor que influenciou a doutrina tributarista, sobretudo a doutrina acerca da praticabilidade, foi Fritz Neumark, economista alemão, cuja obra “Os Princípios da Imposição” se insere as dobras entre Economia e Direito²⁰³.

Em sua obra, ele pretendia esboçar os “princípios a que se deve ajustar um sistema tributário que pretenda alcançar os valores permanentes da justiça, que cumpra todos os requisitos pedidos pela racionalidade econômica e aceite os mandamentos impostos pela técnica impositiva”²⁰⁴.

Dentro da concepção de um economista, ele parte da assunção de que o Direito Tributário não está constituído unicamente pelas normas jurídicas que regem as distintas relações tributárias, mas também por um conjunto de ‘princípios’, ‘postulados’, ‘diretrizes’, ‘cânones’, ‘máximas’, ‘princípios’ e ‘regras’ de imposição, que qualifica como ‘preceitos do dever’, formulados para lograr a realização de determinados objetivos, sejam de natureza teórica, sejam de natureza prática.

²⁰¹ FILIPPO, Luciano Gomes. *A Performance no Direito Tributário*. Coimbra: Almedina, 2016, p. 126.

²⁰² *Idem*, p. 126.

²⁰³ NEUMARK, Fritz. *Principios de la Imposición*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1974.

²⁰⁴ *Idem*, p. VIII.

Os preceitos de dever de natureza teórica estabelecem critérios para avaliar a racionalidade de um sistema fiscal concreto ou política fiscal²⁰⁵.

Por muito tempo, desde a tradição inaugurada por Adam Smith, foi normal, entre tratadistas e estudiosos do Direito Tributário, a elaboração de princípios teóricos baseados nas noções de justiça e equidade, tendo-as como base reguladora do sistema jurídico-tributário. Tem sido normal a mesma postura acadêmica entre economistas, como Vito Tanzi.

Segundo observação de Horácio García Belsunce, Fritz Neumark estabelece os princípios da imposição em função de fins predeterminados, surgidos da orientação política e econômica a que a imposição deve servir e, uma vez delineados, procura alcançá-los pela estruturação de um sistema tributário determinado²⁰⁶.

Identificando cinco fins, Fritz Neumark enuncia dezoito princípios de imposição, expostos de maneira esquemática assim:

- I. Princípios orçamentário-fiscais de imposição
 - 1. Princípio da suficiência dos ingressos fiscais
 - 2. Princípio da capacidade de adaptação da imposição na política de cobertura (capacidade de aumento)
- II. Princípios político-sociais e éticos da imposição
 - 1. Postulado de justiça
 - a. Princípio da imposição genérica
 - b. Princípio da igualdade na imposição
 - c. Princípio da proporcionalidade ou princípio da imposição de acordo com a capacidade contributiva pessoal e individual
 - 2. Princípios de redistribuição fiscal da renda e da riqueza
- III. Princípios político-econômicos de imposição
 - 1. Princípios de ordenamento econômico
 - a. Princípio do evitar medidas fiscais dirigistas
 - b. Princípio de minimizar as intervenções fiscais na esfera privada e na liberdade econômica dos indivíduos
 - c. Princípio de evitar as consequências indesejadas do impacto fiscal sobre a concorrência
 - 2. Princípios político-econômicos
 - a. Princípio da flexibilidade ativa da imposição
 - b. Princípio da flexibilidade passiva (incorporada) da imposição
 - c. Princípio de uma imposição orientada à política de crescimento econômico
- IV. Princípios jurídico-tributários e técnico-tributários
 - 1. Princípio da congruência e sistematização das medidas fiscais
 - 2. Princípio da transparência fiscal
 - 3. Princípio da factibilidade ou praticabilidade das medidas fiscais
 - 4. Princípio da continuidade do direito fiscal
 - 5. Princípio da economicidade da imposição

²⁰⁵ *Idem*, p. 24.

²⁰⁶ BELSUNCE, Horácio García. *Temas de Derecho Tributário*. Abeledo-Perrot: Buenos Aires, 1982, p. 67.

6. Princípio da comodidade da imposição²⁰⁷

A praticabilidade, para o economista, direcionaria legisladores e administradores a não conceber medidas fiscais ‘na mesa de trabalho do teórico puro’, pois por maior que pareça sua eficácia “estão condenadas de fato ao fracasso ao tratar de aplicá-las a umas circunstâncias e a um ambiente em que faltam as necessárias e indispensáveis premissas ideológicas, institucionais etc.”²⁰⁸

Citando Josiah Stamp, critica-se a propensão da teoria a focar em aspectos sociológicos, referidos sobretudo aos contribuintes, o que dá ensejo a conceitos como “ânimo fiscal ou financeiro, mentalidade tributária, resistências fiscais, impressão subjetiva causada pelo gravame tributário, moral tributária”²⁰⁹.

A praticabilidade surgiria justamente para se contrapor a essa tendência, levando-se em conta as faculdades e atitudes também da Administração. Fritz Neumark define praticabilidade das medidas fiscais como

“o postulado de que configura a Política Fiscal, em seus princípios gerais e particularidades, de maneira que suas medidas e os objetivos que com elas se perseguem satisfaçam a compreensão intelectual e as tendências políticas do contribuinte médio (típico), por uma parte, e as atribuições institucionais e materiais dos órgãos de execução, arrecadação e controle, por outra, resultando assim eficazmente aplicáveis e praticáveis”²¹⁰.

A partir dessa definição, fica claro que os fatores de conformidade da tributação para contribuintes e Administração variam no tempo e no espaço, o que afasta a idealização que modelos teóricos puros trazem para a discussão de questões tributárias.

A preocupação do autor, assim como a de Adam Smith, dá-se mais sob uma perspectiva de finanças públicas, o que traz um aporte interessante para o tema em discussão.

A complexidade, em algum grau, traz justiça para o sistema, ao contrário do que se tem propalado na ciência do Direito Tributário. Isso envolve assumir que “a simplicidade e a aplicabilidade de um imposto não depende somente de seu caráter geral, mas também de sua particular estruturação técnica”²¹¹.

A compreensão de que conformar a tributação exige atenção à realidade representa mitigar a ideia de que o cerne do sistema tributário esteja na previsão genérica

²⁰⁷ NEUMARK, F. *Op. cit.*, p. 54.

²⁰⁸ *Idem*, p. 423.

²⁰⁹ *Ibidem*.

²¹⁰ *Ibidem*.

²¹¹ *Idem*, p. 424.

e abstrata das leis tributárias, núcleo fundamental para a teoria hegemônica da ciência do Direito Tributário, o que desconsidera o aspecto público, de finanças públicas, também importante na questão.

De nada vale um tributo, esboçado a partir de premissas teóricas ideais, se ele não distribui realmente o encargo de contribuição com os gastos públicos, pois, na prática, só é pago por parcela pequena da classe de contribuintes prevista na norma em abstrato.

Por isso, o economista alemão concebe que as normas tributárias devem se focar em um contribuinte médio, levando-se em conta as dificuldades que grande parte dos contribuintes tem em cumprir as obrigações tributárias, estabelecendo-se regimes especiais simplificados²¹².

Do contrário, estar-se-ia acreditando em um efeito pedagógico que a tributação não alcança facilmente, que seria o de levar os contribuintes, ao longo do tempo e por mais vulneráveis que sejam na compreensão da legislação tributária, a mudarem sua forma de agir, cumprindo sempre as normas jurídico-tributárias.

O exemplo que dá seria o de esperar que pequenos agricultores, pela coação ativa das normas tributárias abstratas, passassem a manter contabilidade escriturada²¹³.

Há uma interessante perspectiva nessa teoria, que é a de reconhecer limites técnico-econômicos e político-sociológicos para a tributação. Assim, fatores como a eficiência dos funcionários da Administração Tributária e a justiça na aplicação das normas tributárias influem na mentalidade dos contribuintes e da moral tributária²¹⁴, podendo assim tornar mais exequível a legislação tributária como um todo.

Acresça-se ainda o comentário do autor, na linha proposta pelo professor norte-americano T. C. Athekson, de que, especialmente em Federações, “os impostos mais importantes e complicados devem ficar nas mãos do Estado central, ainda que somente seja pela razão de que, assim, consiga-se uma praticabilidade suficiente”²¹⁵.

O argumento pode ser mitigado atualmente, em que a tecnologia permite redução de custos humanos e a implementação de mecanismos de colaboração entre contribuintes e fiscos de entidades subnacionais, mas se demonstra, uma vez mais à luz das finanças públicas, que a própria distribuição de competências tributárias deveria observar, em algum grau, a praticabilidade.

²¹²*Idem*, p. 427.

²¹³*Ibidem*.

²¹⁴*Idem*, p. 429.

²¹⁵*Idem*, p. 430.

Nas dobras entre Direito e Economia, pode-se concluir, como faz Carlos Victor Muzzi Filho, baseando-se na conhecida teoria dos sistemas de Niklas Luhmann, de que a praticabilidade é uma espécie de acoplamento estrutural entre Direito e Economia²¹⁶,

Embora o sociólogo alemão não tenha tratado de praticabilidade em sua obra, reconheceu que a propriedade e contrato são institutos que possibilitam acumulação e circulação de bens, programas importantes para a economia²¹⁷, Carlos Victor Muzzi Filho afirma que, “de forma semelhante, o princípio da praticabilidade se presta a introduzir no sistema jurídico exigências que vêm da Economia”²¹⁸, como as quatro máximas de Adam Smith.

Conclui-se, portanto, que a praticabilidade pode ser invocada em ambas os sistemas, sendo uma exigência que teóricos econômicos e juristas impõem ao desenho do sistema tributário, ao mesmo tempo que intérpretes e aplicadores dessa se valem para redefinir, a partir de parâmetros jurídicos, sistemas tributários vistos como injustos ou ineficientes.

Ao se sugerir a praticabilidade como um acoplamento estrutural entre Direito e Economia, obviamente se aproximam as duas esferas sociais, o que abre espaço para se compreender como a praticabilidade vem sendo desenvolvida na teoria jurídica comparada e brasileira, mostrando como estudos de economia pode ser importantes na matéria.

2.2 A ideia do Direito Tributário como questão de “administração de massa”

O Direito Tributário se aproxima do Direito Administrativo, senão pelos atos de fiscalização, constituição e cobrança de créditos tributários terem natureza administrativa, pela raiz comum publicista das disciplinas, ainda que seja exagero, atualmente, afirmar

²¹⁶ MUZZI FILHO, Carlos Victor. *O consentimento do contribuinte como técnica de segurança jurídica e praticabilidade no Estado Democrático de Direito*. Tese de Doutorado apresentada no Programa de Pós-Graduação em Direito da UFMG, sob orientação do Professora Dra. Misabel Abreu Machado Derzi, Belo Horizonte, 2013, p. 50.

²¹⁷ LUHMANN, Niklas. *El derecho de la sociedad*. Trad. de Javier Torres Nafarrate, 2ª ed., Cidade do México: Herder, 2005, pp. 520-525.

²¹⁸ *Ibidem*.

que seriam disciplinas separadas apenas para fins didáticos, como Geraldo Ataliba já sugeriu²¹⁹.

Entretanto, no tema da praticabilidade, as disciplinas se tocam pela construção fundadora e legitimadora tradicional da praticabilidade envolvendo dois pontos comuns: 1. a complexidade das relações massificadas entre administrados e Administração Pública, como é exemplo as de natureza tributária, suscita questões sobre os limites da legalidade e da reserva da lei, bem como sobre a margem de apreciação para o Poder Executivo determinar os conteúdos de atos normativos; 2. a existência de um direito à boa administração dos contribuintes, o que, com seus consectários da eficiência, da eficácia e da economicidade, configuraria um dever de simplificação por parte da Administração Tributária, sob certas circunstâncias, respeitando-se alguns requisitos.

O primeiro ponto já se encontra delineado na obra dos dois juristas alemães, Josef Isensee²²⁰ e Hans Wolfgang Arndt²²¹, os quais consolidaram praticabilidade como uma preocupação também do Direito Tributário, retirando-a do domínio da filosofia econômica e das finanças públicas, aos quais até então era vinculada.

Tem sido normal nos trabalhos acadêmicos acerca da praticabilidade no Brasil referir-se ao pensamento desses autores. Todavia, em virtude da dificuldade de sua leitura no original – ambos vertidos em alemão e sem tradução para o português ou língua próxima -, empreende-se a análise a partir da obra da professora Misabel Derzi: *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*²²².

Como se verá, ambos os autores partem do conhecimento sedimentado na filosofia econômica e nos estudos de finanças públicas, a partir de uma perspectiva que levava em conta também a dimensão pública da praticabilidade, faceta menosprezada em algum grau pela doutrina brasileira contemporânea.

Propõe-se, então, esmiuçar o pensamento dos dois juristas alemães, o que se faz recorrendo, em algum grau, diretamente a suas obras, mas principalmente pela exaustiva análise feita pela professora Ana Paula Dourado, em sua obra “O Princípio da Legalidade

²¹⁹ ATALIBA, Geraldo *Hipótese de Incidência Tributária*. 6ª ed., São Paulo: Malheiros, 2003, p. 41.

²²⁰ ISENSEE, Josef. *Die typisierende Verwaltung*, Berlin: Duncker & Humboldt, 1976.

²²¹ ARDNT, Hans Wolfgang. *Praktikabilität und Effizienz*. Köln: Dr. Peter Deubner Verlag-Dr. Otto Schmidt KG, 1983.

²²² DERZI, M.A.M. *Op. cit.*, 2007.

Fiscal”²²³, e em artigo de Soraya Rodríguez Losada²²⁴, avançando-se um pouco, já por essa escolha, na forma como a doutrina majoritária trata do tema.

Antes, porém, são expostas as referências de Misabel Derzi, julgadas como principais pelas finalidades de sua obra, aos dois autores.

Quanto a Josef Isensee, assevera-se que a praticabilidade tem conotação mais ampla do que a de impingir a regulamentação das leis, não se restringindo apenas às funções do Poder Executivo, mas a todas as formas de atividade estatal.

Misabel Derzi pontua que, ao escrever sobre o tema, em 1976, o jurista alemão identificava na doutrina da época a concepção da praticabilidade como “um tipo de interpretação ou desdobramento da tradicional regra teleológica, inspiradora da fixação de inteligência e limites da compreensão das normas jurídicas”²²⁵, aludindo à página de número duzentos da obra do autor.

Quanto ao segundo, afirma que “também na Alemanha, Hans-Wolfgang ARNDT observa que, a partir da década de cinquenta, já era lamentavelmente notado que a relevante problemática da praticabilidade não tinha sido alvo de estudos sistemáticos, salvo raras exceções”²²⁶, referindo-se à sétima página dessa obra.

Tais citações não são capazes de expressar completamente a natureza e a dimensão da praticabilidade para os dois autores. Por isso, recorre-se ao artigo de Soraya Rodríguez Losada e ao livro de Ana Paula Dourado, já que trazem mais referências e explicações sobre a proposta de cada um dos anteriores.

De início, a perspectiva teórica de Ana Paula Dourado mostra-se interessante, ao já escolher como título de um dos subcapítulos de sua obra “do ‘estado de necessidade’ da administração fiscal (Josef Isensee) ao princípio da praticabilidade (Hans-Wolfgang Arndt)”²²⁷, sugerindo que existe uma razão ligada ao Direito Administrativo para o surgimento de práticas e técnicas que desbordam do dogma da *tipicidade cerrada* contemporaneamente e que, para bem compreender o percurso, seria fundamental o estudo da obra dos autores.

Ao mesmo tempo, Soraya Rodríguez Losada pontua que “a praticabilidade se refere à forma de fazer leis: a um determinado desenho dos produtos legislativos,

²²³ DOURADO, A. P.. *Op. cit.*, sobretudo pp. 672-722.

²²⁴ LOSADA, Soraya Rodríguez. *El principio de la practabilidad en materia tributaria*. In: “SILVA, Felipe Iannacone; NOVOA, César García; PARILLA, Pedro José Carrasco; ÁLVAREZ, Michael Zavaleta. *Estudios de derecho constitucional* tributário. Lima: Universidad de San Martín de Porres, 2011, 435-464.

²²⁵ *Idem*, p. 139.

²²⁶ *Idem*, p. 138.

²²⁷ DOURADO, A.P. *Op. cit.*, p. 672.

integrando a *técnica da legislação*, que, na Alemanha se denomina *Gesetzgebunglehre* ou ciência da legislação”²²⁸.

Como premissa de sua análise, Josef Isensee²²⁹, postula que existe uma desproporção entre os deveres que a lei impõe aos administradores e a capacidade da Administração Tributária para exercer suas funções. Tal desproporção vem dada por cinco pressupostos: a complexidade do Direito Tributário, a falta de “praticabilidade” das leis fiscais, a inadequação das leis tributárias a mudanças sociais e econômicas, a inadequação da concepção jurídica de processo e do procedimento e, finalmente, a escassez de pessoal.

Todos os pressupostos já foram demonstrados ao longo desta tese como problemas vinculadas ao tema, sobretudo no primeiro capítulo, no qual se demonstram a complexidade real das relações socioeconômicas e a imprecisão da linguagem jurídico-tributária para captar toda o ambiente que informa o sistema tributário, mas é interessante observar que as dimensões da complexidade tributária são constatações originárias no tema da praticabilidade.

Esse quadro multidimensional da complexidade tributária demonstra que, se durante o processo de aplicação das leis tributárias, a Administração tivesse que analisar, à exaustão, cada fato gerador, o custo do aparato administrativo necessário seria superior à arrecadação e, o mais significativo, a maioria dos casos sujeitos à fiscalização ficaria sem uma atuação.

Dessa forma, a tentativa de se identificar caso a caso seria uma possível quebra da justiça tributária e da individualidade de tratamento particular de cada caso.

O jurista alemão, entretanto, vale-se dessas premissas para demonstrar que a chamada tipificação administrativa é uma metodologia singular, própria dos procedimentos de massa, “a fúria da administração do Estado de Direito”²³⁰.

Lembre-se de diferenciar conceituação e tipificação seja algo desnecessário e incompatível com a concepção moderna de Direito, conforme já apontado ao se entender superada a dicotomia entre tipo e conceito. A referência à Josef Isensee ajuda a estabelecer como premissa que a maior ou menor possibilidade de redução da indeterminação dos conteúdos dos atos legislativos pela Administração Tributária é uma expressão da praticabilidade.

²²⁸ LOSADA, S.R. *Op. cit.*, p. 673.

²²⁹ ISENSEE, J. *Op. cit.*, pp. 61-67.

²³⁰ *Idem*, p. 171. Trata-se de transcrição feita por Ana Paula DOURADO (*Op. cit.*, p. 673).

Ainda que preso a essa visão da tipificação como uma maneira de superar a indeterminação da linguagem jurídica, afirma-se que ela atende a razões da praticabilidade, “onde as exigências de execução legal ultrapassam as forças reais da administração”²³¹.

Na base da tipificação está a eficiência, o que não implica que seja o objetivo fundamental da Administração, mas sem pôr em causa a legalidade, procura-se uma solução economicamente viável para os problemas da execução em massa das leis tributárias²³².

A administração está continuamente perante um dilema, conforme aponta Ana Paulo Dourado, “ao ter de ponderar o cumprimento dos comandos legais e os meios pessoais e materiais de que dispõe, [donde] a tipificação aparece como uma solução, ainda que imperfeita, pois, ao fechar os pressupostos legais, diminui o potencial âmbito de aplicação da lei”²³³.

Deve-se lidar com a contraposição existente entre a tipificação – e, logo, também da praticabilidade, uma de suas expressões – e a legalidade, “mas sua tese principal é a de que a tipificação administrativa é ilegal, porque a execução se defronta, no cumprimento das tarefas ordenadas por lei, com o obstáculo da escassez dos meios, elemento esse que não foi ponderado devidamente pelo legislador”²³⁴.

Curiosamente, no conflito entre legalidade e efetividade da execução administrativa, assume que prevalece a última, mas na forma de uma ilegalidade necessária, o que levou a doutrina alemã a não aderir a sua tese²³⁵, pela contraditória consequência de o “não-direito” imperar sobre o direito..

Para ele, existiria uma “zona cinzenta de ilegalidade necessária”, que deve ser reconhecida constitucionalmente, expressão que Ana Paula Dourado colhe em outra obra do autor²³⁶.

A tipificação, porém, só é admitida para a Administração Tributária, sendo vedada ao Judiciário. Surge o questionamento de como conciliar o fato de a tipificação ser legítima, apesar de contrária à legalidade estrita, mas impedir a ação do Judiciário, que

²³¹*Idem*, p. 21. Trata-se de transcrição feita por Ana Paula DOURADO (*Op. cit.*, p. 21)

²³²*Idem*, p. 165. Ana Paula DOURADO (*Op. cit.*, p.674).

²³³ DOURADO, A.P. *op. cit.*, p. 675.

²³⁴*Ibidem*.

²³⁵*Ibidem*.

²³⁶*Idem*, p. 676. A obra é a seguinte: ISENSEE, J. *Verwaltungsraison gegen Verwaltungsrecht. Antinomien der Massenverwaltung in der typisierenden Betrachtungsweise des Steuerrechts*. In: “StuW, n. 3, 1973, p. 199.

deve controlar a legalidade dos atos administrativos, inclusive os de natureza tributária?²³⁷

É da configuração de um “estado de necessidade” da Administração que ele retira, diretamente, a margem de livre apreciação administrativa, o que, conforme importantes vozes da doutrina alemã, faria com que a lei perdesse seu significado constitucional de instrumento democrático e do Estado de Direito²³⁸.

Como resposta, Isensee afirmaria que a “ilegalidade necessária” deve ser tolerada pelo Tribunal Constitucional Federal alemão, pois só se exigiria “a maior proximidade possível com a constituição” e não “uma total concordância com ela”²³⁹.

Ao invocar também o pensamento de Adam Smith e de Adolph Wagner para demonstrar que a praticabilidade irradia efeitos na formação do sistema normativo e na aplicação das leis tributárias²⁴⁰, fica mais claro o argumento.

Ana Paula Dourado critica o uso inconsistente do argumento de praticabilidade feito pelo autor, pois dele se vale com múltiplas denominações, apenas se mantendo fiel a uma linha de contrapô-lo à legalidade, “como quando, por exemplo, se refere ao confronto entre ‘razão administrativa’ e ‘Direito Administrativo’”²⁴¹.

De qualquer sorte, coloca-se como aspecto principal da obra principal do autor o fato de ter ele exposto magistralmente as causas para tipificação administrativa, ligando-a ao estado de necessidade, como criador de uma zona cinzenta de ilegalidade necessária²⁴², explicação que pode abarcar a praticabilidade como um todo.

A explicação para essa incoerência no pensamento de Josef Isensee pode ser atribuída à jurisprudência que se criara e ainda se construía embrionariamente sobre a praticabilidade na Alemanha.

Especula-se também que o estado da arte do Direito Constitucional, da Teoria Geral e da Filosofia do Direito, na Alemanha da época (entre as décadas de cinquenta e setenta), dava uma normatividade ainda reduzida ao princípio, pois esse, na opinião de Josef Esser, contemporâneo do autor, “conforme a noção continental, não é, ele mesmo

²³⁷*Ibidem*.

²³⁸*Ibidem*.

²³⁹*Idem*, p.173. Trata-se de referência que está em DOURADO, A.P. *Op. cit.*, p. 680.

²⁴⁰*Idem*, p. 160.

²⁴¹*Idem*. A utilização de praticabilidade como razão administrativa está em ISENSEE, J. *Op. cit.*, 1973, p. 199.

²⁴² DOURADO, A.P. *Op. cit.*, p.675.

‘diretiva’, mas fundamento, critério e justificação da diretiva”²⁴³, o que deixa claro o papel subalterno que se dava aos princípios.

Tinha-se, nessa etapa do pensamento jurídico, a praticabilidade como correção de complexidades do sistema tributário pela criação de “zonas cinzentas de ilegalidade necessária”, um espaço de não-direito tolerado.

Corroborar a assertiva, porém, de que praticabilidade já era vista como princípio, o relato de Soraya Rodríguez Losada, no sentido de que, na década de sessenta, o Tribunal Constitucional Federal alemão já tinha afirmado sua existência nessa qualidade, ao julgar a constitucionalidade concretamente de várias leis federais: 11 BVerfG 139, 146f, em 1960; 12 BVerfG 151, 171f, em 1961; e BVerfG, em 1964²⁴⁴.

Outro órgão julgador, o Tribunal Federal de Finanças, *Bundesfinanzhof* (BFH) até 1972, tinha a praticabilidade como um tópico de interpretação essencial autônomo, a autorizar uma interpretação contra a letra da lei²⁴⁵, o que obviamente deve ter influenciado o autor a cunhar essa expressão e não conseguir alcançar o que a dimensão de princípio poderia trazer para o debate.

Posteriormente, esse tribunal administrativo passou a admitir o argumento da praticabilidade apenas dentro das possibilidades de interpretação, sendo importante elemento em situações de dúvida ante múltiplos significados possíveis²⁴⁶ e restrito ao domínio da competência técnico-administrativa, e não do tribunal²⁴⁷, conforme Hans-Wolfgang Arndt.

Embora a concepção de Josef Isensee da tipificação administrativa como uma ilegalidade admitida não tenha prosperado, sua explicação como a principal causa da praticabilidade sendo o estado de necessidade administrativo, mecanismo autorizador de distanciamento da legalidade tributária “padrão”, ainda influencia a doutrina tributária brasileira e possui o potencial perigoso de se transformar em fundamento apriorístico de legitimação, tema que será analisado no derradeiro capítulo sobre parâmetros de controle (item 5.2).

²⁴³ ESSER, Josef. *Grundsatz und Norm in der richterlichen Fortbildung des Privatrechts*. Tübingen: Mohr, 1956, pp. 51-52, *apud* NEVES, M. *Op. cit.*, 2013, p. 69.

²⁴⁴ Trata-se de informação contida na sexta nota de rodapé do texto da autora.

²⁴⁵ DOURADO, A.P. *Op. cit.*, p. 677.

²⁴⁶ ARNDT, H.W. *Op. cit.*, pp 24-25. Trata-se de referência que está em DOURADO, A.P., *Op. cit.*, p. 677.

²⁴⁷ *Idem*, p. 27. Trata-se de referência que está em DOURADO, A.P. *Op. cit.*, p. 677.

Além disso, a propensão a ver a praticabilidade como uma espécie de interpretação teleológica da norma fiscal, o que a aproximaria da categoria de postulado na divisão tripartite das normas jurídicas, será analisada no capítulo terceiro.

Em contraposição a essa perspectiva, sobretudo apontando sua discordância na admissão de uma tipificação contrária à lei²⁴⁸ e a restrição das ponderações da praticabilidade ao domínio da competência técnico-administrativa²⁴⁹, surge a doutrina de Hans-Wolfgang Arndt, em 1983.

Esse autor procura dar conta da questão de “se as ponderações sobre a praticabilidade podem legitimar, de forma autônoma, as tipificações que simplificam os pressupostos da lei”²⁵⁰, o que o conduz a procurar “saber se a praticabilidade é um tópico com força jurídica intrínseca, e não um mero elemento de interpretação teleológica, quando justifique as tipificações de simplificação, isto é, as que vão além dos parâmetros admitidos de interpretação”²⁵¹.

Dessume-se dessa ideia que a praticabilidade envolve interpretações fora do padrão tradicionalmente aceito no Direito Tributário, o que poderia coincidir com a interpretação restritiva e presa a conceitos abstratos, universais e imutáveis, na linha dos adeptos da *tipicidade cerrada* e da reserva absoluta de lei, que então representavam a corrente dominante.

Para o jurista, metodologicamente, a aplicação tipificante seria sempre uma aplicação simplificadora da lei²⁵² o que, na linha de Josef Isensee, conduz a assumir que a praticabilidade justifica a limitação da legalidade pelo administrador, mas que tornaria irrelevante o caso da limitação criada pelo próprio legislador, conformando pressupostos e consequências de forma mais ou menos aberta, como adverte Ana Paula Dourado²⁵³.

Tal caso no Brasil, ao contrário, assume relevância, pois o sistema rígido de atribuição de competências levou a utilização de conceitos constitucionais para as materialidades dos tributos, o que torna importante analisar os limites de conformação dos legisladores complementar e ordinário para lidar com a impressão da linguagem jurídica.

²⁴⁸ *Idem*, pp. 26-27. Trata-se de referência que está em DOURADO, A.P. *Op. cit.*, p. 677.

²⁴⁹ *Idem*, p. 27.. Trata-se de referência que está em DOURADO, A.P. *Op. cit.*, p. 677.

²⁵⁰ *Idem*, pp. 8, e ss, 44 e ss, 52 e ss. Trata-se de referência que está em DOURADO, A.P. *Op. cit.*, p. 678.

²⁵¹ DOURADO, A. P. *Op. cit.*, p. 678.

²⁵² ARNDT, H.W. *Op. cit.*, p. 52. Trata-se de referência que está em DOURADO, A.P. *Op. cit.*, p. 678.

²⁵³ DOURADO, A. P. *Op. cit.*, p. 678

Todavia, o caso mais relevante, na doutrina tedesca clássica, seria o uso da praticabilidade pela administração para simplificar uma norma legal, quando a praticabilidade desenvolveria toda sua força e iria além da interpretação teleológica dominante²⁵⁴.

Arndt está de acordo com Isensee em três pontos: 1. a ‘tipificação simplificadora’ resulta de uma situação de emergência da administração de massas; 2. seu exercício restringe-se ao contexto de emergência; 3. e a tipificação parte de um *Tatbestand* de abstração e não da situação da vida real²⁵⁵.

Assim, “a tipificação não conduz a uma delimitação do *Tabestand* fiel à lei, mas a uma adequação aos custos de uma parte do programa normativo”²⁵⁶, pois a tipificação empreendida, em contradição ao sentido próprio do termo, opta por esquematizações e generalizações que, longe de moldarem tipos para um pressuposto de fato, fato gerador abstrato ou hipótese de incidência, maleável e adaptável às nuances das relações sociais, fecha a interpretação com o uso de ficções e presunções.

Deixando-se esse ponto que será bem explorado por Misabel Derzi, com Ana Paula Dourado é possível concluir que a posição de Arndt é oposta à de Isensee, pois esta contrariava a lógica jurídica e o Direito, ao admitir um espaço de não-direito.

Arndt, então, chama o fenômeno a ‘tipificação administrativa de relativização’ da legalidade, não admitindo, contudo, uma tipificação judicial²⁵⁷. Para ele, resta aos tribunais, como órgãos de controle, a ponderação, se as vantagens da ‘tipificação administrativa’ não são ultrapassadas pelas desvantagens²⁵⁸, atraindo-se o controle segundo a proporcionalidade — um dos parâmetros de validade da praticabilidade conforme se verá no item 5.4—e o reconhecimento de uma ampla margem de livre apreciação administrativa²⁵⁹, — algo que já se refuta, pois existe, sim, a indeterminação não deve levar à discricionariedade.

Fica por ser respondida a questão do quê legitimaria juridicamente a ‘tipificação’ e, em consequência, a praticabilidade. Não seria, apenas, o estado de necessidade, que

²⁵⁴ ARNDT, H.W. *Op. cit.*, pp.-85-88. Trata-se de referência que está em DOURADO, A.P. *Op. cit.*, pp. 678-679.

²⁵⁵ DOURADO, A.P. *Op. cit.*, p. 679.

²⁵⁶ ARNDT, H.W. *Op. cit.*, pp.51-52. Trata-se de referência que está em DOURADO, A.P. *Op. cit.*, p. 679.

²⁵⁷ DOURADO, A.P. *Op. cit.*, p. 679.

²⁵⁸ ARNDT, H.W. *Op. cit.*, pp. 98-99. Trata-se de referência que está em DOURADO, A.P. *Op. cit.*, p. 679.

²⁵⁹ DOURADO, A. P. *Op. cit.* 679.

seria um ponto de partida na análise²⁶⁰, uma causa fática justificadora para a adoção do mecanismo de praticabilidade.

Em uma leitura mais complexa do fenômeno, Arndt verifica que o fim de todas as leis é o de serem aplicadas e executadas, devendo o legislador conformar as normas de modo praticável, o que levaria a legitimar a ‘tipificação’ no princípio da adequação ou conformação à lei, expressão alemã para o que se chama corriqueiramente no Brasil de princípio da legalidade.

No conteúdo do princípio da adequação à lei ou da legalidade tributária, passam a estar contidos tanto um dever de estipulação de leis proporcionais a seus fins com encargos fiscais sem exagero, quanto um dever de prever leis executáveis, pois do contrário não haveria adequação a seus fins fiscais²⁶¹.

Por último, a própria igualdade tributária legitimaria a ‘tipificação’, pois

“o legislador procurar realizar esta exigência constitucional (da igualdade na aplicação da norma) através de uma descrição do *Tatbestand* tão exacta quanto possível, e o aplicador da norma procurar retirar as consequências, através de uma aplicação individualizadora tão exacta quanto possível. Esta tipicidade (*Batbestandsmässigkeit*), entendida ao nível da confirmação legal e da aplicação da mesma, não é um direito em si, mas um meio para o fim da realização da norma igual e não arbitrária”²⁶²

Os conflitos verdadeiros seriam entre legalidade e igualdade, entre legalidade e execução atempada, solucionados pelo tópico da praticabilidade. O princípio da praticabilidade, por exemplo, serve de intermediário, resolvendo a favor da igualdade possível (proibição de arbítrio) sobre um entendimento restritivo da legalidade²⁶³.

Com isso, fica claro que, a partir de uma dimensão mais abrangente da praticabilidade, levando-se em conta aspectos gerais da tributação e das finanças públicas, os dogmas da tipicidade cerrada e da reserva da lei devem ceder espaço a outros argumentos.

O jurista diferencia duas situações. A primeira seria aquela em que o próprio legislador diminui as exigências de determinação legal no Direito Tributário, hipótese na qual existiria verdadeira atribuição de margem de livre apreciação para a administração, cabendo a ela ponderar a igualdade através do tipo e a igualdade individual, nas suas palavras.

²⁶⁰ DOURADO, A.P. *Op. cit.*, p. 680.

²⁶¹ *Idem*, pp. 680-681.

²⁶² ARNDT, H. W. *Op. cit.*, pp.85-86. Trata-se de referência que está em DOURADO, A.P. *Op. cit.*, p. 681.

²⁶³ *Idem*, pp. 27-28. Trata-se de referência que está em DOURADO, A.P. *Op. cit.*, p. 682.

A segunda seria a interpretação pelos tribunais que gere a ‘tipificação’, pois para Hans-Wolfgang Arndt, se a praticabilidade é aceita pelos tribunais como princípio, a necessidade de uma interpretação unitária no direito, implica que “o tópico da praticabilidade pode ser usado contra a letra da lei, também pelos tributais”²⁶⁴

Para Ana Paula Dourado, o alemão “não reconhece a legítima abertura da disposição legal considerando uma margem de livre apreciação às instâncias de aplicação do Direito”²⁶⁵, o que advém de uma incompreensão reduzida do fenômeno da indeterminação da linguagem, como decorrência natural do processo de conhecimento²⁶⁶.

Entretanto, Arndt, no fundo, desenvolve duas facetas da praticabilidade. Para a primeira e ligada a sua força máxima, a praticabilidade seria “princípio constitucional que resolve a tensão entre justiça possível/execução atempada e justiça individualizada”, porque promove a tipificação; mas ainda, com força moderada e aí está a segunda faceta, é “elemento de interpretação teleológica que orienta a interpretação da norma legal em concreto e o conteúdo da norma administrativa tipificante”²⁶⁷.

Ou seja, a ideia de praticabilidade como mecanismo redutor de complexidade, como algo que vai determinando o conteúdo dos textos jurídico-tributários em mais de um momento no processo de interpretação e aplicação do Direito, está pressuposta na teoria de Hans-Wolfgang Arndt, faltando a ele um desenvolvimento melhor dos seus critérios de uso e dos limites a ela, pois ainda a considera como uma ilegalidade necessária.

Como conclui Ana Paula Dourado, Arndt não entra em ruptura com Isensee, adotando praticamente todos seus pressupostos, inclusive na busca do “estado de necessidade” como uma legitimação externa ao que chama de atuação administrativa contrária à lei. Somente avança na admissão da tipificação judicial.²⁶⁸

Contemporaneamente, a Administração Tributária deve se esmerar em reduzir os conteúdos de indeterminação da linguagem jurídico-tributária, uma faceta da praticabilidade. No próximo tópico, constatar-se-á como a doutrina espanhola lida com a temática, para, finalmente, chegar-se às análises que vêm sendo empreendidas no Brasil.

²⁶⁴ DOURADO, A.P. *Op. cit.*, pp. 682-683. A autora cita, ao tratar do tema, a seguinte passagem da obra do alemão: ARNDT, H.W. *Op. cit.*, p. 29.

²⁶⁵ DOURADO, A.P. *Op. cit.*, p. 685.

²⁶⁶ Embora já citado, apenas para recordar, é o caso que se dá na situação em que o conjunto dos argumentos legais nunca garante ou justifica apenas um e só resultado em casos importantes ou difíceis (COLEMAN, J.; LEITER, B. *Op. cit.*, p. 371).

²⁶⁷ DOURADO, A. P. *Op. cit.*, p. 686.

²⁶⁸ *Idem*, pp. 682-683.

2.3 Os aportes da doutrina espanhola: a praticabilidade, sobretudo, como uma questão de simplificação da normativa tributária e a mitigação dos efeitos da capacidade contributiva

Os juristas espanhóis identificam a crescente complexidade da normativa tributária, reconhecendo a necessidade de sua simplificação.

Diversamente dos alemães, porém, a ênfase não é na existência de uma ilegalidade necessária e tolerável, mas no reconhecimento de que a capacidade contributiva, se for levada às últimas consequências, como uma exigência de tratamento tributário individualizado em qualquer circunstância e para qualquer contribuinte, traria mais complexidade para o sistema tributário do que a propalada justiça que se espera com esse princípio.

Como se verá, sobretudo para o imposto sobre renda espanhol, permite-se uma flexibilização nessa concepção da capacidade contributiva como exigência de uma justiça individualizada, admitindo-se técnicas de quantificação do tributo por regimes simplificados e por avaliação objetiva, desbordando-se de uma preocupação particularizada com a definição do fato gerador do tributo.

Isso permite aportes interessantes para criticar a ideia de capacidade contributiva como valor-fonte ou princípio de prelação axiológica no sistema constitucional tributário, como será feito no quarto capítulo da tese.

Tomando-se o pensamento de um dos maiores tratadistas do Direito Tributário espanhol, José Juan Ferrero Lapatza, tem-se que, realmente, a premissa de que se parte é a inútil complexidade da normativa tributária, pois:

“nenhum especialista pode ignorar, por exemplo, e segundo já disse em outras ocasiões, a cara mais injusta de umas leis fiscais, desde logo, de costas ao princípio da igualdade; de umas leis cheias de exceções, de extensões, de regimes especiais; de normas ditadas por e para a propaganda eleitoral; de normas que declaram hoje justo o que amanhã declaram injusto, procurando assim as mais absurdas e injustas discriminações” [tradução livre]²⁶⁹.

²⁶⁹ LAPATZA, José Juan Ferrero. *La simplificación del ordenamiento; una idea general que debe concretarse: la base imponible*. In: TORRES, Heleno Taveira (org.). *Tratado de Direito Constitucional Tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 86.

Tal aporte teórico critica a complexidade da legislação tributária, além do dogma economicista da racionalidade esperada e da possibilidade de modelos ideias puros serem implementados, bem feita contemporaneamente por Vito Tanzi.

Explica-se, assim, que a complexidade da normatividade tributária se deve, além das relações massificadas que o Direito Tributário encerra e da relativa indeterminação dos textos jurídico-tributários pela imprecisão natural da linguagem humana, à influência que a política gera na criação de normas jurídico-tributárias gerais em regimes fiscais específicos, muitas vezes atendendo a interesses de classe próprios de classes de contribuintes.

Nesse sentido, toma contraposição cara à tradição ibero-americana, comparando os métodos da estimação/avaliação direta e da estimação/avaliação objetiva ou indireta da tributação.

A diferença entre as duas medições está em que, pela primeira, a lei ordena a mediação imediata da magnitude eleita como base, e por tanto, da realidade ou fato que se mede (como a renda ou o valor de um bem); enquanto, pela segunda, a medida da base não se atinge diretamente, mas utilizando índices, módulos ou dados mais distanciados da realidade ou fato que se mede, uma das facetas admissíveis para a praticabilidade.

Avançando o raciocínio, para o jurista, a complexidade da normativa tributária adviria, no caso espanhol, da tendência em se considerar o método de estimação direta como o constitucionalmente mais plausível e adequado à tributação – sobretudo, por concretizarem em maior grau igualdade e capacidade contributiva.

Isso colocaria o método simplificado de estimação objetiva como algo de duvidosa constitucionalidade, assumindo-se que o valor-fonte do sistema tributário seja a capacidade contributiva e dando-lhe uma prelázia axiológica insuperável, o que reduz consideravelmente a adoção de técnicas de simplificação.

A indeterminação parcial da linguagem jurídica e a variedade das relações socioeconômicas permitem que se estipule, na linha de César García Novoa, que a complexidade tributária vem, em algum grau, do desenvolvimento do princípio constitucional da capacidade econômica e das dificuldades técnicas para sua aplicação, mormente por se seguir “identificando a realização da capacidade econômica com a

necessidade de individualizar sempre e de modo pormenorizado dita capacidade subjetiva”²⁷⁰.

No mesmo sentido, José Juan Ferrero Lapatza pontua que, na tradição do Direito Tributário, tende a se louvar a estimação, avaliação ou mediação direta, eis que revelaria mais claramente qual a verdadeira capacidade contributiva de cada contribuinte²⁷¹.

Entretanto, ele demonstra que, ao longo da história da Espanha, a avaliação indireta preponderou na determinação da base de cálculo, antes as dificuldades em se valer de um método de mediação direta²⁷².

Com isso, relegava-se a plena concretização da capacidade contributiva a um esforço de prognose legislativa e de concretização administrativa, mediada por circunstâncias jurídicas e fáticas nem sempre superáveis.

Tem-se, então, a ênfase estrita na capacidade contributiva como um erro, do ponto de vista da metódica constitucional:

“sempre, em nossa opinião, o princípio da capacidade econômica não pode opor-se à existência de tal tipo de impostos – Impostos sobre magnitudes ou valores médios e potenciais –, que, conjugam, pelo contrário, as exigências do princípio da capacidade com as de uma ação possível, eficaz e econômica da Administração e com a de uma mínima intervenção na esfera dos particulares propiciada sempre desde a ótica da liberdade individual. Valores todos eles, de eficácia, economicidade, não ingerência, que também se vêm refletidos no texto constitucional”²⁷³[tradução livre].

Embora um argumento histórico precise ser ponderado com outros, ele fomenta o ônus argumentativo necessário para defender-se um modelo de igualdade particularista.

Há que se constatar, ainda, que Alfredo Augusto Becker, vaticina que as análises críticas da tributação da época em que escreveu seu *Teoria Geral do Direito Tributário*, apontavam que, ao contrário do que fora concebido pelos financistas clássicos, o caminho racional era abandonar o método da avaliação direta da renda e do capital pelo da avaliação indireta, “isto é, pelo sistema de tributação de fatos que sejam verdadeiros *signos presuntivos* de renda ou capital, porque racionalmente escolhidos à luz de critérios científicos”²⁷⁴.

²⁷⁰ NOVOA, César Garcia. *Los métodos de simplificación fiscal en la experiencia latinoamericana: referencia comparativa a los casos brasileño y argentino*. In: “Revista de Contabilidad y Tributación del Centro de Estudios Financieros”, n. 59, Madrid, out./2003, p. 69.

²⁷¹ LAPATZA, J.J.F. *Op. cit.*, p. 87.

²⁷² *Idem*, p. 88.

²⁷³ *Idem*, p. 89.

²⁷⁴ BECKER, A.A. *Op. cit.*, p. 504.

Com espeque em Louis Trotabas, afirma-se que o sistema de avaliação direta da base econômica de incidência (renda ou capital) é um “processo arcaico, bárbaro e frequentemente menos seguro para descoberta da verdade” e a utilização da declaração do contribuinte sujeita à comprovação é uma “fórmula primitiva, para não dizer infantil”²⁷⁵.

Nessa toada, é a própria praticabilidade e a certeza das regras jurídicas, segundo Alfredo Augusto Becker, que levaram o legislador a adotar signos econômicos ou signos jurídicos, na hipótese de incidência, “cuja existência faz presumir a existência de determinado gênero e espécie de renda ou capital”²⁷⁶.

Por outro lado, seguindo um raciocínio economicista, José Juan Ferrero Lapatza concluiu que a avaliação indireta teria nítidas vantagens institucionais, inclusive a de privilegiar empresários, em específico, e contribuintes, em geral, mais diligentes, pois a tributação com base em médias, padrões e estimativas indiretas, torna-se fiscalmente mais suportável por aqueles que, na prática, são mais eficientes economicamente.

A avaliação direta, ao contrário, fia-se em um mito economicista: o de que é possível a mediação exata da capacidade de cada um e da aplicação a cada um de um imposto que grave exatamente sua capacidade²⁷⁷. Fia-se ainda na ilusão da possibilidade de a linguagem jurídica capitar a realidade socioeconômica sempre e para todas as situações.

Enfatize-se que a impossibilidade é dupla.

A uma, não se concebe, na complexidade das relações socioeconômicas, gravar uma grandeza econômica que corresponda, exatamente, ao que cada um pode contribuir, como se pretenderia entre aqueles que dão eficácia máxima à capacidade contributiva subjetiva. Tal esforço não encontraria guarita na realidade e seria um estado de coisas apenas desejável, raramente concretizável.

A duas, ainda que fosse possível, no momento do estabelecimento das normas jurídico-tributárias, sobretudo na determinação da matéria, não é raro que a imprecisão da linguagem impeça a realização da capacidade contributiva na conceitualização e na regulação legais utilizadas.

²⁷⁵ TROTABAS, Louis. *Reforma Fiscal*. In: “Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública”, Madrid: vol. II, 1952 o, 196, *apud* BECKER, A.A. *Op. cit.*, p. 201.

²⁷⁶ BECKER, A.A. *Op. cit.*, pp. 584-585,

²⁷⁷ LAPATZA, J.J.F. *Op. cit.*, p. 90.

José Juan Ferrero Lapatza critica, acentuadamente, a falta de critérios racionais pela teoria tributária na estimação direta, pois nada pode justificar que se escolham, por exemplo, alíquotas para tributos que vão de 15,3214% a 86%, e que isso represente o atingimento da capacidade contributiva de cada classe de contribuintes²⁷⁸.

A capacidade contributiva, assim, é um estado ideal de tributação sob medida, mas que encontra obstáculo nas limitações cognitivas dos legisladores.

Não existiria fundamento racional, do ponto de vista da racionalidade estritamente jurídica, para se chegar a esses números da capacidade contributiva real, como bem notou o autor.

É certo que, na atualidade, com o desenvolvimento da ciência econômica, da neurociência e da epistemologia, já se cogita de uma alíquota ideal acima da qual os contribuintes perdem o estímulo para cumprir as obrigações tributárias²⁷⁹, mas esses avanços não permitiram, ainda, fixar parâmetros seguros e definitivos sobre como dimensionar a carga tributária que cada classe de contribuintes ou contribuinte pode, realmente, suportar.

Por isso, o autor propõe, aproximando-se de uma concepção contemporânea de princípio como atingimento possível de um estado ideal de coisas, que a estimação se aproxime da capacidade contributiva, em diversos e variados graus²⁸⁰.

É correto afirmar que “não existe uma mediação exata da capacidade através da estimação direta e uma mediação inexata da capacidade através da estimação objetiva da base. Ambas respondem a distintos graus de aproximação à realidade, à riqueza que se queira medir e tomam como medida a capacidade sem que se possa estabelecer uma diferença radical, mas de grau, entre elas”²⁸¹.

Como tem sido comum nas questões sobre limites entre capacidade contributiva e praticabilidade, Lapatza toma como exemplo o imposto sobre renda espanhol, para identificar quatro espécies de estimações ou avaliações: a estimação objetiva por módulos

²⁷⁸*Ibidem*.

²⁷⁹ Há algum tempo, estudos empíricos tentam demonstrar as alíquotas que inviabilizam a tributação, pois a partir delas sua eficácia reduziria drasticamente, instaurando-se um quadro em que os contribuintes tentariam fugir da exação, de variadas formas. O fenômeno estudado na economia sob o nome da *Curva de Lafer*, revela, assim, de país a país, de tributo a tributo, o ponto em que o aumento de alíquotas se torna improdutivo (FILLIPO, L.G. *Op. cit.* p. 143. Mais recentemente dois economistas, analisando o sistema tributário norte-americano, colocaram como alíquota limite algo próximo a 33% (ROMER, Christina D.; ROMER, David H. *The Macroeconomic Effects of Tax Changes: Estimates Based on a New Measure of Fiscal Shocks*. In: “American Economic Review”, Jun./2010, pp. 763-801).

²⁸⁰ LAPATZA, J.J.F. *Op. cit.*, p. 90.

²⁸¹*Idem*, p. 91.

(empregados, metros quadrados etc.), a estimativa objetiva sobre rendimentos brutos, a estimativa direta simplificada e a estimativa direta normal ordinária²⁸².

O real alcance da capacidade contributiva é menor do que a doutrina brasileira parece querer sugerir:

“(...) o legislador, como sabemos, não pode tomar como base medida de uma realidade que não revele, em absoluto, nenhum tipo de capacidade econômica. Mas ninguém nunca disse que um bem ou uma atividade econômica não podem considerar-se – em si mesmas e com independência de seus rendimentos – como riqueza suscetível de imposição. E que, como tal, a riqueza não possa ser gravada, tomando em consideração o valor, real, médio ou potencial do bem ou seus rendimentos”²⁸³ [tradução livre].

Na verdade, tomando-se eficiência como comodidade (para o contribuinte, obviamente), um dos vetores de uma tributação ideal na visão de Adam Smith, José Juan Ferreiro Lapatza sugere que a estimativa objetiva é ideal para aliviar a pressão fiscal sobre contribuintes com atividade econômica reduzida gerada pela manutenção de minuciosa contabilidade, com a documentação e as tarefas a ela atreladas, exigida em um modelo de avaliação direta normal e ordinária²⁸⁴. Lembre-se de que a referência à obra de Adam Smith não seria apenas acadêmica, pois se vincula a uma tradição na própria jurisprudência da Corte Constitucional espanhola em incorporar as máximas do filósofo econômico, como já apontado.

Interessante que Lapatza concluiu que a leitura da capacidade contributiva não pode ser enviesada, deslocando-se da política fiscal de simplificação tributária que tem assento constitucional na Espanha, de modo que o legislador possui um amplo campo de eleição para delimitar ou tipificar a base impositiva dos impostos que gravam as atividades empresariais e para fixar os módulos de determinação da base em cada caso²⁸⁵.

Quanto à eleição da base, tratando especificamente das empresas, tem-se que seria recomendável utilizar o resultado contábil, mas isso “esconde uma generosa fonte de dúvidas e incertezas quanto às normas a aplicar, aos termos e conceitos que neles se empregam, a sua interpretação e a sua aplicação”²⁸⁶.

O reenvio às normas técnicas contábeis, que possuem fins e formas próprios, prejudica a legalidade tributária, inclusive dando poderes de conformação ao executivo,

²⁸²*Idem*, p. 92.

²⁸³*Ibidem*.

²⁸⁴*Idem*, p. 93.

²⁸⁵*Idem*, p. 95.

²⁸⁶*Idem*, pp.96-96.

que é justamente um dos problemas que os críticos da avaliação objetiva apontam para tal método.

Ademais, a segurança e a certeza do Direito ficam severamente comprometidas, “pois normas jurídicas escritas, abstratas (ao serviço da segurança) e gerais (ao serviço da igualdade) são substituídas pelos princípios geralmente aceitos em contabilidade, por normas e usos contábeis, interpretações, critérios e técnicas várias que em nada se relacionam com a regra smithiana – não somente jurídica – da certeza, a que teriam direito os agentes econômicos, os contribuintes e todos os cidadãos”²⁸⁷.

Os ajustes extracontábeis, que se dão, por exemplo, pela via de amortizações, provisões, não dedutibilidade de certos gastos e regras específicas de valoração, vistas como técnicas de aproximação à capacidade contributiva, complicam, ainda mais, a legislação tributária, frustrando-se, em algum grau, a tentativa de captação da capacidade real individualizada de cada contribuinte ou classe de contribuintes.

Complicar a legislação tributária, com o reenvio a normas contábeis, também de difícil compreensão pelo contribuinte, e que gerem incerteza na forma de aplicação pelas autoridades fiscais, desafia a segurança jurídica na dimensão da calculabilidade, impedindo que as normas jurídicas funcionem como guias de ação.

José Juan Ferrero Lapatza atesta que “a lei fiscal falta a seu dever constitucional quando deixa de regular a base com uma simples remissão ao resultado contábil”²⁸⁸.

Em interessante aporte, postula ainda que a técnica jurídica de se utilizar expedientes como as presunções relativas e as ficções, instrumentos por excelência da praticabilidade, não implica a substituição do valor real por um valor legal.

Admitir o contrário seria uma linha argumentativa errada terminológica e conceitualmente, pois “tão real é o valor de aquisição, como o normal de mercado; tão real é o benefício registrado pela contabilidade, como o benefício ou renda potencial. O legislador é livre para escolher qualquer dessas realidades para medir a capacidade econômica de um sujeito”²⁸⁹.

A estimação objetiva, assim, nada mais faria que conjugar as exigências da capacidade contributiva com uma ação possível, eficaz e econômica da Administração, interferindo minimamente na esfera particular dos contribuintes, o que o aproxima, nesse ponto, dos autores alemães.

²⁸⁷*Idem*, pp. 98-99.

²⁸⁸*Idem*, p. 100.

²⁸⁹*Idem*, p. 101.

Ao mesmo tempo que se simplifica o sistema, do ponto de vista da cobrança tributária, também se usam variações fictícias da base para evitar a evasão e a elusão/elisão ilícita de tributos.

Em defesa também do sistema simplificado como método de avaliação da capacidade contributiva, o autor afirma que um sistema que seja simples para cobrar, mas também para quem é cobrado, reduz a necessidade de manter-se contabilidade, em alguns casos; e evita a pressão indireta que poderia haver em face do contribuinte²⁹⁰.

Na definição do regime simplificado, há a supressão generalizada dos benefícios fiscais do método de estimação objetiva, como forma de se evitar a criação de dificuldades em sua aplicação²⁹¹.

A estipulação sobre rendimentos médios, além de se colocá-lo como escolha voluntária, podendo o contribuinte optar por se submeter ao regime geral, ou seja, à avaliação direta²⁹².

Na verdade, “o sistema simplificado [vem] substituir, ao mudar seu objeto, o imposto sobre o rendimento líquido efetivo por um imposto sobre rendimentos médios, um índice este de capacidade tão válido aos olhos da Constituição como o rendimento efetivo”²⁹³. Grava-se, assim, o lucro médio ou potencial.

No caso brasileiro, essa assertiva merece algum grau de reflexão, pois o conceito constitucional de renda, para ficar apenas em um exemplo, seria debatido à luz da capacidade contributiva.

Entretanto, o próprio fato de a Constituição da República Federativa do Brasil criar uma regra de competência própria para instituição de regime simplificado e unificado de tributos, abarcando o imposto de renda, demonstra que a fixação no conceito de renda merece ser flexibilizada, em alguns casos, à luz de uma interpretação sistemática do Sistema Constitucional Tributário.

De forma assertiva, José Juan Ferrero Lapatza afirma que “a capacidade econômica não é uma realidade tangível²⁹⁴. É uma qualidade. Caso se queira, é um juízo de valor. Ao se predicar para um certo sujeito uma certa capacidade, está-se atribuindo a ele a aptidão ou possibilidade de contribuir com as cargas públicas”. Arremata, dizendo que:

²⁹⁰*Idem*, p. 102.

²⁹¹*Idem*, p. 103.

²⁹²*Idem*, p. 107.

²⁹³*Idem*, p. 108.

²⁹⁴*Idem*, p. 109.

“Os tributos sobre a renda efetiva são mais fáceis de calcular na hora de seu estabelecimento por uma Lei, mas são, normalmente, mais difíceis e complicados na sua regulação positiva, em sua compreensão e em sua aplicação pelos cidadãos.

Os tributos sobre rendas médias ou potenciais implicam mais dificuldades nos trabalhos de cálculo “pré-jurídicos” que permitem seu estabelecimento, mas mais fáceis de entender e aplicar”²⁹⁵. [tradução livre]

Deve-se afastar o complexo de excepcionalidade ou injustiça sobre os regimes simplificados de estimação da base ou de algum dos seus elementos, de modo que

“a utópica pretensão de gravar ‘a cada um’ segundo sua ‘própria’ e ‘distinta’ capacidade deve ceder grande parte de suas exigências ante a exigência de um ordenamento claro e certo que proporcione segurança jurídica e probabilidades certas de cálculo econômico.

Para isso, deve ser abandonada a crença no mito de que o emprego de números converte uma ciência social em uma ciência exata ou experimental.

Para isso, o jurista há de fazer ver que somente podem ser aceitas aquelas propostas que possam refletir-se em normas claras, simples, compreensíveis, dotadas do necessário grau de abstração e generalidade que, em consequência, possam ver-se integradas sem violência no ordenamento jurídico de um Estado de Direito na organização de uma democracia”²⁹⁶

Outros autores espanhóis, porém, mais influenciados pelas contemporâneas doutrinas italiana e alemã sobre capacidade contributiva – na linha de Klaus Tipke, sobretudo – possuem outro pensamento.

Pedro Manuel Herrera Molina aponta que a tributação da riqueza disponível, desde um aspecto objetivo, exige o cumprimento de três requisitos: “a) que o gravame se restrinja aos rendimentos líquidos (aspecto material); b) que a delimitação entre os diversos períodos impositivos ou de liquidação não tenha caráter estanque (aspecto temporal); c) que se realize uma valoração adequada sem someter a tributação a rendimentos fictícios (aspecto quantitativo)”²⁹⁷.

Segundo ele, com base no magistério de Klaus Tipke, “o princípio da tributação dos rendimentos líquidos (*objektives Nettoprinzip*) seria uma exigência lógica de que o gravame recaia sobre a riqueza disponível”²⁹⁸.

²⁹⁵ *Idem*, p. 110.

²⁹⁶ *Ibidem*.

²⁹⁷ MOLINA, Pedro Manuel Herrera. *Capacidad económica y sistema fiscal: Análisis del ordenamento español a la luz del Derecho alemán*. Madrid: Marcial Pons, 1998, pp. 117-118.

²⁹⁸ *Idem*, p. 118.

Estipula-se que o legislador possa escolher técnicas como a da dedutibilidade exclusiva dos gastos necessários para obter a renda; ou um critério expansivo à luz da causalidade, segundo o qual seriam dedutíveis todos gastos originados da atividade empresarial; ou, ainda, um sistema de remissão derivado da contabilidade mercantil.

Entretanto, uma vez escolhido um conceito de renda, o legislador deveria coerentemente segui-lo²⁹⁹.

As exceções admitidas ao princípio do rendimento líquido seriam critérios de justiça estrita, a busca de objetivos extrafiscais ou razões de praticabilidade administrativa.

Antes de se analisar como se daria uma exceção por razões de praticabilidade administrativa, recorde-se que os sentidos para normas fiscais e extrafiscais está sendo revisto na doutrina, de modo que não se aceita mais, sem qualquer discussão, que norma extrafiscal seja associada a uma finalidade externa, como fez autor³⁰⁰.

É que normas fiscais seriam aquelas que distribuem o encargo tributário, enquanto normas extrafiscais seriam aquelas que induzem o comportamento. Mas na linha exposta por Paulo Victor Vieira da Rocha, reportando-se a autores alemães como Ekkehart Reimer, é possível conceber uma função indutora interna, uma indução “para o bem do fisco” (*Lenkung zum Wohle des Fiskus*)³⁰¹.

Segundo Paulo Victor Vieira da Rocha, essa função indutora interna “seria promovida tanto por normas de simplificação quanto por normas de combate à elisão e à evasão fiscal, pelo que (e aqui a diferença de visão do autor em relação a todos os demais) essa não função não seria totalmente ‘desacoplada’ da função fiscal³⁰².

Na verdade, a praticabilidade funcionaria para que a função fiscal se concretizasse faticamente.

Superando essa observação, Pedro Manuel Herrera Molina, afirma que a restrição à tributação por rendimentos líquidos, dá-se para evitar a fraude, simplificar os deveres formais ou reduzir os custos de gestão, o que demanda uma ponderação de bens jurídicos em jogo³⁰³, o que já foi feito tanto pelo Tribunal Constitucional Federal alemão, quanto pela Corte Constitucional espanhola.

²⁹⁹*Ibidem*.

³⁰⁰*Idem*, pp. 85-87.

³⁰¹ ROCHA, Paulo Victor Vieira. *Teoria dos Direitos Fundamentais: Restrições a Direitos do Contribuinte e Proporcionalidade*. São Paulo: Quartier Latin, São Paulo, 2017, p. 161.

³⁰²*Idem*, p. 162.

³⁰³ MOLINA, P.M.H. *Op. cit.*, p. 118.

O jurista espanhol identifica possíveis conflitos entre praticabilidade e capacidade contributiva na delimitação dos aspectos temporal e material. Quanto ao último, afirma, expressamente, que a estimação objetiva pode ser a técnica utilizada em decorrência da impossibilidade prática de se estabelecer um imposto por estimação direta, situação na qual considerações de praticabilidade administrativa contra a fraude prevaleceriam³⁰⁴.

Em conclusão, tem-se que a doutrina espanhola inova na discussão da praticabilidade, cogitando da possibilidade de técnicas diversas sejam utilizadas, para aferir uma capacidade contributiva faticamente dimensionada.

Recentemente, inclusive, a doutrina e a jurisprudência espanhola já esboçaram a possibilidade de controlar razões de praticabilidade em detrimento de uma busca individualizada da capacidade contributiva.

Por essas duas características, não mais se cogita da praticabilidade como uma ilegalidade necessária, incorporando-a plenamente ao Direito, o que, sob um dos marcos teóricos erigidos nesta tese, permite concluir que ela se integrou às fontes sociais do Direito.

Após esse percurso pelas teorias economicistas e de finanças públicas clássicas, pelas doutrinas alemã e espanhola, pode-se chegar, enfim, ao estudo da doutrina brasileira sobre a praticabilidade.

2.4 A praticabilidade na doutrina brasileira

2.4.1 Misabel Derzi e a praticabilidade como medidas para simplificar e viabilizar a execução das leis

Associa-se comumente ao engenho de Alberto Xavierter trazido, para o direito nacional, estudos sobre o pensamento tipológico, que, na esteia de Karl Engisch, traria “tendências para o real, para o total, para o específico, para o individual, para o determinado, para o individual”³⁰⁵

³⁰⁴*Idem*, p. 119.

³⁰⁵ DOURADO, A.P. *Op. cit.*, p. 538.

Misabel Derzi, posteriormente, mesmo advogando que o tipo fechado é uma contradição e impropriedade, na linha da mudança que Karl Larenz fez em sua teoria, propôs a expulsão do campo tributário, tanto do tipo, quanto do conceito indeterminado, pois nele deveria prevalecer conceitos fechados ou que possam ser fechados³⁰⁶.

Ambos os autores brasileiros parecem se fiar na crença de que o Direito Fiscal “vive da palavra do legislador ... [trazendo] a promessa de que os resultados da aplicação da lei fiscal seriam totalmente previstos pelo sujeito passivo”³⁰⁷, pois essa antiga corrente pressupõe que é possível a plena apreensão da realidade por conceitos gerais e abstratos.

Embora a diferenciação entre conceito e tipo seja sem sentido conforme as premissas utilizadas por essa tese, é marcante a influência do pensamento da jurista mineira, inclusive no direito comparado, como pode ser percebida por citações que autores, como o espanhol Cesar García Novoa e a portuguesa Ana Paula Dourado, fazem ao longo de suas importantes obras.

É importante fixar que a obra da professora Misabel Derzi não é voltada, propriamente, à praticabilidade, como é a de Regina Helena Costa, abordada no próximo ponto.

Entretanto, ela trata de algo que está no cerne da praticabilidade, que é a existência de espaços para a atuação do legislador ordinário e do administrador na determinação do conteúdo das leis jurídico-tributárias, nesse contínuo que vai entre indeterminabilidade e determinação no processo de interpretação e aplicação do Direito.

Deste modo, partindo-se da ideia de que as materialidades tributárias constitucionalmente postas se revestem na forma de conceitos, elas limitariam a atuação de prognose dos legisladores complementar e ordinário, bem como, e principalmente, dos administradores, na interpretação e aplicação do Direito Tributário;

O pressuposto de que essa corrente vale, de certa forma, é a possibilidade de univocidade de sentido para os conceitos, mas se demonstrou que a imprecisão da linguagem pode levar à mudança de sentidos (mutação social ou normativa e diversidade especial) ou à existência de mais de um sentido possível para os textos jurídicos, o que reduz a coerência da teoria.

Voltando-se à obra de Misabel Derzi, constata-se que ela incorpora a expressão utilizada pela doutrina alemã para designar esse fenômeno, de transposição de um Direito

³⁰⁶ TORRES, R.L. *Op. cit.*, 2005, p. 478.

³⁰⁷ DOURADO, A.P. *Op. cit.*, p. 759.

Tributário calcado em conceitos para outro, alicerçado em torno de tipos. Trata-se do modo de pensar tipificante (*die typisierende Betrachtungsweise*)³⁰⁸.

Entretanto, a autora relaciona o nascimento de tal modo de um modo pensar 'impropriamente tipificante' às práticas desenvolvidas pela Administração na execução das leis fiscais, ensejadoras da aplicação jurídica em massa, paulatinamente chancelada pela jurisprudência alemã³⁰⁹.

A adoção dessa expressão, embora seja algo que guarde lógica com a proposta geral de sua tese de doutoramento, pode trazer uma confusão, pois não é associada, diretamente, à praticabilidade, mas a tipificação, ao adquirir um sentido impróprio, justamente de fechamento de conceitos ou tipos abertos, coincide, até mesmo, pelas citações recorrentes das obras de Josef Isensee e Hans-Wolfgang Arndt, com a preocupação de ambos os autores em a Administração Tributária atuar em espaços de indeterminação deixados pelo legislador.

Nesse particular, referindo-se a Josef Isensee, ela afirma que “enquanto a teoria do tipo tem origem nas mais altas abstrações da teoria geral e, ainda hoje, busca espaço na prática jurídica, o modo de pensar tipificante surgiu dos interesses vitais administrativos, sem alcançar, entretanto, pontos elevados de teorização”³¹⁰.

De sua afirmação de que o modo de pensar tipificante, em sentido lato, “é considerado uma técnica (ou mais uma) que torna a lei exequível” chega-se à conclusão de que ele está a serviço da praticabilidade, fomentando-se a relevância constitucional desta última³¹¹.

Ela dá como título ao capítulo seis de sua obra “a execução simplificadora da lei: praticidade ou modo de pensar impropriamente chamado de 'tipificante' no Direito Tributário”.

Relembre-se de que Misabel Derzi marca que a terceira acepção de tipo, como parâmetro criado para a execução simplificadora da lei, é diversa das duas outras acepções: tipo como nova metodologia jurídica, em contraposição ao antigo uso de conceitos classificatórios, utilizados anteriormente em larga escala na ciência jurídica; e tipo como suposto fático da norma (*Tatbestand*), como conceito rígido e delimitado

³⁰⁸ DERZI, M.A.M. *Op. cit.*, 2007, p. 318.

³⁰⁹ *Idem*, p. 319.

³¹⁰ ISENSEE, J. *Op. cit.*, 1976, p. 61.

³¹¹ DERZI, M.A.M. *Op. cit.*, 2007, p. 319.

utilizado na criação legislativa, o fato gerador, segundo expressão largamente utilizada no Brasil.

Assim, o pensamento é dito tipificante, “porque, em um trabalho precedente do aplicador da lei, são extraídas as características comuns à maior parte de uma multiplicidade de fenômenos, em tese passíveis de enquadramento na norma e formado o tipo (abstração-tipo), esquema ou padrão”³¹²

Por outro lado, é dito que é um pensar “impropriamente” tipificante, porque o Direito Tributário usa o termo, em sentido lato, “com o significado de *abstração generalizadora* (desprezo das diferenças individuais) ou *padrão* (modelo ou esquema que reproduzir ou pode reproduzir em série)”³¹³.

A esses tipos tributários faltaria a natureza de ordens fluídas, “que colhem, através da comparação, características comuns, nem rígidas, nem limitadas, onde a totalidade é critério decisivo para ordenação dos fenômenos aos quais se estende”³¹⁴.

Derzi destoa da doutrina tradicional alemã, ao estabelecer que não se trata de uma forma de interpretação do direito³¹⁵, estando mais próxima das linhas contemporâneas desenvolvidas na Espanha, em Portugal, na Itália e na Alemanha, ao propor que o modo de pensar impropriamente “tipificante” sirva para identificar quaisquer critérios padronizantes (“tipos”), esquemas e generalizações que se formam nos regulamentos administrativos, nas prescrições e normas internas das repartições fazendárias e que norteiam os atos individuais de lançamento dos tributos e, enfim, os critérios gerais inspiradores das decisões judiciais”³¹⁶.

Conforme arguta observação, embora dito tipificante, esse método gera o estabelecimento de “padrões rígidos, fechados, numericamente definidos (que tecnicamente atuam como presunções ou ficções)”³¹⁷.

Na acepção restrita do termo, em vez de tipos, os padrões se aproximam de conceitos fechados e quantificados, “em que pese basearem-se em tipos abertos, colhidos naquilo que é socialmente médio, frequente ou mais representativo”³¹⁸.

A aparente contradição está, assim, exposta.

³¹²*Idem*, p. 335.

³¹³*Idem*, p. 70.

³¹⁴*Ibidem*.

³¹⁵*Idem*, p. 67.

³¹⁶*Idem*, 321.

³¹⁷*Ibidem*.

³¹⁸*Ibidem*.

É que o modo de pensar impropriamente tipificante conduz a abstração das particularidades individuais, para colher o que é comum ou repetitivo, o que coloca em suspenso a necessidade de se buscar uma justiça fiscal particularizada, exigência que muitos teóricos colocam como insuperável, à luz de uma interpretação em sentido forte do princípio da capacidade contributiva.

Ao mesmo tempo que se está perante uma busca de um padrão médio e frequente, nota característica do pensamento tipológico, pois o tipo é um conceito de ordem, e não classificatório; a forma com a qual o Direito Tributário encerra a busca da justiça fiscal particularizada é justamente pelo uso de presunções e ficções, que operacionalmente funcionam como regras, baseadas em conceitos rígidos e delimitados, ou seja, retornando-se aos conceitos classificatórios e a um pensamento conceitual.

Diverge também da doutrina alemã tradicional, que enxerga o modo de pensar “impropriamente” tipificante ou a praticabilidade como quebra ao princípio da legalidade, uma ilegalidade necessária *a priori*, ainda que para alguns necessária e inevitável.

A autora a concebe, sim, como um “arranhão à concepção tradicional da legalidade”, mas algo que se insere, na criação do direito, na norma executiva, pelo estabelecimento de “padrões que desprezam as diferenças individuais dos casos isolados”³¹⁹ e que demanda, ao ser expressa nos variados mecanismos existentes – *presunções, ficções, estimativas, pautas* etc. -, de análises particulares de sua constitucionalidade.

Assim, explicada a expressão pensamento “impropriamente” tipificante, Misabel Derzi anuncia que o tratará de uma perspectiva vertical, pois, “tomando como base a hierarquia das normas, é útil questionar a validade da norma inferior que estabelece abstrações, tipos ou presunções com o objetivo de possibilitar a execução da norma hierarquicamente superior ... O ângulo de análise aqui é diverso, pois se considera como relevante a relação entre norma exequente e norma a executar”³²⁰.

Isso implica que a autora não se preocupa com só a dimensão horizontal da norma de praticabilidade, que seria o uso ordinário e recorrente da praticabilidade pelo próprio legislador, atrelada a essa “vocação inata e necessária da lei, a qual nasce para ser cumprida”³²¹.

³¹⁹*Idem*, 320-321.

³²⁰*Idem*, p. 320.

³²¹*Idem*, p. 325.

Ao contrário de muitos autores alemães que utilizam a expressão apenas para as presunções padronizantes empreendidas pela jurisprudência dos tribunais (“tipificação judicial”) e pelas normas, preceitos e práticas da Administração, no exercício da execução das leis tributárias (“tipificação administrativa”)³²², ela expande a utilização da praticabilidade.

Sem desconhecer que o setor onde impera o uso de técnicas destinadas à simplificação da execução das leis seja o administrativo, Misabel Derzi também considera acertado incluir, entre os mecanismos criados pelo modo de pensar impropriamente tipificante “as presunções que são padrões e esquemas generalizantes, contidas na lei e que se destinam a facilitar a execução de norma geral superior”³²³.

Isso, porque, baseando-se na concepção kelseniana de que a criação jurídica, simultaneamente, aplica o Direito, assevera que, “na medida em que a norma inferior é, ao mesmo tempo, criação e execução de norma superior, a lei que a veicula liga-se ao princípio da praticidade, tendendo a facilitar a execução daquela hierarquicamente superior e a simplificar, por antecipação, a aplicação dos próprios preceitos que edita”³²⁴.

Na dimensão horizontal, atrelada a um sentido amplíssimo do modo de pensar tipificante, “as tipificações e conceitualizações legais são genéricas e comuns a toda espécie de lei, atendendo ao difuso princípio da praticabilidade”, mas, geralmente, consideram-se constitucionais essas presunções, ficções e padronizações legais.

A análise clássica de Alfredo Augusto Becker, feito no tópico imediatamente anterior a este, sobre o tema explica essa faceta da praticabilidade no estabelecimento mesmo dos signos econômicos e presuntivos pelo legislador constitucional.

O que se coloca em análise, aqui, é a execução simplificadora continua na lei, sob o ângulo vertical, que pode ser traduzida na seguinte questão: “como ato aplicativo de normas superiores, a lei pode desconsiderar, em nome da exequibilidade, as particularidades que tenham relevância jurídica?”³²⁵

Para a autora, o tema é de especial relevância no Brasil, pois com o sistema rígido de atribuição de competências, desceu-se a pormenores que delimitariam materialmente a competência legislativa dos entes estatais tributantes³²⁶.

³²²*Ibidem*,

³²³*Ibidem*.

³²⁴*Ibidem*.

³²⁵*Idem*, p. 326.

³²⁶*Ibidem*.

Uma vez que identifica a possibilidade de as normas constitucionais, quando simplificadas, passarem por transformações, “reduzidas ou ampliadas nas leis que as executam, assim como a execução simplificadora que normas administrativas empreendem nas leis que o Poder Executivo deve aplicar”, afirma que a execução simplificadora tende à inconstitucionalidade³²⁷.

No inventário de mecanismos de execução simplificadora nos regulamentos, orientações e práticas administrativas, independentemente de normas legais ou constitucionais tenham-na autorizado, são paradigmáticas no Direito brasileiro:

- “O lançamento do imposto por estimativa, segundo o qual não são levados em conta as operações efetivamente realizadas, mas estabelece-se, administrativamente, a média presumível dessas operações, com base para a cobrança do tributo;
- A substituição tributária chamada “para frente” na qual se presume realização de operações de circulação futura, de acordo com o usual e ordinário, embora, eventualmente, ela possa não ocorrer (por perecimento ou extravio de mercadoria por exemplo);
- O imposto de renda arrecadado na fonte, que supõe a ocorrência de fato gerador “futuro”, determinando-se a devolução do tributo antecipadamente recolhido a maior, caso não se confirme, ao final do exercício base, o montante da “renda estimada”;
- Regimes especiais, em que se delegam ao Executivo a criação de pautas de valores em substituição aos preços reais das operações realizadas;
- As pautas de valores, fixadas pelo Poder Executivo, que estabelecem o valor tributável, com base no preço médio, para hipóteses de incidência do imposto sobre operações de circulação de certas mercadorias;
- As tabelas ou quadro de valores de imóveis urbanos, que servem de base para cálculo do imposto municipal sobre a propriedade predial e territorial urbana.
- As tabelas de valores de veículos automotores, que estabelecem o valor venal dos veículos usados, com base no caso padrão ou valor médio para o imposto estadual sobre a propriedade de veículos automotores.
- Lançamentos que se baseiam em índices artificiais de produtividade (aplicados especialmente no ICMS), deduzidos a partir do levantamento dos insumos, matérias-primas e produtos intermediários adquiridos pelo produtor, segundo a média da produtividade existente para o setor”³²⁸.

Recorrendo-se, ainda, à obra de Josef Isensee³²⁹, Derzi indica que muitas vezes, a Administração, assim como o Judiciário, são dirigidos pelo “primeiro caso – *Leitfall* – que passa a figurar como *clichê*, na pressuposição de que representa o caso normal, comum ou padrão”³³⁰.

A jurista empreende uma distinção analítica entre interpretação e aplicação do Direito, sendo que essa última se diferencia pela individualização do processo hermenêutico, “através do exame do caso isolado e de sua compreensão segundo a norma.

³²⁷*Ibidem*.

³²⁸*Idem*, pp. 330-335.

³²⁹ ISENSEE, J. *Op. cit.*, p. 26.

³³⁰ MISABEL, M.A.M. *Op. cit.*, p. 335.

Tal compreensão depende dos critérios, das características conceituais previstas na norma”³³¹.

Pode-se entender que a autora segue a linha da indissociabilidade entre compreensão, interpretação e aplicação do Direito. Mas o que a preocupa é estabelecer quais as particularidades da aplicação do Direito são inauguradas pelo modo de pensar ‘impropriamente tipificante’, ou seja, pela praticabilidade.

Em primeiro plano, tem-se que a praticabilidade gera o abandono da individualidade da aplicação, pois, ao propiciar a aplicação em massa, pela substituição do caso isolado concreto, por um esquema ou padrão, “ não coloca o fato isolado real sob o critério amplo e abstrato da norma, mas sob um outro padrão, previamente construído e que corresponde a uma redução da abstração da norma a um concreto mais próximo. Esse padrão é uma abstração bem mais próxima da concretude do fato isolado que a abstração normativa”³³².

Em segundo lugar, estabelece que esse modo de pensar bloqueia a interpretação, em virtude do uso de “conhecimentos definitivamente armazenados e estagnados”, estancando-se “as possibilidades de atendimento às particularidades do caso isolado, mesmo quando sejam juridicamente relevantes, substituindo-se os critérios abstratos da norma e a diversidade do fato individual por um padrão redutor, numa igualação plena de vários casos distintos”³³³.

Assim, Derzi afirma que

“a interpretação de uma norma tem como meta a aplicação individual, enquanto o modo de pensar padronizante, ao contrário, objetiva a aplicação em massa da lei. As pautas de valores, autorizadas ou não pela lei, são utilíssimas para a simplificação da execução, além de necessárias à uniformidade na aplicação do Direito. Entretanto, não configuram mera interpretação para aplicação individual da lei. Nada têm de individual, pois são presunções gerais, comuns a grupos, que possibilitam a aplicação massificante da norma, com desprezo das diferenças individuais relevantes do ponto de vista legal”³³⁴.

A praticabilidade, então, ao estabelecer aplicação uniforme e rígida de uma multiplicidade de casos, distancia-se da aplicação individual do Direito que o pensamento tipológico, no sentido próprio, objetiva conseguir³³⁵.

³³¹*Idem*, p. 332.

³³²*Ibidem*.

³³³*Ibidem*.

³³⁴*Idem*, p. 333.

³³⁵*Idem*, p. 336.

Após pontuar justificações e objeções ao uso do modo de pensar “impropriamente” tipificante³³⁶, Derzi empreende esforço para conciliar praticabilidade, legalidade e justiça.

Suas conclusões podem ser sumariadas nas seguintes ideias:

1. como admite que a legalidade tributária pode ser afetada pelo uso do raciocínio padronizante, estabelece que deve ser a lei, e não um ato infralegal, o veículo normativo para fixação de presunções, somatórios e pautas de valores, para que haja uma aplicação da lei em massa;
2. por razões técnicas, a legalidade rígida, que se dá pelo estabelecimento de presunções, esquemas e padrões, pode ser reconduzida a um pensamento tipológico e a uma aplicação não massificada, de modo que a declaração da vontade do contribuinte pode substituir a declaração de vontade da lei;
3. entretanto, o Direito Tributário pode e deve conduzir a vontade do contribuinte para orientações, limites e valores administrativamente estabelecidos para obstar evasões e elisões ilícitas³³⁷.

Exemplares de mecanismo que atendem a esses princípios de legitimação da praticabilidade seriam os lançamentos por declaração e por homologação, alternativas à aplicação em massa das leis tributárias³³⁸.

Retoma ela sua linha teórica de considerar perigoso efeito existente nomodo de pensar ‘impropriamente tipificante’ em deformar materialidades tributárias, fenômeno que identificou ter ocorrido pela interpretação originária do STF acerca da substituição tributária progressiva, ao não considerar obrigatória a devolução da base de cálculo apenas estimada e não ocorrida.

O ICMS teria se transformado, a seu juízo, em um imposto sobre as compras do contribuinte varejista, em outros sobre capital, mas, em qualquer das situações, a legalidade tributária não poderia ter cedido à praticabilidade³³⁹.

Conclui-se finalmente, que a praticabilidade não tem primazia sobre a justiça, que é sempre individual para ela, o que indiretamente tem a ver com a postura de fechar os conceitos³⁴⁰.

Não obstante os avanços teóricos que a obra da jurista realiza, sobretudo a partir de uma análise criteriosa e profunda do pensamento de Josef Isensee e Hans-Wolfgang Arndt, falta-lhe dar um contorno mais nítido à praticabilidade, bem como avançar sobre

³³⁶*Idem*, pp. 332-343,

³³⁷*Idem*, pp. 357-358.

³³⁸*Idem*, p. 358,

³³⁹*Idem*, p. 360.

³⁴⁰*Idem*, p. 362.

os efeitos que a indeterminação parcial da linguagem traz para o tema, reduzindo o receio de sua utilizada pelo legislador infraconstitucional e pelo administrador.

De qualquer forma, trata-se de um notável trabalho, que serviu de base para os próximos autores a ser discutidos, começando pela obra da professora Regina Helena Costa.

2.4.2 Regina Helena Costa e a praticabilidade como aspecto da justiça tributária

Regina Helena Costa trata da praticabilidade diretamente, em uma das obras mais relevantes sobre o tema.

Ela segue o caminho trilhado por Misabel Derzi, começando pela rediscussão da tradição da tipicidade fechada que, “tal como exposta por Alberto Xavier e secundada por boa parte da doutrina, não resiste a críticas diante do radicalismo que estampa”³⁴¹, por dois argumentos principais.

A um, ao tentar banir tipos ou conceitos abertos do Direito Tributário, seria possível chegar à “conclusão de que o atendimento aos princípios da segurança jurídica e da legalidade, que se servem do conceito de tipos fechados, exclui a observância dos primados da justiça, da isonomia e da capacidade contributiva, uma vez que estes são atendidos pelos tipos ou conceitos abertos”³⁴².

A dois, e nesse ponto há avanço ao que afirma a professora Misabel Derzi, “a linguagem jurídica não pode prescindir da adoção de tipos ou conceitos abertos, diante da textura aberta que lhe é própria”³⁴³.

Nesse segundo aspecto, deixa claro Regina Helena Costa que, mesmo havendo predominância de conceitos determinantes no Direito Tributário, o uso de tipos é inafastável, inclusive na definição de espécies tributárias³⁴⁴.

³⁴¹ COSTA, R.H. *Op. cit.*, p. 47.

³⁴² *Ibidem*.

³⁴³ *Idem*, p. 48.

³⁴⁴ *Ibidem*.

Ademais, além de tipos e conceitos fechados, seriam técnicas de expressão utilizadas pelas leis tributárias, de conceitos jurídicos indeterminados, cláusulas gerais e normas em branco, categorias intermediárias entre as duas outras espécies.

Quanto à natureza da praticabilidade, como será melhor delineado no item terceiro capítulo, pode-se dizer que seria ela, antes de tudo, uma categoria lógico-jurídica, já que antecederia o próprio Direito posto, correspondendo a uma exigência do senso comum³⁴⁵, mas que os expedientes que visam a adequar a execução das leis tributárias, “abrangidos em normas constitucionais e infraconstitucionais, permitem deduzir o acolhimento do princípio da praticabilidade tributária no Direito pátrio”³⁴⁶.

Deve-se registrar também que jurista identifica a praticabilidade em todas as funções estatais, merecendo dois destaques.

Primeiramente, deve o administrador público ter discricionariedade administrativa, variável em grau conforme se esteja perante conceitos, tipos ou figuras intermediárias, como “relevante expediente genericamente utilizado pela lei com vista à praticabilidade”³⁴⁷.

Em segundo lugar, embora reconheça manifestação de praticabilidade nos atos jurisdicionais, ela não pode e dar, judicialmente, pelo emprego do modo de raciocinar “tipificante” ou “padronizante”³⁴⁸, pois na linha de Josef Isensee, não caberia ao poder judiciário aplicar a lei de ofício, a milhares de casos, mas apenas casos individualizados, em processos judiciais, cujos fins são a proteção jurídica individual³⁴⁹.

Ao contrário de Misabel Derzi, que por visar muito ao caráter difuso da praticabilidade no direito positivo brasileiro, não chega a apresentar claramente os contornos de princípio do instituto, Regina Helena Costa afirma que se está diante de autêntico princípio.

Isso porque são traços característicos da praticabilidade: o elevado grau de generalidade e abstração, irradiando efeitos sobre múltiplas normas; b) contempla valor considerado fundamental para a sociedade: a execução adequada das leis tributárias³⁵⁰

Além do mais, cogita-se a praticabilidade como desdobramento ou decorrência do princípio maior, considerado essencial ao Direito Público, o da supremacia do interesse

³⁴⁵*Idem*, p. 53.

³⁴⁶*Idem*, p. 54.

³⁴⁷*Idem*, p. 66.

³⁴⁸*Idem*, p.74.

³⁴⁹*Idem*, p. 75.

³⁵⁰*Idem*, pp. 92-93.

público sobre o privado, também conhecido como princípio da finalidade pública ou do interesse coletivo.³⁵¹

Nas conclusões finais de sua tese, a autora alça a praticabilidade a valor constitucional, “porquanto dedutível de princípio constitucional de maior grandeza, qual seja, o da supremacia do interesse público sobre o privado”³⁵², o que parece apenas uma opção para realçar ainda mais a importância da praticabilidade como categoria jurídico-positiva.

Embora pareça mais coerente fundamentar a praticabilidade em algum outro ‘princípio’ do que foi feito pela doutrina e jurisprudência alemãs tradicionais e, de certa forma, por Misabel Derzi, com a invocação do estado de necessidade administrativo como causa e a ilegalidade necessária como consequência para a configuração da praticabilidade, a teoria de Regina Helena Costa merece críticas, nesse particular.

É que, conforme notou Gustavo Binnebojm tal ‘princípio’ administrativo é tributário de concepções organistas antigas e modernas, como se fosse possível conceber “um interesse público inconfundível com os interesses pessoais dos integrantes de uma sociedade política e superior a eles”³⁵³.

Além dessa fundamentação filosófica para superar a tradição da supremacia do interesse público sobre o privado como princípio, demonstra que é “incompatível com a Constituição, que traz um sistema aberto de princípios, articulados não por uma lógica hierárquica estática, mas sim por uma lógica de ponderação proporcional, necessariamente contextualizada”³⁵⁴, preconizar-se a prevalência *a priori* de interesses da coletividade sobre os interesses individuais.

Na verdade, Humberto Ávila, estabelecendo que “bem comum é a própria composição harmônica do bem de cada um com o de todos; não, o direcionamento dessa composição em favor do “interesse público”, retrata que o que chamam de *princípio* é visto, na prática, como regra de preferência³⁵⁵.

³⁵¹ *Idem*, p. 93.

³⁵² *Idem*, p. 390.

³⁵³ BINENBOJM, Gustavo. *A Constitucionalização do Direito Administrativo no Brasil: um inventário de avanços e retrocessos*. In: “RERE – Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado”, número 13, Salvador, mar./abril/maio de 2008, disponível em <http://www.direitodoestado.com.br/codrevista.asp?cod=262>, acesso em 30.10.2009, p.9.

³⁵⁴ *Idem*.

³⁵⁵ ÁVILA, H.. *Repensando o “princípio da supremacia do interesse público sobre o particular”*. In: “Revista Diálogo Jurídico”, ano 1, vol. 1, Salvador, out. 2001, disponível em http://direitopublico.com.br/pdf_7/DIALOGO-JURIDICO-07-OUTUBRO-2001-HUMBERTO-AVILA.pdf, acesso em 30.10.2009, p. 3.

Adiante, conclui-se que não se tem verdadeiro princípio nem conceitualmente, pois possui um grau normal de aplicação, sem qualquer referência às possibilidades normativas e concretas, como princípios realmente funcionariam; nem normativamente, pois não pode ser descrito como princípio jurídico-constitucional imanente³⁵⁶, na verdade, sequer como uma norma.

Na verdade, o jurista gaúcho estabelecendo que “bem comum é a própria composição harmônica do bem de cada um com o de todos; não, o direcionamento dessa composição em favor do ‘interesse público’, retrata que o que chamam de ‘princípio’ é visto, na prática, como regra de preferência³⁵⁷.

Por isso, Gustavo Binnebojm argumenta que “sempre que a própria Constituição ou a lei (desde que incidindo constitucionalmente) não houver esgotado os juízos possíveis de ponderação entre interesses públicos e privados, caberá à Administração lançar mão da ponderação de todos os interesses e atores envolvidos na questão, buscando a sua máxima realização”³⁵⁸.

Pode-se contrapor essa crítica ao pensamento de Regina Helena Costa que, mesmo afirmando que a praticabilidade decorreria da supremacia do interesse público sobre o privado, considera que esse último se traduz “na convivência harmônica entre a adequada realização da arrecadação fiscal e o respeito aos direitos dos contribuintes”³⁵⁹.

Ora, se ela pressupõe convivência harmônica, indicando que o caminho é a ponderação, é um contrassenso fundamentar a praticabilidade na supremacia do interesse público sobre o privado se, justamente ela deve ser ponderada com outros bens e princípios.

Ademais, no capítulo quarto, será demonstrado que a praticabilidade pode ser deduzida e induzida a partir de outras normas constitucionais, fruto direto ou indireto de dispositivos constitucionais.

Por último, embora não se possa imputar tal ideia à Regina Helena Costa, pois ao falar em ponderação, não se pode considerar que a praticabilidade funcione com prelácia sobre outros princípios e direitos do Sistema Constitucional Tributário, a reconstrução da praticabilidade como desdobramento ou decorrência da supremacia do interesse público

³⁵⁶ *Idem*, p. 28.

³⁵⁷ *Idem*, p. 3.

³⁵⁸ BINENBOJM, G. *Op. cit.*, pp. 10-11.

³⁵⁹ COSTA, R.H. *Op. cit.*, p. 390.

poderia chancelar argumentos apriorísticos de defesa de interesses fazendários sobre direitos dos contribuintes.

A coerência da teoria de Regina Helena Costa se revela, apesar dessa contradição, ao afirmar que se deve buscar um ponto de equilíbrio entre praticabilidade e isonomia, pois a praticabilidade é justamente “um dos meios mais importantes para realizar a isonomia passível de ser alcançada e, portanto, atingir a justiça no âmbito fiscal”³⁶⁰.

Na verdade, propõe-se que a praticabilidade promove atenuações na isonomia – para ela, um diretriz maior – e, conseqüentemente, no seu desdobramento, a capacidade contributiva³⁶¹ –, o que se revela uma contribuição interessante em fixar a praticabilidade como um aspecto da justiça tributária.

Sem afirmar expressamente isso, Regina Helena Costa recupera a dimensão da justiça tributária como uma questão de finanças públicas, e não somente da tributação.

Isso afasta a preocupação da doutrina apenas com as mitigações da praticabilidade sobre a proteção de direitos e garantias do contribuinte, erigida como núcleo fundamental da Constituição por essa doutrina, focando-se também em aspectos da tributação como um bem coletivo e que, portanto, coloca a atuação estatal de constituir, fiscalizar e arrecadar como digna de algum grau de proteção jurídica, algo a ser tratado no quarto capítulo da tese.

Com essas bases, é interessante também a postura da autora em identificar de forma ampla uma série manifestações ou instrumentos da praticabilidade, desde as abstrações generalizantes, abrangentes das presunções, ficções e indícios, de conceitos jurídicos indeterminados, cláusulas gerais, normas em branco e normas de simplificação, até outros instrumentos, como a privatização da gestão tributária e os meios alternativos de solução de conflitos tributários³⁶².

Embora ela não faça essa distinção, permite-se concluir que a praticabilidade se manifesta de duas maneiras.

Primeiramente, pela assunção da juridicidade da ‘tipificação imprópria’, ou melhor, da tentativa de se determinar melhor a realidade, expressa nas ficções e presunções, nos indícios e conceitos jurídicos indeterminados, nas normas em branco e de simplificação e, finalmente, na analogia, tendo em comum o fato de tocarem aspectos

³⁶⁰*Idem*, p. 124.

³⁶¹*Ibidem*.

³⁶²*Idem*, p. 394. Para uma análise exaustiva, ver pp. 168-210;

das regras-matrizes de incidência, tratando-se de determinação maior ou menor dos conceitos.

Em segundo lugar, existem instrumentos propriamente ditos que são criados e postos à disposição da Administração e do próprio cidadão, pelo reconhecimento da impossibilidade de uma fiscalização individualizada de cada contribuinte, causada pelo estado de necessidade administrativo.

Nesse segundo grupo, estão institutos como o lançamento por homologação, segundo o qual a declaração mesma do contribuinte já constitui o crédito tributário, e métodos alternativos ou adequados de solução de conflitos, como denúncia espontânea, compensação, parcelamento, consignação em pagamento, anistia, processo administrativo tributário, arbitragem, transação, mediação, arbitragem e conciliação³⁶³.

A lógica que chancela a criação e o uso desse último grupo é a de que “a tutela do patrimônio público, por vezes, significa resolver tais conflitos de modo mais rápido e prático, observadas as exigências legais”³⁶⁴, o que permite a superação do dogma da indisponibilidade do interesse público.

Na esteira de Heleno Taveira Tôres, tais métodos não agrediriam os princípios da legalidade, da indisponibilidade da obrigação tributária e da capacidade contributiva, porque atuariam nas hipóteses em que o cabimento de mais de uma interpretação dos textos jurídico-tributários gerariam um estado de incerteza, que justamente se quer contornar.³⁶⁵ Em suas palavras:

“Esses meios propostos serão sempre úteis para resolver conflitos baseados na interpretação do texto normativo, naquilo que não for claro e determinável, quando sirvam para resolver os problemas decorrentes do uso excessivamente prolixo, casuístico e obscuro da linguagem das normas tributárias, propositalmente ambígua e imprecisa, repleta de indeterminações e vagezas. Aplicando-se onde a Administração não tenha certeza da ocorrência do fato jurídico tributário, na interpretação dos fatos jurídicos, portanto, especialmente nos casos sujeitos a regimes de presunções, quando houver dificuldade de demarcação dos conceitos fáticos, quando não houver provas ou sejam estas insuficientes”³⁶⁶

³⁶³ *Idem*, p. 397.

³⁶⁴ *Idem*, p. 200.

³⁶⁵ Para uma análise profunda, ver TÔRRES, Heleno Taveira. *Transação, arbitragem e conciliação judicial como medidas alternativas para resolução de conflitos entre Administração e contribuintes – Simplificação e eficiência administrativa*. In: “Revista Fórum de Direito Tributário”, ano 1, n. 2, mar./abr. 2003, pp. 91-126”

³⁶⁶ *Idem*, p. 102.

Interessante observação de Regina Helena Costa em verificar que do “sempre que possível”, no texto do parágrafo primeiro do artigo 145, § 1º, e da previsão de seletividade para o IPI e ICMS (artigos 153, § 3º, I; e 155, § 2º, III, da CR/88), que a “capacidade contributiva é atenuada à vista de outros fins, quais sejam: a viabilidade da aplicação em massa da lei tributária e a eficiência na correspondente arrecadação”³⁶⁷.

A praticabilidade é uma circunstância atenuante do rigor da observância da capacidade contributiva, o que é um caminho interessante para reduzir a prelação axiológica, que outros autores, como Humberto Ávila, dão à capacidade contributiva, o que será melhor esmiuçado nos capítulos quarto e sexto da presente tese.

Por ora, apenas se afirme, com Paulo Victor Vieira da Rocha, que a capacidade econômica ou contributiva pode funcionar como regra, quando se trata do critério de eleição de materialidade do tributo, “um dever *definitivo* que se cumpre ou não, sem possibilidade de cumprimento gradual”³⁶⁸, e como *dever de otimizar um estado de tributação em que a base de cálculo dos impostos (e contribuições com fato gerador típico desses) seja a mais precisa possível medida daquele fato*³⁶⁹.

Voltando à questão da fundamentação da praticabilidade, a autora indica, além dos já apontados, uma série de preceitos (artigo 146, III, *a* e *d*; 148, 149, 150, VI todas alíneas; 150, § 7º, 154, I; 155, II, 195, I e , § § 12 e 13, CR/88, entre tantos outros), afirmando que “recentes e sucessivas emendas constitucionais, modificativas do capítulo dedicado ao Sistema Constitucional Tributário, vêm acentuara noção de *praticidade*, constituindo reflexo da crescente preocupação com o assunto”³⁷⁰.

Finalmente, ela refuta a ideia de Hans-Wolfgang Arndt, no sentido de que praticabilidade e justiça fiscal são princípios incompatíveis³⁷¹, pois, no plano hipotético, cumpre ao legislador buscar o equilíbrio entre tais noções³⁷².

Nas palavras da autora, “a praticabilidade realiza a justiça viável, exequível. De nada adianta falar numa justiça tributária inatingível, etérea, autêntico devaneio diante de um ordenamento jurídico cuja aplicação não leva em conta os valores que a compõem”³⁷³.

³⁶⁷ COSTA, Regina Helena. *Op. cit.*, p. 228.

³⁶⁸ ROCHA, Paulo Victor Vieira da. *Proporcionalidade na tributação por fato gerador presumido (Artigo 150, § 7, da Constituição Federal)*. Dissertação de mestrado apresentada ao Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário da USP, sob orientação do Prof. Titular Luís Eduardo Schoueri, 2010, p. 37.

³⁶⁹ *Idem*, p. 47.

³⁷⁰ *Idem*, p. 398.

³⁷¹ *Idem*, p. 380.

³⁷² *Idem*, p. 381.

³⁷³ *Ibidem*.

Por último, relembre-se o conceito elaborado para a praticabilidade: “as leis tributárias devem ser exequíveis, propiciando o atingimento de fins de interesse público por elas objetivado, quais sejam, o adequado cumprimento de seus comandos pelos administrados, de maneira simples e eficiente, bem como a devida arrecadação dos tributos”³⁷⁴

Por todo o exposto, embora a autora consiga realizar um esforço para vencer a pouca atenção dada ao tema pela jurisprudência e a ausência de exaustivo tratamento doutrinário³⁷⁵, falta um exercício analítico de fundamentação da praticabilidade que seja mais preciso do que ela o fez, além de uma melhor delimitação melhor do conceito e dos limites para controla-la intersubjetivamente.

2.4.3 Humberto Ávila e a praticabilidade como medida excepcional e controlável no Direito Tributário

Humberto Ávila é um dos autores que promoveu importante avanço no trato da praticabilidade no Brasil, em seu livro sobre “A Teoria da Igualdade Tributária”³⁷⁶. A questão entre particularizar e padronizar a tributação traz à lume a abrangência da justiça tributária e os limites de sua realização na prática.

Como seu objeto é a igualdade, toma-se a conclusão principal da obra e um trecho diretamente vinculado ao tema da praticabilidade como pontos de partida para a análise.

A tese principal do jurista gaúcho é a de que o Direito Tributário brasileiro é um sistema misto de justiça individual e de justiça geral. Assim,

“o Poder Legislativo pode, sim, usar padrões fiscais; eles, no entanto, ademais de refletir a média dos fatos geradores efetivamente ocorridos, devem incorporar cláusulas de equidade capazes de corrigir discrepâncias significativas entre a dimensão presumida do fato e a sua dimensão real, nos casos em que elas geram uma desigualdade que, de tão extensa e intensa, termina por atingir bens jurídicos essenciais de direitos fundamentais dos contribuintes, especialmente os direitos de liberdade”³⁷⁷.

³⁷⁴*Idem*, p. 93.

³⁷⁵*Idem*, p. 340.

³⁷⁶ ÁVILA, H. *Op. cit.*, 2008.

³⁷⁷*Idem*, p. 21.

Nesse sentido, importante estabelecer diferenças entre a igualdade particular a geral.

Aquela exige uma “relação estabelecida entre dois sujeitos, mediante a consideração de todas as propriedades particulares que os diferenciam dos demais. Trata-se uma justiça “sob medida”: cada indivíduo é tratado conforme demandas as suas características individuais e as propriedades particulares do seu caso”³⁷⁸.

Entre muitos avanços que o autor traz ao debate, um deles se revela, ao ir além de discutir a praticabilidade como uma ilegalidade necessária e mesmo dos porquês de haver um modo de pensar ‘impropriamente’ tipificante e de aquela funcionar como aspecto da justiça tributária, para analiticamente demonstrar que a lei, baseando-se na igualdade individual, “opera com classes de contribuintes, selecionando-se algumas propriedades em detrimento de outras, por meio da fixação de padrões legais (*Pauschalierungen*), de que são exemplos as tabelas, pautas ou plantas de valores”³⁷⁹.

A segunda configura uma concepção generalista da justiça, a qual “propõe a desconsideração de elementos particulares em favor da avaliação das propriedades existentes na maioria dos casos”³⁸⁰, o que se dá com uma “avaliação limitada da realidade”³⁸¹, gerando, normalmente, o uso de ficções e presunções.

Os contribuintes e a Administração tributária disputam a prevalência da igualdade particular ou da igualdade geral, mas Humberto Ávila afirma que, no Brasil, há que se falar em um *modelo de igualdade particular procedimentalizada*³⁸².

Portanto, como regra geral, “o contribuinte deve ser tratado de modo diferente na medida em que ele se diferencia dos demais; isto é, de acordo com as características particulares que dizem respeito a ele (capacidade contributiva) e ao seu caso (dimensão real do fato)”³⁸³.

Ao contrário da leitura que Regina Helena Costa faz sobre o artigo 145, §1º, da CR/88, não enxerga Humberto Ávila que o “sempre que possível” traz latente a noção de praticabilidade.

Ao contrário, como a prescrição está inserida nos princípios gerais do Sistema Tributário Nacional, a parte final do dispositivo corrobora que a Administração Tributária

³⁷⁸*Idem*, pp.78-79.

³⁷⁹*Idem*, p. 79.

³⁸⁰*Idem*, p. 84.

³⁸¹*Idem*, p. 83.

³⁸²*Idem*, p. 85.

³⁸³*Ibidem*.

busque a graduação segundo a capacidade econômica, respeitando-se os direitos fundamentais, evidencia o relevo que a Constituição quis dar à capacidade contributiva como elemento geral da tributação³⁸⁴.

Tal ideia leva a uma prelaia axiológica da capacidade contributiva e, especificamente no que toca a essa parte da obra do jurista, ele registra que “não há, nos princípios gerais, qualquer princípio contraposto ao da capacidade contributiva e relacionado à praticidade da Administração”³⁸⁵

Conclui-se, assim, que para ele, em oposição aos autores até agora estudados, não se pode, propriamente, contrabalancear legalidade, igualdade e capacidade contributiva com a praticabilidade, pois esta sequer existe como uma norma positiva ou imanente.

Uma vez mais preso a uma leitura topográfica dos dispositivos constitucionais, afirma que o artigo 150, § 7º, da CR/88, insere-se na seção relativa às limitações ao poder de tributar, e por isso se deve garantir ao contribuinte a restituição no caso de inocorrência do fato gerador. Em conclusão, “mesmo na exceção (cobrança do tributo com base em elementos presumidos), a regra (cobrança do tributo com base em elementos reais), permanece como contraponto para sua validade”³⁸⁶.

Entretanto, identifica-se que o tratamento particularizado “poderá deixar de ser feito se, por ser impossível ou extremamente onerosa a fiscalização de tributos, as particularidades dos contribuintes e dos casos não puderem ser verificadas, porque sua consideração causaria – pela falta de previsão, controle, coordenação, modicidade e conhecimento – mais generalização”³⁸⁷.

Trata-se de associar as normas que utilizam padrões fiscais (pautas, tabelas, plantas) a uma finalidade simplificadora (*Vereinfachungszwecknormen*), normas que “procuram tornar a fiscalização dos tributos mais ágil e econômica” na suposta impossibilidade ou extrema onerosidade para fiscalização cada operação”³⁸⁸.

Humberto Ávila não desconhece a validade dessas normas e, assim, da influência da praticabilidade, mas pondera que, como na tributação padronizada, opera-se com a igualdade geral “mediante consideração de elementos presumidamente presentes na

³⁸⁴*Idem*, p. 86.

³⁸⁵*Ibidem*.

³⁸⁶*Idem*, p. 87.

³⁸⁷*Idem*, p. 85.

³⁸⁸*Idem*, p. 88.

maior parte dos casos concretos”, a capacidade contributiva objetiva continua sendo concretizada na maioria dos casos³⁸⁹.

Avançando em sua linha de raciocínio, o jurista afasta a teoria de que o “princípio da eficiência administrativa” (artigo 37, CR/88), possa servir de fundamento para afastar o princípio da igualdade e da capacidade contributiva no seu aspecto objetivo³⁹⁰, com base nos seguintes argumentos.

A um, não vê eficiência como verdadeiro princípio, algo que estabeleça um estado autônomo de coisas que deva ser realizado, antes uma metanorma, norma de segundo grau ou postulado, ou seja, “uma norma que funciona como critério de aplicação de outras”, no caso em que as finalidades constitucionalmente impostas à Administração Tributária sejam realizadas de “modo eficiente”³⁹¹.

A dois, ainda que fosse visto como autônomo, a eficiência não pode criar regra de competência, mas apenas “prescreve a realização eficiente da igualdade no âmbito do poder atribuído pela regra de competência”³⁹².

Em resumo, não se pode cogitar que a eficiência, ou a praticabilidade, possam mudar o conceito das materialidades econômicas, nem que haja alteração social ou normativa substancial no contexto constitucional, pois aquela, “enfim, não autoriza o legislador a abandonar a justiça individual em nome exclusivo da justiça geral”³⁹³

A seguir, estabelece os pressupostos para padronizar: necessidade, generalidade, compatibilidade, neutralidade, não-excessividade e ajustabilidade³⁹⁴.

Tais pressupostos são intuitivos e permitem, excessos à parte fruto da prelaia axiológica que o autor dá à capacidade contributiva, o controle dos mecanismos de praticabilidade.

Aponte-se que, sob o critério da ajustabilidade, propõe uma cláusula de equidade ou de abertura, que possa evitar rigorismos na aplicação padronizada e propicie, em casos extremos, uma diferenciação concretamente justa³⁹⁵,

Seria essa uma cláusula de retorno à igualdade particular, ficando a dúvida se sua admissibilidade se daria apenas com previsão expressa na própria legislação tributária que padronize, como a possibilidade de mudança de regime tributário do imposto de renda

³⁸⁹ *Idem*, 89.

³⁹⁰ *Idem*, p. 91.

³⁹¹ *Idem*, p. 92.

³⁹² *Idem*, p. 93.

³⁹³ *Idem*, p. 94.

³⁹⁴ *Idem*, pp. 94-114

³⁹⁵ *Ibidem*, p. 105.

para as pessoas jurídicas, ainda que com limites; ou se o judiciário poderia promover o retorno à igualdade particular em casos extremos.

Parece que o judiciário poderia também intervir. Segundo o autor, pode-se deixar de seguir a padronização a um caso concreto segundo dois requisitos: “se as diferenças entre o fato presumido e o ocorrido foram de grande alcance, extensão e intensidade, ou se elas forem de uma qualidade tal, que tenham um pacto disparatado relativamente a algum contribuinte específico”³⁹⁶.

O modelo teórico se mostra procedimentalizado, pois se concebe um procedimento de fundamentação e comprovação de ambos os requisitos³⁹⁷, o que indica que, argumentativamente, o contribuinte pode mostrar a particularidade de seu caso para afastar o tratamento generalista, ou seja, a necessidade de aplicação da capacidade contributiva em preferência ou com peso maior sobre as normas padronizadas.

A padronização em si nunca será um mal, mas, sim, a “desconsideração daquilo que é essencial aos direitos fundamentais dos contribuintes sem que eles possam, mediante fundamentação e comprovação condizentes, demonstrar diferenças que sejam, relativamente a esses direitos fundamentais, relevantes”³⁹⁸.

Face a essas considerações, assume-se que contornos mais analíticos comecem a ser dados para o controle da praticabilidade, ainda que, curiosamente, por um autor que sequer a reconhece como princípio autônomo.

Expostas três grandes teorias acerca do conceito, conteúdo e limites da praticabilidade, jungidas a uma análise tradicional que a enquadra estruturalmente na tipologia das normas e retire consequências dessa classificação, parte-se para uma recente teoria que traz nova abordagem: a institucionalista.

2.4.4 A teoria institucional da praticidade tributária: uma nova abordagem na tese de Eduardo Morais da Rocha

³⁹⁶*Idem*, p. 110.

³⁹⁷*Ibidem*.

³⁹⁸*Idem*, p. 114.

A tese que Eduardo Morais da Rocha sustenta já vem enunciada no título do livro que publicou — Teoria Institucional da Praticabilidade Tributária —, e fica aclarada já no início de sua obra:

“a praticidade é uma instituição-coisa de natureza instrumental que serve a uma racionalidade de, coerentemente, dar exequibilidade a uma outra instituição-coisa, no caso, à regra de direito — ou, mais especificamente no direito tributário, à regra-matriz de incidência —, e aos grandes princípios a ele pressupostos e compartilhados comunitariamente”³⁹⁹.

O autor tenta promover uma virada institucionalista, a partir das teorias de Saint Romano, Maurice Hauriou e Neil Maccormick. Inicialmente, baseia-se no pensamento do primeiro e assume a instituição como um corpo social “cuja nota característica e a organização com existência coletiva e concreta, sendo ela uma manifestação coletiva, e não individual, da própria natureza humana”⁴⁰⁰.

Na esteira do pensamento de Thomas Bustamante, Eduardo Morais da Rocha colhe que Saint Romano nega que o direito se esgote somente no que é produzido pelo Estado, com uma realçada marca antiestatista⁴⁰¹.

De Maurice Hauriou, Eduardo Morais da Rocha colhe duas premissas importantes para seu trabalho, uma que avança e outra que se contrapõe ao pensamento de Saint Romano: a de que são as instituições que criam o direito e a de que o principal elemento de qualquer instituição é a organização que decorre do próprio corpo social, a ideia que decorre da instituição em si⁴⁰².

Trata-se de reconhecer que a coletividade compartilha ideias que, após certo tempo, são interiorizadas e personificadas dentro do corpo social. Explicando esse processo, assim se pronuncia o jurista mineiro:

“De acordo com Hauriou (2009, p.30-32), quando uma determinada parte de uma comunidade comunga de uma ideia, ela é interiorizada dentro daquele corpo social. Após esse primeiro estágio de *interiorização*, essa comunidade organiza-se por meio de órgãos por ela estabelecidos, que procedimentalizam tal ideia, criando mecanismos para a sua implementação e execução, ocorrendo o segundo estágio, chamado de *incorporação*, que levará posteriormente, a um novo e último estágio chamado de personificação, por meio de um ato de fundação”⁴⁰³.

³⁹⁹ ROCHA, E.M. *Op. cit.*, p. 1.

⁴⁰⁰ *Idem*, p. 65.

⁴⁰¹ *Idem*, p. 66.

⁴⁰² *Idem*, p. 68.

⁴⁰³ *Idem*, p. 70

O normal é que, após se atingir o estado de personificação, aquela ideia, existente apenas em estado objetivo na sociedade, seja transformado pela instituição, em ideia em estado subjetivo, dotado de personalidade jurídica, constituindo-se uma instância ou órgão de poder para dirigir e comandar, “por meio de um procedimento próprio, a vontade daqueles membros que, em determinado grupo social, comungam do mesmo ideal”⁴⁰⁴.

Continuando na análise do pensamento de Maurice Hauriou, tem-se que as instituições que passam pelas três fases – instituição, interiorização e personificação – são chamadas de corporativas, mas existem instituições que não se personificam⁴⁰⁵.

Nesse caso, está-se a tratar de uma ideia que existe objetiva e externamente ao corpo social, “sobre o qual propagará todos os seus feitos jurídicos, utilizando de empréstimo, para tanto, a força institucionalizada dos poderes organizados existentes no âmbito daquela determinada comunidade”⁴⁰⁶, denominada de instituição-coisa.

Nesse sentido, cita-se a “regra do direito”, tradução que o francês faz de *rule of law*, para dizer que, amplamente, o Estado de Direito é uma dessas instituições não personificadas, mas que se espraia pelos poderes organizados.

Por fim, ele colhe de Neil Maccormick, um teórico que também é antiestatista, que, “além do nítido caráter positivo do direito, que sempre será institucionalizado”, há “a possibilidade de um substrato mínimo moral que sirva para identificar o direito válido, ficando, dessa forma, sempre aberta a questão do valor moral do seu caráter normativo, na medida em que os fatos institucionais são também fatos interpretativos”⁴⁰⁷.

Eduardo Moraes da Rocha prefere o pensamento dos dois primeiros autores ao último, não obstante reconheça que o pós-positivismo estaria mais próximo do marco teórico de sua tese, por terem construído suas teorias nos primórdios do século passado, “atentando muito mais para o ponto de vista das instituições postas pelos criadores do direito do que para o ponto de vista normativo dos usuários das regras jurídicas e das normas morais de fundo compartilhadas socialmente”⁴⁰⁸.

Afirma ainda que a praticabilidade seria uma submodalidade de instituição-coisa, conforme a teoria de Hauriou, pois nela estão presentes os elementos apontados para essa classificação: “subjaz uma ideia metódica, racionalmente construída e comungada por uma determinada comunidade, em bases morais mínimas que sejam, e que, em função

⁴⁰⁴*Idem*, p. 71.

⁴⁰⁵*Idem*, p. 72.

⁴⁰⁶*Idem*, p. 73.

⁴⁰⁷*Idem*, p. 81.

⁴⁰⁸*Idem*, p. 84.

disso, se organiza por meio de órgãos de poder apropriados para lhe dar aplicação e execução”⁴⁰⁹.

O aporte teórico de Eduardo Morais da Rocha, assim, pelo vínculo à concepção institucionalista, não tem que lidar com a tradição de se considerar a praticabilidade como uma ilegalidade necessária, além de reduzir o ônus argumentativo de superação de prelazia axiológica da capacidade contributiva.

Das teorias já existentes, porém, ele ressalta que a praticabilidade é uma ideia em estado objetivo, alicerçando-se no próprio tratamento da doutrina alemã dachamada dimensão vertical da praticabilidade como “um modo de pensar tipificante”⁴¹⁰ e na constatação de Regina Helena Costa de que a praticabilidade está presente no exercício de todas as funções estatais, pois tanto as leis, quanto os atos resultantes de sua aplicação devem se expressar em termos exequíveis e práticos”⁴¹¹.

No quadro de complexidade premente do direito tributário, que exige dos poderes organizados, para a aplicação e a fiscalização da ocorrência das diversas regras-matrizes de incidência, faz-se necessária “a institucionalização dos mais variados mecanismos de ordem prática que tornem exequíveis os seus comandos”⁴¹².

Com isso, afasta-se daqueles que a consideram princípio, enxergando-a como uma instituição de razão instrumental.

Entretanto, o grande avanço que a tese traz, a nosso juízo, é o de reconhecer que a praticabilidade, como ideia racional em estado objetivo, absorve a confiança e a desconfiança, partindo-se da teoria de Nicklas Luhmann.

Para o sociólogo alemão, a confiança seria um mecanismo para reduzir a hipercomplexidade do mundo atual e aumentar a tolerância dos indivíduos quanto às incertezas do ambiente⁴¹³, uma confiança reflexiva, porque depositada na confiança de outras pessoas⁴¹⁴.

Entretanto, coloca a desconfiança sistemática como equivalente funcional da confiança reflexiva, uma vez que quem não confia, por restaurar toda a complexidade do ambiente, cria um estado de coisas, pelo qual “será necessário recorrer a um mecanismo capaz de reduzir tal complexidade, e tal mecanismo, no caso, seria a desconfiança”⁴¹⁵.

⁴⁰⁹*Idem*, p. 85.

⁴¹⁰*Idem*, pp. 87-88.

⁴¹¹*Idem*, p. 91.

⁴¹²*Idem*, p. 107.

⁴¹³*Idem*, p. 108.

⁴¹⁴*Idem*, p. 110.

⁴¹⁵*Idem*, p. 111.

Assim, indica como exemplos da ideia que decorre da praticabilidade, absorvendo a desconfiança no Direito Tributário preços de transferência, substituição tributária progressiva, plantas fiscais genéricas de imóveis, ‘das limitações às deduções nos gastos com educação e a lista de serviços no imposto sobre serviços de qualquer natureza’⁴¹⁶.

Em comum, esses mecanismos desconhecem a manifestação de vontade do contribuinte ou, no caso da lista de serviço para o ISS, tolhe-se a plena competência de outro ente tributante⁴¹⁷.

Por outro lado, existe um grupo de exemplos de ideia que decorre da praticabilidade, absorvendo a confiança no direito tributário, quando “ao invés de bloquear por completo a vontade do contribuinte, o Executivo e o Legislativo poderão, confiando nele, dar-lhe a opção da adoção de mecanismos simplificadores, ou ainda, invertendo os riscos, diferir para terceiro pagamento do tributo, ou mesmo, transferir para o sujeito passivo tributário todos os encargos de delimitação e apuração do fato gerador e do crédito da obrigação tributária correspondente”⁴¹⁸.

Podem-se incluir nesse rol o lançamento por homologação, a substituição tributária regressiva, o SIMPLES, a dedução simplificada no Imposto de Renda das Pessoas Físicas, o regime de lucro presumido das pessoas jurídicas e o tributo retido na fonte⁴¹⁹.

Tem-se que essa separação permite aprimorar critérios de controle, como a verificação se determinado mecanismo garante, realmente, uma escolha real entre a tributação esquematizada/geral e normal/individual.

Frise-se que o autor estabelece a impossibilidade de se considerar a praticidade como princípio, à luz da teoria da integridade dworkiana, por não ser ela um *standard* para tutela dos direitos do indivíduo, no caso do contribuinte⁴²⁰.

Contudo, crê-se que, ao contrário do que ele pontua, é possível reconstruir a praticabilidade como princípio e, inclusive, que isso é interessante para melhor controlar intersubjetivamente seu uso.

Assim, discorda-se da desqualificação que ele fez da praticabilidade, seja como princípio, seja como política (*policy*) ou meta política de eficiência, sob o fundamento de que isso implicaria com que ela funcionasse como critério exclusivo de justiça, não

⁴¹⁶*Idem*, pp. 121-153.

⁴¹⁷*Idem*, p. 154.

⁴¹⁸*Idem*, pp. 154-155.

⁴¹⁹*Idem*, p. 155-181.

⁴²⁰*Idem*, p.3.

levando os direitos dos contribuintes a sério, considerando-os apenas instrumentalmente⁴²¹.

Por último, na teoria do autor, assim como Regina Helena Costa, admite que a praticabilidade seja usada pelo Judiciário, como uma proteção ao núcleo duro dos direitos fundamentais institucionalizados ou não⁴²², conformando-se um juízo eminentemente negativo e que se operacionaliza, sobretudo pela proporcionalidade em suas três vertentes (pertinência ou adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito)⁴²³.

Com essa virada institucionalista, o autor consegue explicar problemas rotineiramente postos no meio jurídico de uma forma elegante e que aponta evolução no tema, tais como:

- “a) o motivo pelo qual, ao recorrer à praticabilidade, o Estado imprime ora ações de desconfiança, ora ações de confiança, em relação aos seus contribuintes e mesmo a outros entes federativos;
- b) as razões pelas quais determinadas comunidades legitimam, em nome da eficiência, a praticabilidade com um veio puramente utilitário, ao passo que, em outros meios comunitários, tais atitudes não são toleradas, seja porque se colocam peias a elas, exigindo uma conduta mais íntegra do Estado, seja porque, em outros casos, dá-se primazia a um garantismo exarcebado e ineficiente que com ela não se compatibiliza de modo algum;
- c) e, por fim, o porquê de determinado órgão estatal de poder organizado não se valer da praticabilidade positivamente, mas somente um juízo eminentemente negativo, ou seja, limitando a sua utilização, enquanto outros, que dela podem fazer uso mais regular para criar padrões, por exemplo, têm margens de confiabilidade sistêmicas distintas, com diversas restrições à sua aplicabilidade em maior ou menor escala”⁴²⁴

2.4.5 Suma de ideias: consolidação doutrinária

A título de consolidação das ideias apresentadas, pode-se concluir as seguintes ideias, que serão discutidas nos próximos capítulos, para verificar sua aplicação ao direito tributário brasileiro atualmente:

⁴²¹*Idem*, p. 299.

⁴²²*Idem*, p. 382.

⁴²³*Idem*, p. 387.

⁴²⁴*Idem*, pp.1-2.

1. A origem da praticabilidade se deu em estudos de filósofos econômicos e economistas, guardando relação com uma preocupação em estabelecer uma tributação racional;
2. Por conta dessa origem, não é natural, nos estudos clássicos, confrontar-se a praticabilidade com a legalidade tributária, capacidade contributiva e outros princípios constitucionais tributários ou limitações ao poder de tributar, de forma global, mas apenas pontualmente;
3. Embrionariamente, associa-se a praticabilidade à busca de maneiras eficientes e eficazes de cobrar o tributo e de repartir globalmente a carga tributária;
4. Por outro lado, os estudos nos autores clássicos enfatizam a dimensão coletiva que a praticabilidade tem;
5. Josef Isensee e Hans-Wolfgang Arndt incorporaram, doutrinariamente, a praticabilidade no Direito Tributário, formulando a expressão jurídica do fenômeno;
6. Ambos reconhecem a praticabilidade como uma ilegalidade necessária e como uma categoria lógico-jurídica;
7. Os autores também identificaram o estado de necessidade administrativo como causa da praticabilidade nos sistemas tributários;
8. Da doutrina espanhola majoritária, colhe-se a possibilidade de a praticabilidade afastar a capacidade contributiva em sentido subjetivo, como um direito do contribuinte, atendendo-se a demandas coletivas;
9. A ausência de um sistema de distribuição rígida do poder de tributar entre os entes políticos, em que o pensamento conceitual não teria cristalizado as regras de competência, torna juridicamente, para alguns autores, mais aceitável a praticabilidade;
10. Misabel Derzi introduziu na doutrina brasileira a praticabilidade como um aspecto do pensamento 'impropriamente' tipológico, chancelando-se a adoção de mecanismos de simplificação e execução em massa das leis tributárias;
11. A par do acerto ou não da dicotomia tipos e conceitos, o fato de haver variações na indeterminação da linguagem jurídico-tributária serve de base para cancelar a praticabilidade;
12. Regina Helena Costa empreende um esforço doutrinário para caracterizar e controlar a praticabilidade tributária, introduzindo a ideia de que ela é um aspecto da justiça tributária;

13. Há que se discutir, porém, os reflexos de se assumir a praticabilidade como decorrência da supremacia do interesse público sobre o privado;
14. Eduardo Morais da Rocha identifica a praticabilidade como uma instituição, uma ideia objetivamente extraída do ordenamento jurídico e que implica poder o Estado absorver a confiança ou a desconfiança no contribuinte e em terceiros.

3 CONTEÚDO E DIMENSÃO DA PRATICABILIDADE

3.1 A fonte jurídica da praticabilidade no direito positivo brasileiro e sua dimensão normativa

Para compreender-se o porquê a praticabilidade é, realmente, uma norma jurídica e aquilatar sua dimensão normativa, deve-se conceituar o que seja fonte jurídica e se valer do método de fundamentação por indução e por dedução para as normas, verificando-se como ela é extraída como norma implícita no sistema jurídico-tributário, dentro de uma perspectiva analítico-funcional.

Nesse sentido, retoma-se uma distinção que, atualmente, já se consolidou na doutrina e na jurisprudência brasileiras entre norma e formulação normativa. Tal diferenciação ainda é relevante, para se estabelecer que a praticabilidade é uma norma decorrente do contexto constitucional brasileiro, sem formulação normativa expressa.

A doutrina pátria reconhece, sem muita dificuldade, que a praticabilidade é uma decorrência implícita do sistema jurídico-tributário, mas não é uníssona e, muitas vezes, sequer estabelece de quais formulações normativas ou normas ela decorre.

Operacionalmente, à luz da teoria tripartite classificatória das normas jurídicas de Humberto Ávila, investiga-se a natureza da praticabilidade, se postulado, princípio ou regra.

Em seguida, distancia-se dessa abordagem, aproximando-se do pensamento de Frederick Schauer, com o fito de rever a praticabilidade pelas dimensões de especificidade, canonicidade e peso; e pelos efeitos concretos da norma de praticabilidade.

3.1.1 A tese das fontes sociais e a reconstrução do ordenamento jurídico pelos intérpretes e aplicadores

A tese das fontes sociais deve ser exposta, porque aponta os limites da determinação do direito, o que guarda pertinência com o tema da identificação e da

fundamentação da praticabilidade, norma implícita cujo conteúdo é disputado na doutrina e na jurisprudência⁴²⁵.

O estudo da tese, envolve, ainda aproximá-la das teorias da argumentação jurídica, que se traduz na dissecação de quais fontes formais e materiais constroem a praticabilidade no ordenamento jurídico nacional.

Em síntese, tanto a teoria das teses sociais, quanto a teoria da argumentação, revelam os possíveis desacordos entre os intérpretes e os aplicadores do Direito, como aponta Pau L. Sánches⁴²⁶, que, a nosso juízo, se estendem a qualquer um que precisa identificar qual norma jurídica deve guiar sua conduta.

Tais desacordos podem se dar quando há uma discrepância sobre quais são as fontes válidas do direito ou sobre o conteúdo das fontes⁴²⁷, ou seja, sobre o significado dos textos normativos.

A primeira espécie de desacordo traz à cena os velhos argumentos que têm marcado a disputa entre jusnaturalismo e positivismo jurídico⁴²⁸, sobre a existência ou não de uma conexão conceitual entre direito e moral.

Para o jusnaturalismo, como se sabe, existiria essa conexão conceitual, de modo que somente seria considerada uma fonte de direito válido aquilo que seja moralmente justo⁴²⁹, ancorando-se os princípios de justiça numa ordem existente, em geral, na natureza das coisas ou na natureza do próprio homem⁴³⁰.

Adeptos do positivismo, apesar das nuances entre positivistas exclusivos e inclusivos⁴³¹, afirmariam que o direito válido é o direito positivo (constituição, textos normativos, decisões judiciais precedentes etc.).

A discussão sobre o ordenamento jurídico brasileiro reenviar algumas decisões para a moral, embora interessante, não necessita ser problematizada pelos propósitos

⁴²⁵ Para um apanhado da tese das fontes sociais e suas possíveis revisões sob a ótica do pós-positivismo, ver CALSAMIGLIA, Albert. *Postpositivismo*. In DOXA, número 21, 1998, pp. 209-220; e, para um apanhado, com vários artigos, dentro de uma perspectiva analítica abarcando positivistas inclusivos e exclusivos e os chamados pós-positivista, ver SÁNCHEZ, Pau Luque; RATTI, Giovanni B. (eds.). *Acordes y desacuerdos: como y por qué los juristas discrepan*. Madrid: Marcial Pons, 2012.

⁴²⁶ SÁNCHEZ, P. L. *Los desacuerdos jurídicos: un mapa conceptual*. In: “SÁNCHEZ, P.L.; RATTI, G. B.(eds.). *Op. cit.*, pp. 23-72.

⁴²⁷ *Idem*, pp. 38-53, sobretudo.

⁴²⁸ *Idem*, p. 39.

⁴²⁹ *Idem*, p. 40.

⁴³⁰ ZIPPELIUS, Reinhold. *Filosofia do Direito*. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 141.

⁴³¹ Com Pau L. SÁNCHEZ (*Op. cit.*, p. 41), diferenciam-se as duas vertentes de positivismo, assumindo-se que a tese da separação entre direito e moral é contingente, podendo ocorrer que um ordenamento jurídico remete à moral para a resolução de um caso, “convertendo, assim, a moral (crítica), de maneira contingente, em uma fonte de direito válida”).

desta tese. Ao se pensar em dissenso sobre o conteúdo das fontes, pressupõe-se que haja consenso sobre quais as fontes válidas.

Assim, toma-se de Alf Ross o ensinamento de há uma ideologia comumente os juízes, para identificar o direito válido a embasar sua decisão judicial. Embora ele identifique esse fato entre os magistrados, pode-se assumir que a ideologia entre estes influencia a sociedade como um todo, passando a ser uma ideologia da sociedade.

Além da legislação, os precedentes, o costume e a razão ou equidade possuem espaço relevante na formação dessa ideologia comum do magistrado⁴³² ou da sociedade.

Para o jurista escandinavo, a metáfora das fontes se adequaria mais à legislação, pois das normas criadas pelo procedimento de legislação, seria possível identificar a base do Direito mais claramente⁴³³.

Com essa assertiva, Alf Ross diferenciava algo que ficou mais evidente nos últimos anos, sobretudo à luz da discussão sobre os desacordos jurídicos, diferenciando-se o que seriam as bases do direito e qual o conteúdo gerado por essas bases.

Ademais, ao considerar o precedente como um produto semifaturado a requerer acabamento do juiz⁴³⁴, adota a possibilidade de que a indeterminação sobre os textos produzidos pelas autoridades competentes gere controvérsias sobre o conteúdo do direito.

Quanto à definição de fontes do direito, trata-se de expressão ampla a abarcar tanto as fontes formais, quanto as materiais⁴³⁵. De uma perspectiva argumentativa, na linha de Fábio Shecaira e Noel Struchiner, seriam essas “quaisquer fatores que tenham influência sobre como o direito surge e se desenvolve”, enquanto aquelas são as reconhecidas oficialmente pelo ordenamento jurídico.

No caso brasileiro, por uma visão estrita que adote apenas as fontes formais, com base no art. 4º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB), estariam de fora a jurisprudência e a doutrina, algo que afigura torna despropositado atualmente. Por isso, plenamente compatível buscar, também como fontes da praticabilidade, a doutrina e jurisprudência, devendo-se tomar o cuidado apenas de evitar transposição de ‘ideias fora do lugar’ pela doutrina forjada à luz do direito comparado.

Bem identificar a praticabilidade é etapa necessária e inicial, para sob uma perspectiva do direito como prática argumentativa, tal como a teoria de Robert Alexy que

⁴³² ROSS, Alf. *Direito e Justiça*. Trad. de Edson Bini. Bauru: Edipro, 2000, sobretudo, pp. 109-105.

⁴³³ *Idem*, p. 103.

⁴³⁴ *Ibidem*.

⁴³⁵ SHECAIRA, Fábio P.; STRUCHINER, Noel. *Teoria da argumentação jurídica*. Rio de Janeiro: Ed. Puc-Rio, 2017, p. 49.

tanto influencia a doutrina brasileira, buscar-se, em seguida, mecanismos racionais de controle intersubjetivo das valorações tomadas por intérpretes e aplicadores do Direito, em casos para os quais a legislação, os enunciados dogmáticos de referência e os precedentes não trazem uma solução clara⁴³⁶. Nesse sentido,

“a teoria da argumentação não garante a resposta correta – empiricamente falando –, mas diminui a incidência da arbitrariedade. A noção de correção é procedimental e, talvez por isso, a teoria da argumentação mais em voga [justamente, a de Alexy, e a de Klaus Gunther], é tida como procedimental e incrementadora da racionalidade. A ideia moderna de justiça submete à correção racional das decisões pelas suas motivações”⁴³⁷.

No que toca especificamente à praticabilidade, a doutrina e a jurisprudência, direta ou indiretamente, consideram-na como existente no ordenamento jurídico brasileiro, ou seja, ela está na base do direito válido. Entretanto, discorda-se acerca de seu conteúdo, o que implica dificuldades para estabelecer seus limites e sua funcionalidade.

Ainda sobre as controvérsias acerca do conteúdo do direito, com Riccardo Guastini⁴³⁸, identificam-se que elas podem se dar em duas situações:

“(i) Algumas controvérsias têm por objeto a interpretação (‘em abstrato’) de enunciados normativos completos. Isso ocorre quando diversos juristas atribuem a um mesmo enunciado normativo distintos significados ou, dito de outro modo, de uma mesma fórmula normativa obtém normas diversas. Desacordos desse tipo se apresentam inevitavelmente frente a enunciados normativos sintática ou semanticamente ambíguos.(...) ii) Outras controvérsias têm por objeto a interpretação (‘em concreto’) – em particular, a extensão – de um predicado (é dizer, de um termo que denota uma classe) empregado pela autoridade normativa na formulação do antecedente da norma. Isso ocorre quando alguns juristas incluem um outro pressuposto de fato concreto (o uma subclasse de pressupostos de fato) na classe de pressupostos de fato regulados pela norma – é dizer, no âmbito de aplicação das normas, enquanto outros a excluem”⁴³⁹.

A dimensão normativa da praticabilidade é um tema polêmico, tanto do ponto de vista abstrato de se identificar de quais dispositivos normativos ela decorre, quanto do ponto de vista concreto em saber sua extensão.

O processo de conhecimento da praticabilidade envolve a dificuldade do lidar com normas implícitas, “que não podem ser referidas a nenhuma disposição normativa como

⁴³⁶ ALEXY, Robert. *Teoria da Argumentação Jurídica: a Teoria do Discurso Racional como Teoria da Fundamentação Jurídica*. 3ª ed, Rio de Janeiro: Forense, 2013, pp. 24-25.

⁴³⁷ MOREIRA, Eduardo Ribeiro. *Critérios de justiça*. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 81.

⁴³⁸ GUASTINI, Riccardo. *Para una taxonomia de las controversias entre juristas*. IN: SÁNCHEZ, P. L.; RATTI, G. B. *Op. cit.*, pp. 61-72.

⁴³⁹ *Idem*, pp. 61-62.

seu significado” e advêm de raciocínios (raramente dedutivos), “nos quais se encontram premissas muito controvertidas”, fruto, sobretudo, de teses dogmáticas⁴⁴⁰, do que é exemplo a própria origem da praticabilidade. Diferençar normas e formulações normativas e compreender as consequências daí surgidas é o que se fará no tópico seguinte.

3.1.2 Normas e fórmulas normativas

A diferenciação entre normas e fórmulas normativas⁴⁴¹, regras e enunciados, normas e proposições normativas ou simplesmente entre texto e norma⁴⁴² consolidou-se ao longo do tempo, nos âmbitos da dogmática tributária, da teoria e da filosofia do direito.

Tal distinção para ser melhor compreendida envolve saber, de fato, o que é norma.

Primeiramente, lembre-se de que existe um universo de sinônimos possíveis, Georg H. Von Wright, encontra os termos padrão (“pattern”), modelo (“standard”), tipo (“type”), regramento (“regulation”), regra (“rule”) e lei (“law”)⁴⁴³.

Curioso notar que, na tradição anglo-saxã, na qual se baseia o autor, já em um estudo da década de 1970, alguns dos sinônimos de norma, como padrão, modelo e tipo remetem aos exemplos que a doutrina tributária se vale para descrever regras ou instrumentos concretizadores da praticabilidade.

Prosseguindo-se na investigação do que sejam normas, em sentido amplo, estas podem elas ser entendidas como “certas expressões linguísticas do tipo geral que determinam o que se deve fazer *dizendo* de maneira explícita o que é devido”, conforme asseveram Jordi Ferrer Beltrán e Jorge Luiz Rodríguez⁴⁴⁴, seguindo o pensamento e a terminologia de Robert B. Brandon⁴⁴⁵.

⁴⁴⁰ *Idem*, pp. 69-70.

⁴⁴¹ VON WRIGHT, Georg Henrik. *Norm and Action. A Logical Inquiry*. London: Rouledge & Keagan Paul Ed., 1963, p.103.

⁴⁴² Cf. GRAU, Eros Roberto. *Op. cit.*, 2016, p. 106; SGARBI, Adrian. *Introdução à Teoria do Direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2013, pp. 54-56; ÁVILA, H.. *Op. cit.*, 2013, pp.33-34.

⁴⁴³ VON WRIGHT, Georg Henrik. *Norma y Acción: una investigación lógica*. Trad. por P. García Ferrero. Madrid: Tecnos, 1970, p. 22.

⁴⁴⁴ BELTRÁN, Jordi Ferrer; RODRÍGUEZ, Jorge Luiz. *Jerarquías normativas y dinámica de los sistemas jurídicos*. Madrid: Marcial Pons, 2011, p.30.

⁴⁴⁵ BRANDON, Robert B. *Making it Explicit, Reasoning, Representic and Discursive Commitment*. Cambridge (Mass.)-London, Harvard University Press, 1994, p. 23-30.

Caso sejam ditadas por autoridades reconhecidas como oficiais pela sociedade, têm-se as normas jurídicas, cujo objeto é o comportamento humano⁴⁴⁶.

Refere-se, sobretudo, às normas primárias no sentido hartiano, de modo que normas são, sobretudo, aquelas que determinam comportamentos, às quais são “agregadas sanções jurídicas com vistas a reforçar sua obediência”⁴⁴⁷.

Ao lado das normas primárias, existem as normas de estrutura ou secundárias, “que cumprem a tarefa de regular o uso de outras normas”⁴⁴⁸, que, descumpridas, podem gerar anulações das próprias normas de conduta, primariamente estabelecidas.

Trata-se de normas com especial relevância no sistema tributário nacional em virtude do tratamento peculiar da Constituição de 1988 em estabelecer as regras de competência tributária, concessivas do poder de criar tributos aos entes políticos.

Independente da natureza de qual norma se está a tratar, recorde-se o sentido primordial para interpretação, que é “atribuir a um ou vários símbolos escritos um enunciado normativo”⁴⁴⁹, como afirma Eros Roberto Grau⁴⁵⁰.

A citação do jurista, porém, exige um esclarecimento. É que a distinção entre norma e formulação normativa, ou entre texto e norma na acepção de Eros Roberto Grau, não implica que o intérprete e aplicador sempre construa ou reconstrua sentidos, sob pena de se ruir, ao mesmo tempo, com os alicerces do Estado de Direito e gerar uma situação estranha de a norma não mais poder fornecer razões para agir, uma vez que não haveria conteúdos e sentidos mínimos compartilhados, que pudessem indicar, claramente, como os indivíduos devem agir.

Existem aplicações corretas e incorretas de uma norma, ou seja, avaliações corretas ou incorretas sobre sua aplicação a determinados casos, mas isso envolveria uma avaliação normativa que especifique a pauta de correção, o que a própria norma não pode oferecer, pois só seria compreendida a partir da interpretação.

Pode-se considerar, assim, que aplicar uma regra a certo caso requer uma interpretação, mas não pode haver uma cadeia infinita de interpretações. Na linha de Wittgenstein, propõe-se a existência de algo anterior à interpretação, fenômeno chamado

⁴⁴⁶ ATALIBA, Geraldo *Hipótese de Incidência Tributária*. 6ª ed., São Paulo: Malheiros, 2003, p.22.

⁴⁴⁷ SGARBI, A. *Op. cit.*, p. 62.

⁴⁴⁸ *Idem*, p. 65.

⁴⁴⁹ GRAU, Eros R. *Op. cit.*, 2016, p.39.

⁴⁵⁰ *Idem*, p. 39.

de *capitação* da regra, “um modo de compreender seu alcance – que não seja ela mesma uma interpretação”⁴⁵¹.

Nesse sentido, na acurada observação de Humberto Ávila, “existem sentidos que preexistem no processo particular de interpretação, na medida em que resultam de estereótipos de conteúdos já existentes na comunicação linguística geral”, os famosos jogos de linguagem wittgensteinianos⁴⁵².

Frise-se, assim, que o direcionamento das normas jurídicas ao comportamento livre dos homens desvela a relação do tema com a linguagem, pois “quem temos uma formação jurídica estamos acostumados a associar as normas com certo tipo de formulações em linguagem”, não obstante ser possível normas sem formulação canônica, como no caso do costume, também aceito como fonte do direito⁴⁵³.

O truísmo em se dizer que as normas são o resultado da interpretação dos textos normativos⁴⁵⁴ não pode obscurecer a complexidade que o Direito gera, ao se identificar, por exemplo, a Constituição como “aquilo que interpretamos a partir de certas expressões linguísticas e não essas formulações em si mesmas”, um mero conjunto de símbolos linguísticos⁴⁵⁵.

Tal perspectiva robustece a ideia de que a interpretação e argumentação jurídicas construíram uma ideia geral de praticabilidade, nitidamente identificável no sistema jurídico nacional, embora não extraída diretamente de um único dispositivo normativo ou de uma única fórmula normativa, a que se possa atribuir o(s) significado(s) do que seja praticabilidade.

Passa a se investigar essa natureza implícita da praticabilidade, esboçando-se os fundamentos indiretos por indução e dedução no contexto constitucional, a partir dos quais é possível extrai-la.

3.2 A praticabilidade como norma implícita: fundamentos indiretos por indução e dedução no contexto constitucional

⁴⁵¹ B BÉLTRAN, J.; RODRIGUES, J.L. *Op. cit.* p. 32.

⁴⁵² ÁVILA, H. *Op. cit.*, 2013, p.35.

⁴⁵³ BÉLTRAN, J.; RODRIGUES, J.L. *Op. cit.* p. 30. No direito posto, segundo o art. 100, III, do CTN, as práticas reiteradas observadas pelas autoridades administrativas são consideradas normas complementares à legislação tributárias, fixando-as claramente como fontes do direito tributário pátrio.

⁴⁵⁴ GRAU, E.R. *Op. cit.*, p. 40.

⁴⁵⁵ BÉLTRAN, J.; RODRÍGUES, J.L. *Op. cit.*, p. 31.

Como já afirmado, Regina Helena Costa, em sua obra, estabelece que a praticabilidade é uma categoria lógico-jurídica, e não jurídico-positiva, uma noção que antecederia o próprio direito posto, correspondendo a uma exigência do senso comum. Também já se mostrou que, para Misabel de Abreu Machado Derzi, a praticabilidade é um princípio jurídico que sem formulação normativa, estando difuso no ordenamento.

Por mais que haja outras classificações, como a da praticabilidade como instituição, conforme pensamento de Eduardo Moraes da Rocha, a da praticabilidade como técnica ou um princípio de conteúdo vazio, bem exposta por Eduardo Maneira, ao se lidar com a fundamentação da praticabilidade, parece-nos importante identificar um traço comum na maioria da doutrina, em classificá-la como categoria lógico-jurídica e norma implícita e difusa.

Por ora, não se a qualifica à luz da teoria tripartite classificatória das normas jurídicas, de Humberto Ávila, nem se explora as dimensões que essa prescrição jurídica possui, segundo teoria de Frederick Schauer, temas dos dois próximos tópicos.

Expostas as duas posições, investigam-se os fundamentos diretos ou indiretos, existente na Constituição da República de 1988, dos quais decorrem a praticabilidade.

Ao pontuar que a praticabilidade é uma categoria lógico-jurídica, deve-se aclarar que Regina Helena Costa não está deixando de reconhecer que o ordenamento jurídico brasileiro a positiva também, de modo que para ela existe também “praticabilidade tributária na Constituição da República”⁴⁵⁶.

Estreme de dúvidas, portanto, que a praticabilidade também assume contornos jurídico-positivos, como bem observou Daniel Alves Teixeira⁴⁵⁷.

Regina Helena Costa ainda cita Paulo de Barros Carvalho, para quem “um ordenamento que não preveja certas situações, que contemple insuficientemente os fatos sociais, não pode pretender realizar os fatos sociais que propõe” e Alfredo Augusto Becker, para quem “a regra jurídica só existe (com natureza jurídica) na medida de sua praticabilidade”⁴⁵⁸.

Com base nessa premissa, a praticabilidade, ou praticidade, pragmatismo ou factibilidade, seria traduzível, em sua acepção jurídica, na acepção lógico-jurídica,

⁴⁵⁶ COSTA, R. H. *Op. cit.*, p. 223-244.

⁴⁵⁷ TEIXEIRA, Daniel Alves. *Praticidade no Direito Tributário: Fundamento e Controle*. Rio de Janeiro, 2016, pp. 36-37.

⁴⁵⁸ COSTA, R.H. *Op. cit.*, p. 53.

reforce-se, como “conjunto de técnicas que visam a viabilizar a adequada execução do ordenamento jurídico”⁴⁵⁹.

Pergunta-se, então, por que isso seria um aspecto lógico-jurídico, correspondendo a uma exigência do senso comum?

Uma chave de leitura interessante é a de recordar que, para a Teoria Geral do Direito, são predicados comuns às normas jurídicas a eficácia, a efetividade e a eficiência. Investigam-se, analiticamente, os conceitos de cada um deles.

Quanto ao termo eficácia, ele possui dois usos para os juristas: o de ‘eficácia jurídica’ e o de ‘eficácia sociológica’, com o primeiro tratando das relações entre ‘norma’ e ‘conjunto normativo’; e o segundo, entre ‘norma’ e ‘objeto social regulado’⁴⁶⁰.

Não interessa o primeiro uso, que remete também a dois usos distintos para eficácia: o de ‘potencialidade para produzir efeitos jurídicos’ e o de ‘possibilidade de repercutir normativamente’⁴⁶¹.

Interessa sim, o segundo uso de ‘eficácia’, de cunho sociológico, que pode ser exprimido como a particular condição de uma norma N estar motivando os destinatários⁴⁶², o que também é nomeado como efetividade⁴⁶³, o segundo predicado sob análise.

Efetividade tem a ver com “a repercussão concreta da norma em dado grupo social”, sendo, ainda, intuitivo que “o conjunto normativo que apresenta efetividade por realização consciente tende a ser mais estável do que o conjunto normativo que apenas conta com a coincidência [uma repercussão fático-normativa meramente acidental]”⁴⁶⁴.

A praticabilidade, comoredutora da complexidade do sistema tributário, volta-se a transformar a realidade e permitir que haja um cumprimento, em maior intensidade, das normas jurídico-tributárias, de modo que o sistema tributário, como um todo, seja mais eficaz.

Essa perspectiva da praticabilidade, aproximando-a do predicado comum de as normas jurídicas deverem ser eficazes, aplica-se tanto para o fisco, que, em situações excepcionais, pode não ter meios adequados para uma fiscalização do cumprimento das normas jurídico-tributárias pelos contribuintes; quanto para os contribuintes que, a

⁴⁵⁹*Ibidem*.

⁴⁶⁰ SGARBI, A. *Op. cit.*, p. 91.

⁴⁶¹*Idem*, pp. 91-92,

⁴⁶²*Idem*, p. 94.

⁴⁶³*Ibidem*.

⁴⁶⁴*Ibidem*.

dependem de circunstâncias específicas, como os cidadãos e pessoas jurídicas com uma estrutura gerencial reduzida, merecem um tratamento especial, sendo tributados com base em uma capacidade contributiva menor do que manifestariam, em tese.

Percebendo isso, Daniel Alves Teixeira, em interessante aproximação com a teoria tridimensional do Direito, de Miguel Reale, indica uma justificativa para a praticabilidade ser vista também como categoria lógico-jurídica.

Havendo uma complementariedade entre fato, valor e norma, com esses elementos se complementando e limitando a criação e constante evolução do Direito, a norma se apresenta como “unidade de medida da tensão fático-axiológica que se manifesta relevante de regulação para composição e harmonia”⁴⁶⁵.

A extrema e complexa realidade precisa ser conformada pela norma, evitando-se os perigos de uma formulação de uma norma tão abstrata, que se desvincule da carga fático-axiológica, e se torna irrealizável, afastada do “referencial da realidade”⁴⁶⁶.

O último predicado comum às normas jurídicas é o da eficiência, segundo o qual “uma norma, decisão ou meio operativo alcança um objetivo determinado com o menor (ou mínimo) custo ou dispêndio de energia”⁴⁶⁷.

A eficiência é um predicado que depende da sofisticação da legislação, mas que deve guardar compatibilidade com os objetivos do Estado, sobretudo aqueles com tônica em medidas sociais⁴⁶⁸.

Claramente há também uma relação intrínseca entre praticabilidade e eficiência, como predicado de qualquer norma, do que são exemplos a norma antielisiviva ou antiabuso, gerais ou específicas, que afastam, em algum grau, preocupações com a capacidade contributiva como medida individualizada de mensuração da carga tributária, ante a onerosidade específica e exigência qualificada de capacidade administrativa, que decorreriam da estrutura de arrecadação e fiscalização demanda para controlar o cumprimento das normas jurídico-tributárias, em qualquer situação e para todos os contribuintes.

Para se esmiuçar mais a praticabilidade como categoria lógico-jurídica, recorra-se ao pensamento de José Souto Maior Borges, utilizado como referencial por Regina Helena Costa.

⁴⁶⁵ TEIXEIRA, D.A. *Op. cit.*, p. 25.

⁴⁶⁶ *Ibidem*.

⁴⁶⁷ SGARBI, A. *Op. cit.*, p. 97.

⁴⁶⁸ *Ibidem*.

O autor diferencia o dever como uma categoria lógico-jurídico, no sentido de ser possível extrair conteúdos comuns encontrados pela Teoria Geral do Direito que permitam demarcar algo como um dever, diferente das obrigações, construções dogmáticas, feitas a partir de um direito positivo específico⁴⁶⁹.

Sob essa base teórica, ele desconstrói a ideia de que as obrigações acessórias não seriam, verdadeiramente, obrigações ou deveres, do ponto de vista da Teoria Geral do Direito, “porque a universalidade do enunciado não permite restringir a análise das normas obrigacionais às efetivamente, em vigência, nem as pretéritas, nem às futuras”⁴⁷⁰.

Do mesmo modo, valendo-se do marco teórico adotado, reitera-se que esse reconhecimento de que o direito deve ser praticável, de que as normas precisam ser cumpridas no maior grau possível e de que o ordenamento jurídico traz um vetor de eficiência para os aplicadores das normas jurídicas, não esgota a investigação em torno da praticabilidade, devendo o estudioso investigar o direito positivo, a fim de encontrar as específicas características da norma.

Chega-se, assim, à questão de como é a praticabilidade, em seus contornos jurídico-positivos, ou seja, de como a doutrina a constrói como categoria dogmática, de como ela é concretizada pela administração e de como a jurisprudência a revela.

Não estar enclausurada em uma formulação normativa, ao contrário de ser algo que enfraquece sua força normativa e persuasiva, antes a fortalece, pois, a nosso juízo, configuraria a praticabilidade como um princípio geral que informa todo o sistema constitucional tributário

O que pode enfraquecer sua eficácia, do ponto de vista dogmático e da interpretação empreendida jurisprudencialmente, é a ausência de uma fundamentação formal e substancial coerentes para ela.

Trata-se de fenômeno parecido com o que ocorre com a segurança jurídica que, nos dizeres de Humberto Ávila, tem sua efetividade dificultada pela falta do rigor de sua análise, o que demanda, doutrinariamente, um processo de redução da vagueza da expressão⁴⁷¹.

⁴⁶⁹ BORGES, José Souto Maior. *Obrigação Tributária (uma introdução metodológica)*. 3ª ed. revista e atualizada, São Paulo: Malheiros, 2015.

⁴⁷⁰ *Idem*, p. 25.

⁴⁷¹ ÁVILA, H. *Op. cit.*, 2012, p. 85

Nesse sentido, afirmar que a praticabilidade é um princípio geral e difuso⁴⁷² não pode implicar uma estratégia de bloqueio argumentativo, antes clamando por uma busca dos fundamentos diretos e indiretos para ela previstos no ordenamento jurídico nacional, a demandar um esforço da redução da vagueza da expressão, de fundamentação a partir do ordenamento jurídico e de classificação à luz da teoria das normas.

Tal postura hermenêutica de buscar os sentidos da praticabilidade se alicerça na ideia de que “a eficácia concreta de uma norma constitucional é tanto maior quanto melhor, mais objetiva, for estrutura sua explicação. A sua eficácia depende de sua *capacidade de fundamentação de futuras decisões (Begründungs-optimierungstaughlichkeit)*”⁴⁷³

Humberto Ávila assevera que “a conexão de sentido ou relação de dependência entre as normas é um reconhecido *postulado hermenêutico*: trata-se de uma condição de possibilidade do conhecimento a ser necessariamente preenchida na interpretação dos textos normativos”⁴⁷⁴.

Coerência formal se liga às noções de consistência e completude; enquanto a coerência substancial está relacionada à conexão positiva de sentido. Uma explicação do jurista gaúcho pode ser extraída do longo excerto abaixo colacionado, cuja extensão se deve pela precisa argumentação feita:

“No *plano formal*, um conjunto de proposições qualifica-se como coerente se preenche os requisitos de (a) consistência e de (b) completude. *Consistência* significa ausência de contradição: um conjunto de proposições é consistente se não contem, ao mesmo tempo, uma proposição e sua negação. *Completude* significa a relação de cada elemento com o restante do sistema, em termos de integridade (o conjunto de proposições contém todos os elementos e suas negações) e de coesão inferencial (o conjunto de proposições contém suas próprias consequências lógicas).

No *plano substancial*, um conjunto de proposições qualifica-se como coerente quanto maior for a (a) relação de dependência recíproca entre as proposições e (b) quanto maior forem os seus elementos comuns. A coerência substancial em razão da *dependência recíproca* existe quando a relação entre as proposições satisfaz requisitos de implicação lógica (a verdade da premissa permite concluir pela verdade da conclusão) e da equivalência lógica (o conteúdo de verdade de uma proposição atua sobre o conteúdo de verdade da outra e vice-versa). A coerência substancial em razão de *elementos comuns* quando as proposições possuem significados semelhantes. Ao contrário da coerência formal, existente ou não, a coerência substancial permite graduação. Vale dizer: ela pode ser maior ou menor”⁴⁷⁵.

⁴⁷² DERZI, M.A.M. *Pós-modernismo e Tributos: Complexidade, Descrença e Corporativismo*. In: “Revista Dialética de Direito Tributário”, São Paulo: Dialética, n. 100, jan./200, p. 76

⁴⁷³ ÁVILA, H. *Op. cit.*, 2006, p.34.

⁴⁷⁴ ÁVILA, H. *Op. cit.*, 2006, p. 31.

⁴⁷⁵ *Idem*, p. 31.

A seguir, parte-se para a investigação dos fundamentos da praticabilidade, fundamentos indiretos, pois estão além dos textos das formulações normativo-constitucionais, não havendo fundamento textual (dispositivo ou formulação normativa), para a qual possa ser diretamente reconduzida⁴⁷⁶.

3.2.1 Os fundamentos indiretos da praticabilidade por dedução

No esforço de encontrar os fundamentos formais e materiais da praticabilidade, adota-se a combinação dos métodos dedutivo – investigação dos princípios constitucionais subjacentes (que visam a finalidades mais amplas) e indutivo – investigação das regras e princípios subjacentes (que visam a fins mais específicos) -, na construção do conceito de praticabilidade.

A estruturação da fundamentação da norma implícita da praticabilidade desvela uma peculiaridade encontrada normalmente entre elementos do sistema constitucional tributário: a justificação recíproca.

Por justificação recíproca, analiticamente, tem-se a relação entre pelo menos dois elementos, “de tal modo que o primeiro elemento pertence a uma premissa da qual o segundo elemento decorre logicamente, ao mesmo tempo que o segundo elemento faz parte de uma premissa da qual o primeiro elemento decorre logicamente”⁴⁷⁷.

Existem três tipos de fundamentação recíproca: empírica, analítica e normativa.

Pela empírica, tem-se que o primeiro elemento é condição fática para a existência do segundo elemento, como, por exemplo, a institucionalização duradoura dos direitos fundamentais como condição fática para a institucionalização duradoura da democracia.

Pela analítica, “a existência do primeiro elemento é uma *condição conceitual* necessária para a existência do segundo elemento, e vice-versa”, algo plenamente aplicável às limitações constitucionais ao poder de tributar, que trazem, em seu conteúdo, vários conceitos inter-relacionados. Como exemplos,

“o princípio federativo pressupõe conceitualmente a autonomia financeira pela imunidade de impostos, e a autonomia financeira pela imunidade de impostos é elemento do próprio princípio federativo; a existência do princípio da separação

⁴⁷⁶ MENKE, C. *Op. cit.*, p. 97.

⁴⁷⁷ ÁVILA, H. *Op. cit.*, 2006, pp. 36-37..

de poderes, do princípio democrático e a eficácia dos direitos fundamentais são condições conceituais necessárias para a existência do princípio do Estado de Direito e a existência do princípio do Estado de Direito é condição conceitual necessária para a existência determinada de cada um daqueles elementos”⁴⁷⁸

Por último, a fundamentação recíproca normativa se dá, quando duas linhas argumentativas diversas podem ser combinadas uma com a outra, de modo que “a fundamentação de mais de um enunciado específico por um enunciado mais geral (fundamentação dedutiva) e a fundamentação de um enunciado mais geral por um enunciado mais específico (fundamentação indutiva)”⁴⁷⁹.

Como exemplo, “as regras da legalidade, irretroatividade e anterioridade são elementos que, conjuntamente, formam, com percurso ascendente de significação, o princípio da segurança jurídica; e o princípio da segurança jurídica atua na interpretação do sentido das regras da legalidade, irretroatividade e anterioridade”⁴⁸⁰.

A rigor, as fundamentações recíprocas conceitual e normativa já são conhecidas no campo da ciência do Direito Tributário e, a depender do poder argumentativo extraído de alguns elementos do sistema constitucional tributário, sobretudo do sobreprincípio do Estado de Direito, e de princípios com conteúdo axiológico reforçado, tal qual a isonomia tributária, da qual outras normas podem ser construídas

A capacidade contributiva, que não tem previsão na maioria dos sistemas jurídico-tributários, é derivada do princípio da isonomia na Alemanha, conforme jurisprudência do Tribunal Constitucional Federal⁴⁸¹.

Por outro lado, Hans Gribnau assevera que a Constituição holandesa não possuiria garantia expressa contra a violação do princípio da segurança jurídica⁴⁸², pois carecedora de dispositivos que a consagrem textualmente. Considera-se, assim, que ela seja uma decorrência natural e conceitual do Estado de Direito, na perspectiva jurídico-positiva constitucional, uma derivação do sobreprincípio do Estado de Direito.

Revela-se, então, que a busca de fundamentos indiretos para estruturar normas tributárias não é algo incomum.

⁴⁷⁸ *Idem*, p. 37.

⁴⁷⁹ *Ibidem*.

⁴⁸⁰ *Idem*, p. 38.

⁴⁸¹ KIRCHHOF, Paul. *Tributação no Estado Constitucional*. Trad. Por Pedro Adamy, São Paulo: Quartier Latin, 2016, p.32.

⁴⁸² GRIBNAU, Hans. *Equality, Legal Certainty and Tax Legislation in the Netherlands - Fundamental Legal Principles as Checks on Legislative Power: A Case Study*. In: *Utrecht Law Review*, volume 2, issue 2, March 2013, p. 53.

Ademais, a norma expressamente enclausurada em uma ou mais formulações normativas, em vez de lhe trazer maior eficácia jurídica e sociológica, pode enfraquecê-la, paradoxalmente, normativamente, sob dois enfoques.

O enfraquecimento jurídico-normativo pode se dar pelo perigo de o legislador interpretar, com posterior beneplácito judicial, que a mera revogação do dispositivo suprime a norma do ordenamento jurídico, desconsiderando-se o último globalmente.

Já o enfraquecimento jurídico-argumentativo ocorre, quando os intérpretes e aplicadores do Direito, impressionados pela formulação em si, interpretam-na e aplicam-na, desconsiderando outros elementos normativos e o contexto constitucional.

Como exemplo desse aspecto, tome-se a irretroatividade tributária no direito positivo brasileiro. Muitos autores enxergam sua projeção exclusivamente a partir do artigo 150, III, *a*, da CR/88, compreendendo como se a exigência extraída da formulação normativa se desse apenas em face de fatos geradores já ocorridos completamente (“critério da completude dos fatos”).

O contribuinte apenas seria protegido contra a possível arbitrariedade de uma revogação própria ou genuína, o que implicaria impedir que novo ato estatal altere modifique “as consequências conectadas a fatos jurídicos que se consumaram antes do início de sua vigência”⁴⁸³.

Tal critério não contemplaria, assim a revogação imprópria ou retrospectividade, aquela na qual a nova lei atinge situações não completamente acabadas no passado, como, por exemplo, a situação do contribuinte que importou bens, com ingresso físico já ocorrido no território nacional, mas que, na pendência de realizar o desembaraço aduaneiro, é surpreendido com o aumento da alíquota do imposto de importação,

Caso se considere que esse fato jurídico “pendente”, na classificação consolidada do direito tributário não foi ainda perfectibilizado, à luz de um critério formal e textual, a alteração da alíquota do imposto de importação pode ser aplicada em face do contribuinte, como decidiu o STF⁴⁸⁴, na linha de que “o princípio da irretroatividade ‘somente’ condiciona a atividade jurídica do Estado nas hipóteses expressamente previstas pela Constituição”⁴⁸⁵.

⁴⁸³ MENKE, Cassiano,. *Irretroatividade Material Tributária: definição, conteúdo e eficácia*. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 45.

⁴⁸⁴ BRASIL STF, Pleno, RE 225.602-8, Rel. Min. Carlos Velloso, DJU em 06.04.2001.

⁴⁸⁵ BRASIL, STF, Pleno, ADO 605-MC, Rel. Min. Celso de Mello DJU em 05.03.1993.

Cassiano Menke, porém, buscando fundamentos indiretos por dedução e indução revela a existência de um princípio geral de direito constitucional implícito, o princípio da irretroatividade *material*, “que se destina a proteger o cidadão com base em razões materiais e fundamentais”⁴⁸⁶, sendo num plano conceitual, norma jurídica

“visando a tornar intangíveis os atos de disposição de direitos fundamentais por meio da proibição de alteração, mais ou menos gravosa ao cidadão, das consequências jurídicas em razão das quais esses atos de disposição foram praticados no passado, permitindo, com isso, que o cidadão possa exercer, os mais intensamente possível, a liberdade de se autodeterminar e de planejar sua vida como pessoa digna”⁴⁸⁷.

Assim, não é apenas a previsão expressa de uma norma em um dispositivo que revela sua eficácia jurídica e social, sequer o fato ser considerada postulado, princípio ou regra, sua eventual posição superior ou não no ordenamento jurídico, como norma constitucional, infraconstitucional ou infralegal, que são tomados como indícios na mensuração de sua força normativa, mas que se perfectibilizam, para além da estrutura formal do direito positivado, nos pressupostos materiais⁴⁸⁸.

Com esse exemplo em mente, passa-se a investigar fundamentos indiretos, por dedução e indução da praticabilidade.

Entre os princípios constitucionais sobrejacentes, analisam-se o sobreprincípio do Estado de Direito, os princípios constitucionais da legalidade tributária e da isonomia, o princípio fundamental da separação de poderes, as liberdades de exercício de qualquer ofício, trabalho ou profissão e de exercício de atividade econômica e, finalmente, a neutralidade concorrencial da tributação.

Entre as regras e princípios subjacentes, despontam a regra da substituição tributária progressiva (art. 150, parágrafo sétimo, CR/88) e regra que atribui competência para a instituição de regime de cobrança de tributos unificados e simplificados.

Registre-se que a decomposição de cada um desses elementos, ainda que seja a tônica de análise, não impedirá que argumentos expostos para um fundamento indireto surjam para outro, ante as vertentes empírica e normativa da fundamentação recíproca.

⁴⁸⁶ MENKE, C. *Op. cit.*, p. 123.

⁴⁸⁷ *Idem*, p. 133.

⁴⁸⁸ FERREIRA NETO, Arthur Maria. *Fundamentos materiais da tributação: comutação, restauração, distribuição, reconhecimento e participação*. In: ÁVILA, Humberto. *Fundamentos do Direito Tributário*. São Paulo: Marcial Pons, 2012, pp.87-172

3.2.1.1 O sobreprincípio do Estado do Direito

Não há dúvidas que de o Brasil é um Estado Democrático de Direito, conforme o artigo 1º da Carta da República. Humberto Ávila prefere erigir a cláusula específica do Estado de Direitoa sobreprincípio, pois possui finalidades mais abrangentes do que outros princípios fundamentais em um ordenamento jurídico⁴⁸⁹, caracterizando-se por impor a realização de um ideal mais amplo, o qual engloba outros ideais mais restritos⁴⁹⁰.

Para ele, o sobreprincípio impõe “a busca de um ideal de juridicidade, responsabilidade e de previsibilidade da atuação estatal ao mesmo tempo que exige segurança, protetividade e estabilidade para os direitos individuais”⁴⁹¹.

A ênfase do jurista parece ser na dimensão formal do Estado de Direito, mas não se pode ignorar que a qualificação de certo Estado de Direito como democrático ou social possui reflexos para os ordenamentos jurídicos, inclusive o brasileiro⁴⁹².

O adjetivo democrático demarcaria que se passou de uma Constituição voltada para interesses governamentais para uma focada nos da sociedade, o que, na expressão de Marco Aurélio Greco, implicaria a “reunião de elementos próprios do Estado de Direito (protetivo de propriedade, liberdade etc.) e do Estado Social (modificador da realidade em função da isonomia, solidariedade etc.)”⁴⁹³.

José Afonso da Silva afirma que “o Estado Democrático de Direito reúne os princípios do Estado Democrático e do Estado de Direito. Não como simples reunião formal, porque, em verdade, revela um conceito novo que os supera, na medida em que incorpora um componente revolucionário da transformação do *status quo*”⁴⁹⁴.

Analisando-se, primeiramente a dimensão formal do Estado de Direito, sem considerar a qualificação democrático-social expressa no artigo 1º, da CR/88, ele se afigura como ideia básica a aptidão de “por meio de normas jurídicas claras, gerais (não

⁴⁸⁹ Cf. ÁVILA, H. *Op. cit.*, 2006, pp. 296 e 471, demarcando que o sobreprincípio existe nos ordenamentos jurídicos brasileiro e alemão.

⁴⁹⁰ *Idem*, p. 40.

⁴⁹¹ *Ibidem*.

⁴⁹² Nesse sentido, ver GRECO, Marco Aurélio. GODOI, Marciano Seabra de (coords.). *Solidariedade social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, sobretudo o texto do próprio Marco Aurélio GRECO (*Solidariedade Social e Tributação*. In: GRECO, M.A. GODOI, M.S. *Op. cit.*, pp. 168-189) e o de Tércio Sampaio FERRAZ FR. (Notas sobre Contribuições Sociais e Solidariedade No Contexto do Estado Democrático de Direito. In: GRECO, M.A.; GODOI, M.S. *Op. cit.*, pp. 208-221).

⁴⁹³ GRECO, M.A. *Op. cit.*, p. 172.

⁴⁹⁴ SILVA, José Afonso da. *Teoria do Conhecimento Constitucional*. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 675.

particulares), temporalmente prospectivas e estáveis, isto é, por normas capazes de serem obedecidas”⁴⁹⁵, governar as pessoas

Se as normas devem ser capazes de serem obedecidas, já se mostra como a praticabilidade pode ser deduzida do Estado de Direito, eis que, em seu cerne, está a preocupação de tornar efetiva a aplicação das normas jurídico-tributárias.

Perante um universo bibliográfico inabarcável sobre o conteúdo e as qualidades do Estado de Direito, recorre-se ao pensamento de Joseph Raz, sobretudo àquilo que defendeu em seu artigo seminal “The Rule of Law and its Virtue”⁴⁹⁶.

O jurista entende ser possível um Estado de Direito em um arranjo institucional que não seja democrático ou liberal⁴⁹⁷, compatibilizando-se o ideal político do Estado de Direito com outros bens morais e objetivos sociais.

Esse *insight* revela que os ordenamentos jurídicos, em geral, possuem também uma dimensão substancial, embora ele limita a análise sob o prisma formal, para firmar que a ideia básica de um Estado de Direito é que haja um governo regido por leis, e não por homens.

Disso se extraem dois sentidos: 1) o de que as pessoas devem ser governadas pelo Direito e obedecê-lo; e 2) o de que o Direito deve ser tal que as pessoas sejam capazes de se guiar por ele⁴⁹⁸.

Independente da contingência dos bens morais e objetos sociais eventualmente tutelados, em uma abordagem jurídico-positiva, tais sentidos podem ser vistos como o núcleo da dimensão formal do sobreprincípio do Estado de Direito.

Contudo, Andrei Marmor indica que a ideia geral de Estado de Direito, e esses dois sentidos que integram seu núcleo conceitual, depende do próprio conceito sobre o que seria Direito. Caso se compreenda que o controle social legítimo é aquele que passa por um filtro moral substantivo, deve-se entender que somente se pode falar, no primeiro sentido, em governo pelo “bom direito”⁴⁹⁹. Há claros pontos de contato, assim, entre as dimensões formal e substancial do Estado de Direito.

A praticabilidade, ao se conectar com a busca por um *design* de um sistema tributário menos complexo nas várias dimensões expostas no primeiro capítulo da tese,

⁴⁹⁵ MENKE, C. *Op. cit.* p. 99.

⁴⁹⁶ RAZ, Joseph. *The Authority of Law: essays on law and morality*. 2ª ed., Oxford: Oxford University Press, 2009, pp. 210-229.

⁴⁹⁷ *Idem.*, p. 211.

⁴⁹⁸ *Idem.*, p. 213.

⁴⁹⁹ MARMOR, Andrei. *The rule of law and its limits*. In: “Law and Philosophy”, n° 23, 2003, p.4.

envolve uma preocupação moral substantiva, fato que será melhor aclarado no capítulo quarto, quando se especificará que ela é integrada por bens coletivos, pautas axiológicas que interessam à sociedade.

Contudo, é o segundo sentido, o de que o Direito deve ser tal que as pessoas sejam capazes de se guiar por ele, que se relaciona mais diretamente à fundamentação indireta para a praticabilidade, pois no núcleo conceitual dela está sua caracterização como algo para tornar o Direito Tributário mais eficaz ou simples aos interesses dos integrantes da relação jurídico-tributária.

O problema é que se o Direito deve atingir o estado de ser uma guia para ação humana, logicamente se devem encontrar predicados para que ele atenda esse objetivo. Dialogando com Lon Fuller, Joseph Raz afirma que esses predicados seriam a generalidade, a promulgação, a perspectividade, a clareza, a não-contradição, a possibilidade fática, a estabilidade e a aplicação consistente⁵⁰⁰.

Entre os predicados da dimensão normal, a possibilidade fática demarca a necessidade de o Direito ser funcional e operacional. É preciso que ele tenha possibilidade fática de ser realmente cumprido — e, assim, ser um governo de leis, das razões das leis para guiar a ação humana, e não regido pela vontade de alguns homens seguirem ou não.

A complexidade crescente de relações entre fisco e contribuinte pode instaurar um governo apenas para alguns homens, pois a elaboração de normas jurídico-tributárias que dependem, para seu respeito, apenas de ‘boa’ vontade dos cidadãos, não é um verdadeiro governo de leis.

Há uma discussão interessante atrelada isso. Tomando de empréstimo a classificação funcional das normas tributárias, na linha exposta por Luís Eduardo Schoueri⁵⁰¹ e também com os aportes de Paulo Victor Vieira da Rocha⁵⁰², tem-se que, como a maioria das normas jurídico-tributárias possui uma função de repartir o encargo tributário na sociedade, pode-se cogitar que, uma vez instituídas no plano abstrato, para atender ao sobreprincípio do Estado de Direito, elas devem, efetivamente, permitir, em medida considerável, essa repartição.

⁵⁰⁰ Traduzi livremente e extrai esses predicados do que está em RAZ, J. *Op. cit.*, pp. 214-222.

⁵⁰¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, pp. 30-32.

⁵⁰² ROCHA, Paulo Victor Vieira. *Fiscalidade e extrafiscalidade: uma análise crítica da classificação funcional das normas tributárias*. In: “Direito Tributário Atual”, São Paulo: Dialética, v. 32, pp. , p. 256-274, 2014.

Uma norma estabelecendo abstratamente o tributo sem criar o senso de obrigação que ele deve ser pago configura um não-direito, algo meramente simbólico, pois não tem possibilidade fática. Colhe-se interessante exemplo:

“Houve, na Alemanha, um imposto sobre o ganho de capital, cujo regramento, inicialmente, não sofrera qualquer questionamento em face do princípio da capacidade contributiva, ou seja, no plano abstrato, tratava-se de um regramento de imposto com nítida ‘finalidade’ fiscal ou repartidora do encargo, Mas sua fiscalização, por algum motivo, mostrou-se impraticável pelas autoridades daquele país, fazendo com que a enorme maioria dos contribuintes se ‘evadisse’ dele, chegando a ser chamado de ‘imposto dos tolos’, em função do fato de somente ser pago por aqueles poucos cidadãos com enorme senso ético, já que todos sabiam que ninguém seria devidamente fiscalizado”⁵⁰³.

Não se trata, ainda, da relação entre capacidade contributiva, isonomia e praticabilidade, a partir do que se pode assumir que ela também se deduz dos dois primeiros princípios, mas se toma o exemplo para demonstrar que, dentro dos predicados esperados das normas em um Estado de Direito, sobretudo à luz da função precípua da norma jurídico-tributária de repartição de encargos, algo que precisa ser concretizado na maior medida possível.

A impossibilidade fática da aplicação da norma jurídico-tributária quebra, inclusive, a moralidade interna esperada em um Estado de Direito, pois os cidadãos e as pessoas jurídicas cumpridoras das obrigações tributárias não esperam que apenas o senso ético das pessoas oriente suas condutas.

Ao contrário, justamente por se estar sob um governo de leis, é esperado que os atos normativos gerais e abstratos sejam razões e constringências para cada um agir.

Afirma-se, assim, que, pelo prisma formal, a praticabilidade tributária já pode ser deduzida do sobreprincípio do Estado de Direito.

Compreendida a dimensão formal, não se deve menosprezar, contudo, a dimensão substantiva do Estado de Direito, a perspectiva de um Estado Democrático ou de um Estado Social de Direito, verificando-se o grau de influência da solidariedade e das finalidades sociais, para induzir também um comportamento de cumprimento das obrigações tributárias.

Segundo Cassiano Menke, da conjunção dos arts. 1º, VI; 7º e 170, “além de proteger os direitos fundamentais, o Estado deve realizar o planejamento e a ordenação

⁵⁰³*Idem*, p. 265.

social”⁵⁰⁴, revelando-se a dimensão substancial do Estado de Direito no direito positivo nacional.

Tais objetivos constitucionais, obviamente, trazem uma carga de compromisso maior para o Estado, assumindo-se que existem vários projetos de vida, em igualdade de condições para serem complementados em alguma medida à luz da ordem constitucional.

Daí que o fato do pluralismo sugere que uma perspectiva meramente formal, sacrificando muitos objetivos sociais no altar do Estado do Direito o faria estéril e vazio⁵⁰⁵.

Finalmente, tem-se que a concepção material do Estado de Direito teria dado ênfase aos deveres fundamentais, entre eles o dever fundamental de pagar tributos⁵⁰⁶, tese inicialmente pensada por José Casalta Nabais⁵⁰⁷ e apenas para impostos, mas hoje aceita de forma mais genérica por setores da doutrina brasileira.

Sua utilização na jurisprudência brasileira tem se dado com parcimônia, como um esforço argumentativo em determinadas questões tributárias judicializadas, como, por exemplo, na ADIn 3.105, que julgou a constitucionalidade da EC 41/2003, na parte em que se instituiu a possibilidade de as aposentadorias e pensões pagas pelo setor público gerarem a incidência de contribuição social⁵⁰⁸.

Trata-se de argumento que reforça a praticabilidade, pois concretizar esse dever na máxima medida possível exige, não raro, mecanismos de redução das complexidades existentes para interpretar e aplicar o Direito Tributário.

Ainda que não se concorde com a tentativa de se chancelar aprioristicamente, sem instituição ou majoração em norma geral e abstrata, a criação de tributo, como se ela estipulasse uma norma de competência, o dever fundamental de pagar tributos é uma projeção da concepção material de Estado de Direito, da qual se deduz, também, a praticabilidade, reforçando sua fundamentação indireta.

⁵⁰⁴ MENKE, C. *Op. cit.*, p. 101.

⁵⁰⁵ RAZ, J. *Op. cit.*, p. 239.

⁵⁰⁶ GRECP, M.A. *Op. cit.*, p. 182.

⁵⁰⁷ NABAIS, J. C. *Op. cit.*

⁵⁰⁸ Por exemplo, na ADIn 3.105, analisada em GODOI, Marciano Seabra de. *Tributo e Solidariedade Social*. In: GRECO, M.A.; GODOI, M.S. *Op. cit.*, pp. 141-167, sobretudo a análise final de 165-167.

3.2.1.2 O princípio fundamental da separação de poderes: o que se pode aprender da teoria das capacidades institucionais

Não tão abrangente quanto o sobreprincípio do Estado de Direito, mas relacionado a ele, há o princípio fundamental da separação de poderes. Trata-se de previsão decorrente do artigo 1º, parágrafo único, da CR/88 e que Humberto Ávila também atrela ao princípio da legalidade, insculpido no artigo 5º, II, CR/88, além da óbvia referência no artigo 2º, CR/88⁵⁰⁹.

Durante o tradicional Congresso da Associação Europeia de Professores de Direito Tributário (“European Association of Tax Law Professors”), ocorrido em 2009 em Santiago de Compostela, teve-se por tema a separação dos poderes em matéria tributária.

Os vários participantes, entre os quais destacam-se Marco Aurélio Greco (Brasil), Heike Jochum (Alemanha), Hans Gribnau (Holanda) Antonio Carlos dos Santos e Paulo Costa (Portugal), Maria Luísa Esteve (Espanha) e William Baker (Estados Unidos da América), fizeram exposições e tiveram que responder a um questionário⁵¹⁰.

Entre as perguntas, investigou-se o que seria indeterminação na linguagem jurídico-tributária e suas consequências, devendo cada um dos participantes avaliar o uso de duas técnicas para a elaboração da técnica legislativa (uma mais detalhista, evitando conceitos indeterminados, em contraposição a outra, que deixa uma margem de indeterminação maior⁵¹¹).

Como já se expôs, a diferenciação conceitual entre tipo e conceito nos parece despicienda e, conforme se pode ver pelo rol de perguntas feito e pelas respostas dadas, em nível mundial, isso também já parece superado.

Por outro lado, insiste-se em considerar a indeterminação da linguagem como um possível canal para discricionariedade, o que não nos parece o mais acertado, antes havendo uma possível competência para o Executivo aclarar os sentidos da linguagem jurídica, potencialmente indeterminada.

⁵⁰⁹ ÁVILA, H. *Op. cit.*, 2006, p. 296.

⁵¹⁰ As respostas ao questionário estão no sítio eletrônico da associação. Cf. <http://eatlp.org/documents/santiago-2009>, acesso em 20.02.2016.

⁵¹¹ No relatório, reporta-se o fenômeno como de discricionariedade, o que não é, conforme explicitado no item 2.1.4 desta tese.

De qualquer forma, o material produzido demarcou bem qual o cerne da questão das separações dos poderes em matéria tributária, modernamente, qual seja: ante a indeterminação parcial da linguagem jurídico-tributária, a separação dos poderes, vista sob perspectiva dinâmica e funcional, dá espaço também para a Administração participar do projeto de construção da norma jurídica?

Interessante, ainda, que os relatórios pontuam as dificuldades atuais em se lidar com tantos problemas, o que leva à complexidade da legislação tributária, abrindo ensejo para a discussão da praticabilidade.

Aclarando ainda mais o ponto: a praticabilidade se fundamenta na separação de poderes, vista sob perspectiva dinâmica e menos rígida?

Hans Gribnau assevera, como premissa de análise, que a separação de poderes não pode mais ser concebida de uma maneira rígida, reconhecendo-se que pensar em atrelar a função para um único poder ou órgão seria pura teoria⁵¹².

A potencialidade de se abusar do poder gerou a ideia, desde os estudos de Montesquieu, que a melhor forma de se prevenir a arbitrariedade é “criando uma estrutura institucional, na qual o poder é distribuído entre várias instituições governamentais⁵¹³.

Nesse sentido, o jurista holandês sugere que o processo de criação do direito seja uma cooperação entre Legislativo, Executivo e Judiciário, sendo eles, na expressão utilizada, “parceiros” nesse projeto⁵¹⁴.

É curioso, assim, que haja uma insistência na doutrina nacional em repelir-se a participação do Executivo nesse projeto de construção do Direito, soando como uma ideia fora do lugar e herdeira de um modelo clássico e rígido de separação de poderes que não mais se justifica.

Com Bruce Ackerman, tem-se que “a separação dos poderes é boa ideia, mas não há nenhuma razão para supor que os escritores clássicos esgotaram a sua excelência”⁵¹⁵.

⁵¹² GRIBNAU, Hans. *Separations of Powers – Questionnaire – Nacional report: The NeverLands*, disponível em <http://eatlp.org/uploads/public/santiago/sop/Netherlands%20-%20Hans%20Gribnau.pdf>, acesso em 20.02.2016, p.1

⁵¹³ *Ibidem*.

⁵¹⁴ *Ibidem*.

⁵¹⁵ ACKERMAN, Bruce. *A nova separação de poderes*. Trad. por Isabele Maria Campos Vasconcelos e Ebana Valadares Santos. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p. 113.-

Matthew M. Taylor, em sentido semelhante, afirma que “as funções judiciais, legislativas e executivas dessas instituições [Judiciário, Legislativo e Executivo] não são caprichosamente separadas em nítidas caixas institucionais como às vezes supomos”⁵¹⁶

Desse modo, teorias, como a das capacidades institucionais, têm atualizado a forma como se concebe a separação dos poderes, renovando a ideia à luz de problemas práticos atuais.

Na própria jurisprudência do STF, já se abandonou a ideia de que a separação de poderes tem por conteúdo “uma fórmula universal, apriorística e completa”⁵¹⁷, devendo-se utilizar com parcimônia concepções abstratas e universais antigas, bem como a experiência de outros países, focando-se no “modelo brasileiro vigente de separação e independência dos Poderes, como concebido e desenvolvido na Constituição de 1988”⁵¹⁸.

Frise-se que, segundo Humberto Ávila, a separação de poderes é bidimensional. Como princípio, estabelece um ideal de harmonia e coexistência funcional entre os Poderes e, como postulado, exigiria do “aplicador do Direito o respeito de decisões valorativas do Poder Legislativo objetivadas nos instrumentos normativos que editou”⁵¹⁹.

A primeira dimensão coincide com o que a teoria constitucional costuma estabelecer como especialização funcional dos órgãos constitucionais⁵²⁰, adotando a clássica distinção de Miguel Seabra Fagundes: o Legislativo cria normas gerais e abstratas pela edição de lei, cabendo ao Executivo aplicar a lei de ofício e ao Judiciário aplicá-la, quando devidamente acionado⁵²¹.

A doutrina convencionou especificar que a separação dos poderes geraria duas consequências importantes no Direito Tributário: a proibição da delegação de algumas matérias do Poder Legislativo para o Poder Executivo e a supremacia da lei. Pelo prisma dessa segunda consequência, doutrina defende que o conteúdo das obrigações tributárias seja *determinável*, de acordo com a própria linguagem da lei⁵²².

Tradicionalmente, então, a doutrina da separação dos poderes em matéria tributária estabelece que o Poder Legislativo é o responsável pela determinação das

⁵¹⁶ TAYLOR, Matthew M. *O Judiciário e as políticas públicas no Brasil*. In: “Dados – Revista de Ciências Sociais”, Rio de Janeiro: Instituto Universitário de Pesquisas do Rio de Janeiro (IUPERJ), vol. 50, 2007, p. 249.

⁵¹⁷ BRASIL, STF, Pleno, ADIn 98, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJU em 31.10.1997.

⁵¹⁸ BRASIL, STF, Pleno, ADIn 3066, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJU em 28.05.2004.

⁵¹⁹ ÁVILA, H. *Op. cit.* 2006., p. 298.

⁵²⁰ SILVA, José Afonso da. *Op. cit.*, p. 668,

⁵²¹ FAGUNDES, Miguel Seabra. *O controle dos atos administrativos pelo Poder Judiciário*. 6ª ed., São Paulo: Forense, 1984.

⁵²² ÁVILA, H. *Op. cit.*, 2006, p. 301.

obrigações tributárias principais; o Poder Executivo, pela complementação da lei, sem inová-la, e determinando aspectos marginais da obrigação tributária principal, mas podendo criar obrigações tributárias acessórias.

Ao Judiciário, finalmente, incumbiria controlar a atuação de ambos, mormente para garantir uma tributação conforme as limitações ao poder de tributar e outros princípios tributários, desde que devidamente provocado.

Ou, na visão de Gustavo da Gama Vital de Oliveira: “a separação de poderes projeta relevantes efeitos, pois materializa a distribuição do poder tributário estatal entre Executivo (poder de administrar tributos), Legislativo (poder de legislar sobre tributos) e Judiciário (controle jurisdicional sobre tributos)”⁵²³.

Baseando-se na jurisprudência do STF, Humberto Ávila sugere que as instruções normativas são atos secundários e complementares, decorrendo sua validade e sua eficácia das limitações legais, não podendo ser objeto de controle de constitucionalidade, compreendendo-se as instruções normativas como ‘medidas de execução’⁵²⁴, erigindo a supremacia da lei como fundamento dessa argumentação.

Para se compreender a supremacia da lei, impõe-se conhecer a fundamentação histórica e filosófica da legalidade tributária, ainda que de forma resumida.

A raiz antiga que teria consolidado a legalidade tributária estaria na *Magna charta libertatum* assinada pelo Rei João Sem Terra, em 1215, marco do constitucionalismo britânico e da limitação do poder de tributar da realeza por parte da nobreza⁵²⁵.

De qualquer sorte, consagrou-se a cláusula do *no taxation without representation*, como se apenas o autconsentimento de quem sofrerá a carga fiscal pudesse legitimar a tributação.

Ricardo Lodi Ribeiro aponta que, com as revoluções liberais do século XIX, forjou-se, de fato, a legalidade tributária, agora sob as hostes de um Estado que admite o sufrágio universal, “a condição de contribuinte não mais é pressuposto para o exercício

⁵²³ OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital. *O Supremo Tribunal Federal e as cláusulas pétreas da forma federativa do Estado e da separação de poderes em matéria tributária*. In: QUEIROZ, Luís Cesar de Souza; OLIVEIRA, Gustavo da Gama (coords.). *Tributação Constitucional, Justiça Fiscal e Segurança Jurídica*. Rio de Janeiro: GZ Editora, 2014, p. 88.

⁵²⁴ *Ibidem*.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010., pp. 19-20, devendo-se notar que a legalidade tributária também era encontrada como norma escrita nos reinos católicos da Espanha e, mesmo no âmbito do Reino Unido, antes mesmo da *Magna charta* a limitação decorreria de uma norma consuetudinária.

do voto”⁵²⁶, superando-se a limitação da legalidade tributária como uma questão de autoconsentimento.

Sob um Estado Democrático de Direito, ademais, superou-se a ideia de que a origem democrática do parlamento gerava uma situação de presunção de que a *reserva da lei* garantia mais o contribuinte. Segundo o jurista, “o *Estado Democrático de Direito* superou a dicotomia entre Estado e Sociedade, que militava a favor do Poder Legislativo, sendo o Poder Executivo dotado de tanto ou mais legitimidade democrática do que o primeiro”⁵²⁷.

Com essas digressões, comparando a visão de um autor que, em outras de suas obras, já deixou claro que há ambivalência nas relações fisco-contribuintes, marcada pela sociedade de risco⁵²⁸, pode-se cogitar de como a separação de poderes informa a atuação dos órgãos constituídos na delimitação da matéria tributária.

Os influxos da praticabilidade, nessa tentativa de captar a realidade pela produção do Direito, tornam-se assunto importante.

Para chegar, finalmente, a eventual fundamentação deduzida do princípio da separação dos poderes, em sua visão dinâmica, enunciam-se três perguntas principais a serem respondidas:

1. a fixação de conceitos constitucionais para os fatos geradores limita a atuação dos legisladores ordinários no exercício de suas competências, a ponto de sequer poderem atualizar, à luz da *mutação constitucional*, a definição deles?
2. no processo de aplicação do Direito Tributário, ante a indeterminação, veda-se à autoridade fiscal concretizar normas tributárias, delimitando melhor os elementos do tributo, e avaliando se certa situação concreta se enquadra no modelo abstrato elaborada pelo legislador?
3. em caso negativo às duas questões, pressupondo-se que haja mais de uma interpretação possível para dispositivos normativo-tributários e que exista dificuldade prática em qualificar uma série de fatos à luz da legislação tributária, em quais situações deve haver deferência aos significados atribuídos por atos normativos infraconstitucionais – do Legislativo - e infralegais – do Executivo?

A resposta às três questões envolve a perspectiva de a praticabilidade ser mecanismo redutor de complexidade, um modo de pensar próprio para lidar com a indeterminação parcial da linguagem jurídico-tributária.

⁵²⁶*Idem*, p. 21.

⁵²⁷*Ibidem*.

⁵²⁸ Ver RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Segurança Jurídica do Contribuinte: Legalidade, Não-Surpresa e Proteção à Confiança Legítima*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

Quanto à primeira pergunta, tendo em vista que, no Direito brasileiro, os conceitos dos tributos estão previstos na Constituição, parte considerável da doutrina entende que isso implica uma atuação reduzida dos intérpretes e aplicadores, meramente identificando os significados máximos já existentes.

É como se o poder de conformação dos tributos fosse algo totalmente delimitado em nosso sistema tributário pela utilização de conceitos constitucionais na Constituição. No momento constituinte ou, posteriormente, durante alguma reforma constitucional, já que se consolidou sua possibilidade em havendo respeito às prescrições do parágrafo quarto do artigo 60 da CR/88⁵²⁹, as materialidades econômicas passíveis de tributação são escolhidas pelo legislador constituinte, limitando o poder de tributar de cada ente.

Assim, caberia ao legislador complementar ‘apenas’ revelar a materialidade já inferida do texto constitucional e, posteriormente ao legislador ordinário do ente competente ‘apenas’ explicitar o constitucional. Ao Poder Executivo, finalmente, restaria nada mais que apenas subsumir o fato gerador concreto à hipótese de incidência abstrata, no caso de o próprio contribuinte já não ter feito essa operação.

O grifo no adverbio apenas é para sugerir que o modo de produção do direito, para alguns, envolveria o mero conhecimento do direito posto, pois apenas revelar, apenas explicitar e apenas subsumir são atos aquém da ideia de que intérpretes e aplicadores também adscrevem e reconstroem os sentidos dos conceitos, postura consentânea à separação entre tipos e conceitos.

Esclareça-se que isso não *implica desconsiderar que existe um fato gerador constitucionalmente pressuposto e uma base de cálculo constitucionalmente pressuposta, principalmente quanto aos impostos*⁵³⁰, sequer podendo o legislador ordinário modificar os dados essenciais da hipótese de incidência, imprimindo, por exemplo, uma alteração da base de cálculo pressuposta, o que mudaria a própria figura impositiva⁵³¹.

Naturalmente, a atribuição de competências pela Constituição, a pretexto de ser uma proteção do contribuinte, não pode se transformar em um fator de instabilidade institucional como se a transformação das materialidades econômicas, ao longo do tempo,

⁵²⁹ Nesse sentido, ver CARRAZA, *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 23ª ed., São Paulo: Malheiros, 2007, p. 646; MENDONÇA, *Cristiane. Competência tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, pp. 286-287; CARVALHO, Cristiano. *Teoria do Sistema Jurídico: direito, economia, tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 319.

⁵³⁰ QUEIROZ, L.C.S. *Op. cit.*, 2015, p. 15.

⁵³¹ CARBALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributária*. 23ª ed, Saraiva: São Paulo, 2011, p. 423.

demandasse, para a cobrança de tributo permanecer possível, reformas constitucionais continuadas.

Com esboço no pensamento de Raquel Cavalcanti Ramos Machado, tem-se que “apesar da afirmação de que o sistema constitucional tributário [brasileiro] é rígido, e de que o poder de tributar está clara e inteiramente delimitado na Constituição, o sistema tributário brasileiro sofre mais alterações do que muitos sistemas estrangeiros em que a respectiva Constituição pouco ou nada dispõe sobre matéria tributária”⁵³².

Tal linha argumentativa, além de poder tornar contraituitiva afirmação de que a atribuição de competências torna o sistema constitucional tributário efetivamente rígido, desvela que, entre as formas de atualização do texto constitucional, está a ressignificação dos sentidos necessária pela mutação normativa ou mutação jurídica e pela diversidade espacial,

“fenômeno representativo daquelas situações em que se perfaz uma transformação informal do sistema jurídico, pois, sem que tenha ocorrido qualquer mudança no texto jurídico (constitucional ou infraconstitucional), o qual mantém a mesma fórmula linguística, por força de transformações da realidade (físicas, ambientais, tecnológicas etc.) ou mesmo de valores sociais, morais, econômicos e culturais predominantes, constrói-se uma nova interpretação, que difere daquela que até então era tradicionalmente desenvolvida, em especial, pelo Poder Judiciário”⁵³³

Assim, os conceitos podem, sim, ser ‘atualizados’, como é próprio pela modificação da realidade e pela indeterminação que acomete conceitos e expressões.

Respondida essa primeira pergunta, passa-se à seguinte, a de saber se é possível mitigar-se a concepção de que a matéria tributária há que se ser determinada ou determinável sempre por um ato legal.

Recorrendo-se aqui aos relatórios da Associação Europeia de Professores de Direito Tributário, percebe-se uma preocupação comum em determinar, por lei, o fato gerador, os sujeitos passivos e a base de cálculo, não havendo espaço para a autoridade fiscal delimitar esses elementos do tributo⁵³⁴, tudo isso com base na ideia de que a legalidade estrita protegeria o contribuinte.

⁵³² MACHADO, R.C.R. *Op. cit.*, 2014, p. 21.

⁵³³ QUEIROZ, Luís Cesar de Souza. *Controle de Constitucionalidade, Mutação Jurídica e Coisa Julgada Tributária – Reflexos sobre a prescrição e decadência em matéria tributária*. In: QUEIROZ, L.C.; OLIVEIRA, Gustavo da Gama. *Op. cit.*, 2014, p. 12.

⁵³⁴ Ver, sobretudo, SANTOS, Antonio Carlos dos; COSTA, Paula. *Separation of Powers – Portugal*, disponível em <http://eatlp.org/uploads/public/santiago/sop/Portugal%20-%20Antonio%20Carlos%20dos%20Santos%20-%20Paulo%20Costa.pdf>, acesso em 20.02.2016, p. 4.

Tal ideia parece estar superada, em algum grau, já que a indeterminação da linguagem jurídico-tributária e a dificuldade em se qualificar fatos ante a complexidade atual das relações indicam a necessidade de simplificações e padronizações, remetendo à Administração Tributária um poder de conformação antes não esperado.

Embora não se cogite que isso represente uma discricionariedade, como faz José Casalta Nabais⁵³⁵, tanto em Portugal, quanto na Espanha, existe uma tendência em se admitir, com menos dificuldade, as avaliações por estimativa do *quantum* de tributo, assumindo-se que não há conceitos constitucionais para as materialidades econômicas.

Assim, o jurista português, ao tratar do conceito de rendimento real — equivalente ao termo lucro real no Brasil — desconstrói a ideia de que haver uma correspondência exata e rigorosa com a realidade, já que a própria contabilidade, em que se baseia, fundamenta-se em uma série de pressupostos que são mais construídos e convencionados do que verificados⁵³⁶.

No mesmo sentido, Luís Eduardo Schoueri chama de mito o regime do lucro real, pelos mesmos fundamentos do professor português, e ainda trazendo à colação que a própria periodização do imposto de renda é construção artificial, “na medida em que não é possível conhecer a efetiva capacidade contributiva de uma pessoa jurídica antes que ela encerre sus atividades” ou que uma pessoa física morra⁵³⁷.

Nessa perspectiva, a própria base de cálculo do imposto sobre renda se baseia, em um juízo de praticabilidade, que determina a concretização da capacidade contributiva na maior medida possível, na perspectiva da busca de um estado ideal de coisas como informam os princípios, de modo que “o lucro real, assim como o lucro presumido ou arbitrado, nada mais é do que uma aproximação do lucro efetivo, construído a partir de uma série de convenções, presunções e aproximações que se justificam em nome da praticabilidade”⁵³⁸

A mensuração do tributo, seja em relação à alíquota, seja em relação à base de cálculo, é um espaço crescente de definição por atos do Poder Executivo, do que é exemplo a permissão para que a definição do que seja risco grave, médio ou leve, no

⁵³⁵ *Idem*, pp. 3-4.

⁵³⁶ NABAIS, José Casalta. *Por um Estado Fiscal Suportável: Estudos de Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina, 2005, p. 258.

⁵³⁷ SCHOUERI, L.E. *O Mito do Lucro Real na passagem da Disponibilidade Jurídica para a Disponibilidade Econômica*. In: “MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (coords.). *Controvérsias jurídico-contábeis (Aproximações e Distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2009, p. 259.

⁵³⁸ *Idem*, p. 264.

adicional de alíquota às contribuições previdenciária, seja estabelecido em ato infralegal, tese acolhida pelo STF⁵³⁹.

O que interessa, porém, é fixar que existe o reconhecimento de uma crescente incapacidade funcional do Legislativo “para programar materialmente decisões tecnicamente adequadas à *sociedade de risco*, [de modo que] o legislador substitui a programação material do conteúdo de decisões por uma programação procedimental do processo em que estas devem ser tomadas, abrindo espaço para que os conceitos indeterminados sejam esclarecidos pelo regulamento”⁵⁴⁰.

Assim, como o potencial de risco de uma atividade econômica pode variar conforme o avanço tecnológico, além de ser impossível que uma lei preveja todas as atividades econômicas, já que o devido processo legislativo, por exigências formais, não é breve, chancela-se a atuação do poder executivo conformando, substancialmente, o Direito Tributário, já que sem recorrer ao ato infralegal não se pode saber, previamente, qual a carga fiscal.

Finalmente, para fundamentar ainda mais a competência do Executivo na conformação do Direito Tributário, por razões de praticabilidade, estuda-se a teoria das *capacidades institucionais*, recentemente divulgada no âmbito da teoria constitucional, e que tenta promover uma virada institucional e configura uma separação de poderes mais dinâmica.

Ainda, como resultado da teoria, podem-se fixar critérios para que haja maior ou menor deferência pela interpretação engendrada por um órgão em face de outros, que também devem interpretar o direito positivo para aplicá-lo.

A teoria das capacidades institucionais nasceu com uma preocupação em face da consolidada doutrina da supremacia judicial na interpretação das questões constitucionais.

Segundo Cass Sustein e Adrian Vermeulle, assentando-se as bases de uma virada institucional na interpretação do direito⁵⁴¹, a teoria constitucional deveria se afastar de posturas interpretativas a partir de conceitos abstratos, “como, por exemplo, a proteção das condições de democracia (teorias procedimentalistas, como a de John Hart Ely) ou

⁵³⁹ BRASIL, STF, Pleno, RE 343.466-SC, Rel. Min. Carlos Velloso, DJU em 04.04.2003.

⁵⁴⁰ RIBEIRO, R. L. *op. cit.*, 2010, p.50

⁵⁴¹ SUNSTEIN, Cass; VERMEULLE, Adrian. *Interpretation and Institutions*. In: “Michigan Law Review”, v. 101, n. 4, 2003, pp. 885-951.

dos pressupostos ao tratamento dos indivíduos com “igual respeito e consideração” (como a teoria do direito como integridade, de Ronald Dworkin)⁵⁴².

Enuncia-se uma teoria que foca nas capacidades das instituições efetivamente existentes e dos agentes públicos, perguntando-se “como *instituições determinadas, com distintas habilidades e limitações*, devem interpretar os dispositivos legais”⁵⁴³.

Para os dois autores, em matérias altamente complexas, como aquelas de conteúdo científico aprimorado, questões morais e de justiça, o Judiciário, especificamente, a Suprema Corte norte-americana pode se deparar com “*falta de informações, circunstâncias mutáveis e desacordo moral razoável e irremediável*”, resultando em um aumento possível do erro e custos nas decisões, de modo que uma postura cautelosa e humilde de deferência à interpretação feita por outros órgãos se apresenta⁵⁴⁴.

Tal teoria nasceu para rever a supremacia judicial em questões constitucionais e conferir fundamentos para que o Judiciário tenha deferência a interpretações feitas por legisladores e, eventualmente, membros do Poder Executivo.

Entretanto, sobretudo no Brasil, a teoria tem servido para realçar a *expertise* funcional da Administração sobre determinadas matérias e se lastreia em três premissas principais, conforme bem preleciona Daniel Ávila:

“(i) assumir que algum grau de especialização funcional em prol de fins constitucionais comuns é um pressuposto normativo da separação de poderes; (ii) assumir que toda tentativa, por quaisquer das instituições, de atingir tais fins é falível e limitada por condições empíricas não ideais devendo variar em graus e (iii) a análise das diferentes possibilidades de decisão deve se dar de acordo com suas possíveis consequências para a promoção de um mesmo valor ou objetivo, adotando assim como uma espécie de consequencialismo como meta-teoria”⁵⁴⁵.

Importa, para os fins dessa tese, a primeira e segunda premissas, de modo que a *supremacia da lei*, adotada tradicionalmente, como base do Direito Tributário nacional pode ser revista, admitindo-se, em alguns casos, pela maior *expertise* técnica do Poder Executivo, que esse faça a conformação final da matéria tributária.

⁵⁴² BRANDÃO, Rodrigo. *Supremacia Judicial versus Diálogos Constitucionais: a quem cabe a última palavra sobre o sentido da Constituição?* Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2012, p. 182.

⁵⁴³ *Idem*, p. 183.

⁵⁴⁴ Cf. SUNSTEIN, Cass R. *One case at a time – judicial minimalismo in the Supreme Court*. Cambridge: Harvard University, 2001, sobretudo as pp. 46/61.

⁵⁴⁵ ÁVILA, Daniel Pacheco. *A captura constitucional democrática da função extrafiscal*. Dissertação de Mestrado apresentada no Programa de Pós-Graduação em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento da UERJ, sob orientação do professor Dr. Ricardo Lodi RIBEIRO, 2015, p. 166.

Não se desconhece o risco de que, a pretexto de ter maior expertise, possa a Administração apenas buscar uma maior arrecadação. Entretanto, pode-se sempre desenhar instituições paritárias, nas quais a opinião técnica do Executivo é confrontada com as da sociedades, além de ser possível o controle do abuso na interpretação e aplicação do direito, pela razoabilidade, proporcionalidade, desvio de finalidade, entre outras medidas, de modo que a contingência de usos enviesados não pode desmerecer a fundamentação da praticabilidade nessa concepção dinâmica de separação de poderes.

Nesse sentido, Ricardo Lodi Ribeiro lembra que, com o aumento crescente da incerteza, em uma sociedade de risco, “a generalidade da norma, ainda que regulamentam nem sempre são mais capazes de aprender todos os dados empíricos extraídos do âmbito da norma, o que, não raras vezes, obriga o legislador a abrir espaço à tipificação casuística pelo aplicador”⁵⁴⁶.

Como exemplo, o artigo 299, do Regulamento do Imposto de Renda, com base no artigo 47, parágrafo primeiro, da Lei Federal n. 4506/64, autoriza a dedução das despesas necessárias do lucro líquido para chegar ao lucro real tributável, mas, ante a ausência de uma lista de quais despesas seriam necessárias, até pela impossibilidade manifesta de estabelecer isso com a multiplicidade de atividades, cabe ao Poder Executivo, na prática, verificar quais despesas se subsumem ao conceito de despesas necessárias.

Pode-se, então, afirmar que existe razoável fundamento para se conceber uma competência alargada do Poder Executivo na delimitação da matéria tributária, embora não possa desbordar dos fatos geradores e das bases de cálculo pressupostas constitucionalmente, o que permitir responder à segunda pergunta negativamente, não existindo vedação apriorística a concretização dos conceitos constitucionais por legisladores infraconstitucionais e administradores.

Ora, se na prática, a Administração adota uma definição tão restrita de despesas necessárias, o que, reversamente, gere situações em que o conceito de renda fica ampliado, não deve preponderar o ato infralegal.

À última pergunta se responde, brevissimamente. A deferência às opções feitas em atos normativos infraconstitucionais e infralegais deverá ser tanto maior, quanto mais complexa for a relação social objeto de regulação. Com isso, revela-se que a praticabilidade pode surgir dessa incapacidade de se captar o real.

⁵⁴⁶ RIBEIRO, R. L. *Op. cit.*, 2009, pp. 52-53.

Por todo o exposto, entende-se que da separação dos poderes, na visão dinâmica e menos abstrata também se deduz a praticabilidade.

3.2.1.3 A legalidade tributária

Seria possível cogitar o fato de a própria legalidade tributária fundamentar a praticabilidade, revertendo-se a ideia embrionária da praticabilidade como ilegalidade necessária?

Não há dificuldade em se afirmar positivamente, por todo o exposto nos dois itens anteriores e por outras constatações já realizadas no curso desta tese.

Entretanto, neste item consolida-se uma argumentação a corroborar a possibilidade de se deduzir a praticabilidade da legalidade tributária.

Inicialmente, toma-se a interessante visão de Fernando Facury Scaff que, baseando-se em uma visão psicanalista, afirma que a legalidade é “uma interdição coletiva imposta pela sociedade a si própria, que busca na autolimitação dos desejos sua sobrevivência”⁵⁴⁷.

Para ele, a interdição do desejo que há, dentro de um sistema capitalista, que, na forma pura, tenderia ao egoísmo, é o de nada se pagar de tributos, de modo que a lei tributária impõe uma limitação ao desejo de os agentes econômicos, em específico, e de qualquer cidadão em particular, de não haver repartição do produto de suas atividades e riqueza com o Estado, em prol de toda a sociedade⁵⁴⁸.

Essa teoria é interessante para repensar a legalidade tributária, não vista mais apenas como uma limitação ao poder de tributar, mas também como uma determinação imposta à sociedade, pela própria sociedade, de através do Estado, erigir-se um dever de contribuir para auxiliar nos gastos públicos.

Trata-se de uma visão que aproxima a legalidade tributária de um dever fundamental de pagar impostos ou tributos e, aí, residiria o perigo de se cogitar uma espécie de ‘norma supralegal de competência’. Entretanto, além de criticável a existência deste dever e discutível seu conteúdo, haveria uma contradição performativa, pois se a

⁵⁴⁷ SCAFF, Fernando Facury. *Quando as Medidas-Provisórias se transformaram em Decretos-lei ou notas sobre a Reserva Legal Tributária no Brasil*. In: SCAFF, Fernando Facury; MAUÉS, Antonio G. Moreira. *Justiça Constitucional e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 74.

⁵⁴⁸ *Idem*, p. 75.

legalidade é que interdita o desejo de não se contribuir com os gastos públicos, como se poderia admitir um dever geral de contribuição sem lei?

Superada essa contradição, tem-se que, como é predicado esperado do sobreprincípio do Estado de Direito a eficácia jurídica e social das normas jurídico-tributárias, legalidade aproxima-se da eficiência, condição necessária, mas não suficiente, para um sistema tributário justo⁵⁴⁹.

Essa eficiência, porém, não pode ser uma preocupação episódica no Direito Tributário, como se apenas em situações excepcionais, ela surgisse, antes orientando a elaboração dos textos jurídicos, como são interpretados e sua aplicação.

Aprimorando essa ideia e aproximando-se mais legalidade tributária da praticabilidade, recorre-se a Eduardo Morais da Rocha, para quem a última é uma ideia mais geral, sendo uma racionalidade instrumental justificada, não só pela alta complexidade fática e jurídica do sistema, não só em razão da eficiência, mas pela própria necessidade de aplicação coerente do Direito⁵⁵⁰.

Não haveria estado de coerência, assim, na lei tributária que somente fosse aplicada a alguns, pela impossibilidade de fiscalização de todos aqueles potencialmente albergados por ela.

Ademais, existe um entendimento comum, no sentido de que a legalidade tributária integra o rol das garantias mínimas do contribuinte: o de somente ser cobrado, se houver lei prévia instituindo ou majorando tributo⁵⁵¹.

Victor Uckmar toma-a como princípio geral do Direito Tributário, pressupondo que somente se conceba tributação em um Estado de Direito sob essa garantia, ideia fundante de um sistema constitucional tributário, a seu juízo.

Assim, trata a legalidade tributária de forma análoga à daqueles que consideram a praticabilidade uma categoria lógico-jurídica: como uma norma evidente da razão, independentemente de comprovação empírica, sendo desimportante, para os fins que propõe, ela advir das fontes sociais do Direito.

Perceba-se que, com isso, não se está afirmando que ela seria uma norma implícita, mas apenas se reforçando o caráter universal da legalidade tributária para o Direito, pelo menos para aquele concebido nos moldes dos Estados de Direito.

⁵⁴⁹ MOLINA, Pedro Herrera M. *Capacidad Económica y Sistema Fiscal – Análisis del ordenamento español a la luz del Derecho alemán*. Barcelona: Marcial Pons, 1998.p. 161.

⁵⁵⁰ ROCHA, E.M. *Op. cit.*, p. 116.

⁵⁵¹ Nesse sentido, UCKMAR, Victor. *Princípios comuns do direito constitucional tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1976.

Com Marcelo Neves, seria possível considerar como irrelevante a tese de que a legalidade tributária é um princípio comum de Direito Tributário, tendo em vista que princípio verdadeiro seria aquele construído no interior da ordem jurídica⁵⁵² — de uma ordem jurídica específica —, mas a referência se justifica pelo reforço argumentativo que isso gera, assim como tem sido feito pela doutrina em relação à praticabilidade.

Esse reforço argumentativo, a nosso juízo, é que permitiu a construção da legalidade tributária como núcleo do estatuto mínimo do contribuinte e a assunção do último como verdadeiro sujeito de direito nas relações jurídico-tributária, algo já afirmado por um dos Ministros do STF, em seu voto proferido na ADI 4.661-MC⁵⁵³.

Se contemporaneamente foi atribuído o fundamento da legalidade tributária ao pluralismo político, em contraposição à visão oitocentista insculpida na ideia do *no taxation without representation*, cumpre verificar, com base no direito posto, os enunciados normativos usados para construí-la no sistema tributário nacional, e qual sua atual significação jurídica.

Projeta-se a base para construção da legalidade tributária no artigo 5º, II, da CR/88, que enunciaria um princípio geral da legalidade, e no artigo 150, I, da CR/88, densificando-se a legalidade especificamente para a tributação, ao se estatuir a vedação aos entes tributantes de ‘exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça’.

A legalidade genérica se traduz em mecanismo geral contra o arbítrio estatal, sujeitando-se o Estado Democrático de Direito ao império da lei⁵⁵⁴, enquanto a legalidade tributária, especificamente, assume a função de limite ao poder de tributar, uma norma contra a força destruidora imanente dos tributos⁵⁵⁵.

Por isso, o artigo 150, I, da CR/88 é lido, geralmente, à luz do artigo 97, do CTN, que demarcaria as matérias somente passíveis de veiculação por lei formal ou ato equiparado, no caso brasileiro, lei delegada, medida provisória e lei complementar, essa última com matérias específicas atribuídas por expressa previsão constitucional⁵⁵⁶.

⁵⁵² Cf. NEVES, Marcelo. *Entre Hidra e Hércules: princípios e regras constitucionais*. São Paulo: Martins Fontes, 2013, pp. 22 e 23.

⁵⁵³ BRASIL, STF, ADIn 4.661-MC, Rel. Min. Marco Aurélio, j. em 20.10.2011, DJe em 23.03.2012, disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=1837739>, acesso em 20.04.2015.

⁵⁵⁴ SILVA, J.A. *Op. cit.*, p. 681.

⁵⁵⁵ TÔRRES, Heleno Taveira. *Tributo precisa respeitar valores constitucionais*. In: BRIGAGÃO, Gustavo; TÔRRES, Heleno Taveira; SANTIAGO, Igor Mauler; ESTRADA, Roberto Duque. *Consultor Tributário: estudos jurídicos*. Rio de Janeiro: Topbooks, 2015, p. 213.

⁵⁵⁶ Cristiano CARVALHO, percebendo a redundância entre as disposições dos artigos 5º, II e 150, I, da CR/88, afirma que a base normativa para a tipicidade tributária está no artigo 146, III, a, da CR/88, pois lá

Diferencia, assim, a legalidade genérica, uma questão de hierarquia de fontes normativas, da chamada reserva de lei, que envolve a questão de competência⁵⁵⁷.

Na perspectiva analítico-funcional de Humberto Ávila, uma primeira ressignificação da legalidade tributária é empreendida. Ele extrai dos dois dispositivos constitucionais acima apontados o que denomina princípio da determinabilidade fática, também costumeiramente chamado de legalidade material, tipicidade ou especificidade conceitual⁵⁵⁸, compreendendo-o como o dever, a cargo do legislador, de determinar os elementos essenciais da obrigação tributária, listada por ele como os sujeitos passivos, a base de cálculo e as alíquotas⁵⁵⁹.

Tais elementos, segundo ele, são os que a jurisprudência do STF já reconheceu como objeto da reserva de lei.

A grande inovação no pensamento de Humberto Ávila está no reconhecimento de que a determinabilidade fática – substituto para a tipicidade cerrada – atua como princípio e, nesse sentido, busca atingir um estado ideal de coisas, um estado ideal de previsibilidade para os contribuintes acerca da carga tributária.

Entretanto, as próprias limitações da linguagem jurídico-tributária, sua indeterminação parcial, não podem permitir que se tome a legalidade tributária na acepção tradicional, como se a necessidade de o Direito Tributário operar sobre um método subsuntivo entre o fato gerador, ato humano concretamente ocorrido, e a hipótese de incidência, norma geral e abstrata expressa em uma formulação normativa, não envolvesse qualquer dificuldade interpretativa e aplicativa.

Por isso, afigura-se o princípio da determinabilidade fática como um mandado formal-material⁵⁶⁰, é verdade, mas a “determinabilidade não é sinônimo de determinação prévia. Determinabilidade é a possibilidade de fornecer pontos de partida para aquilo que é essencial a determinando âmbito normativo”⁵⁶¹.

Sob essa perspectiva, a determinabilidade fática é realmente um princípio, buscando-se um estado ideal de coisas de previsibilidade na definição da carga fiscal,

está o fundamento para o estabelecimento de um Código Tributário Nacional, no qual está inserida a regra da chamada tipicidade fechada em seu artigo 97 (*Ficções Jurídicas no Direito Tributário*. Noeses: 2008, pp. 270-271).

⁵⁵⁷ SILVA, J.A. *Op. cit.*, p. 683.-

⁵⁵⁸ ÁVILA, H. *Op. cit.*, 2006, p. 310.

⁵⁵⁹ *Idem*, p. 311.

⁵⁶⁰ *Idem*, p. 312.

⁵⁶¹ *Idem*, p. 313.

desejável por qualquer contribuinte, mas que vai depender sobretudo da linguagem, no processo que vai do texto para a norma⁵⁶².

Os aportes de Humberto Ávila, embora não admita expressamente que a praticabilidade vai atuar como limite à legalidade tributária, ajudam a esclarecer essa perspectiva, na medida em que reconhece “uma *indeterminação estrutural* em virtude das regras de competência, que abertas *in abstracto* sempre devem ser contempladas no caso concreto, e em virtude das próprias hipóteses de incidência a serem concretizadas”⁵⁶³.

Como mandamento de determinação, o princípio expressa a ‘precisão’ ou ‘clareza’, “previamente dadas do conteúdo de um texto de norma que, porém, provavelmente nunca leva ao conhecimento perfeito da norma jurídica”⁵⁶⁴.

Finalmente, define o significado da determinabilidade fática, como o mandamento de que os elementos essenciais da relação tributária pressuposta constitucionalmente resultem, com maior precisão possível, “de elementos distintivos da hipótese de incidência de uma lei, cuja aplicação depende de uma constatação concreta da combinação do significado preliminar do texto da norma e da situação de fato”⁵⁶⁵.

Por essa definição e por todo o exposto, Humberto Ávila desconhece o papel da praticabilidade como limite à determinabilidade fática, na linha proposta por José Casalta NABAIS⁵⁶⁶.

Para o tributarista português, a determinabilidade fática — para ele a projeção da legalidade fiscal em determinar ou tornar determinável o mais pormenorizadamente possível a situação dos contribuintes — é limitada pela capacidade administrativa efetivamente existente, ou seja, aceita que, em circunstâncias especiais seja concedida a administração fiscal margem de livre decisão para aplicar e executar a lei⁵⁶⁷.

A diferença entre as duas teorias está no grau de determinabilidade fática esperado. Para Humberto Ávila, o grau de determinabilidade seria intenso, forte em sua concepção que sempre aproxima o Direito Tributário dos direitos fundamentais, em uma projeção mais voltada a proteção dos cidadãos. Para José Casalta NABAIS, admite-se um grau de determinabilidade moderado, firme em sua tentativa de congregar interesses públicos e privados.

⁵⁶² *Idem*, p. 314.

⁵⁶³ *Idem*, p. 316.

⁵⁶⁴ *Idem*, p. 317.

⁵⁶⁵ *Idem*, p. 318.

⁵⁶⁶ NABAIS, J. C. *Op. cit.*, p. 619.

⁵⁶⁷ *Idem*, p. 620.

Os dois, porém, trabalham com a imperfeição da linguagem e as complexidades fática-jurídicas como limitações à plena determinação, embora Humberto Ávila seja claro no abandono entre tipos e conceitos, o que lhe permite uma visão mais próxima de como a indeterminação influencia o Direito Tributário.

Cogita-se, aqui, porém, de que uma determinabilidade moderada seja tolerada em alguns casos, pelo incremento na compreensão acerca das dificuldades do uso da linguagem jurídica mostrado por alguns autores, como Frederick Schauer, e pela compreensão de que a qualificação dos fatos é uma dimensão argumentativa importante, e antes relegada a segundo plano pela teoria do direito tradicional.

No processo de concretização da fórmula normativa ao conteúdo da norma, pode ocorrer imperfeição com as quais intérpretes e aplicadores do Direito precisam encontrar ferramentas de superação.

Existe uma dificuldade congênita na elaboração do conteúdo do texto normativo, que é a deestabelecer um conteúdo que consiga abarcar todas as nuances da realidade que se quer juridicizar.

Elaborada a fórmula normativa, a compreensão do que seja a norma jurídico-tributária pode trazer dificuldades, conforme a qualidade do texto elaborada ou mesmo o contexto de aplicação, pois mutações sociais e jurídicas e a diversidade espacial podem complicar o processo interpretativo.

O caso da imunidade sobre livro, jornais e revistas, vistos como objetos físicos em papel, e sua transformação em meios de veiculação de ideias, em formato digital, é um exemplo dessa dificuldade interpretativa.

Existe, ainda, uma dificuldade não na compreensão da norma, que por uma elaboração qualificada da fórmula normativa ou por um consenso formado em torno de sua significação é superada, mas em qualificar fatos concretos à luz de parâmetros positivados nas normas jurídicas.

Quanto à primeira dificuldade, envolvendo a elaboração de textos normativos, pode-se recorrer ao pensamento de Frederick Schauer, exposto em seu *Playing by Rules*, para mostrar como imperfeições na linguagem dos textos normativos que autorizariam o uso de cláusulas mais abertas ou de interpretação extensiva.

A propósito, o jurista norte-americano realça “a importância de contemplar as regras como generalizações probabilísticas grosseiras, que podem, por isso, produzir, ao

serem seguidas em casos particulares, decisões que resultam subótimas ou obviamente erradas⁵⁶⁸.

Como resultado desse processo, que ele atrela à textura aberta da linguagem, as regras jurídicas são atual ou potencialmente sub ou sobre-inclusivas, à luz das justificações subjacentes a sua positivação⁵⁶⁹.

Naturalmente, a preocupação que existe com a justificação subjacente não implica uma busca pela vontade da lei ou do legislador, já demonstrada como uma falácia por uma série de estudos doutrinários, por estudos historiográficos e jornalísticos, um deles já indicado na tese⁵⁷⁰.

Seja como for, Frederick Schauer classifica as regras em sub ou sobre-inclusivas, a partir da relação entre o predicado fático (*rule's factual*) e as justificações delas (*concerns of the rule*)⁵⁷¹.

O que ele pressupõe, na verdade, é que as justificações da regra indicariam uma razão para agir, que pode ou não coincidir com a formulação normativa dela — na maioria dos casos, coincide, inclusive. Não se coincidindo, contudo, ocorreriam dois fenômenos.

Assim, quando uma regra deveria abranger um universo de casos maior do que se depreende de sua fórmula normativa, caso as justificações subjacentes fossem aplicadas diretamente, ocorreria o fenômeno da sobreinclusão, dando ensejo a uma regra sobreinclusiva⁵⁷².

Ao contrário, caso as justificações subjacentes aplicadas diretamente dessem ensejo a um universo de casos menor do que se depreende da fórmula normativa, estaria configurado um estado de subinclusão, o que caracteriza a regra como subinclusiva⁵⁷³.

Com base em Aleksander Peczenick⁵⁷⁴, Carlos Augusto Daniel Neto demonstra que as regras gozariam de uma autonomia semântica em relação à sua justificação subjacente, “haja vista que o significado das instanciações que as compõem não se explica completamente por referência aos propósitos pelos quais se ditou a regra, mas pela linguagem utilizada pelo legislador”⁵⁷⁵.

⁵⁶⁸ SCHAUER, Frederick. *Playing by the Rules: A Philosophical Examination of Rule-Based Decision-Making in Law and in Life*. Oxford: Oxford Clarendon Press, 1991. p. XVI (

⁵⁶⁹ *Ibidem*.

⁵⁷⁰ CARVALHO, L.M. *Op. cit.*

⁵⁷¹ SCHAUER, F. *Op. cit.*, p. 32.

⁵⁷² *Ibidem*.

⁵⁷³ *Ibidem*.

⁵⁷⁴ PECZENICK, Aleksander. *On law and reason*. Sweden: Springer, 2008, pp. 195-198.

⁵⁷⁵ DANIEL NETO, Carlos Augusto. *O 'mínimo existencial' como condição de derrotabilidade de regras tributárias*. In: “Revista Direito Tributário Atual – IBDT -, n. 37”, 2017, p. 90.

Concluindo, Frederick Schauer enuncia o que chama de positivismo presumido, descrevendo que, na maioria dos casos, os tomadores de decisão seguem as normas existentes num sistema jurídico, o conjunto de regras dotadas de pedigree (*pedigreed subset*).

Todavia, em alguns casos, nos quais a aplicação de uma regra leva a um resultado subótimo ou errôneo, razões particularmente fortes autorizariam a que ela fosse superada, baseando-se o julgador em justificações subjacentes⁵⁷⁶.

Não se defende, por óbvio, que o legislador ordinário possa se afastar do conceito constitucional de um fato gerador definido pelo legislador complementar. Muito menos, defende-se que o fiscal tributário, verificando à luz de uma idealizada razão de estado que tributar mais é necessário para atender às crescentes demandas estatais, possa ele tributar, a título de IPVA, uma aeronave, estabelecendo uma tributação com base apenas no princípio da capacidade contributiva, pois essa é uma manifestação clara de riqueza⁵⁷⁷.

O que se defende, porém, é que se já existe teoria chancelando que as regras podem gerar resultados subótimos ou errôneos por uma imprecisão natural da linguagem em que são vertidas, a ponto de julgadores poderem superar as regras.

Assim, não mais se mostrando razoável pensar que a especificidade conceitual afastariam cláusulas gerais e a interpretação extensiva no Direito Tributário, como afirmou Regina Helena Costa, criticando o uso de a LC 116/03 das expressões “serviços congêneres”, “qualquer natureza” e “qualquer espécie”, apontando a lista como sintoma de praticabilidade ter sido mal aplicada e grosseira ofensa à segurança jurídica e ao princípio da especificidade conceitual⁵⁷⁸.

Afirma-se, sim, que a técnica da interpretação extensiva pode ser uma das que melhor lida com a complexidade crescente nas relações jurídico-tributárias e, nesse sentido, o próprio STJ já reconheceu como válida a interpretação extensiva no Direito Tributário como uma técnica para aprimorar o método de subsunção do fato gerador à hipótese de incidência⁵⁷⁹, mitigando-se a interpretação restritiva, depositária da doutrina

⁵⁷⁶ SCHAUER, F. *Op. cit.*, p. 204.

⁵⁷⁷ BRASIL, STF, Pleno, RE 379.527-4/RJ, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. em 11.04.2007, DJe em 01.02.2008. Discorda-se da fundamentação do relator, no sentido de que, como o IPVA sucedeu a Taxa Rodoviária Única, que historicamente exclui embarcações e aeronaves, não se podia tributar, mas é possível se aceitar que, consensualmente, embarcações e aeronaves não são vistos como veículos automotores, não se inserido nesse conceito constitucional pressuposto constitucionalmente.

⁵⁷⁸ COSTA, R. H. *Op. cit.*, p. 149.

⁵⁷⁹ BRASIL, STJ, 2ª Turma, REsp 121.428/RJ, Rel. Min. Castro Meira, DJ 16.08.2004.

tipicidade cerrada, à luz da praticabilidade, compreendida como uma racionalidade instrumental que leva à aplicação coerente das normas.

A indeterminação, porém, não se dá apenas no plano normativo, mas também no plano dos fatos, pois “os elementos fáticos não estão prontos antes mesmo do processo aplicativo, mas dependem de valores orientadas pelo ordenamento jurídico”⁵⁸⁰.

A teoria da argumentação deve lidar com isso⁵⁸¹. Classicamente, na teoria do direito e na doutrina processual têm-se separado as questões de direito e as questões de fato, mas há um estudo interessante de Ronald J. Allen e Michael S. Pardo, mostrando o mito construído na prática jurídica sobre essa distinção⁵⁸².

Inicialmente, pontuam que, desde uma perspectiva ontológica, as afirmações sobre eventos naturais, assim como as afirmações sobre as normas criadas pelos homens, ou seja, o produto estabelecido pelas fontes sociais do Direito e que se relacionam ao que expressa norma e como aplicá-la, podem ser verdadeiras ou falsas, de modo que as construções linguísticas sobre as normas não são necessariamente menos objetivas do que as proposições sobre fatos históricos⁵⁸³.

Do ponto de vista epistemológico, ambos os problemas, jurídicos ou fáticos, desafiam que se faça uma formulação verbal a partir da evidência, apenas se diferenciando que as fontes de informação para resolução dos primeiros são, em geral, as fontes do direito; enquanto para a resolução daqueles são os elementos de prova e o chamado *background knowledge*⁵⁸⁴.

Do ponto de vista analítico, pode-se diferenciá-las, mas seria inútil para fins de melhorar a prática judicial, pois qualquer fato deduzível a partir das evidências depende de normas que determinam o que é suficiente para realizar a inferência⁵⁸⁵.

Não obstante outras implicações que a ausência de diferenças ontológicas, epistemológicas e de utilidade analítica entre questões de fato e de direito, importa que, para fins de análise da praticabilidade, tem-se que são criados mecanismos para reduzir complexidades tanto no momento de produção de direito, quanto no de identificação e aplicação do direito criado, o que envolve a qualificação dos fatos.

⁵⁸⁰ ÁVILA, H. *Op. cit.*, 2012, p. 338.

⁵⁸¹ *Ibidem*.

⁵⁸² ALLEN, Ronald J.; PARDON, Michael S, *The Myth of the Law-Fact Distinction*. In: “Northwestern University Law Review”, Vol. 97, 2003, pp. 1769-1808.

⁵⁸³ *Idem*, p. 1771.

⁵⁸⁴ *Idem*, p. 1799.

⁵⁸⁵ *Idem*, p. 1805.

Exemplo disso da dificuldade na qualificação dos fatos, a ser explorado no capítulo quarto, seriam os atinentes à dedução de gastos com educação e saúde no IRPF, e, também, conforme Humberto Ávila

“é o que se verifica no caso da tributação das operações de *leasing* ou da industrialização por encomenda pelos Municípios a título de serviços, embora haja acordo com relação ao conceito de serviço envolver uma obrigação de fazer, ocorre, porém, uma discussão a respeito de saber se pode ser considerada configurada, no plano dos fatos, tal obrigação. Isso se deve ao fato de que, como já foi mencionado. Isso se deve ao fato de que, como já foi mencionado, há problemas de prova, de qualificação, de interpretação e de relevância que são inerentes ao Direito e que ultrapassam questões estritamente conceituais”⁵⁸⁶.

Na jurisprudência do STF, isso fica claro em um precedente. No julgamento do AgRg ao AI 758.697/RJ, percebeu o Relator Min. Joaquim Barbosa, inclusive asseverando que essa preocupação já tinha sido exposta por ele na discussão envolvendo a edição da súmula vinculante n. 31⁵⁸⁷, que um dos grandes problemas em se verificar se é devido ou não ISS em certas atividades é que existem contratos de obrigação de dar escamoteados com obrigação de fazer. Como exemplo, cita a locação de maquinário, contratada também, com o serviço de operação, hipótese para o Ministro, muito comum.

Assim, “as autoridades fiscais não estão impedidas de exercer plenamente as faculdades que lhes confere a legislação para identificar precisamente quais receitas referem-se à prestação de serviços e quais receitas referem-se à isolada locação de bens imóveis”⁵⁸⁸.

Mais do que isso, pode a legislação tributária munir os fiscais de meios para conter os possíveis abusos.

Nesse processo de qualificação dos fatos, normalmente o Fisco precisa provar – no exemplo, a partir da análise do contrato realizada entre as partes e investigação sobre como o objeto contratado foi realizado –, não sendo vedado ao fiscal se utilizar do *background knowledge*, verificando o que normalmente acontece com aquela empresa, com aquele tipo de contrato.

Tal perspectiva também se associa à praticabilidade, que, não raro, trabalha com raciocínios probabilísticos.

Isso se mostra especialmente importante para o Direito Tributário, em cujo cerne está sempre uma eventual tensão entre fisco e contribuinte, com aquele tentando se valer

⁵⁸⁶ ÁVILA, H. *Op. cit.*, 2012, p. 338..

⁵⁸⁷ “É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviço de qualquer natureza – ISS sobre operações de locação de imóveis.

⁵⁸⁸ BRASIL, STF, 2ª Turma, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Dje em 06.05.210.

de todo seu arsenal argumentativo para subsumir o fato/ato praticado pelo contribuinte em uma hipótese de incidência, enquanto o contribuinte afirma que, valorando o fato/ato, não verifica sua subsunção à hipótese de incidência.

Existem, porém, situações de extrema complexidade para o Fisco qualificar o fato/ato em um caso específico ou em situações massificadas.

A complexidade pode advir, em uma primeira situação, da impossibilidade de o Fisco fiscalizar todos os fatos/atos praticados pelos contribuintes. Assim, ele se vale de presunções legais, quando se requer “a existência de um outro fato, indiciário, para comprovar a existência daquele cujo evento descrito no fato não é diretamente conhecido”⁵⁸⁹. O raciocínio probabilístico ganha força,

Há setores da doutrina que já o repeliram isso com base na tipicidade tributária. Contudo, sob a concepção revista de legalidade, ao argumento em defesa das presunções legais relativas, no sentido de que os critérios da ocorrência do fato típico permanecem os mesmos⁵⁹⁰, soma-se o argumento de que a qualificação dos fatos também pode-se operar com algum distanciamento da análise densa e precisa do fato em confronto com os elementos da hipótese de incidência, pela impossibilidade que a realidade traz em identificar, sem qualquer dúvida, que determinado fato concreto se subsume à hipótese de incidência.

O exemplo pode ser colhido do art. 42 da Lei Federal 9.430, segundo o qual se considera omissão de renda os valores creditados em conta depósito ou de investimento em instituição, em relação aos quais o titular não consegue provar, mediante prova hábil e idônea, a origem dos recursos auferidos.

Trata-se, aqui, de uma distribuição do ônus probatório, de modo que, pela dificuldade, senão impossibilidade, de o Fisco investigar todos os depósitos não declarados no país, a presunção se justifica à luz da praticabilidade.

Na mesma linha, Misabel de Abreu Machado Derzi defendeu que a presunção é um meio possível de recurso do legislador, na elaboração da norma, mas obviamente do membro do Poder Executivo, quando a aplica, dela se pode valer, se as provas a seu cargo do Fisco seriam difíceis ou impossíveis⁵⁹¹.

Há uma associação entre praticabilidade e controle do abuso, ainda a ser trabalhada.

⁵⁸⁹ FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2001, p.. 93

⁵⁹⁰ *Ibidem*.

⁵⁹¹ DERZI, M.A.M. *Op. cit.*, 2007, pp. 139-140.

Não se desconhece que a interdição dessa presunção gera a necessidade de o contribuinte fazer uma prova impossível, compreendendo-se que sua validade existiria, desde que observadas as garantias da ampla defesa e do contraditório⁵⁹².

De qualquer sorte, propõe-se uma nova ressignificação para a legalidade tributária, acrescentando ao significado dado por Humberto Ávila também que a determinabilidade fática é limitada pela praticabilidade em circunstâncias especiais, para permitir uma aplicação coerente do Direito Tributário, tanto pelo estabelecimento de fórmulas normativas que abranjam o maior número possível de fatos concretos subsumíveis às hipóteses de incidência, quanto pela previsão de instrumentos que permitam presumir a qualificação de um fato como tributariamente relevante.

Conclui-se que da legalidade tributária revista, como determinabilidade fática extrai-se a fundamentação da praticabilidade.

3.2.1.4 A isonomia tributária e a capacidade contributiva

A justificação da praticabilidade pela isonomia tributária e pela capacidade contributiva é extremamente polêmica, à luz da doutrina majoritária, já que os maiores conflitos gerados pela praticabilidade seriam justamente com a capacidade contributiva, vertente da isonomia ou igualdade tributária.

Tendo em vista esse quadro, o capítulo quintotratará especificamente da capacidade contributiva e a praticabilidade, por isso aqui se circunscreve a análise, aqui, a algumas ideias que permitem a conclusão de que da isonomia ou igualdade tributária se deduz a praticabilidade.

Regina Helena Costa, como já explicitado, apresentou a praticabilidade como aspecto da justiça tributária. Desenvolveu, assim, uma teoria que compatibiliza as duas realidades, repelida por autores clássicos, tal qual Hans-Wolfgang Arndt

O erro da perspectiva daqueles que consideram incompatíveis está em se fiar, exclusiva ou demasiadamente, na justiça individualizada e particular, que somente uma análise de caso-a-caso, à luz da capacidade contributiva subjetiva, permitiria alcançar.

⁵⁹² CUNHA, Carlos Renato. *Legalidade, Presunções e Ficções Tributárias: do mito à mentira jurídica*. In: “Revista de Direito Tributário Atual”, n. 36, 2016, p. 115.

Precise-se que capacidade contributiva objetiva relaciona-se à escolha de um fato que ostente sinal de riqueza pessoal, impondo que o titular dela entregue parte para o Estado, enquanto a capacidade contributiva subjetiva ou relativa determina qual carga tributária deve ser suportada por alguém, considerando-se características pessoais, tais como “nível de riqueza, estado civil, encargos de família, estado de saúde pessoal e familiar”, como apontados por Luís Cesar Souza de Queiroz⁵⁹³

Assim, como já se pontuou que a prelação axiológica da capacidade contributiva é um sem sentido no Direito Tributário brasileiro, não se pode conceber que, a todo momento, a capacidade contributiva, nos dois sentidos, possa ser alcançada, devendo ser ponderada com a praticabilidade, tema tratado nos capítulos quarto e quinto⁵⁹⁴.

Não se pode desconsiderar a capacidade contributiva subjetiva, algo que pertenceria ao acervo tradicional do pensamento do direito tributário, conforme observa Paul Kirchhof⁵⁹⁵, mas se constata que também são projeções da igualdade tributária a exigência no resultado fático da tributação e na possibilidade de uma tipificação compreensível e incontornável.

Isso densifica ainda mais o conteúdo da isonomia e afasta a busca interminável por um critério ou uma soma de critérios que individualize perfeitamente a carga tributária de cada contribuinte.

Essas ideias do Direito alemão são tomadas de empréstimo, sem isso representar uma sobrevalorização da doutrina e da jurisprudência estrangeiras em detrimento das brasileiras, mas, sim, reconhecendo que o tema da igualdade tributária foi mais desenvolvido na Alemanha, não obstante todo o esforço teórico de autores brasileiros, como de Humberto Ávila, em livro que já se tornou forte referência no Brasil e que bebe bastante nas fontes alemã, norte-americana e italiana⁵⁹⁶.

O jurista gaúcho sedimentou, inclusive, que a questão da igualdade não está propriamente na tensão com a legalidade e outros princípios constitucionais tributários e limitações constitucionais ao poder de tributar, mas em uma tensão interna entre igualdade geral e individual.

No mesmo sentido, Paulo Victor Vieira da Rocha, indica que, como a Lei Fundamental de Bonn, de 1949, não impôs expressamente qualquer critério para

⁵⁹³QUEIROZ, L.C.S. *Op. cit.*, 2016b, p. 65.

⁵⁹⁴*Idem*, p. 66.

⁵⁹⁵KIRCHHOF, P. *Op. cit.*, p. 27.

⁵⁹⁶ÁVILA, H. *Op. cit.*, 2008.

instituição e cobrança de impostos, talvez explique o porquê de “tanto a prática judicial quanto a dogmática jurídica tenham expedido tantos esforços na definição desses critérios materiais, simplesmente a partir do princípio da igualdade”⁵⁹⁷

Com essas premissas, recorre-se ao pensamento de Paul Kirchhof, pois condensa o que se espera da igualdade tributária em um Estado Constitucional, estudando a experiência jurisprudencial da Alemanha.

A riqueza teórica advém de algo já notado anteriormente. Assim como ocorre com outros princípios constitucionais tributários e limitações constitucionais ao poder de tributar, isso ocorre fruto da ausência da ausência de dispositivo próprio na Lei Fundamental de Bonn sobre o tema, obrigando a se desenvolver uma teoria e uma jurisprudência específicas sobre a igualdade tributária e seu desdobramento, a capacidade contributiva, tomando como base a cláusula da igualdade geral.

Explicada a opção, passa-se a demonstrar a primeira projeção da igualdade tributária, da qual se infere a praticabilidade. Trata da compreensão da igualdade tributária, não apenas nas obrigações tributárias abstratamente criadas, mas no resultado fático da aplicação da lei tributária, de modo que só haverá igualdade satisfatória se a lei tributar abstrata e faticamente os contribuintes de maneira isonômica⁵⁹⁸.

Como a igualdade é relacional, essa tributação igual depende da classe de contribuintes albergados, em uma comparação entre o que a lei preveria e qual classe realmente alcançada por ela.

Em consequência, as leis tributárias devem estipular formas de controle, estruturando-se adequadamente as normas tributárias.

Paul Kirchhof afirma que as diferenças de praticabilidade e aplicação nas obrigações só violam a igualdade, quando forem baseadas em deficiências da legislação, de modo que, por exemplo, a não observância das leis tributárias e má-fé do contribuinte, especialmente em caso de sonegação fiscal, não invalida a constitucionalidade das leis tributárias⁵⁹⁹.

Com isso, afasta-se a prelazia da capacidade contributiva subjetiva, em qualquer caso e sob quaisquer circunstâncias, pois se as leis tributárias não são estruturadas de forma a permitir essa identificação, nascem inválidas.

⁵⁹⁷ ROCHA, P. V.V. *Op. cit.*, 2017, p. 128.

⁵⁹⁸ KIRCHHOF, P. *Op. cit.*, p. 49.

⁵⁹⁹ *Ibidem*.

O jurista alemão informa, assim, que o Tribunal Constitucional Federal alemão estimulou a tributação na fonte dos rendimentos financeiros, podendo incidir de forma única e serem concretizados em valores progressivos médios; estabeleceu que a retenção na fonte do imposto de renda garante uma exação confiável; e reconheceu que a tributação na fonte garante uma aplicação atual e imediata da legislação tributária⁶⁰⁰.

Perceba-se, então, que a praticabilidade não surge como mecanismo arrecadatário e fundamento apriorístico de uma tributação padronizada, mas inclusive pode induzir ao estabelecimento de uma estruturação da legislação tributária que evite cargas fiscais diversas ao longo do tempo pela dificuldade, senão impossibilidade, de a fiscalização de vários contribuintes darem-se em momentos próximos, o que contempla intensamente a igualdade

Uma outra segunda projeção da igualdade tributária, que Paul Kirchhof denomina de busca de uma “tipificação compreensível e incontornável”⁶⁰¹.

Da jurisprudência do Tribunal Constitucional Federal alemão, assentou-se que é preciso generalizar nos regramentos legais, de modo que “o legislador pode se orientar por casos normais e não está obrigado a levar em conta todas as particularidades por meio de regramentos específicos”, desde que por meio de “construir uma observância inclusiva ampla de todos os grupos afetados e das hipóteses das regras”⁶⁰².

Como a legislação individualizante e especificadora pode colocar em risco a igualdade na execução da lei, preponderando uma justiça geral, a praticabilidade acaba por ser deduzida da igualdade também nesse ponto.

Ressalte-se, ainda, que, pela própria jurisprudência alemã, o mínimo existencial, para ser atendido, passa por padronizações, estabelecendo-se forma e limites de dedução. Ou seja, para se aproximar o máximo a uma tributação mais igualitária, reconheceu-se a possibilidade de padronizar o mínimo existencial, “assegurando a dedutibilidade dos gastos necessários à tributação”⁶⁰³.

Partindo-se de uma visão global da igualdade tributária, compreende-se que ela fundamento para a praticabilidade..

⁶⁰⁰*Idem*, p. 50.

⁶⁰¹*Ibidem*.

⁶⁰²*Ibidem*.

⁶⁰³*Idem*, p. 51.

3.2.1.5 A neutralidade concorrencial da tributação, a livre iniciativa e as liberdades de exercício de qualquer ofício, trabalho ou profissão e a liberdade de exercício da atividade econômica

A Constituição da República Federativa do Brasil estabelece as liberdades de exercício de qualquer ofício, trabalho ou profissão (artigo 5º, XII), a liberdade de exercício de atividade econômica (artigo 170) e enfatiza, em demasia, a livre iniciativa como valor e princípio (artigos 1º, IV, e 170, *caput*).

Além disso, estabeleceu, dentro do Sistema Constitucional Tributário, o artigo 146-A, demonstrando que existe uma nítida preocupação dos reflexos da tributação sobre a atividade econômica.

Cassiano Menke estabelece como bens jurídicos protegidos pelo artigo 5º, XII e 170, um “conjunto de ações, situações, posição jurídicas e propriedades cuja disponibilidade condiciona a realização do estado de coisas buscado por esses direitos”⁶⁰⁴, Dentre os referidos bens,

“podem ser arroladas a liberdade de criação de uma empresa e de escolha de uma profissão; a liberdade de formatação jurídica da empresa e a sua transformação; a liberdade de empreender o patrimônio numa atividade privada de longo prazo e, por meio dele, obter lucros; a liberdade de exercer uma atividade profissional e econômica, planejando negócios e executando tais planos; a liberdade de direção da atividade privada por meio da realização de atos específicos de estruturação da empresa, de precificação de produtos e serviços, de planejamento financeiro, de contratação de colaboradores”⁶⁰⁵

Potencialmente, esse estado desejável de coisas, plenamente adequado a um regime de livre iniciativa e de liberdade concorrencial, poderia conflitar com a tributação, pois os tributos são considerados despesas para os contribuintes, o que influi, obviamente, nas escolhas pessoais dos cidadãos e na forma como pessoas físicas, pessoas jurídicas e entes despersonalizados exercem atividades econômicas.

Nesse contexto, pode-se cogitar dos efeitos que a tributação gera no mercado e quais implicações jurídicas decorrentes disso para, finalmente, verificar se a praticabilidade é extraída de um dever de neutralidade concorrencial da tributação por parte do Estado. Antes de se tratar dessa relação, esboçam-se algumas linhas sobre livre concorrência e livre iniciativa.

⁶⁰⁴ MENKE, C. *Op. cit.*, p. 105.

⁶⁰⁵ *Ibidem*.

O estabelecimento da livre concorrência como fundamento da ordem econômica não pode desconhecer que no mercado existe uma natural tendência à desigualdade, a fim de os agentes atuam estrategicamente para maximizar seus lucros e conquistar posições de mercado.

Prova disso, como afirma Eros Roberto Grau, está no reconhecimento pelo legislador constituinte de que o abuso do poder econômico é um fato contra o qual o Estado deve lutar, inferido do artigo 173, § 4º, da Carta da República:

“Deveras, não há oposição entre o princípio da *livre concorrência* e aquele que se oculta sob a norma do §4º do artigo 173 do texto constitucional, princípio latente, que se expressa como *princípio da repressão aos abusos do poder econômico* e, em verdade – porque dele é fragmento – compõe-se no primeiro. É que o poder econômico é a regra e não a exceção. Frustra-se, assim, a suposição de que o mercado esteja organizado, naturalmente, em função do consumidor”.⁶⁰⁶

De outra banda, a livre iniciativa (artigo 1º, IV, CR/88), erigida a fundamento para que haja concorrência, também não se reveste de caráter absoluto.

Eros Roberto Grau, ainda afirma, em várias passagens de sua obra, que nunca houve um regime de livre iniciativa absoluto, de modo que a livre iniciativa e a livre concorrência são erigidas a princípio, justamente por se ambicionar em um estado ideal em que haja liberdade para os agentes econômicos atuarem, não lesando interesses dos consumidores, de outros concorrentes, do meio ambiente, entre outros princípios e valores constitucionais.

Quando há lesão a esses interesses, o Estado deve intervir, além de sua função regular prévia para conter os abusos. Existiria uma tensão entre livre iniciativa e princípio da livre concorrência, “à medida que a livre concorrência conforma a livre iniciativa, até mesmo para que esta última reste preservada”⁶⁰⁷.

Quanto à tributação, é impossível imaginar um tributo neutro ou uma tributação neutra, pois se a própria finalidade precípua das normas jurídico-tributárias é distribuir o encargo tributário, obviamente, haverá efeitos incontornáveis, além de as normas extrafiscais induzirem, por natureza, o comportamento dos agentes econômicos pela via da tributação.

Diego Bonfim pontua que os custos tributários são cada vez maiores e influenciam a tomada de decisão dos agentes econômicos no mercado, os quais submetem-se, ainda,

⁶⁰⁶ GRAU, Eros Roberto. *A Ordem Econômica na Constituição de 1988*. 7ª ed., São Paulo: Malheiros, 2002, p. 251.

⁶⁰⁷ BONFIM, Diego. *Tributação e Livre Concorrência*. São Paulo: Editora Saraiva, 2011, p. 176.

“aos efeitos dos tributos com anseios indutores, atraindo a atenção para os efeitos que a tributação pode gerar sobre a concorrência”⁶⁰⁸.

Nesse sentido, então, para Sérgio Sydionir Saad, neutralidade e tributação seriam incompatíveis⁶⁰⁹. Seria um contrassenso, então, tratar-se de neutralidade concorrencial da tributação?

Não, e não apenas pelo fato de essa categoria ser jurídico-positiva, estando pressuposta no artigo 146-A, CR/88, desde a edição da EC 42/03: “Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo”.

Para Diego Bonfim, a neutralidade concorrencial da tributação é um princípio implícito na Constituição, determinado que deva o Estado se portar como um agente garantidor da livre concorrência, inclusive na esfera tributária.

Nesse sentido, a EC 42/03 apenas inseriu uma regra de competência especial, para que a União, no exercício da competência legiferante sobre aspectos nacionais em Direito Tributário, “norma geral capaz de conformar os limites que cada um dos entes detentores de competência tributária (União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios) poderá impor aos sujeitos passivos quando da edição de suas respectivas leis (ordinárias) direcionadas à prevenção de distúrbios concorrenciais”⁶¹⁰.

Entretanto, é possível ter como chave de leitura, na base do que propôs Eros Roberto Grau para discutir o abuso de poder econômico, que os desequilíbrios na tributação foram fatos reconhecidos, nesse caso pelo legislador constituinte reformador, reforçando a existência da neutralidade da tributação como um princípio.

Ademais, extrai-se a existência de preocupação substancial em o Estado garantir um ambiente de igualdade de condições competitivas, não tratando desigualmente os contribuintes também quanto ao “resultado fático da tributação”⁶¹¹.

Nesse sentido, colhe-se da jurisprudência do Tribunal Constitucional Federal, na Alemanha, que:

“a igualdade exige não apenas a igualdade nas obrigações tributárias, mas também a igualdade no resultado econômico fático após a tributação.. a igualdade será satisfatória

⁶⁰⁸ *Idem*, p. 185.

⁶⁰⁹ SADD, Sérgio SYDIONIR. *Simplificação e Praticabilidade no Direito Tributário*. Dissertação de Mestrado apresentada ao Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário da USP, sob orientação do Prof. Paulo Ayres Barreto, 2013, p. 140.

⁶¹⁰ *Idem*, p. 187.

⁶¹¹ KIRCHHOF, Paul. *Op. cit.*, p. 49.

apenas quando a lei tributar jurídica e faticamente todos os contribuintes igualmente. Na relação entre direito tributário material e direito processual, essa exigência significa principalmente que a lei tributária material deve trazer consigo, tanto quanto possível, a garantia de sua praticabilidade e aplicabilidade⁶¹²”.

Cada período do excerto se traduz em um julgado da Corte que, sumariando, leva a três conclusões: 1. a igualdade, como princípio, implica a busca de um estado ideal de identidade entre os contribuintes quanto à aplicação do Direito Tributário; 2. não basta, para se verificar o atingimento da igualdade, que a lei tributária satisfaça abstratamente apenas o tratamento idêntico entre alguns contribuintes; 3. a lei tributária material, para atender à igualdade, deve realizar, tanto quanto possível, a praticabilidade.

Para o caso brasileiro, pode-se reconstruir a neutralidade concorrencial da tributação como uma das projeções da igualdade geral e da isonomia tributária⁶¹³, bem como uma decorrência dos fundamentos e princípios da ordem econômica.

Assim, a neutralidade concorrencial da tributação tem uma dimensão própria, forjada, porém, a partir desse conjunto de dispositivos constitucionais (artigos 5º, *caput* e inciso primeiro, 146-A, 150, II, 170, *caput* e inciso quarto, e 173, parágrafo terceiro).

Nesse sentido, a doutrina aponta que a formulação do artigo 146-A, CR/88, implicou o reconhecimento pelo legislador constituinte reformado de que “interferências na competição podem surgir tanto em razão de as leis fiscais gerarem distorções ou desigualdades num mesmo setor, como também podem surgir se as leis estiverem adequadamente formuladas, mas sua aplicação concreta não fizer com que sua potencialidade total se efetive”⁶¹⁴.

Diferenciando-se o conteúdo do artigo 146-A, CR/88 da ideia geral existente no 150, II, CR/88, Hamilton Dias de Souza preleciona

“O princípio isonômico exige que não se institua tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente (artigo 150, II da CF). Isso, porém, não implica deva ele ser observado sem levar em consideração os demais princípios constitucionais. Assim, há determinadas situações que provocam desequilíbrios concorrenciais mesmo quando as normas são indistintamente aplicadas a todos os agentes. Tal pode dar-se, exemplificativamente, quando o tributo não é pago por alguém por razões as mais diversas, consistam elas em inadimplemento, planejamento fiscal, ou suspensão de exigibilidade por força de medida judicial.”⁶¹⁵

⁶¹² *Ibidem*.

⁶¹³ Para Humberto. ÁVILA. (Op. cit., 2008, p. 99), “a neutralidade represente uma manifestação estipulada da própria igualdade na sua conexão com o princípio da liberdade de concorrência, notadamente no aspecto negativo da atuação estatal”

⁶¹⁴ GRECO, M.A. . *Planejamento Tributário*. 3ª São Paulo: Dialética, 2011, p. 46-47.

⁶¹⁵ SOUZA, Hamilton Dias de. *Livre concorrência: desvios concorrências tributários e a função da Constituição*. Disponível em <http://conjur.estadao.com.br/static/text/48531,1>, acesso em 19 fev./2007.

Perguntam quais seriam os critérios especiais de tributação passíveis de serem criados. Embora se discuta acerca da possibilidade de o legislador modifique os critérios de incidência das regras-matrizes de incidência⁶¹⁶, inclusive pela potencialidade de suplantar o princípio da generalidade da tributação, identificam-se como possíveis critérios a instituição de sistema monofásico para certos produtos, tributação fixa em de por alíquotas *ad valorem*, sistemas especiais de fiscalização e de recolhimento para certas sociedades empresárias, imposições de obrigações acessórias⁶¹⁷, criação de regras de revisão dos incentivos fiscais em prazos certos e periódicos e regras sobre edição de parcelamentos especiais cumulados com anistias⁶¹⁸.

Esses critérios já poderiam de, *per si*, serem adotados pelos entes tributantes, de modo que a lei complementar serviria apenas para impor limites e um tratamento geral em nível nacional.

Nesse sentido, pode-se admitir que a neutralidade concorrencial da tributação fundamenta a adoção de mecanismos de praticabilidade, orientando o legislador, a na elaboração da lei, criar sistemas especiais de fiscalização e de recolhimento para certas sociedades empresárias; e ao administrador, a fixação de obrigações acessórias, que municiem a Administração Tributária de dados para controlar melhor o cumprimento das obrigações principais, por exemplo.

Não é por outra razão que Diego Bonfim afirma que “o princípio da livre concorrência funciona como fundamento para que a arrecadação dos tributos legalmente instituídos seja realizada de maneira eficiente, evitando-se o surgimento de *vantagem* competitiva ilícita por parte do inadimplente ou do sonegador⁶¹⁹ e inclui, entre as formas de exercício da competência tributária por administração com base no princípio da livre concorrência a fixação do que chama de índices de valor agregado no regime de substituição para frente⁶²⁰.”

Por último, colhe-se um *insight* interessante de José Juan Ferrero Lapatza, em passagem transcrita no segundo capítulo da tese, sobre as vantagens institucionais que

⁶¹⁶ A favor, ver BRAZUMA, José Luiz Ribeiro. *Neutralidade tributária e uso da tributação para prevenir desequilíbrios da concorrência*. Dissertação apresentada ao Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário da USP, 2008,,p. 92. Contra, ver BONFIM, D. *Op. cit.*, p. 95.

⁶¹⁷ SOUZA, H. *Op. cit.*

⁶¹⁸ BONFIM, D. *Op. cit.*, p. 196.

⁶¹⁹ *Idem*, p. 263.

⁶²⁰ *Idem*, pp. 267-271.

pode haver em regimes de avaliação indireta da tributação, como no caso do imposto de renda⁶²¹.

Para ele, a avaliação indireta no imposto de renda privilegia empresários, em específico, e contribuintes, em geral, mais diligentes, pois a tributação com base em medias, padrões e estimativas, torna-se fisicamente mais suportável por aqueles que, na prática, são mais eficientes economicamente.

Trata-se de ponto nem sempre explorado na doutrina, mas que revela um aspecto positivo nesses métodos de avaliação indireta, levando os contribuintes à busca de melhor performance em suas atividades. Pode-se cogitar de a avaliação indireta adquirir uma função promocional no Direito Tributário, empurrando os contribuintes para um curso de ação mais eficiente.

Chegar-se-ia a um estado de indução de comportamento, de normas com caráter extrafiscal, portanto, em que o pagar menos tributo transformaria a tributação em instrumento de busca de eficiência, não o associando a possíveis efeitos deletérios no mercado e na economia.

Tais métodos de tributação, então, fomentariam a liberdade de exercício de qualquer ofício, trabalho ou profissão e a liberdade de exercício da atividade econômica e, principalmente, e o valor da iniciativa.

Assim, se a avaliação indireta, que é uma expressão possível da praticabilidade e uma mitigação da capacidade contributiva como justiça tributária particularista, pode servir mais do que ao propósito de a tributação tender à neutralidade, como um mecanismo de promoção da eficiência dos agentes econômicos, a praticabilidade se fundamenta, em algum grau, por dedução dos artigos 5º, XII e 170, da CR, e da livre iniciativa (artigos 1º, IV e 170).

3.2.2 Fundamentos indiretos por indução

Expostos os fundamentos por dedução, a partir dos quais se deduz a praticabilidade, pode-se inferir a partir de normas que trazem fins mais específicos a concretização das finalidades mais gerais buscadas pela praticabilidade.

⁶²¹ LAPATZA, J.J.F. *Op. cit.*, p. 90.

Não se trata aqui de especificar os mecanismos, meios reveladores ou instrumentos de alcance da praticabilidade⁶²², como as abstrações generalizantes expressas pelo uso de cláusulas gerais, conceitos jurídicos indeterminados, indícios, presunções, ficções, normas em branco e normas de simplificação⁶²³, além dos meios alternativos de solução de litígios tributários, regimes especiais de tributação e a chamada privatização da gestão tributária.

Analiticamente, o que se empreende, aqui, é verificar se, de algumas fórmulas constitucionais com finalidades mais específicas se chega às finalidades mais abrangentes buscadas pela praticabilidade.

3.2.2.1 A substituição tributária progressiva (150, § 7º, CR/88)

A substituição tributária progressiva foi incorporada, finalmente, ao direito constitucional tributário brasileiro posto, pela EC 03/1993, que criou o parágrafo sétimo do artigo 150.

Para demonstrar que esse dispositivo induz a fundamentação da praticabilidade, necessário analisar o fenômeno da responsabilidade tributária, sua previsão no artigo 128, do CTN e sua posterior delimitação na Constituição.

Misabel Derzi, investigando o tema da substituição tributária progressiva, recorda que o Código Tributário Nacional, em seu artigo 128, adota uma expressão genérica – responsável tributário – para se referir as diversas modalidades possíveis envolvendo a responsabilidade tributária: sujeição passiva, transferência, sucessão e substituição⁶²⁴.

Em sua leitura, por razões de praticabilidade, comodidade na arrecadação, garantia do crédito e proteção contra a evasão, o legislador pode eleger pessoa diversa da que tirou proveito econômico do fato jurídico – o contribuinte ou sujeito passivo natural, na expressão de Rubens Gomes de Souza – para escolher outrem - o responsável -, desde

⁶²² TEXEIRA, D. A. *Op. cit.*, p. 119.

⁶²³ COSTA, R.H. *Op. cit.*, p. 158.

⁶²⁴ DERZI, Misabel. *Praticidade. ICMS. Substituição tributária progressiva, “para frente”*. In: DERZI, Misabel. *Construindo o direito tributário na Constituição: uma análise da obra do Ministro Carlos Mário Velloso*. Belo Horizonte, 2004, p. 170.

que seja vinculado indiretamente com o fato descrito na hipótese de incidência da norma básica⁶²⁵.

Fiel a suas premissas, então, a praticabilidade informa o processo de eleição de *responsável tributário*, mas a conexão ou relação de dependência entre o fato gerador hipotético da norma secundária – a que traz a responsabilidade do terceiro – e o fato gerador hipotético da norma principal, básica ou matriz, indica a necessidade de respeitar a capacidade contributiva⁶²⁶.

Antes essas considerações, importa assentar que a praticabilidade já fundamentava o próprio artigo 128, do CTN. Entretanto, nos albores da década de 80, mediante a Lei Complementar 43/83, uma modalidade peculiar de responsabilidade tributária surgiu no âmbito do ICMS: a substituição tributária progressiva ou para frente. A nota própria que nela havia é que o acontecimento do fato descrito na norma secundária é anterior temporalmente ao fato descrito na norma primária⁶²⁷.

Se a capacidade contributiva envolve uma manifestação de riqueza na escolha do fato gerador, seria um contrassenso tributar com base em riqueza futura ou pressuposta.

Por muito tempo, embora se discutisse a sistemática à luz de sua compatibilidade com a capacidade contributiva, não houve maiores objeções ao uso e à disseminação do instituto, pois

“com a alta da inflação e os preços indexados, cifados ou controlados, não se cristalizou uma revolta contra o instituto. Havia uma coincidência entre a base de cálculo antecipadamente estimada e a base de cálculo real. Mas à medida que se reduziu a inflação e os preços se formaram livremente no mercado, a defasagem entre a presunção do valor da base de cálculo da operação futura e a realidade cresceu, legitimando-se milhares de contribuintes ao pedido de restituição⁶²⁸.”

Percebe-se, assim, que se formou um dissenso doutrinário e, posteriormente, também judicial, discutindo-se a constitucionalidade da substituição tributária progressiva ou “para frente” em face da capacidade contributiva.

Uma das formas de se buscar a invalidade jurídica da sistemática era pugnar pela ilegalidade dos atos normativos prevendo a substituição tributária progressiva, sob o fundamento de que ela implicaria uma alteração no fato gerador do ICMS. Tal tese, porém, foi rechaçada por uma série de votos no sentido de que “o momento da incidência

⁶²⁵*Idem*, p. 171.

⁶²⁶*Ibidem*.

⁶²⁷*Ibidem*.

⁶²⁸*Ibidem*.

da lei não se confunde com a cobrança do tributo. O fato gerador do ICM é a saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte”⁶²⁹.

Muitos votos, porém, foram no sentido da invalidade da sistemática, entre outros argumentos, pela eleição do substituto tributária se dar, não raro, por decreto, vulnerando o artigo 97, do CTN⁶³⁰ e na ausência de criação de uma lei complementar para tratar da matéria.

Todavia, deve-se lembrar que a própria Constituição se referia a essa forma de antecipação, especialmente para o ICMS, no art. 155, § 2º, XII, *h* (“cabe à lei complementar dispor sobre substituição tributária”) e artigo 34, § 9º, da ADCT:

Até que lei complementar disponha sobre a matéria, as empresas distribuidoras de energia elétrica, na condição de contribuintes ou de substitutos tributários, serão as responsáveis, por ocasião da saída do produto de seus estabelecimentos, ainda que destinado a outra unidade da Federação, pelo pagamento do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias incidente sobre energia elétrica, desde a produção ou importação até a última operação, calculado o imposto sobre o preço então praticado na operação final e assegurado seu recolhimento ao Estado ou ao Distrito Federal, conforme o local onde deva ocorrer essa operação.

Tais celeumas doutrinárias e jurisprudenciais deram ensejo ao artigo 150, § 7º, incorporado ao texto constitucional pela EC 03/1993, estabelecendo que “lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido”.

A Constituição resolvia o problema da legalidade tributária, determinando que a atribuição da característica de responsável na substituição tributária progressiva se desse por lei.

Entretanto, os contribuintes se insurgiram contra a emenda, basicamente sob os argumentos de que a capacidade contributiva não era respeitada pela sistemática da substituição, criando-se uma ficção jurídica intolerável, pois obrigada alguém a parta tributo imaginando com um fato posso ocorrer ou não no futuro, tendo por isso proposto ação direta de inconstitucionalidade sob o n. 1851.

Pela decisão do STF, porém, os argumentos em prol da inconstitucionalidade foram afastados, fazendo referência ao RE 213.396, para concluir que não há ofensa à

⁶²⁹ BRASIL, STJ, 2ª Turma, REsp 53.039-8-SP, Rel. Min. Peçanha Martins,

⁶³⁰ BRASIL, STJ, 1ª Turma, REsp 67.774-0/SP, Rel. Min. Cesar Asfor Rocha.

vedação ao confisco, à legalidade em sua antiga projeção cerrada, à capacidade contributiva⁶³¹, à técnica da não cumulatividade e a ausência de caracterização da sistemática como forma camuflada de empréstimo compulsório.

Mais importante ainda, ficou claro que esse dispositivo tem é decorrência expressa da praticabilidade:

“A **substituição progressiva**, ou para frente, que alguns acham ser instituição recente, posto prevista em nossa legislação pelo menos desde 1968 – repita-se contrariamente à regressiva, tem por contribuintes substituídos, por sua vez, uma infinidade de revendedores do produto, circunstância que dificultaria e oneraria, de maneira acentuada, a fiscalização. Sua prática impede a sonegação sem prejudicar a garantia do crédito tributário, visto que o tributo pelas operações subsequentes, até a transferência da mercadoria ao consumidor final, é recolhido sobre o valor agregado”⁶³²

Embora a desnecessidade de restituição do valor de tributo pago a maior em face do fato gerador realmente ocorrido, como se assentou no RE 593.849, o instituto visa a evitar “a necessidade da fiscalização de um sem-número de contribuintes, centralizando a máquina fiscal do Estado num universo consideravelmente menor, e com acentuada redução do custo operacional e consequente diminuição da carga fiscal. Em suma, propicia ele maior comodidade, economia, eficiência e celeridade na atividade estatal ligada à imposição tributária”⁶³³.

Não bastasse isso, há um argumento histórico para relacionar o instituto à praticabilidade.

É que o instituto da substituição tributária progressiva foi constitucionalizado, segundo aponta Roberto Ferraz, para contemplar interesse dos contribuintes, especificamente os contribuintes concessionários de veículos do Sudeste e do Sul, que não suportavam mais a concorrência desleal das revendas situadas no Nordeste.

Essas últimas não recolhendo os impostos devidos, chegavam a oferecer veículos por preços abaixo do preço de compra oferecidos às concessionárias do Sul e do Sudeste pelas montadoras⁶³⁴.

⁶³¹ No voto, colhe-se o seguinte excerto: “não há falar-se, portanto, em violação ao princípio da capacidade contributiva, visto que, nos impostos indiretos, como o ICMS, como é por demais sabido, conquanto o contribuinte de direito seja aquele obrigado, por lei, a recolher o tributo, é o adquirente ou consumidor final o contribuinte de fato. É esse que vai ser atingido pelo ônus do imposto, haja, ou não, substituição tributária. A capacidade do consumidor que é considerada” (BRASIL, STF, Pleno, RE 213.396-5, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJ 01.12.2000, p. 398).

⁶³² BRASIL, STF, Pleno, ADIn 1851-AI, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJ em 22.11.2002, pp. 163-164

⁶³³ *Idem*, p. 171.

⁶³⁴ FERRAZ, R. C. B. *Pressupostos fáticos da imposição na substituição tributária*. In: FERREIRA NETO, A.M.; NICHELE, 2016, p. 98.

Ora, a ausência de pagamento dos tributos, como a causa para a pressão social feita para a edição da EC n. 03/1993, demonstra que a praticabilidade induziu a nova formatação da substituição tributária progressiva.

Sem discutir se esse fato torna um pressuposto de imposição, seguindo uma lógica macrológica, a existência de um desnível concorrencial para instituir a substituição tributária progressiva, de modo que sua validação não bastaria apenas pela eficiência e conveniência da arrecadação, como Roberto Ferraz sugere, tem-se que há uma influência considerável da praticabilidade na construção do instituto.

3.2.2.2 O regime de cobrança simplificado e unificado de tributos

Outra norma constitucional, que é meio de concretizar a praticabilidade, é a que estabelece regime unificado e simplificado de cobrança de tributos para micro e pequenas empresas.

Trata-se de um dever estabelecido para o legislador infraconstitucional, que pode ser extraído diretamente dos artigos 170, IV e 179, originários na Constituição, e do artigo 146, III, *d*, incorporado posteriormente pela EC 42/03.

O artigo 179 introduziu o seguinte dever aos entes tributantes: “a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei”.

Tal comando foi endereçado para os legisladores federal, distrital, estaduais e municipais, para que instituíssem, no âmbito de suas competências tributárias, um tratamento diferenciado tributariamente, determinando-se obrigações tributárias principais e acessórias diversas do que se cobra geralmente dos contribuintes que não são microempresas e empresas de pequeno porte.

Trata-se de vantagem criada para alguns contribuintes, de modo que sua ligação seria mais direta com a igualdade geral e isonomia tributária, à primeira vista. Todavia, a justificação recíproca aponta também sua relação com a praticabilidade

Posteriormente, o artigo 146, III, *d*, da CR/88, densificou que seria esse tratamento diferenciado. Estabeleceu-se como norma geral, matéria a ser veiculada por lei

complementar, a “definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239”.

Além da especificação de que o ICMS e contribuições sociais patronais devem ser albergadas pelo sistema simplificado, pode-se cogitar de uma distinção entre regimes especiais e simplificados.

O adjetivo especial pode ser lido como um mecanismo permissivo às autoridades fiscais, para que se distanciem dos parâmetros habituais na fiscalização, identificação e constituição dos créditos tributários, descortinando-se o sentido redutor de complexidade da praticabilidade.

Assim, no exercício dessa competência especial, a União, ao editar a LC 123/2006 com as alterações promovidas pela LC 147/2014, valeu-se legitimamente, no diagnóstico de Florence Haret no sentido de que “a implementação e consecução do Simples Nacional calcam-se num grande conjunto de presunções”⁶³⁵.

Como exemplo, o artigo 34, da LC 123/06, estabelece que “aplicam-se à microempresa e à empresa de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional todas as presunções de omissão de receita existentes nas legislações de regência dos impostos e contribuições incluídos no Simples Nacional”.

Também considera o regime do SIMPLES como aplicação da praticabilidade tributária Carlos Renato Cunha⁶³⁶, embora para ele o sistema se utilize, erroneamente, de base de cálculo a receita bruta para IRPJ, CSLL, IPI, ICMS e ISS, ferindo-se também à técnica da não cumulatividade e o princípio da seletividade para os três últimos⁶³⁷.

Discorda-se do autor nesse particular, pois o fato de o regime ser opcional, como se demonstrará no capítulo sexto, que trata de parâmetros de controle, retira a validade de seu argumento.

Por último, cite-se que também Regina Helena Costa também indica que os artigos 146, III, d e 179 contempla normas que sinalizam a noção de praticabilidade⁶³⁸.

⁶³⁵ HARET, Florence. *Teoria e Prática das Presunções no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2010, p. 91.

⁶³⁶ CUNHA, C.R. *Op. cit.*, 2011, p. 282.

⁶³⁷ *Idem*, pp. 406-507.

⁶³⁸ COSTA, R.H. *Op. cit.*, p. 231.

Assim, estreme de dúvidas que os dispositivos que trazem a competência para estabelecimento do regime simplificado e unificado de tributação são meios para concretização das finalidades abrangentes da praticabilidade.

3.3 A natureza da praticabilidade à luz da teoria tripartite classificatória das normas jurídicas de Humberto Ávila

Identificada a fundamentação material da praticabilidade, passa-se a discutir sua natureza jurídica, o que possui nítido interessante prático, pois a forma como ela é classificada indica como deve ser interpretada, pelo menos como uma primeira etapa do processo hermenêutico.

No âmbito da teoria das normas, habitual adotarem-se duas posturas para classificar a praticabilidade: a maioria da doutrina considere-a como princípio, enquanto uma parte identifica-a como técnica.

Não se pode desconsiderar ainda uma das teses mais recentes sobre a praticabilidade, cujo autor qualifica-a como instituição, distanciando-se de uma classificação à luz da teoria das normas.

Exposto o problema, deve-se aclarar que ele não é algo peculiar apenas ao objeto de investigação desta tese. Diferenças entre normas jurídicas são corriqueiramente apontadas entre filósofos, teóricos e práticos do Direito. Cada um erige aquela classificação que lhe parece mais apropriada para lidar com o fenômeno normativo.

A utilidade ou não de cada classificação tem a ver com dois atributos: 1. ser operacional, na medida em que ela se incorpore efetivamente ao discurso jurídico-dogmático; 2. ser funcional, na medida em que ela resolva um ou vários problemas existentes na interpretação e aplicação do Direito..

Fiel à linha teórica já utilizada na obra, recorre-se à doutrina de Humberto Ávila para diferenciar princípios de regras, discutindo-se ainda a categoria dos postulados. Testa-se a possibilidade de identificar a praticabilidade como postulado normativo aplicativo, a terceira categoria utilizada pelo jurista gaúcho, sendo importante, nesse particular, apresentar algumas críticas bem postas por Marcelo Neves.

Inventariando a doutrina nacional sobre praticabilidade, pode-se afirmar que existe uma tradição em considerá-la como princípio jurídico autônomo, inaugurada, pelo

menos, desde Misabel Derzi, já que em autores clássicos, como Alfredo Augusto BECKER, era vista mais como algo próximo a uma categoria lógico-jurídica⁶³⁹.

Na sua obra específica sobre praticabilidade, editada em 2007, Regina Helena Costa afirma-a como princípio também, preocupando-se em diferenciá-la das regras em virtude dos seguintes traços característicos: “(i) contém elevado grau de generalidade e abstração, irradiando seus efeitos sobre múltiplas normas; e (ii) contempla valor considerado fundamental para a sociedade, qual seja, a viabilização da adequada execução do ordenamento jurídico, no campo tributário”⁶⁴⁰.

Tais notas estavam de acordo com a teoria padrão das normas jurídicas, que apontavam os princípios como normas mais abstratas e genéricas que as regras jurídicas, além de expressarem valores importantes para uma comunidade.

Ainda inventariando a doutrina, tem-se que Florence Haret também considera a praticabilidade um princípio, fazendo expressa menção ao pensamento de Regina Helena COSTA⁶⁴¹.

Carlos Victor MuzziFilho, além de tratar a praticabilidade como espécie de acoplamento estrutural entre o Direito e a Economia, refere-se à doutrina de Misabel Derzi e Regina Helena Costa para afirmar a natureza de princípio autônomo para a praticabilidade⁶⁴².

Thomas Bustamante muda um pouco a perspectiva sobre a praticabilidade tributária, embora siga a linha também do pensamento de Misabel Derzi. A praticabilidade, assim, é categorizada como princípio, mas a seguir relaciona-a, exclusivamente, à construção do fato gerador, estabelecendo que ela contribui para a produção de normas gerais, atendendo a finalidades pragmáticas⁶⁴³.

Além disso, assevera que a praticabilidade não pode constituir o fundamento das súmulas do Supremo Tribunal Federal⁶⁴⁴, pois se o modo de pensar “impropriamente denominado tipificante” fosse seu único fundamento, a igualdade como valor constitucional deixaria de ser respeitada, trazendo uma execução simplificadora da lei

⁶³⁹ BECKER, A.A. *Op. cit.*, pp. 67-77

⁶⁴⁰ COSTA, R.H. *Op. cit.*, p. 35.

⁶⁴¹ HARET, F. *Op. cit.*, p. 698.

⁶⁴² MUZZI FILHO, Carlos Victor. *Op. cit.*, pp.45-48.

⁶⁴³ BUSTAMANTE, Thomas. *Súmulas, praticidade e justiça: um olhar crítico sobre o direito sumular e a individualização do direito à luz do pensamento de Misabel Abreu Derzi*. In: COÊLHO, Sacho Calmon Navarro (org.). *Segurança jurídica: irretroatividade das decisões judiciais prejudiciais ao contribuinte*. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2013, p. 70.

⁶⁴⁴ *Idem*, sobretudo pp. 98 e ss.

que desconsidera os discursos de aplicação e as diferenças observadas nos casos concretos⁶⁴⁵.

Onofre da Silva Batista e Amanda Duque dos Santos também consideram a praticabilidade como princípio, mas não como princípio autônomo e, sim, como a outra face do princípio da proporcionalidade, conforme observa Eduardo Moraes da Rocha⁶⁴⁶. Nas palavras dos dois autores, colhe-se que

“A chamada ‘praticidade’, princípio reitor do direito tributário, traduz antes de tudo a ideia de que o tributo deve ser, na medida do possível (e com o perdão da expressão), ‘rentável’, ‘eficiente’. Em outras palavras, à luz de um juízo de razoabilidade, o sacrifício tributário imposto ao sujeito passivo deve propiciar o maior atendimento possível aos interesses da coletividade. Na vertente ‘praticidade’, isso quer dizer que o volume de recursos que, no final das contas, deve fluir para os cofres públicos (e que tem um custo para ser cobrado, fiscalizado, arrecadado) deve ser maximizado (...) A lógica da praticidade, nesse sentido, dá ensejo à adoção de técnicas como a da substituição tributária, presunções etc.”⁶⁴⁷.

Heleno Taveira TÔRRES⁶⁴⁸, Luís Eduardo SCHOUERI⁶⁴⁹, Arthur M. FERREIRA NETO⁶⁵⁰, Onofre Alves BATISTA JÚNIOR. e Amanda Duque dos SANTOS⁶⁵¹. Leandro Paulsen⁶⁵², Paulo Victor Vieira da Rocha⁶⁵³, Ricardo Marozzi

⁶⁴⁵ *Idem*, pp. 102-103.

⁶⁴⁶ ROCHA, E.R. *Op. cit.*, p. 36.

⁶⁴⁷ BATISTA JR., O. A.; SANTOS, A.D. *Op. cit.*, pp. 7-8.

⁶⁴⁸ Expressamente, cf. TÔRRES, Heleno Taveira. *Novas medidas de recuperação de dívidas tributárias*. Disponível em <https://www.conjur.com.br/2013-jul-17/consultor-tributario-novas-medidas-recuperacao-dividas-tributarias>, 17.07.2013, acesso em 30.11.2017: “O princípio jurídico e técnico da *praticabilidade* da tributação impõe um verdadeiro dever ao Legislador de busca dos caminhos de maior economia, eficiência e celeridade para viabilizar a imposição tributária, o que poderá ser alcançado com intensificação da participação dos administrados na gestão tributária e possibilidade de solução extrajudicial de conflitos entre a Administração e os contribuintes”. Em sentido semelhante, projetando a simplificação para reduzir a complexidade do direito e trazer segurança jurídica, ver também TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: Metodica da Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, p. 257.

⁶⁴⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 32.

⁶⁵⁰ FERREIRA NETO, ARTHUR Maria. *Fundamentos filosóficos da responsabilidade tributária*. In: “FERREIRA NETO, A.M.; NICHELE, Rafael. *Curso avançado de Substituição Tributária – Modalidades e Direitos do Contribuinte*. 2ª ed. revista e ampliada, Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016b, p. 45.

⁶⁵¹ BATISTA JÚNIOR.; Onofre Alves; SANTOS, Amanda Duque dos. *A legitimidade ativa do contribuinte de fato do ICMS (energia elétrica) para pleitear repetição de valores pagos a maior ou indevidamente – uma breve análise crítica da jurisprudência do STJ*. In: “Revista Dialética do Direito Tributário”. São Paulo: Dialética, n. 214, jul. 2013, pp. 7-8

⁶⁵² PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário completo*. 4ª ed., Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 110.

⁶⁵³ ROCHA, Paulo Victor Vieira da. *Substituição tributária e proporcionalidade entre capacidade contributiva e praticabilidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2012,, p. 98.

Gregori⁶⁵⁴, Luana Noronha⁶⁵⁵, Élcio Fonseca Reis⁶⁵⁶ e Flávio Couto Bernardes⁶⁵⁷, além das já citadas Misabel Derzi e Regina Helena Costa consideram a praticabilidade como princípio.

Na jurisprudência do STF, também como já tratado anteriormente, assumiu-se a natureza de princípio para a praticabilidade.

Classificando a praticabilidade como técnica, além de Sacha Calmon Navarro Coêlho e Eduardo Maneira, cite-se Bruno Rocha César Fernandes, para quem a praticabilidade nada mais é do que uma “técnica usada em prol da eficiência e da boa administração, e não de um princípio como entendem muitos autores”⁶⁵⁸.

Regina Helena Costa também a qualifica como princípio técnico para distingui-lo dos chamados princípios éticos, como os da justiça e da moralidade, colocados no altiplano do ordenamento jurídico⁶⁵⁹ e, como já exposto no capítulo terceiro, numa visão que tenta elevar a praticabilidade como uma forma de concretização da justiça possível e exequível, o que não a isenta de densidade normativa.

Adotando-se uma perspectiva conservativa, como a proposta por Pau Luque, é mais interessante do ponto de vista operacional, manter sua classificação como princípio, já que os fundamentos materiais expostos no item anterior retiram o perigo de considerar a praticabilidade como algo tão vago, que vire um instrumento jurídico sem realização e impossível de controle.

Deve-se, entretanto, verificar se a classificação da praticabilidade como princípio, à luz da teoria tripartite de Humberto Ávila, é útil do ponto de vista funcional, caso resolva uma série de problemas e permita um melhor controle intersubjetivo, pela via da argumentação jurídica, do seu uso na prática jurídica.

Para Eduardo Moraes da Rocha, a classificação é inútil, pois somente à luz da concepção de instituição de Saint Romano e Maurice Hauriou, sofisticada pela chamada

⁶⁵⁴ GREGORIO, Ricardo Marozzi. *Preços de transferência – Arm's lenght e praticabilidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 29.

⁶⁵⁵ NORONHA, Luana. *Breves considerações sobre a relação entre a praticabilidade tributária e a capacidade contributiva*. In: “Revista Tributária e de Finanças Públicas”, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, ano 18, n. 91, mar./abril, 2010, p. 251.

⁶⁵⁶ REIS, Élcio Fonseca. *O Estado Democrático de Direito. Tipicidade tributária. Conceitos jurídicos indeterminados e segurança jurídica*. In: “Revista Tributária e de Finanças Públicas”, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais”, ano 8, n. 34, set./out. 2000, p. 165.

⁶⁵⁷ BERNARDES, Flávio Couto. *O Aspecto Espacial da Norma Tributária do Imposto sobre Serviços em Face da Lei Complementar 116/03*. In: “Revista Internacional de Direito Tributário”, Belo Horizonte: Del Rey, v.1, jan./jun. 2004, 2004, p.78.

⁶⁵⁸ FERNANDES, Bruno Rocha César. *Praticidade no Direito Tributário: Princípio ou Técnica? Uma análise à luz da Justiça Federal*. In: “Revista de Estudos Tributários”, nº 56, jul./ago., 2007, p. 106.

⁶⁵⁹ COSTA, Regina Helena. *Op. cit.*, p.90.

teoria da instituição normativa de Neil MacCornick, resolve-se satisfatoriamente, e de maneira conjunta, as questões atinentes à praticabilidade:

“a) o porquê de ora a praticabilidade absorver a confiança e ora a desconfiança sistêmica; b) a razão pela qual ela, em certas comunidades, é legitimada com verniz utilitário e, em outras, de modo contrário, com integridade; c) e, ainda, o motivo de o Legislativo e o Executivo terem graus diversos de confiabilidade sistêmica para empregá-la numa perspectiva positiva, enquanto o Judiciário somente dela pode fazer uso num juízo eminentemente negativo”⁶⁶⁰

Ao contrário do que sugere o autor, o sentido de princípio dado por Humberto Ávila, a nosso juízo, resolve essas questões.

Recorrendo-se à sua teoria, uma primeira observação é que, quando se lida com normas e fórmulas normativas, com regras, princípios e postulados — metanormas erigidas como categoria específica pelo autor —, a imprecisão da linguagem, no plano do discurso jurídico, opera seus efeitos.

Existe polissemia nessas palavras, sugerindo significados diversos dentro da Filosofia e, no âmbito jurídico, tanto para a Teoria Geral e Filosofia do Direito, quanto para os específicos setores do conhecimento, como para a Ciência do Direito Tributário. Assim,

“(...) questão que provoca a tonacidade é a falta da desejável clareza conceitual na manipulação de espécies normativas. Isso ocorre não apenas porque várias categorias, a rigor diferentes, são utilizadas como sinônimas — como é o caso da referência indiscriminada a *princípios*, aqui e acolá baralhados com *regras*, *axiomas*, *postulados*, *ideias*, *medidas*, *máximas* e *critérios* — senão também porque vários postulados, como se verá, distintos, são manipulados como se exigissem do intérprete o mesmo exame, como é o caso da alusão acrítica à *proporcionalidade*, não poucas vezes confundida com *justa proporção*, com *dever de razoabilidade*, com *proibição de excesso*, com *relação de equivalência*, com *exigência de ponderação*, com *dever de concordância prática*, ou mesmo, com a própria *proporcionalidade em sentido estrito*.”⁶⁶¹

Na tentativa de reduzir a polissemia, Humberto Ávila adota três premissas de trabalho: a) a inserção de uma terceira categoria, ao lado de princípios e regras, a dos postulados normativos aplicativos, que resolveria a dificuldade em se enquadrar normas como as da proporcionalidade e da razoabilidade na classificação dual até então proposta; b) a assunção da diferenciação entre regras e princípios, e também dos postulados, como algo quantitativo e não qualitativo, pois, perante um mesmo dispositivo, podem-se extrair normas de diferentes graus e qualidades; c) o estabelecimento de uma diferenciação entre

⁶⁶⁰ ROCHA, E.R. *Op. cit.*, p. 47.

⁶⁶¹ ÁVILA, H. *Op. cit.*, 2013, p. 28.

regras e princípios, além da tradicional de que esses podem ser ponderados, enquanto aquelas são apenas interpretadas ou aplicadas pelo método subsuntivo⁶⁶².

O autor se vale de quatro fundamentos para distinguir princípios e regras: dever imediato, dever mediato, justificação e pretensão de decidibilidade⁶⁶³.

Analiticamente, ele conceitua as duas espécies de normas da seguinte forma:

“as regras são normas imediatamente descritivas, primariamente retrospectivas e com pretensão de decidibilidade e abrangência, para cuja aplicação se exige a avaliação da correspondência, sempre centrada na finalidade que lhes dá suporte ou nos princípios que lhes são axiologicamente sobrejacentes, entre a construção conceitual da descrição normativa e a construção conceitual dos fatos.

Os princípios são normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementariedade e de parcialidade, para cuja aplicação se demanda uma avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção”⁶⁶⁴.

Das conceituações, tem-se que os princípios jurídicos seriam aquelas normas que estabelecem um estado ideal de coisas, normas imediatamente finalísticas, que estabelecem um fim a ser atingido, o que dá uma abordagem diversa daquela apontada por Regina Helena Costa de a praticabilidade ser princípios apenas por ser uma norma mais geral e abstrata do que normalmente seriam as regras.

Eles envolvem um fim (estado de coisas) e meios (condutas necessárias à sua promoção), podendo-se simbolizar o modelo dos princípios pela expressão “para, então é preciso”⁶⁶⁵.

Já as regras se compõem de uma hipótese e de uma consequência, de modo que “vários aspectos relacionados a cada uma dessas partes devem ser examinados para que se possa verificar qual a conduta a ser adotada”⁶⁶⁶.

No que concerne à hipótese, há que se verificar qual comportamento previsto (aspecto material), o período compreendido (aspecto temporal) e o espaço abrangido (aspecto espacial); quanto à consequência, quem são os sujeitos ativo e passivo (aspecto pessoal) e qual é o montante da obrigação revelado pela base de cálculo e pela alíquota (aspecto quantitativo)⁶⁶⁷.

⁶⁶² *Idem*, p. 30.

⁶⁶³ *Idem*, p. 85.

⁶⁶⁴ *Ibidem*.

⁶⁶⁵ ÁVILA, H. *Op. cit.*, 2012, p. 119.

⁶⁶⁶ *Idem*, p. 118.

⁶⁶⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 21ª ed., São Paulo: Saraiva, 2009, p. 263

Com Paulo de Barros Carvalho, cunhou-se a regra-matriz de incidência para caracterizar esse conjunto de elementos essenciais a esse tipo de norma, especificamente no Direito Tributário, mas que se aplicaria a outros domínios do direito, como esquema lógico-formal de interpretação dos textos jurídicos.

Tem-se queo modelo deôntico das regras é esquematizado na expressão “se, então”⁶⁶⁸.

Existiria, ainda, uma outra categoria de normas jurídicas, a dos postulados normativos aplicativos, a partir da identificação por Humberto Ávila de que “a interpretação de qualquer objeto cultural submete-se a algumas condições essenciais, sem as quais o objeto não pode ser sequer apreendido. A essas condições dá-se o nome de postulados”⁶⁶⁹. Haveria, então, postulados meramente hermenêuticos, voltados à compreensão geral do Direito, e postulados normativos aplicativos, destinados a estruturar concretamente a aplicação jurídica.

Quanto aos postulados hermenêuticos, sobressai o postulado da coerência, que integra o marco teórico desta tese, já tendo sido utilizado para demonstrar a fundamentação por suporte e por justificação recíproca da praticabilidade⁶⁷⁰.

Nesse esforço classificatório, os postulados aplicativos possuem relevância maior. Segundo Humberto Ávila, eles podem ser qualificados como metanormas, normas sobre a aplicação de outras normas⁶⁷¹.

Não se trata, porém, de uma atuação semântica ou axiológica sobre outras normas, como os sobreprincípios fazem e mesmo outras normas operam, inclusive, entre si. A atuação é metódica, trazendo uma diretriz para a interpretação⁶⁷².

Para distingui-los das outras normas, apontam-se três critérios:

a) quanto à posição superior dos postulados sobre princípios e regras, uma vez que enquanto esses são objeto de aplicação, aqueles são normas que orientam a aplicação das outras; b) quanto aos destinatários, pois postulados se dirigem a intérpretes e aplicadores do Direito, enquanto as demais normas são primariamente dirigidas ao Poder Público e à sociedade; c) quanto ao relacionamento entre normas, pois os princípios e regras, situando-se no mesmo nível do objeto, implicam-se reciprocamente, seja de modo preliminarmente complementar (princípios), seja de modo preliminarmente decisivo (regras), ao contrários dos postulados, os quais se situando num metanível, orientam a aplicação dos princípios e das regras sem conflituosidade necessária com outras normas⁶⁷³.

⁶⁶⁸ ÁVILA, H. *Op. cit.*, 2012, p. 118.

⁶⁶⁹ ÁVILA, H. *Op. cit.*, 2013, p. 142.

⁶⁷⁰ *Idem*, pp. 151-154.

⁶⁷¹ *Idem*, p. 143.

⁶⁷² *Ibidem*.

⁶⁷³ *Ibidem*.

Como postulados inespecíficos, aplicáveis independentemente dos elementos que serão objeto de relacionamento, têm-se a ponderação, a concordância prática e a proibição de excesso; já como postulados específicos, cuja aplicação depende de determinados elementos e é pautada por determinados critérios, descortinam-se a igualdade, a razoabilidade e a proporcionalidade⁶⁷⁴.

Marcelo Neves critica essa nova categoria, conforme se verificará no próximo tópico, mas por ora, apenas se deixe fixado que, na sua concepção, as normas se diferenciam conforme estejam ou não em um nível reflexivo, com os princípios podendo servir de uma razão para balizar ou (re)construir outras normas, (re)adequando socialmente a ordem jurídica.

Assim, a partir da estática jurídica, as normas podem ser tipicamente regras, tipicamente princípios ou atipicamente híbridos, quando, funcionalmente, apresentam funções ora de princípios, ora de regras⁶⁷⁵, além do que a maioria dos postulados escolhidos por Humberto Ávila, a rigor, servem como fundamento definitivo para as soluções postas, sendo sempre “possível uma observação de primeira ordem do caso a decidir e da norma de decisão”⁶⁷⁶.

Não obstante a crítica, como nesse tópico se propõe enquadrar a praticabilidade como postulado, princípio ou regra à luz da teoria tripartite de Humberto Ávila, considere-se a primeira categoria como válida..

Eduardo Morais da Rocha, analisando a praticabilidade à luz dessa divisão, assume que a praticabilidade, ao contrário das regras, “nem sempre é cumprida com ares de definitividade, descrevendo comportamentos”⁶⁷⁷.

Com essa afirmação, tem-se que, embora alguns mecanismos da praticabilidade funcionem como regra, como as presunções relativas que distribuem ônus probatório, a regra do lançamento por homologação ao conferir a prerrogativa de o próprio contribuinte constituir o crédito, a norma que traz a lista de serviços do ISS etc., uma vez que nem sempre se está diante de uma situação deôntica padrão ‘se, então’, classificá-la sempre como regra seria equivocado.

Por outro lado, a praticabilidade não funcionaria sempre também como normas imediatamente finalísticas, segundo o autor, embora não explique bem o porquê dessa sua

⁶⁷⁴*Idem*, 163.

⁶⁷⁵ NEVES M. *Op. cit.*, p. 112.

⁶⁷⁶*Idem*, p. 124.

⁶⁷⁷ ROCHA, E. M. *Op. cit.*, p. 61.

conclusão, à luz da teoria de Humberto Ávila e na passagem imediatamente posterior a que afirma a impossibilidade de sua classificação como regra⁶⁷⁸.

Na verdade, talvez a explicação esteja algumas páginas atrás de sua tese, quando afirma a impossibilidade de a praticabilidade ser classificada como princípio com base na teoria de Ronald Dworkin.

Sabe-se que para Ronald Dworkin, haveria princípio em sentido estrito, como um *standard* que estabelece direito⁶⁷⁹, e o princípio em sentido amplo, a chamada *policy* ou diretriz, um *standard* que tem como fim o desenvolvimento de algum benefício político, social ou econômico para a sociedade⁶⁸⁰.

Dessa forma, o princípio se volta a tutelar os direitos do indivíduo, enquanto a diretriz volta-se à tutela dos interesses da coletividade, da comunidade no sentido dado por Ronald Dworkin⁶⁸¹.

Sem problematizar ainda esse ponto, acrescente-se que Robert Alexy⁶⁸² admite que princípios se refiram tanto a direitos individuais, como a bens coletivos, incorporando as metas políticas na categoria única de princípios⁶⁸³, chave teórica necessário para compreender a tensão entre capacidade contributiva e praticabilidade.

Expostas essa base de pensamento, afirma, então, que a praticabilidade somente pode ser um instrumento metódico para a consecução de metas políticas de eficiência ou de economicidade (*policies*, na expressão cunhada por Dworkin)⁶⁸⁴, mas ela, a praticabilidade, nunca será um fim em si mesmo, não podendo sequer assumir a natureza de princípio em sentido amplo.

Por último, quanto a identificar a praticabilidade como postulado ou metanorma, Eduardo Morais da Rocha admite que aquela se aproxima desta categoria, mas considera que essa classificação não capitaria toda a dimensão da praticabilidade por dois motivos.

O primeiro é que a praticabilidade tem reflexos além da metódica de estrutura aplicativa de outras normas jurídicas, influenciando, também, “na forma como, por vezes, a sua racionalidade instrumental de aplicação pelo Estado absorve não apenas a ideia

⁶⁷⁸ *Ibidem*.

⁶⁷⁹ DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. Trad. por Nelson Boeira, São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 141.

⁶⁸⁰ *Idem*, p. 36.

⁶⁸¹ *Idem*, pp. 142-143.

⁶⁸² ALEXY, Robert. *Teoría de los Derechos fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1993, pp. 106 e 109

⁶⁸³ ROCHA, E.M. *Op. cit.*, p. 55.

⁶⁸⁴ *Idem*, p. 61.

objetiva de desconfiança, mas também a de confiança sistêmica em relação aos contribuintes e a outros entes federativos”⁶⁸⁵

O segundo seria que o enquadramento da praticabilidade como postulado não explica a razão pela qual ela pode ser “legitimada comunitariamente com veios completamente distintos e, ainda, o motivo pelo qual o Executivo e o Legislativo gozam de econômica de confiança distinta para operá-la num juízo positivo, enquanto o Judiciário somente pode fazer num juízo restritamente negativo”⁶⁸⁶

Quanto à primeira crítica, ela não procede, pois não é anormal que diferentes sentidos normativos sejam denotados por uma mesma expressão, havendo “normas distintas, usadas, sob a mesma locução, que precisam ser compreendidas na sua distinta funcionalidade”⁶⁸⁷. Um mesmo signo, enfim, pode ter dimensões normativas diversas, como Humberto Ávila fez para identificar a igualdade no Direito Tributário como postulado, princípio e regra⁶⁸⁸.

Portanto, a praticabilidade como uma norma abrangente de cujo conteúdo se estrai a busca de um estado ideal de coisas com redução na complexidade da tributação, pode influir o legislador e determinar uma regra expressa com uma conduta específica, como fez com a regra de competência do artigo 146, III, *d*, CR/88, para instituir um sistema unificado e simplificado de tributos.

Mas a praticabilidade funciona aqui, inicialmente, como princípio implícito que semântica e axiologicamente implica a construção de outras normas, influenciado a produção legislativa, gerando uma regra de competência, com conduta específica a ser tomada, dentro do modelo deôntico padrão de regra, para que simplifique e unifique o sistema de arrecadação, fiscalização e cobrança de tributos.

Percebendo esse aspecto, Carlos Renato Cunha, após constatar que os artigos 146 III, *d* e 179, da CR/88 são dispositivos que utilizam de forma mais explícita a praticabilidade⁶⁸⁹, afirma que o SIMPLES NACIONAL equivale à soma de normas jurídicas diversas, donde ser possível se utilizar da “rica metodologia da regra matriz normativa para uma análise da norma jurídica do SIMPLES NACIONAL”⁶⁹⁰

⁶⁸⁵*Ibidem*.

⁶⁸⁶*Ibidem*.

⁶⁸⁷ ÁVILA, H. *Op. cit.*, 2008, p. 134.

⁶⁸⁸*Ibidem*.

⁶⁸⁹ CUNHA, C.R. *Op. cit.*, 2011, p. 282.

⁶⁹⁰*Idem*, p. 292.

Isso, porém, deve ser realçado, não afasta sua dimensão de princípio implícito, pois essa necessidade de reduzir a complexidade tributária se expressa em fundamento direto para a limitação da dedução com gastos em educação e a dedução simplificada para o imposto de renda, na criação do lançamento por homologação, entre outros institutos confirmados semântica e axiologicamente pela praticabilidade.

Existe, assim, um estado ideal de coisas a ser buscado continuamente pela praticabilidade e uma finalidade abrangente de busca contínua da redução de complexidade.

A nosso juízo, o fato de o mecanismo de praticabilidade ora absorver a desconfiança, ora a confiança no direito tributário, não é um empecilho a sua caracterização como princípio, pois apenas revela que existe mais de um meio para o atingimento dos fins buscados, revelando o dever imediato da praticabilidade e sua justificação.

Quanto à segunda crítica, embora se reconheça o procedimento de interpretação e de aplicação de princípios abrange, primordialmente, o exame da correlação entre *estados de coisas, efeitos e condutas*, nada existe de peculiar na praticabilidade, admitindo-se um uso gradual, quanto a essas três dimensões, entre os vários atores jurídicos.

Para alguns, a praticabilidade chega a admitir ficção jurídica, identificada como uma forma de emprestar o consequente de uma norma jurídica a um antecedente diverso daquele que imediatamente lhe corresponde, como sinaliza Luís Eduardo Schoueri, desde que esse antecedente necessariamente esteja dentro da esfera de competência do ente tributante e ele siga todos os outros requisitos legais para que se possa gerar exatamente aquela obrigação tributária⁶⁹¹, permitindo-se o uso da praticabilidade com uma intensidade forte pelo legislador.

O uso da praticabilidade, pelo administrador, terá intensidade variável. Pode-se cogitar de um uso maior, se a mutação normativa e social ou a diversidade espacial permitirem a atualização de um conceito constitucional, aumentando-se o universo de fatos geradores; um uso moderado, ao se valer de uma presunção relativa para considerar existente algum dos aspectos da regra-matriz de incidência ante a ausência de contraprova suficiente para elidi-la apresentada pelo contribuinte; e um uso fraco, na hipótese de o Fisco Municipal apenas interpretar o que seriam serviços congêneres na lista de serviços do ISS.

⁶⁹¹ SCHOUERI, L. E. *Op. cit.*, 2013, p. 101.

Já o Judiciário, em geral, pode invocar a praticabilidade negativamente, afastando a validade de um modelo de tributação que, faticamente, mostra-se desigual e disfuncional, como se extrai da jurisprudência do Tribunal Constitucional Federal alemão e, positivamente, favorecendo uma classe de contribuintes, como o STJ já fez⁶⁹², suprimindo uma lacuna do CTN acerca de tratamento da prescrição contra incapazes para aplicar o artigo 198, I, do CC/02 e determinar que não há prescrição tributária contra incapazes, com fundamento em que um dos efeitos da praticabilidade é suprimir lacunas no sistema tributário, conforme a própria doutrina de Regina Helena Costa⁶⁹³.

Por último, afasta-se a tentativa de enquadrar praticabilidade como postulado por três argumentos principais.

O primeiro se expressa no possível uso retórico que a praticabilidade pode adquirir. Entendê-la como postulado aplicativo pode cancelar uma postura, por parte de intérpretes e aplicadores, vinculados a interesses fazendários, de se conceber a finalidade de qualquer norma fiscal como “arrecade, arrecade e arrecade”, na feliz expressão de Luís Eduardo Schoueri⁶⁹⁴, ao criticar a clássica tentativa de classificar normas fiscais como as destinadas à arrecadação, mas que se adequa ao tema em discussão.

Trata-se de assumir o perigo factível, à luz da litigiosidade aguerrida entre contribuintes e fiscos, de uma interpretação teleológica que considere a eliminação de complexidade como a redução de qualquer dificuldade arrecadatória.

Pressupor-se-ia nessa perspectiva, inclusive, um estado de necessidade administrativa permanente no direitos de massas que teria se transformado o Direito Tributário, o que se afasta aqui pelos critérios de controle que serão apontados no capítulo quinto.

O segundo tem a ver com a inadequação de se pensar que classificar a praticabilidade como postulado induz à necessidade de uma harmonia no uso por quaisquer intérpretes e aplicadores.

Na verdade, a inconsistência já existe em desconsiderar a praticabilidade como busca de um ideal de redução de complexidade, o que claramente já demonstra que as competências e os limites para sua aplicação são diversos entre os atores jurídicos, como é normal com qualquer princípio jurídico e recai nas discussões sobre os limites da

⁶⁹² BRASIL, STJ, 1ª Turma, REsp n. 1125528, Rel. Min. Sérgio Kukina, DJE em 12.04.2016.

⁶⁹³ COSTA, R.H. *Op. cit.*, p. 194.

⁶⁹⁴ SCHOUERI, L. E. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Participação na Mesa de Debates do IBDT de 21.08.2014*, disponível em http://ibdt.org.br/material/arquivos/Atas/Integra_21082014.pdf, acesso em 20.11.2017, p. 16.

interpretação constitucional, a legitimidade de decisões ativistas ou minimalistas, a questão da separação dos poderes etc.

Ainda que se superasse esse argumento, porém, como postulado orienta interpretação e aplicação nada impede que se cogite de limitações sistêmicas e conforme as capacidades institucionais de cada poder para aplicar a tentativa de redução da complexidade.

Quanto ao terceiro argumento, conforme o pensamento de Marcelo Neves, já exposto em parágrafo acima, mas cuja análise será aprimorada no tópico seguinte, princípio serve como mecanismo de readequação da realidade social, como mecanismo reflexivo a serviço de intérpretes e aplicadores para lidar com a hipercomplexidade social, o que aproxima, funcionalmente, a praticabilidade de princípio como uma razão, a fim de balizar ou reconstruir outras normas.

Fica claro, então, que a melhor categorização da praticabilidade, à luz da teoria tripartite, é a de princípio, mas se aproveita da última crítica para avançar, com base no pensamento de Marcelo Neves e Frederick Schauer na compreensão do conteúdo e das dimensões dela, não sem antes colocar em discussão a teoria de que a praticabilidade é uma técnica.

3.4 As abordagens de Marcelo Neves sobre normas e de Frederick Schauer sobre prescrições jurídicas: a eliminação de pré-compreensões nas teorias classificatórias clássicas e contemporâneas

3.4.1 Superando-se a baixa densidade normativa da praticabilidade na sua categorização como técnica, princípio vazio ou princípio técnico

Existe uma parcela da doutrina que considera a praticabilidade como técnica, princípio vazio ou princípio técnico.

Não é raro que se utilize da palavra técnica para denotar fenômenos no Direito. Na Teoria Geral, trata-se como técnica a forma de superação de antinomia entre regras jurídicas. No domínio constitucional, técnica vem associada à interpretação conforme e à modulação de efeitos. Processualmente, são referidas como técnicas utilizadas nos

precedentes a distinção (*distinguish*) e a superação (*overruling*), assim como a preclusão, uma forma de impossibilitar, após certo tempo, que certas matérias sejam suscitadas ou apreciadas pelo juízo.

Entretanto, trata-se de palavra cujo significado não é bem esclarecido, tendo um uso indistinto a ponto de congregar como técnicas, apenas no Direito Tributário, em uma consulta na jurisprudência do STF (pelos termos “TRIBUTÁRIO” e “TÉCNICA”) realidades muito diversas:

1. a técnica da competência residual da União;
2. a técnica de contabilização para equação entre débito e crédito pelo crédito escritural;
3. a técnica de arrecadação de contribuição social retendo 11% sobre o valor bruto da nota fiscal da empresa prestadora de serviço mediante cessão de mão de obra;
4. a técnica do diferimento de pagamento de tributo;
5. a técnica de tributação progressiva;
6. a técnica de apuração semestral para o cálculo da base do PIS;
7. a técnica da não cumulatividade.

A jurisprudência do STF reforça o que a doutrina, em geral, assume, sobretudo para a não cumulatividade, a seletividade e a progressividade, havidas como formas de se dimensionar o tributo, determinando o aspecto quantitativo da regra-matriz de incidência.

Quanto à não cumulatividade, à seletividade e à progressividade discute-se se elas seriam princípios, ou seja, se determinariam um estado ideal de coisas a ser buscado, em relação a tributos específicos, ou se seriam regras, estabelecendo técnicas de concretização ao legislador infraconstitucional e ao administrador.

Entende-se, majoritariamente, que o IPI, o ICMS e o ISS poderiam ser não-cumulativos, assim como as contribuições sociais. Quanto ao IPI, também se afirma a necessidade de ele ser seletivo, enquanto quanto ao ICMS o legislador poderia variar a alíquota conforme a essencialidade da mercadoria ou dos serviços dentro de sua competência.

No que concerne ao IPTU, ITR, ITCMD e IR, verifica-se a possibilidade, seja por uma previsão expressa em dispositivo constitucional (IPTU, ITR e IR), seja por construção interpretativa (ITCMD), que seja adotada a técnica da progressividade de alíquotas, conforme o aumento de base de cálculo ou, para atender à função social da propriedade⁶⁹⁵.

⁶⁹⁵ Segundo observação de Marcus ABRAHAM (*Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2017, p. 119), não obstante ter permitido a adoção da progressividade para o ITCMD (BRASIL,

Cabe a observação, na linha arguta de Paulo Barros de Carvalho, feita para a seletividade no regime jurídico de IPI, mas extensível a qualquer outro tributo e a qualquer atributo do aspecto quantitativo da regra-matriz de incidência, que não seria o tributo que adquiriria as qualidades de não-cumulativo, seletivo e progressivo, mas sim o sistema de alíquotas ou da base de cálculo de cada tributo⁶⁹⁶.

De qualquer sorte, discute-se acerca de a não cumulatividade, a seletividade e a progressividade serem princípios ou regras, mas curiosamente há um consenso de que eles seriam técnicas de delimitação do aspecto quantitativo da regra-matriz de incidência.

Assim, faz-se necessário compreender o que é técnica no Direito.

No âmbito da Teoria Geral do Direito, Hans Kelsen afirmou que o Direito é uma técnica específica de regular condutas⁶⁹⁷: específica por se diferir de outras ordens sociais, como as criadas pela religião e moralidade⁶⁹⁸ e técnica por estabelecer uma forma própria de motivar as pessoas a tomarem ou não certas ações..

Esse, porém, é apenas um dos três sentidos possíveis para técnica em relação ao direito, segundo Carlos Alberto Alvaro de Oliveira:

“Numa primeira acepção, técnica jurídica (ou *Rechtstechnik*) designa, em oposição à “ciência jurídica” ou “ciência dos princípios abstratos” (*Rechtswissenschaft*), a arte da adaptação dos princípios à vida e às circunstâncias concretas, de tempo, lugar e matéria. Numa segunda acepção, a técnica jurídica relaciona-se à elaboração jurídica, de qualquer sorte intelectual, a saber, à análise e aos desenvolvimento dos conceitos (*Begriffe*), por meio dos quais necessariamente se expressa o direito quando chega ao estágio científico, ou mesmo, mais amplamente, todo o trabalho de sistematização lógica do complexo normativo pelo esforço combinado da doutrina e da jurisprudência. O que importa para o problema do formalismo processual, no entanto, é o caráter instrumental do ordenamento jurídico, e especialmente do processo, bem representado por uma terceira acepção, para a qual a técnica jurídica visa ao conjunto procedimentos para garantir a realização das finalidades gerais ou particulares do direito”⁶⁹⁹

STF, RE 562.045, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Rel. p/ ac. Mina Carmen Lúcia, j. em 06.03.2013), manteve a jurisprudência de que não se pode adotá-la para tributos reais, como o ITBI. O ITCMD seria uma exceção porque, segundo Marcus ABRAHAM, “o ITCMD tem como fato gerador um acréscimo patrimonial a título gratuito, revelador de evidente capacidade contributiva, aproximando-o dos impostos pessoais como o IR. Isso autorizaria que seguisse sistemática similar quanto à progressividade, o que não ocorre no ITBI, em que não haveria um aumento de patrimônio, mas uma mera sub-rogação ou substituição do dinheiro usado para adquirir o imóvel pela propriedade do imóvel”

⁶⁹⁶ CARVLHO, Paulo de Barros. *Imposto sobre Produtos Industrializados*. In: “BOTALLO, Eduardo Domingos. *Curso de direito empresarial*. São Paulo: EDUC – Resenha Tributário, 1976, p. 142.

⁶⁹⁷ KELSEN, Hans. *O que é justiça?* São Paulo: Martins Fontes, 1998, pp. 225-250

⁶⁹⁸ *Idem*, p. 230.

⁶⁹⁹ OLIVEIRA, Carlos Alberto Álvaro de. *Do Formalismo no processo civil: proposta de uma formalismo valorativo*. 4ª ed., São Paulo: Saraiva, 2010, p. 17—171.

No Direito Tributário, além da primeira acepção, pode-se entender que a praticabilidade toca ao segundo aspecto, pois ela serve de fundamento para um trabalho de sistematização lógica do complexo normativo, tentando-se dominar o caos tributário, a complexidade, como já apontado no capítulo dois desta tese, em um esforço combinado da legislação, administração, jurisprudência e doutrina.

Lidando-se, porém, com as técnicas de mensuração do tributo, a terceira acepção é a mais relevante.

Pressupondo-se que a seletividade e a não cumulatividade sejam projeções da capacidade contributiva - a última, também da vedação ao confisco⁷⁰⁰- e que a progressividade é um subprincípio da capacidade contributiva, para alguns irradiando efeitos ainda que não esteja prevista constitucionalmente expressamente para um tributo⁷⁰¹, pode-se rotulá-las, constitucionalmente, como técnicas jurídicas que visam a garantir a realização da justiça tributária, a distribuição dos encargos fiscais, o atendimento de finalidades e objetivos constitucionais, como a função social da propriedade e a defesa do meio ambiente.

Para Eduardo Maneira, seriam princípios que revelam técnicas de tributação, de diferentes graus de concretização no Sistema Tributário, de modo que “ao mesmo tempo que cumprem nítida função como regras de tributação, são também instrumentos de realização da justiça tributária e da efetivação do princípio da capacidade contributiva”⁷⁰².

Isso implicaria uma análise que, curiosamente, aproximaria princípio de técnica. Se princípio visa ao atingimento de um estado ideal de coisas, existiria sempre uma finalidade abrangente, específica ou um valor norteando a criação dele. Mas essa finalidade abrangente, específica ou valor somente seriam atingidos por determinados meios, métodos e formas de aplicação prática.

O que se está dizendo, então é que a não cumulatividade, a seletividade a progressividade, por exemplo, são técnicas de concretização das finalidades atreladas à capacidade contributiva – distribuição de encargo fiscal – e à indução de comportamentos para atingir objetivos constitucionais outros.

Cogitando dos efeitos delas, porém, na mensuração do tributo, tratam-se também de formas, meios e métodos de determinação da base de cálculo e das alíquotas.

⁷⁰⁰ VALLE, Maurício Timm do. *Princípios Constitucionais e Regras-Matrizes de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI*. São Paulo: Noeses, 2016, pp. 489-490.

⁷⁰¹ RIBEIRO, R.L. *Op. cit.*, 2010, p. 157-159.

⁷⁰² P. 22

Não se esqueça de que a apuração semestral para cálculo do PIS, a sistemática do crédito escritural, a retenção de 11% na nota fiscal da prestação de serviços de cessão de mão de obra e o diferimento do pagamento do tributo também se enquadram como técnicas de demarcação dos vários aspectos da regra-matriz de incidência, baseados, porém, em fontes infraconstitucionais.

A doutrina ainda considera, como já se disse, as presunções existentes na LC 123/06, com as alterações da LC 147/2014, técnicas de simplificação fiscal.

Assim, existem técnicas várias, constitucionais e infraconstitucionais, para delimitar os aspectos das regras-matrizes de incidência.

A partir dessas considerações, técnica pode ser conceituada como uma forma, meio ou método de aplicação das normas jurídicas, sejam princípios, sejam regras.

A técnica poderia a escolha livre do aplicador, em alguns casos, mas a verdade é que, sobretudo no Direito Tributário, pela tradição da tipicidade cerrada, isso nem sempre ocorre.

Poder-se-ia cogitar a livre escolha na aplicação ou não do regime não-cumulativo para o PIS e a COFINS, mas, mesmo nessa situação, autores como Humberto Ávila, invocam o postulado do legislador coerente, para determinar que “tendo o legislador tomado uma decisão fundamental a respeito de determinada regulação, adotando princípios diretivos e estabelecendo critérios de diferenciação para promover determinadas finalidades, deverá desenvolvê-la de modo consequente e isenta de contradições, sob pena de violar a norma fundamental da igualdade”⁷⁰³.

A validade da técnica depende, por óbvio, de sua compatibilidade com o sistema tributário positivado.

Ainda estudando a não cumulatividade, a seletividade a progressividade, podem-se colher importantes lições para o tema que esta tese analisa, inventariando-se a divisão doutrinária sobre suas naturezas principiológicas ou de regras.

Embora pareça que não haja esse rigor analítico naqueles que as consideram técnicas, antes as aproximando a categoria de regras, tal classificação revela a baixa densidade normativa que seria dada à praticabilidade ao considerá-la técnica, princípio vazio ou formal.

Especificamente quanto à não cumulatividade, José Eduardo Soares de Melo e Luiz Francisco Lippo entendem que “a não cumulatividade tributária, de fato, é um

⁷⁰³ ÁVILA, H. *Op. cit.*, 2007, p. 179.

princípio jurídico constitucional. É um comando normativo repleto de valores extraído dos anseios da sociedade constituída e permeado de forte conteúdo axiológico”⁷⁰⁴.

Sacha Navarro Calmon Coêlho, afirma que “é incondicional o direito de abatimento do crédito. A Constituição Federal não admite restrições na matéria, que amesquinhem o princípio da não cumulatividade”⁷⁰⁵.

Ambos os autores se baseiam numa distinção fraca entre regras e princípios, e Sacha Navarro Calmon Coêlho vai ao ponto de não admitir restrições à não cumulatividade, o que é um contrassenso, pois, ainda que fosse ela considerada uma regra, os aportes da teoria do Direito recentes pressupõem que as regras envolvem valores e carecem de ponderação, podendo, em circunstâncias excepcionais, serem superadas⁷⁰⁶.

Aponta-se ainda Maurício Dalri Timm do Valle, o qual considera a seletividade como princípio dada sua importância no sistema constitucional tributária, compartilhando uma distinção clássica entre princípio e regra por sua eventual hierarquia axiológica no sistema⁷⁰⁷.

Sem desconhecer que a não cumulatividade e a seletividade, verdadeiramente, são importantes e se vinculam à capacidade contributiva, isso não implica considerá-las princípios.

Assim, para José Souto Maior Borges,

“posto que estudada geralmente como um princípio, a incumulatividade não o é. Trata-se de simples regra. Se princípio fosse, ela permearia todo o subconjunto das normas constitucionais sobre a matéria tributária, condicionando-lhes a exegese. Precisamente porque não o é, tais regras sobre a incumulatividade sequer são aplicáveis indistintamente ao IPI e ao ICMS. Cada um desses impostos tem, relativamente ao crédito fiscal, regras próprias; regras que são aplicáveis exclusivamente ao IPI ou ao ICMS”⁷⁰⁸.

Roberto Ferraz, em sua projeção de interpretar vários institutos à luz da neutralidade tributária, considera que a não cumulatividade é regra para evitar os efeitos nocivos da cumulatividade, em especial a verticalização da atividade econômica e a

⁷⁰⁴ MELO, José Eduardo Soares de; LIPPO, Luiz Francisco. *A não-cumulatividade tributária (ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS)*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 100.

⁷⁰⁵ COÊLHO, Sacha Navarro Calmon. Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário Brasileiro*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 365.

⁷⁰⁶ ÁVILA, H. *Op. cit.*, 2013, p. 122.

⁷⁰⁷ VALLE, M. T. *Op. cit.*, p. 473.

⁷⁰⁸ BORGES, José Souto Maior. *Crédito do IPI relativo a insumo isento*. In: “Revista Dialética de Direito Tributário”. Dialética: São Paulo, n. 48, set./1999, p. 160.

aleatoriedade da carga tributária. Deste modo, mesmo que a não cumulatividade se relacione a princípios, trata-se de mera técnica de quantificação dos tributos⁷⁰⁹.

Finalmente e demonstrando a impropriedade de ser a não cumulatividade vista como princípio, Marco Aurélio Greco afirma que é apenas técnica de determinação do valor a ser recolhido por um contribuinte, pois princípio envolve a proteção de algum valor constitucionalmente protegido ou a regulação de um fim desejado, no que não está abrangida a apuração do montante do tributo a ser recolhido⁷¹⁰.

Logo, ao contrário de um princípio, a técnica não irradia efeitos na consecução de uma multiplicidade de normas, como faz a praticabilidade⁷¹¹. Na linha proposta por Humberto Ávila na caracterização de princípios, falta a não cumulatividade a possibilidade de determinar semântica e axiologicamente outras normas.

Sem fixar uma posição acerca da natureza da não cumulatividade, da seletividade e da progressividade, o que fugiria ao escopo da tese, realça-se que a designação de algum instituto ou fenômeno tributário à técnica implica as seguintes consequências, em regra: 1. limitação do objetivo ou finalidade da norma; 2. limitação dos efeitos possíveis sobre outras normas; 3. impossibilidade de balanceamento.

Essas notas características fazem da técnica, segundo parcela considerável da doutrina, uma norma com baixa densidade normativa.

Nesse sentido, Eduardo Maneira e Sacha Calmon entendem a praticabilidade como uma técnica, o primeiro estabelecendo-a como princípio autônomo e vazio, como se constata no seguinte excerto de sua obra:

“Vale lembrar o nosso entendimento, semelhante ao do professor Sacha Calmon, de que a praticidade é, na essência, um atributo da legalidade, no sentido de que a lei deve ser exequível e de possível aplicação prática. A praticidade como princípio autônomo é princípio vazio, sem conteúdo, a sua razão de ser é garantir a aplicabilidade da lei, por meio de técnicas de simplificação que possibilitem alcançar realidades de natureza complexa”⁷¹²

⁷⁰⁹ FERRAZ, R. C. B.. *A não-cumulatividade nas contribuições PIS/Cofins e as exportações*. In: “Revista Dialética de Direito Tributário”, Dialética: São Paulo, n. 154, out./2008, p. 104.

⁷¹⁰ GRECO, Marco Aurélio. *A não-cumulatividade das contribuições*. In: “Revista de Estudos Tributários”, v. 7, n. 41. Porto Alegre: Síntese, jan.-fev./2005, p. 126.

⁷¹¹ ROCHA, E.M. *Op. cit.*, p. 39.

⁷¹² MANEIRA, E. *Op. cit.*, p. 225. Conferir ainda a exposição do professor durante o VIII Congresso de Direito Tributário da ABRADT (MANEIRA, Eduardo. *O princípio da praticidade no Direito Tributário (substituição tributária, planta de valores, retenções de fonte, presunções e ficções*. In: “Revista Internacional de Direito Tributário – Associação Brasileira de Direito Tributário – ABRADT. Belo Horizonte: Del Rey, v.2, n. jul./dez. 2004, pp. 51-30: “a praticidade como o princípio autônomo, como o princípio ético é princípio vazio, sem conteúdo” (*Op. cit.*, 2004, p. 62).

Tal perspectiva reduz as possibilidades interpretativas e aplicativas da praticabilidade. Logicamente, como já mencionou, há projeções da praticabilidade estampadas em uma regra, em que a escolha sobre como concretizar a norma não há. Mas ela possui efeitos próprios, ligados à finalidade abrangente de reduzir a complexidade da legislação tributária e, como está fundamentada materialmente por indução e dedução, opta-se por manter a opção classificatória por princípio, parecendo-nos a que mais densidade normativa dá ao instituto.

Avança-se, porém, à compreensão de princípio de Humberto Ávila, trazendo-se os aportes de Frederick Schauer e Marcelo Neves, a fim de que se estabeleça um dimensionamento melhor da praticabilidade

3.4.2 A praticabilidade como norma preponderantemente reflexiva no ordenamento jurídico nacional e suas dimensões de especificidade, canonicidade e peso

Um ganho na interpretação e aplicação da praticabilidade como princípio advém da teoria das normas revista por Marcelo Neves. Ele critica a introdução dos postulados, como categoria autônoma de norma, explicando que isso é uma mera decorrência da limitação cognitiva em se definir princípios como normas imediatamente finalísticas, referente a um estado ideal de coisas⁷¹³.

Na concepção dele, princípios seriam aquelas normas que estão no nível reflexivo da ordem jurídica, “servindo tanto para o balizamento ou [para a] construção hermenêutica de outras normas”⁷¹⁴.

Regras seriam, ao contrário, razões definitivas para a formulação de uma norma de decisão, não atuando em nível reflexivo⁷¹⁵.

Caso uma norma não se enquadre primariamente em nenhuma dessas categorias, cogita o autor de um híbrido⁷¹⁶, mas, ao contrário de Humberto Ávila, não possuiria ele qualquer dimensão ou particularidade própria.

Como exemplo, cita a proporcionalidade em sentido estrito, um dos critérios para aplicação a proporcionalidade em sentido geral:

⁷¹³ NEVES, Marcelo. *Op. cit.*, p. 108.

⁷¹⁴ *Idem*, pp. 108-109.

⁷¹⁵ *Idem*, p. 109.

⁷¹⁶ *Ibidem*.

“é claro que, se a medida [de restrição a direitos fundamentais ou a interesses coletivos constitucional protegidos] for desproporcional em sentido estrito, impõe-se a declaração da respectiva inconstitucionalidade. Isso implica a característica típica de uma regra. Mas proporcionalidade em sentido estrito implica a incidência do mandamento do sopesamento. Na formulação do próprio Alexy, há uma relação recíproca entre esse mandamento que, segundo ele, implica o mandamento de otimização no sentido mais rigoroso, e os princípios, que ele denomina, em termos mais precisos, ‘mandamentos a serem otimizados’ ... Isso nos leva a crer que a proporcionalidade em sentido estrito, que inclui o próprio mandamento de ponderação, é um híbrido; do ponto de vista estrutural, é uma regra, ou seja, um critério ou razão definitiva para a solução do caso; sob o aspecto funcional, é um princípio, pois atual no nível reflexivo do sistema jurídico, articulado com os princípios que pretende sopesar”⁷¹⁷

A partir da estática jurídica, as normas podem ser tipicamente regras, tipicamente princípios ou atipicamente híbridos, quando, funcionalmente, apresentam funções ora de princípios, ora de regras.

Não se deve esquecer, assim, que o “universo dos princípios é muito mais rico e colorido do que postula a Teoria dos Princípios com seu estreitamento do conceito de princípios como mandado de otimização” e de que “a diferença entre princípios e outras normas não é estrutural, porém, gradual”⁷¹⁸. Para bem ilustrar isso, tomem-se os princípios da boa-fé, da igualdade e da proporcionalidade:

“O princípio da boa-fé não exige otimização, senão que simples observação se algo viola a boa-fé, então, não se há mais falar em ponderação (WEINBERGER, 2000, p. 54 e 64). Mesmo o princípio da igualdade, com sua perspectiva comparativa fenomenológica, não pode ser forçado ao espatilha de um mandado de otimização, sem que perca exatamente essa identidade específica (SOMEK 2000, p. 193-200). Não, por último, a diversidade dos princípios jurídicos manifesta-se também no princípio da proporcionalidade, para quem ao lado da interpretação no sentido de mandado de otimização proposta pela Teoria dos Princípios, em todo caso também permanece a compreensão como proibição de desproporcionalidade grosseira ou garantia mínima, em que diferentes interpretações não se excluem, em princípio, senão que poderiam ser avaliadas de forma diferente em diferentes contextos”⁷¹⁹.

Não por acaso doutrina, jurisprudência e legislação também tratam dos “princípios” acima como deveres de boa-fé, de respeito à igualdade e de proibição do excesso, reconduzindo à discussão a conteúdos deônticos claramente especificados.

Existem, assim, diferentes graus de concretização das normas jurídicas.

⁷¹⁷ *Idem*, p. 111.

⁷¹⁸ POSCHER, Ralf. *Teoria de um fantasma – a malsucedida busca da Teoria dos Princípios pelo seu objeto*. In: CAMPOS, Ricardo (org.). *Crítica da Ponderação: Método constitucional entre a dogmática jurídica e a teoria social*. São Paulo Saraiva, 2016, p. 91.

⁷¹⁹ *Ibidem*.

Nesse ponto, deve-se entender a leitura que Marcelo Neves faz dos princípios e regras, com aportes na teoria dos sistemas de Niklas Luhmann. Para tanto, parta-se de sua premissa sobre positivação, autonomia operacional do direito e complexidade.

Como nota particular da sociedade moderna, tem-se que o fenômeno da positivação significada que o direito se caracteriza por ser posto por decisões e por ser permanentemente alterável⁷²⁰. Assim, o sistema jurídico é autodeterminado e fechado operacionalmente, o que implica a impossibilidade de exclusão de qualquer supradeterminação direta do Direito por outros sistemas sociais: política, econômica, ciência etc.⁷²¹.

Como a sociedade moderna é altamente complexa e contingente, não havendo “uma moral conteudística compartilhada generalizante e válida em todas as esferas sociais”, a Constituição passa a ser o mecanismo de substituição de apoios externos, como antigamente fornecia o direito natural, e impede a manipulação arbitrária do direito⁷²².

A opção teórica de Marcelo Neves pela Constituição como um mecanismo de redução de expectativas em uma sociedade complexa tem a ver com o conceito de complexidade luhmanniano: “entendida como presença permanente de mãos possibilidades (alternativas) do que as suscetíveis de ser realizadas”⁷²³

Os mecanismos jurídicos, assim, permitem a intervenção não-direta das outras esferas sociais – política, econômica, moral – abrindo o direito cognitivamente às demandas de uma sociedade hipercomplexa.

Segundo Marcelo Neves, “esse caráter cognitivo do sistema constitucional expressa-se explicitamente através do procedimento específico de reforma constitucional, mas também se manifesta no decorrer do processo de concretização constitucional”⁷²⁴

Não se identificando com concepções abrangentes (totais) de caráter religioso, moral, filosófico ou ideológico, a Constituição não bloqueia o sistema jurídico, pois permite a produção de uma complexidade interna – porque é própria do código lícito e ilícito do subsistema jurídico – adequada ao seu ambiente hipercomplexo – pois o processo de criação e aplicação do direito se abre às demandas desse ambiente com seus vários subsistemas sociais⁷²⁵.

⁷²⁰ NEVES, Marcelo. *A constitucionalização simbólica*, São Paulo: Martins Fontes, 2007, p. 69.

⁷²¹ *Ibidem*.

⁷²² *Idem*, p. 70.

⁷²³ NEVES, Marcelo. *Entre Thêmis e Leviatã: uma relação difícil*. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 15

⁷²⁴ NEVES, M. *Op. cit.*, 2007, p. 72.

⁷²⁵ *Idem*, p. 73.

Por tudo isso, “a concepção do direito como um sistema autopoietico pressupõe a assimetria entre complexidade do sistema jurídico e a supercomplexidade de seu ambiente na sociedade moderna. Diante da complexidade não-estruturada ou indeterminada/indeterminável do ambiente, o direito constrói a complexidade sistêmica estruturada ou determinada/determinável”⁷²⁶.

Para lidar com essa assimetria, dois fenômenos ocorrem.

O primeiro é a autorreferência consistente do sistema jurídico com base no seu código de diferença lícito e ilícito. O segundo é a heterorreferência adequada ao correspondente ambiente⁷²⁷.

Uma das expressões da autorreferência é a reflexividade, entendida como processos que se referem a processos com base no mesmo código sistêmico de preferência⁷²⁸ que, para o autor, pode ser relacionada à constitucionalidade, “o mecanismo mais abrangente de reflexividade no interior do sistema jurídico, ou seja, como a normatização mais compreensiva de processos de normatização do direito positivo”⁷²⁹.

Para Marcelo Neves, então, os argumentos referentes aos princípios são processos reflexivos, à luz dos princípios, como estrutura da reflexividade, ou seja, como normas reflexivas em relação a normas⁷³⁰.

Se em sociedades menos complexas, o desenvolvimento de mecanismos reflexivos é muito limitado, não é o que se processa diante das sociedades contemporâneas.

Assim, se a fundamentação do direito em verdades imutáveis tornava prescindível uma normatização de processos de produção de normas gerais, como era antigamente, contemporaneamente o direito precisa de dar conta de tantas demandas, que sem mecanismos reflexivos ele não cumpre sua função de guiar condutas.

Para o jurista, os princípios constitucionais seriam uma estrutura reflexiva do sistema jurídico, servindo como balizamento, construção, desenvolvimento, fortificação ou enfraquecimento, ampliação ou restrição do conteúdo das regras⁷³¹:

“Em relação às regras diretamente atribuídas a texto constitucional ou legal, sobressai sua função de balizamento, fortificação ou enfraquecimento e

⁷²⁶*Idem.* p. 152.

⁷²⁷*Ibidem.*

⁷²⁸*Idem.* p. 153.

⁷²⁹*Idem.* pp. 153-154.

⁷³⁰ NEVES, M. *Op. cit.*, 2013, p. 130

⁷³¹*Idem.* p. 131.

ampliação ou restrição de seu conteúdo. A respeito de regras atribuídas indiretamente a texto constitucional ou legal, destaca-se sua função como critérios de construção ou desenvolvimento hermenêutico das regras. Dessa maneira, os princípios constitucionais fortificam a capacidade de reprodução adequada do sistema jurídico”⁷³².

Os princípios não podem ser utilizados como forma de menosprezar a consistência do sistema jurídico, mas desempenham função especial para a adequação social do direito, nos casos controversos mais complexos.

Nesse sentido, a praticabilidade desponta como princípio jurídico, uma vez que ela não pode implicar uma despreocupação contínua com os conceitos constitucionais tributários e outras limitações constitucionais ao poder de tributar, mas, em casos controversos mais complexos, a necessidade de reduzir a complexidade do próprio sistema tributário justifica sua aplicação.

Mas os princípios são diabólicos, na expressão de Marcelo Neves, pois “a fascinação pelos princípios constitucionais em detrimento das regras tende a bloquear a consistência jurídica, dissolvendo o direito amorfamente em seu ambiente e subordinando-o imediatamente às intrusões particulares do poder, do dinheiro, dos moralismos intolerantes, dos valores excludentes inegociáveis etc.”⁷³³.

A praticabilidade não pode ser, assim, instrumento retórico que sirva a chancelar qualquer arrecadação e a que custo for para direitos e garantias fundamentais dos indivíduos. Uma forma de evitar esse perigo é controlá-la intersubjetivamente no seu uso, o que é facilitado por uma decomposição analítica de suas dimensões.

Para isso, recorra-se à Frederick Schauer, o qual, em vez de separar normas em princípios e regras, classifica as normas – na sua linguagem, prescrições jurídicas – conforme as dimensões de especificidade, canonicidade e peso⁷³⁴.

A incorporação dessa categoria não é um preciosismo da tese, pois já se deixou consignado que a classificação da praticabilidade como princípio bem atende aos objetos de identificação e controle sobre o instituto.

Entretanto, a peculiar classificação de Frederick Schauer revelará um olhar diferente sobre a operacionalidade da praticabilidade.

É assente que, embora os princípios gerais sejam considerados partes do Direito há vários séculos, ao menos como fontes auxiliares, foi a partir do artigo “*Taking Rights*

⁷³²*Idem*, pp. 132-133.

⁷³³*Idem*, p. 133

⁷³⁴SCHAUER, Frederick. *Prescriptions in Three Dimensions*. In: “82 Iowa Law Review”, 739, pp.911-922, 1997.

Seriously” de Ronald Dworkin⁷³⁵, em 1986, que o debate sobre a distinção entre princípios e regras ganhou intensidade, superando-se definitivamente a concepção exclusiva de princípio como uma categoria lógico-jurídica, assumindo-se que eles estão na base do direito.

A tentativa de conceder normatividade aos princípios colocou-os em contraposição à concepção dominante da época: o positivismo hartiano. No entanto, quem adota um modelo positivista, como o hartiano, não teria porque “negar que o Direito está integrado, além das regras, por pautas do tipo que Dworkin chama princípios (ou, ao menos, não teria maior inconveniente em afirmar que muitas de essas pautas, sim, formam parte, de acordo com os critérios hartianos, do Direito”⁷³⁶.

Distanciando-se da celeuma entre Herberth Hart e Ronald Dworkin, Frederick Schauer propõe outra abordagem para tratar das normas jurídicas. Assumindo que palavras como regras, normas e princípios carregam demasiadas pré-compreensões e que levam a equívocos na diferenciação entre as normas, opta por se valer do termo “prescrições” e estuda sua diferenciação a partir de três dimensões possíveis: a especificidade, a canonicidade (*canonicity*) e o peso.

Ademais, contrapondo-se à matriz inaugurada por Ronald Dworkin, entende que não existe um único tipo de norma propriamente identificado como princípio, apesar de essa palavra ressaltar um aspecto de várias distinções úteis⁷³⁷.

Longe de uma análise mais estruturalista das normas e fiel à concepção de que no Direito se lida com atos ilocucionários que prescrevem ou dirigem condutas, prefere usar “prescrição” para abarcar a ampla categoria de diretivas, termo menos carregado das pré-compreensões em torno de regra, princípio e norma que dominam o universo jurídico⁷³⁸.

Sob a dimensão da especificidade, pode-se diferenciar a prescrição “particular”, que se dirige para uma pessoa por vez e com respeito a uma ação de outras prescrições, sendo justamente a dificuldade em se encontrar o oposto de particular⁷³⁹.

Normalmente, tenta-se diferenciar a prescrição “particular” de uma prescrição “geral”, assumindo-se que aquela se refira a uma classe de particulares números. No entanto, em sendo as regras são vistas, por definição, como gerais, a dimensão de

⁷³⁵ Esse artigo encontra-se na versão brasileira do livro seguinte, outrora citado: DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. Trad. por Nelson Boeira, São Paulo: Martins Fontes, 2002.

⁷³⁶ ATIENZA, Manuel; MANERO, Juan Ruiz. *Sobre principios y reglas*. In: “DOXA”, n. 10, pp-101-120, 1991, pp. 101-102.

⁷³⁷ SCHAUER, F. *Op. cit.*, 1997, p. 912.

⁷³⁸ *Ibidem*

⁷³⁹ *Idem*, pp. 912-913.

especificidade se prestaria pouco a diferenciar as normas, podendo-se apenas cogitar de algumas serem mais gerais que as outras, conforme a classe de indivíduos abarcada seja maior.

Assim, tem-se considerado que particular é sinônimo de específico, como algo preciso, e que o contrário de específico é geralmente algo associado a vago. De qualquer forma, a maioria dos autores que diferenciam princípios e regras precisariam enfrentar esse problema de se entender o que significa específico e qual o seu oposto, além da dimensão de distinção se confundir com a de peso em suas análises⁷⁴⁰.

Por exemplo, Ronald Dworkin, ao utilizar o famoso caso *Riggs vs. Palmer*, descreve como regra o “Statute of Wills”, que garantia a herança ao herdeiro mesmo que tivesse assassinado o familiar de quem herdara, e, como princípio, a prescrição “ninguém pode se aproveitar da própria torpeza”, para, em seguida, demarcar que as regras se aplicam no método do tudo-ou-nada, enquanto os princípios possuiriam a dimensão de peso.

Há acerto em se sugerir que existe distinção lógica entre prescrições que se aplicam no método do tudo-ou-nada e prescrições que possuem uma dimensão de peso, mas os exemplos dados por ele sugerem que essa distinção vem da especificidade das regras e do caráter vago dos princípios.

Como contraexemplo, Frederick Schauer pontua que a Oitava Emenda da Constituição norte-americana, que veda penas cruéis e incomuns, traz uma prescrição que operaria no método do tudo-ou-nada, pois, embora haja indeterminação no estabelecimento do que é uma pena cruel e do que é uma pena incomum, elas são proibidas por aquele ordenamento jurídico por uma conduta específica⁷⁴¹.

No que concerne à dimensão de canonicidade, Frederick Schauer⁷⁴² invoca as ideias de Larry Alexander e Ken Kress⁷⁴³, para quem aos princípios jurídicos faltariam características das regras jurídicas, como a possibilidade de guiar condutas. Faltariam e eles também atributos de princípios morais, como a correção moral.

Explica Frederick Schauer, então, que uma prescrição canônica é aquela para a qual existe uma fonte e um ponto de referência comuns. Trata-se, em uma primeira aproximação, de se referir a um documento autorizativo, como a Constituição, leis

⁷⁴⁰*Idem*, p. 914.

⁷⁴¹*Ibidem*.

⁷⁴²*Idem*, p. 916.

⁷⁴³ALEXANDER, Larry; KRESS, KEN. *Against Legal Principles*. In: “Iowa Law Review”, n. 82, 1997, 739-786.

complementares, ordinárias ou outras espécies normativas existentes em cada ordenamento jurídico.

Ademais, uma prescrição canônica pode surgir de outra fonte social, como a jurisprudência, desde que estabelecida em um momento e local únicos, por uma corte superior, e havida como ponto de partida para ser observada por cortes inferiores e outras diversas daquela que o estabeleceu⁷⁴⁴.

Ao contrário, não seria uma prescrição canônica aquela como “não deve alguém se aproveitar de sua própria torpeza”, que é extraída ou construída de muitas fontes. Frederick Schauer se vale desse exemplo, porque “apesar de haver inúmeros casos que suportem essa proposição, não há apenas um caso que a tenha criado e nenhum caso específico que para todos olhem como sua formulação autorizativa”⁷⁴⁵.

Haveria para Larry Alexander e Ken Kress um problema de sub-determinação com as prescrições não-canônicas, o que afasta a possibilidade de guiar as condutas e serem previsíveis, mas uma vez mais não existe essa relação necessária a marcar que princípios construídos ou implícitos sejam menos determinados na aplicação do que os canonicamente explícitos⁷⁴⁶.

Chega-se, por fim, à dimensão de peso de uma prescrição, descrita como “a mensuração de sua habilidade de prevalecer em face de prescrições contrárias, independentemente da fonte dessas prescrições”⁷⁴⁷.

Não se sabe, porém, de onde viria a dimensão de peso de cada prescrição. Apenas, chega-se à dimensão de peso empiricamente, e não de forma lógica, crendo-se que uma norma pudesse indicá-lo aprioristicamente.

Afirma-se, então, que não há fundamento lógico para se associar aos princípios as características de baixas especificidade e canonicidade e alto peso. pois é possível se cogitar de outras permutações e combinações para as prescrições. Como exemplos, uma “norma-tipo principiológica”, tal como a “não se permite barulho no parque” é um “princípio” altamente específico, com baixa canonicidade e com peso moderado.

O que realmente é importante, a despeito de se bem diferenciar princípios e regras, é pugnar por uma análise sobre as dimensões de variedade entre as prescrições e em quais

⁷⁴⁴ SCHAUER, F. *Op. cit.*, 1997, p. 916.

⁷⁴⁵ *Ibidem*.

⁷⁴⁶ *Idem*, pp. 917-918.

⁷⁴⁷ *Idem*, p. 919.

graus e conjugação melhor servirão “certas metas morais e institucionais em momentos particulares, em locais particulares e em contextos decisórios particulares” ⁷⁴⁸.

Nesse ponto, a tipologia proposta por Schauer atende melhor aos propósitos desta tese, sobretudo no que toca ao controle da praticabilidade, pois a variação das dimensões das prescrições jurídicas, inclusive a depender do caso, explicam melhor as complexidades existentes no processo hermenêutico.

Pode-se cogitar que a praticabilidade seja, sim, uma norma principiológica, que busca um estado ideal de coisas, mas ela é moderadamente específica, não-canônica e com peso moderado, quando contraposta a prescrições como a capacidade contributiva e a isonomia, na perspectiva dos direitos e garantias do contribuinte.

Ela assume peso alto, porém, em situações de lacuna, em que essa gera situação de injustiça pela restrição na aplicação de algo que favoreça ao contribuinte.

Entretanto, ao se estabelecer uma regra de competência para instituição de um regime unificado e simplificado de tributação para micro e pequenas empresas, a praticabilidade apresentou uma dimensão canônica no sistema constitucional tributário.

Essa perspectiva permite também um novo olhar sobre o relacionamento entre os princípios, inclusive entre a praticabilidade e outros princípios tributários.

Se todos são prescrições igualmente válidas no ordenamento, quando confrontados pela ponderação, não se pode conceber isso como um jogo de pesos, de modo que em cada situação prevaleceria um em detrimento do(s) outro(s) princípio(s) em jogo.

Norma válida não pode ser deixada de lado e, se em determinada situação outra possuir uma dimensão maior de peso, ela é apenas conformada aos outros princípios.

Por isso, Luís Eduardo Schoueri afirma que

“mais adequado é compreender os princípios como um feixe de forças, com vetores e intensidades diversos, atuando sobre um mesmo campo. Tal como na física, o movimento do corpo será a resultante desse confronto, o mesmo que se dá no campo jurídico. Não há como negar a importância de cada uma das forças na formulação da resultante. Fosse ela desprezada, então seria outra resultante. Esta, insista-se, compreende a atuação simultânea de todas as forças. No campo da ponderação dos princípios, não é diferente: cada princípio terá sua intensidade (daí a ponderação), mas a resultante não negará qualquer deles: ao contrário, aplicá-los-á simultaneamente”⁷⁴⁹

⁷⁴⁸ *Idem*, p. 922.

⁷⁴⁹ SCHOUERI, L. E. *Op. cit.*, 2013, 24.

Estremes de dúvidas, após esse percurso analítico, a natureza principiológica da praticabilidade, permitindo-se formular seu conceito parcial no próximo tópico.

3.5 Uma proposta de conceito de praticabilidade

Por tudo exposto até agora, pode-se conceituar a praticabilidade como

a prescrição jurídica implícita no ordenamento jurídico brasileiro, de natureza principiológica, indicativa da busca de um estado de redução de complexidade do sistema tributário, especialmente induzindo e facilitando o cumprimento das normas relativas ao fenômeno tributário por parte dos contribuintes, bem como contribuindo para uma atuação mais eficiente e equitativa da Administração Tributária.

Verificadas, ainda, as dimensões da praticabilidade, avança-se a tese para buscar limites de controle intersubjetivo dos possíveis conflitos entre ela e as demais normas jurídico-tributárias, não sem antes tratar de sua relação com a capacidade contributiva.

4 PRATICABILIDADE E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA: TENSÃO OU CONFORMAÇÃO?

A afirmação de Humberto Ávilade que inexistiria a praticabilidade no Direito Tributário brasileiro como uma norma jurídica a ser contraposta à capacidade contributiva é uma ideia que deve ser posta à prova⁷⁵⁰.

Na linha teórica por ele proposta, a capacidade contributiva tem relevo especial como elemento geral da tributação, não se podendo excepcioná-la, salvo na impossibilidade de uso, e não por uma mera dificuldade⁷⁵¹.

Não se esqueça de que , ao estabelecer os fins internos e externos no Direito, já colocou a praticabilidade como um fim externo, o que pressuporia sua existência, mas essa não parece ser sua opinião mais atual.

Compartilhando a doutrina da prelazia da capacidade contributiva, por outras primeiras, existe outra corrente que extrairia da capacidade contributiva algo como o valor-fonte do sistema tributário e afundamentaria materialmente na justiça, sendo o meio para se chegar a uma tributação o mais individualizada possível.

Levadas às últimas consequências, tais teorias configurariam um espaço reduzido para a atuação estatal visando à simplificação da tributação.

Isso importaria a conclusão que uma série de decisões judiciais do STF— como as atinentes ao sigilo bancário em matéria tributária (RE 601.314, ADIs 2.310, 2.397, 2.386 e 2.859), tributação de controladas e coligadas (ADI 2588) e substituição tributária progressiva (RE 213.369, ADI 1851e, mais recentemente, RE 593.849)—esteja equivocada, pois se fundamenta na praticabilidade como uma norma, a qual, por ostentar também a qualidade de princípio, poderia afastar a capacidade contributiva em alguns casos.

O mesmo se poderia dizer de decisões do STJ, que nos últimos anos também têm invocado a praticabilidade ou a praticidade mais corriqueiramente em suas razões de decidir, sendo incluídas as expressões também nas ementas.

Buscando-se pelo termo praticabilidade no sítio do STJ, acham-se dois acórdãos, um a tratar do uso da analogia para aplicar a regra geral da imprescritibilidade às relações

⁷⁵⁰ ÁVILA, H. *Op. cit.*, 2013, p. 184.

⁷⁵¹ ÁVILA, H. *Op. cit.*, 2008, p.87.

jurídico tributárias⁷⁵²; e outro, o da vedação à compensação de créditos do substituído na substituição tributária progressiva, pois o substituto é quem manteria vínculo jurídico com a Administração Tributária⁷⁵³.

Optando-se pelo termo praticidade, encontram-se sete acórdãos, seis dos quais pontuam que, ao lado da eficiência e da economicidade, o critério da praticidade rege o ajuizamento da execução fiscal, fundamentando a decisão da União em não ajuizar execuções fiscais cujo valor cobrado seja inferior a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais), com base na Portaria nº 75/2012 do Ministério da Fazenda, no artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/77 na Lei Federal nº 10.522/02⁷⁵⁴.

O acórdão mais recente preceitua que os casos de responsabilidade tributária previstos no CTN possuem em comum “o fim a que ordinariamente se destinam, no sentido de propiciar maior praticidade e segurança ao crédito fiscal, em reforço à garantia de cumprimento da obrigação com a tônica de proteção do erário”⁷⁵⁵.

Com base na premissa de que a praticabilidade envolve a busca por simplicidade em um ambiente de complexidade, na revisão crítica da doutrina sobre praticabilidade até então construída com a enunciação dos fundamentos por indução e dedução apresentados e na fixação do conceito e do conteúdo da praticabilidade, pode-se apresentar uma concepção que permita superar a suspeição que paira sobre a tributação informada pelos mecanismos de praticabilidade.

Nesse sentido, é possível contrapor-se à teoria de Humberto Ávila a doutrina de Paulo Victor Vieira da Rocha, para compreender a praticabilidade como um bem coletivo e, nesse sentido, algo que influencia a forma como o Estado tributa, sujeita à controle pela proporcionalidade e razoabilidade⁷⁵⁶.

Essa concepção é, de certo modo, consoante com a de Luís Queiroz, segundo a qual o princípio constitucional está contido em norma constitucional e se notabiliza por possuir uma elevada carga axiológica e, por isso, é designada como princípio⁷⁵⁷.

⁷⁵² BRASIL, STJ, 1ª Turma, REsp 1125528-RS, Rel. Min. Sérgio Kukina, j. em 05.04.2016, DJe em 14.04.2016.

⁷⁵³ BRASIL, STJ, 2ª Turma, REsp 1035594-RS, Rel. Min. Eliana Calmon, j. em 07.05.2009, DJe em 25.05.2009.

⁷⁵⁴ Por todos, ver o mais recente que, embora seja recurso ordinário em *habeas corpus*, é exemplar do uso da expressão pelo tribunal: BRASIL, STJ, 5ª Turma, RHC 74756 / PR, Rel. Min. Ribeiro Dantas, j. em 13.12.2016, DJe em 19.12.2016.

⁷⁵⁵ BRASIL, STJ, 2ª Turma, AgInt no AREsp 942940-RJ, Rel. Min. Herman Benjamin, j. em 15.08.2017, DJe em 12.07.2017.

⁷⁵⁶ ROCHA, P.V.V. *Op. cit.*, 2017.

⁷⁵⁷ QUEIROZ, L.C.S. *Op. cit.* 2016a, p.140.

No caso do princípio da praticabilidade tributária, está contido em norma de competência que informa a produção da norma tributária, permitindo que o legislador faça uso de padronizações, presunções e pautas de valores, com o propósito de facilitar a aplicação da norma, sem precisar aprofundar as investigações pertinentes ao caso concreto (fato real)⁷⁵⁸.

Por essa razão, deve ser analisado em conjunto com o princípio da capacidade contributiva, mediante a ponderação de bens jurídicos, que, ao ser realizada, é informada pela razoabilidade ou proporcionalidade⁷⁵⁹.

Sendo assim, a tensão entre capacidade contributiva e praticabilidade, que poderia ser associada a algo próximo de um conflito, será vista como um sem sentido. Ainda com esboço em Paulo Victor Vieira da Rocha, devem-se revelar as duas dimensões da capacidade contributiva, como direito fundamental do contribuinte e bem coletivo.

Portanto, deve-se reconhecer o que seria um bem público na teoria do direito e a caracterização também da praticabilidade nessa categoria. Permite-se, assim, anunciar as bases dos parâmetros de controle dos atos estatais influenciados pela praticabilidade em face, sim, da capacidade contributiva, mas o que também poderia ser feito sobre outros princípios e normas constitucionais.

4.1 A igualdade tributária é o valor-fonte do sistema tributário e a capacidade contributiva seu princípio base? Uma revisão da doutrina

A doutrina tributária brasileira tem dado ênfase à capacidade contributiva, embora se discuta seu fundamento, sua força normativa, sua extensão, sua eficácia e sua sindicabilidade.

Para compreender cada um desses aspectos, seria necessário responder às seguintes questões: 1. quanto ao fundamento, restaria saber se ela é uma questão de justiça formal ou material; 2. quanto à força normativa, investiga-se sua caracterização como direito fundamental ou bem coletivo, ainda sendo importante cuidar dela como valor-fonte do sistema ou não; 3. quanto à extensão, se aplicável a impostos apenas, a quaisquer tributos ou apenas aos tributos pessoais; 4. quanto à eficácia, tratar-se-ia de determinar o

⁷⁵⁸ QUEIROZ, L.C.S. *Op. cit.*, 2016b, p. 66.

⁷⁵⁹ *Ibidem*.

alcance da prognose legislativa sobre fatos apenas com significado econômico, o atendimento à progressividade e à seletividade para alguns tributos etc.; 5. e quanto à sindicabilidade, questiona-se acerca do controle judicial das atuações do legislador e do executivo na fixação e regulamentação da carga tributária sobre cada contribuinte.

Apenas as duas primeiras questões importam diretamente para os fins desta tese, por isso a elas se deterá, sem prejuízo de se fazer alguma reflexão acerca dos outros três pontos de análise.

Frise-se que a conjunção de todas elas aponta dificuldades no estabelecimento do conceito de capacidade contributiva, remetendo a um debate acerca da justiça da tributação, sobre o qual não existe consenso.

Obviamente, no atual quadro do desenvolvimento teórico do direito e da prática tributárias, não existe dificuldade em se considerar a capacidade contributiva como algo com força normativa, dotada de exigibilidade pelos contribuintes no controle das prognoses legislativas, enquadrando-a como princípio.

Entretanto, trata-se de princípio, com uma dimensão individual para o contribuinte, desejoso de que a tributação seja graduada até a exata medida do que seria sua aptidão para contribuir no rateio do encargo tributário; e uma outra, coletiva, no sentido de que cada contribuinte quer que haja uma distribuição do dever de contribuição entre todos aqueles que possuam tal aptidão.

Se em Adam Smith essa duplicidade de preocupação com o fenômeno da imposição de contribuições obrigatórias à coletividade já existia, o que nada mais é hoje do que entender o tributo pelo prisma da tributação, mas também pela ótica das finanças públicas; no caso específico da capacidade contributiva o tema ganha contornos bem especiais em virtude dessa espécie de tensão interna.

Não há novidade em se afirmar que um princípio gere situações de conflito na sua própria aplicação a depender de qual dimensão utilizada, pois um dos grandes méritos da obra de Humberto Ávila sobre a igualdade tributária, por exemplo, é também esmiuçar o conflito interno que ela gera, demarcando que existe uma tensão entre igualdade geral e particular.

Posto isso, a doutrina e a prática tributárias devem avançar para revelar esse conflito e estabelecer possíveis critérios de controle intersubjetivo.

No presente tópico, é discutido se a capacidade contributiva pode ser vista ou não como o valor-fonte do sistema tributário, bem como as consequências advindas de reconstruí-la à luz de fundamentos materiais.

Começando pelo pensamento de Klaus Tipke, em uma de suas obras mais influentes nos países de línguas espanhola e portuguesa⁷⁶⁰, tem-se que a tributação somente se pode obter da renda (acumulada), construção que reforça a capacidade contributiva como valor-fonte dos sistemas tributários modernos a partir de duas premissas.

O jurista alemão empreende um esforço para encontrar um princípio tributário objetivamente justo aplicável a todos os impostos com fins fiscais⁷⁶¹. Para tanto, pressupõe que, assim como qualquer sistema tributário justo,

“o sistema tributário é uma construção mental fundada em princípios adequados à realidade, coerentes e levados até suas últimas consequências. Essa construção não pode elevar-se no vazio; tem um fundamento empírico referido à realidade e deriva de um princípio ético fundamental (eventualmente de vários princípios). Do princípio fundamental devem deduzir-se subprincípios e, em último termo, preceitos concretos”⁷⁶²

Dada essa premissa, afirma que a experiência oferece um critério geral para fixar esse sistema tributário justo. Diferenciando renda de patrimônio, estabelece que “os impostos somente podem se obter a partir da renda (acumulada). Toda renda percebida, que não é objeto de consumo passa a ser renda acumulada ou — em outras palavras — patrimônio”⁷⁶³.

Para ele, a única fonte tributária seria a renda acumulada, independentemente da denominação ou o objetivo mencionado pelo legislador no estabelecimento do tributo, com cada pessoa natural pagando o imposto com relação a sua renda disponível e com cada empresa pagando o imposto correspondente a seu lucro⁷⁶⁴.

Em consequência, a capacidade contributiva seria o princípio fundamental adequado à realidade aplicável a todos os impostos com fins fiscais, além de ser o único princípio fundamental que respeita todos os direitos fundamentais das Constituições do Estado Social de Direito⁷⁶⁵.

A seguir, conceitua a capacidade contributiva como o princípio indeterminado, mas determinável no sentido de que “todos devem pagar impostos com suporte no importe

⁷⁶⁰ TIPKE, Klaus. *Moral Tributária del Estado y de los Contribuyentes*. Trad. por Pedro M. Herrera Molina. Madrid: Marcial Pons, 2002.

⁷⁶¹ *Idem*, p.27.

⁷⁶² *Idem*, p. 31.

⁷⁶³ *Idem*, p.31.

⁷⁶⁴ *Idem*, p. 32

⁷⁶⁵ *Idem*, pp. 33-34.

de renda, na medida que esta exceda do mínimo existencial e não deva utilizar-se para atender obrigações particulares de caráter inafastável”⁷⁶⁶.

Um dos autores que mais se aproveitou desse pensamento foi Ricardo Lobo Torres quem, em uma de suas principais obras, também afirma que a capacidade contributiva advém do princípio do Estado Social de Direito e da justiça material, sendo, assim, princípio fundamental da tributação materialmente justa, para a seguir encontrar sua justificativa na “consciência jurídica geral” e na razão prática⁷⁶⁷.

Esmiuçando melhor sua construção teórica, ele atrela o nascimento da capacidade contributiva a uma das máximas de Adam Smith⁷⁶⁸ e traz duas afirmações interessantes e que contribuem para o que se discute na tese.

A primeira é a de que ele considera árdua a construção do conceito de capacidade contributiva, “até porque a ideia de justiça, a que se vincula, também oferece resistência para sua clara compreensão”⁷⁶⁹. Aponta, ainda, a substituição da visão igualitarista pela formalista, a partir da década de oitenta, como um dos fatores de dificuldade na compreensão dos conteúdos da justiça.

Ao contrário de Klaus Tipke, não se vê uma tentativa mais robusta de conceituar a capacidade contributiva por Ricardo Lobo Torres, antes uma aversão ao que seria uma busca infrutífera do conteúdo dela, como teorias antigas, em especial a da causa do tributo, empreenderam e mostraram ser um trabalho impossível⁷⁷⁰.

O problema não é, propriamente, deixar de estabelecer o conceito, mas deixar muita aberta sua identificação e controle, como transparece nesse trecho de sua obra, aludindo a que o conceito da capacidade contributiva

“só pode ser obtido com a intermediação dos princípios legitimadores da igualdade, ponderação e razoabilidade, com a reflexão sobre o seu fundamento ético e jurídico e com a consideração das limitações constitucionais ao poder de tributar e das possibilidades fáticas da mensuração da riqueza de cada qual, tudo o que leva à procura de uma saída procedimentalista e discursiva”⁷⁷¹.

Longe de uma perspectiva analítica, fiel a outras premissas, sobretudo a de reaproximação entre direito e moral, Ricardo Lobo Torres revela, assim, uma ênfase grande na capacidade contributiva, sendo uma questão de justiça materiale estipulando

⁷⁶⁶ *Idem*, p.35.

⁷⁶⁷ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: Valores e Princípios Constitucionais Tributários*. Volume 2. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 291.

⁷⁶⁸ *Idem*, p. 288.

⁷⁶⁹ *Idem*, p. 290.

⁷⁷⁰ *Idem*, p. 292.

⁷⁷¹ *Ibidem*.

que a legitimidade do ordenamento tributário está na aceitação de seus princípios básicos, sobretudo o da capacidade contributiva⁷⁷².

Assim, e aqui está a segunda questão interessante apresentada, deve-se superar o que chama de vigência cultural do positivismo sociológico, fase na qual preponderaram os conceitos de capacidade contributiva de economistas e financeiros. Sob o paradigma científico para ele agora existente, “a visão pós-positivista”, seria possível chegar a um novo conceito de capacidade contributiva, unindo-se as perspectivas do Direito Tributário e da Ciência das Finanças, que exibem o mesmo coeficiente ético⁷⁷³.

Não parece que ele apresente esse conceito, mas ele deixa uma reflexão interessante para estabelecer uma reaproximação entre tributação e finanças públicas, que foi perdida e que pode ser recuperada até para revelar as dimensões de direito fundamental e de bem coletivo da capacidade contributiva.

De qualquer sorte, a narrativa majoritária sobre o desenvolvimento histórico da capacidade contributiva atrela-a às reflexões sobre a justiça aplicável ao Direito Tributário⁷⁷⁴.

Ademais, pode-se perceber que a ênfase na capacidade contributiva se deu ao longo de boa parte do Século XX, inclusive como forma de temperar a legalidade tributária, aumentando-se a proteção do contribuinte em face do poder de tributar.

Ainda que não tenha sido associada, originariamente, a critério de graduação dos impostos, percorrer esse itinerário teórico permite compreender o porquê de ter se construído a ideia de que a capacidade contributiva é o valor-fonte do sistema tributário, abrindo espaço para a posterior crítica a essa teoria.

Recorrendo-se aos clássicos da filosofia econômica e política, tem-se que Stuart Mill, forte em seu utilitarismo economicista, fundamentou a ideia germinal de progressividade, uma das projeções mais importantes da capacidade contributiva, cravando que “a riqueza passa a ser menos útil ao seu titular na medida que aumenta”, segundo Ricardo Lodi Ribeiro⁷⁷⁵.

Valendo-se dessa visão utilitarista de Stuart Mill, na primeira metade do século XX, Enno Becher e Albert Hensel, vinculados ao que se chamou de jurisprudência dos interesses, passaram a identificar a capacidade contributiva como causa do tributo, dando

⁷⁷²*Idem*, p. 293.

⁷⁷³*Idem*, p. 292.

⁷⁷⁴ Por todos, ver RIBEIRO, R.L. *Op. cit.*, 2003, p. 54.

⁷⁷⁵*Idem*, p. 55.

ensejo à teoria da interpretação econômica do fato gerador, consagrada no Código Tributário Alemão.

Tal corrente se baseava economicamente na justiça e na capacidade contributiva, dando ensejo à doutrina da consideração econômica do fato gerador, a qual chancelava que fosse ignorada a forma jurídica do ato praticado pelo contribuinte, de modo a atingir os fins econômicos por ele, realmente, almejados.

Como se estava em um ambiente político de demanda estatal por maior arrecadação, pois o Estado passou a ser provedor crescente das necessidades sociais, desqualificava-se o fim almejado pela norma, “confundindo-o com a necessidade de angariar mais recursos”⁷⁷⁶.

A justiça utilizada por essa corrente, não era buscada como um valor jurídico no sentido atual, mas como uma forma de arrecadar mais recursos, o que gerou, após o declínio do nacional-socialismo na Alemanha— que dela bem se utilizou em seus propósitos de criar tributos mesmo sem previsão em lei— numa retomada do formalismo do método sistemático a partir de 1955⁷⁷⁷.

Fenômeno parecido ocorreu na Itália, também na primeira metade do século XX, entre os representantes da Escola de Pavia, tais como Benvenuto Griziotti, Dino Jarach, Ezio Vanoni e Mario Pugliese, desenvolvendo-se uma interpretação teleológica por meio de uma visão funcionalista, colocando a capacidade contributiva como causa do tributo.

No limite, as ideias da Escola de Pavia levaram “ao afastamento da legalidade para se buscar a manifestação de riqueza ou a capacidade contributiva, independentemente da previsão legal. Exemplificativa dessa tendência é a posição de Ezio Vanoni, que admite a cobrança de um tributo em hipóteses não previstas pela lei, a partir da atividade hermenêutica”⁷⁷⁸.

Isso se relaciona ainda à concepção mais antiga do tributo como uma obrigação em função do *jus imperi*, da soberania estatal, anterior ao Estado de Direito. Conforme preleciona Heleno Taveira Tôres, a doutrina da *razão de Estado* era vista como “permissão para que funcionários do príncipe atuassem dando prevalência aos interesses do Estado sobre os direitos dos contribuintes, com suas ações convalidadas pelo

⁷⁷⁶*Idem*, p. 56.

⁷⁷⁷*Ibidem*.

⁷⁷⁸*Idem*, p. 57.

soberano”, e, segundo a qual, “bastaria vir demonstrada a conexão entre os *fins* a serem atendidos pelo Estado e o uso do poder como *meio* para atingi-los”⁷⁷⁹.

Voltando-se ao século XX, todavia, nos tempos da Escola de Pavia, ainda sem a difusão que a distinção entre princípios e regras jurídicas adquirirá em anos posteriores, elevava-se a capacidade contributiva como causa do tributo, a fonte geradora de obrigação).

Tomada como algo próximo a um princípio, talvez um princípio geral, no sentido de ser uma decorrência de ideias gerais sobre a tributação, mas curiosamente funcionando como regra para afastar a legalidade tributária.

Com base em razões de Estado, criava-se para esse um direito especial, a autorização para se cobrar tributo, e se fixava uma obrigação para o contribuinte, a de pagar tributo, mesmo que sem lei prévia.

Mais do que uma atividade tipicamente hermenêutica, como sugere Ezio Vanoni, a concretização constitucional da capacidade contributiva implicaria o afastamento da legalidade, e, em consequência, da tipicidade cerrada, em detrimento de uma preocupação substancial de se captar e tributar a riqueza, com “a extensão da lei tributária a hipóteses não expressamente compreendidas pelo legislador, ou não previstas por ele”⁷⁸⁰.

Preocupada com essa dimensão da capacidade contributiva, na própria Itália, pela pena inicialmente de A. D. Giannini, a causa jurídica do imposto passa a ser vista como a lei, a partir do poder de império do Estado, sendo a capacidade contributiva uma mera causa pré-jurídica.

Ao lado deste autor, citem-se ainda como críticos à positivação da capacidade contributiva Ernst Blumenstein, Giuliani Fonrouge, Rubens Gomes de Souza e Alfredo Augusto Becker, conforme registra Ricardo Lodi Ribeiro⁷⁸¹.

A crítica doutrinária criada culminou com um tratamento da capacidade contributiva pela jurisprudência, sobretudo na Alemanha e na Itália, até a década de setenta, como norma meramente programática, uma vedação generalíssima à arbitrariedade, bastando que a criação do tributo se fundamentasse na necessidade de receitas públicas para que fosse considerada respeitada⁷⁸². Nesse momento, a capacidade contributiva passa a funcionar como limite negativo ao poder de tributar.

⁷⁷⁹ TÔRRES, H.T. *Op. cit.*, p. 573.

⁷⁸⁰ VANONI, Ezio. *Natureza e Interpretação das Leis Tributárias*. Trad. por Rubens Gomes de Souza. Rio de Janeiro: Edições Financieiras, 1952, p. 189

⁷⁸¹ RIBEIRO, R. L. *Op. cit.*, p. 58.

⁷⁸² *Idem*, pp. 58-60.

Listando autores como Klaus Tipke, Joachim Lang, Klaus Vogel, Francesco Moschetti, Tosi, Fantozzi, José Juan Ferrero Lapatz, Falcón e Tela, Ricardo Lodi Ribeiro afirma que, nas décadas de oitenta e novena, a força normativa da capacidade contributiva foi restabelecida⁷⁸³.

À lista, meramente exemplificativa, poderiam ser acrescentados como importantes autores filiados a esse corrente teórica, mais recentemente, Ricardo Lobo Torres, José Casalta Nabais e João Ricardo Catarino.

A capacidade contributiva deixava, assim, de representar mero limite negativo que exclui os fatos que não revelam as manifestações de riqueza, para assumir-se como critério de repartição da carga tributária pelos cidadãos⁷⁸⁴.

A alegação de que determinada norma jurídico-tributária almeja um fim econômico diverso da tributação não era mais artifício válido para superar o princípio da estrita legalidade.

Nessa etapa da construção teórica, a capacidade contributiva não é mais compreendida de forma absoluta, devendo ser ponderada com outros interesses, bens e princípios juridicamente válidos, como a extrafiscalidade e a praticabilidade tributária⁷⁸⁵.

Desenvolvendo seu pensamento, Ricardo Lodi Ribeiro afirma, em seguida, que “as despesas públicas devem se limitar ao somatório da capacidade contributiva de cada um, sob pena de as prestações estatais serem realizadas à custa de parcelas indispensáveis à vida digna de cada um”⁷⁸⁶.

Essa afirmação precisa, sim, ser posta à prova, pois se a capacidade contributiva tem a ver com uma somatória da capacidade contributiva de cada um, pode-se cogitar que funcione como uma regra, que não poderia, então, ser ponderada na maioria dos casos, para controlar abusos dos contribuintes ou superar dificuldades práticas do fisco na aplicação e execução das leis tributárias.

Muitos autores, atualmente, admitem que a capacidade contributiva, em sentido subjetivo, é princípio, mas ao mesmo tempo ainda estão presos a uma concepção de que ela, por ser a melhor representação da igualdade no do Direito Tributário e possua uma aplicação universal⁷⁸⁷, apresentaria uma prelação axiológica, que a faz ser tomada com o

⁷⁸³*Idem*, p. 61.

⁷⁸⁴*Idem*, p. 61.

⁷⁸⁵*Ibidem*.

⁷⁸⁶*Idem*, p. 62.

⁷⁸⁷*Idem*, p. 63.

princípio-matriz do sistema constitucional tributário, ao lado da igualdade como o valor-fonte do sistema.

Assumir a teoria dos princípios para conseguir que a capacidade contributiva funcione como critério de controle da tributação em favor do contribuinte é contraditório a defini-la como norma com prelação axiológica, a fim de funcionar, também, a favor do contribuinte, mas como uma regra que o protege em face de interesses coletivos ligados à tributação.

Assim, ela não poderia ceder a outros princípios e regras, salvo em casos pontuais de extrafiscalidade.

A tentativa de salvar a concepção da prelação da capacidade contributiva está em assumir, de certa forma, que ela seria o valor-fonte do sistema tributário ou uma razão *pro tanto*, como propõe Humberto Ávila e se verá a seguir.

Por ora, centre-se na concepção da capacidade contributiva como valor-fonte. O que isso significaria?

Entre muitas possíveis respostas, pode-se compreendê-lo como algo que denota uma asserção sobre um estado desejável, ou seja, “de um estado que seja qualificado como digno de ser buscado, por razões sociais, culturais ou econômicas, porém não especificamente por uma imposição normativa”⁷⁸⁸.

Obviamente, não se está afastando a possibilidade de se positivar um valor, como a Constituição faz com segurança, liberdade, solidariedade etc., contudo, a imposição normativa de um valor é algo contingente. Aliás, é normal que institutos possam ser vistos como valor e, ao mesmo tempo, como norma, de que são exemplos a segurança jurídica⁷⁸⁹ e a solidariedade⁷⁹⁰.

Não se deve olvidar que, ao se falar em valor, denota-se algo substancial para a vida humana⁷⁹¹ ou uma ideia geral que influencia o direito⁷⁹².

Não obstante todas formas de definir o que seja valor, normalmente se classifica um instituto como valor a partir da identificação de suas notas características, tais como fazem Humberto Ávila em relação à segurança jurídica⁷⁹³ e Ricardo Lobo Torres, ao cuidar da liberdade, segurança, justiça, técnica e solidariedade⁷⁹⁴.

⁷⁸⁸ ÁVILA, H. *Op. cit.*, 2012, p. 114.

⁷⁸⁹ *Idem*, pp. 114-128; 635-649.

⁷⁹⁰ TORRES, R. *Op. cit.*, 2005, p. 41.

⁷⁹¹ ÁVILA, H. *Op. cit.*, 2012, p. 115.

⁷⁹² TORRES, R. *Op. cit.*, 2005, p. 41.

⁷⁹³ ÁVILA, H. *Op. cit.*, 2012, p. 115.

⁷⁹⁴ TORRES, R. *Op. cit.*, 2005, pp. 42-50.

Variam muitos os autores acerca das notas características, mas se vislumbra nos valores, comumente, a polaridade ou implicação bipolar, já que cada um deles traz em si o germe de sua própria negação, nenhum reinando absoluto, “pois [o valor] caminha sempre para a sua própria contrariedade”⁷⁹⁵.

Com Montesquieu, por exemplo, tem-se que a liberdade pode levar ao excesso de tributos, o tributo excessivo produz a seguir a servidão e o efeito da servidão é diminuir os tributos; a exacerbação da segurança jurídica conduziria à insegurança judicial, frustrando as dimensões de cognoscibilidade, calculabilidade e confiabilidade daquela; e, ainda, é utópica a igualdade que se concebe como eliminação da desigualdade, e não sua mitigação⁷⁹⁶.

Com esse excerto, mostra-se como há excesso em propor que a igualdade, como a busca de um critério particular de dimensionamento da tributação, tenha prelação axiológica absoluta, pois isso geraria profundas injustiças ante a dificuldade, senão impossibilidade, de se aplicar a lei para todos de modo uniforme no plano fático.

Se o valor da igualdade é apenas um dos que norteiam o sistema tributário e a capacidade contributiva é dela decorrente, não se pode concluir que a capacidade contributiva seja a norma-basedo sistema constitucional tributário.

Isso tem a ver, a princípio, com a dificuldade na definição do que seja capacidade contributiva, mas como se verá no próximo tópico, reafirmando-se o que já foi proposto ao longo da tese, quando ela assume a feição de direito fundamental, está-se a tratar da isonomia particular, no entanto, ponderável com bens coletivos e mesmo com a igualdade, em sua acepção geral.

4.2 Dimensionamento da capacidade contributiva como busca da igualdade particularizada e o possível fomento da complexidade da tributação

Retomar o pensamento de um dos autores que cogitou a capacidade contributiva como princípio objetivamente justo aplicável a todos os impostos com fins fiscais leva à compreensão das dificuldades acerca do conteúdo da capacidade contributiva e confirma o equívoco em analisá-la como princípio-matriz ou absoluto no Direito Tributário, para

⁷⁹⁵*Idem*, pp. 47-48.

⁷⁹⁶*Idem*, p. 48.

além das contradições em termos em se ter um princípio absoluto, à luz da classificação tripartite de normas adotada, em especial, e da teoria dos princípios, em geral.

Klaus Tipke, após afirmar que a capacidade contributiva possui um conteúdo indeterminável, porém determinado, o que atrelaria a qualquer princípio geral⁷⁹⁷, em outro texto de sua lavra, grava que “nenhum princípio tem validade absoluta”⁷⁹⁸.

Em virtude do desenvolvimento mais recente da teoria das normas, compreende-se melhor que a capacidade contributiva é densificada ao longo do tempo, controlando-se as interpretações existentes à luz de critérios de coerência racionalmente postos.

Ademais, como Ricardo Lobo Torres demonstra, se não há dúvida de que a capacidade contributiva se relaciona à justiça, uma ideia de difícil compreensão entre os juristas por envolver disputas valorativas, também será difícil dimensioná-la juridicamente, a partir do direito positivo, sem disputas pessoais em como se compreende, identifica e interpreta a diversidade espacial assume conotação forte.

Isso não implica a impossibilidade de buscar consensos, no que podem ter utilidade as análises feitas por economistas e filósofos acerca do tema. Assim,

“ao jurista não cabem especulações sobre quais modelos de tributação poderiam ser, economicamente, mais *eficientes*, por ser este critério objeto de análises estranhas ao método da dogmática jurídica. Ao jurista compete a hermenêutica e aplicação do direito tributário. Contudo, o estudo do princípio da capacidade contributiva não pode ser feito sem uma prévia aproximação das doutrinas que o fundamentaram desde a origem, bem assim a forma de divisão dos tributos e os modelos de definição dos critérios de apuração da justiça tributária em cada caso. E este é precisamente o caso da justiça tributária, inicialmente elaborada pelos autores da economia política e que passou aos compêndios de direito financeiro até assumir sua autonomia jurídica como conteúdo específico do Direito Tributário”⁷⁹⁹.

Mesmo que sejam “ainda úteis para o exame dos critérios de concretização da justiça tributária, especialmente para a delimitação do conteúdo e efetividade do princípio da capacidade contributiva”⁸⁰⁰, não possuem o caráter determinante do passado, quando ainda rudimentar o Direito Tributário e não podem mais servir de guias escolhidas pelos contribuintes, com a chancela de um ou outro juiz, sob pena de as escolhas normativas serem superadas por preferências pessoais de uns e outros.

⁷⁹⁷ TIPKE, K. *Op. cit.*, 2002, p. 35.

⁷⁹⁸ TIPKE, Klaus. *Sobre a unidade da ordem jurídica brasileira*. Trad. por Luis Eduardo Schoueri. In: SCHOUERI, L.E.; ZILVETI, Fernando Aurélio. *Direito Tributário: estudos em homenagem à Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 60.

⁷⁹⁹ TÔRRES, H.T. *Op. cit.*, 2011, p. 578.

⁸⁰⁰ *Idem*, p. 585.

No campo da economia e das finanças públicas, Richard Musgrave diagnosticou que “nenhum desses critérios de determinação da capacidade contributiva (benefício ou sacrifício) é operacionalmente fácil de interpretar e concretizar”⁸⁰¹.

Se a teoria econômica e as finanças públicas falharam na fixação de sentidos compartilhados, tenta-se recorrer à filosofia e à teoria da justiça.

Regina Helena Costa, por exemplo, ao preceituar uma exigência de um mínimo ético nos regimes tributários dos Estados Sociais de Direito, como o brasileiro, fixa que a tributação é instrumento de realização da justiça distributiva, na linha proposta por John Rawls, e propõe um conteúdo à capacidade contributiva⁸⁰².

Trata-se de uma leitura da capacidade contributiva e da igualdade à luz do liberalismo igualitário. Sem esmiuçar o pensamento desse filósofo, tem-se que ela reforça a confusão no dimensionar a capacidade contributiva por três argumentos.

A um, tem-se que, para John Rawls, o modelo ideal da tributação seguiria a proporcionalidade como técnica de distribuição do encargo fiscal entre contribuintes, mas ao mesmo tempo ele sugere que, em sociedades profundamente desiguais, a progressividade se mostra como arranjo institucional mais justo⁸⁰³.

Perceba que se é difícil calibrar o modelo de tributação pelo critério da capacidade contributiva na sua origem, mais difícil ainda é verificar como aplicá-la como critério de graduação perante um sistema jurídico e um ambiente social que se transformam, pois a expressão sociedades profundamente desiguais carece de grau intenso de indeterminação.

A dois, não se discute que os princípios da isonomia e da capacidade contributiva, ao determinarem que o contribuinte arque com uma carga fiscal na medida de sua capacidade, envolvem redistribuição de rendas, já que quem pagar mais tributo vai custear políticas públicas e direitos fundamentais de quem paga menos.

Mas isso não chega ao ponto de gerar um dever de que qualquer tributação siga preceitos redistributivos, sequer resistindo à análise mais elaborada do pressuposto de Klaus Tipke, no sentido de que qualquer tributo incida sobre renda acumulada.

A três, como a linguagem jurídica padece de indeterminação parcial, pode-se concordar com Ricardo Lobo Torres no sentido de que “o grande problema do conceito material da capacidade contributiva ofertado por Tipke, por conseguinte, é o de saber qual

⁸⁰¹ MUSGRAVE, Richard A.. *Teoria das Finanças Públicas: Um estudo de economia governamental*. Vol. 2, Brasília: Atlas, 1910, *apud* TÔRRES, H.T. *Op. cit.*, 2011, p. 584.

⁸⁰² COSTA, R.H. *Op. cit.*, p. 151.

⁸⁰³ RAWLS, John. *Uma Teoria da Justiça*. Trad. por Almiro Pisetta e Lenita Maria Rimoli Esteves. Martins Fontes: 2002, pp. 307-314.

é verdadeiramente o conteúdo de 'renda', 'lucro', 'a cada um de acordo com a sua capacidade', 'justiça material', etc.'"⁸⁰⁴, sendo de reduzida valia a busca de qual seria o conteúdo ético mínimo da tributação, por exemplo.

Há que se buscar alguma forma de concretizar conceito tão indeterminado e abrangente, e afirmar que a capacidade contributiva implica o mínimo ético da tributação, não atende a esse desiderato, levando a discussão sobre o que seria esse conteúdo ético mínimo da tributação e qual o melhor critério econômico de justiça tributária.

Isso gera complexidade no Direito Tributário, sobretudo quando a capacidade contributiva é utilizada como princípio indeterminado, com grau alto de indeterminação, servindo de argumento para os contribuintes pleitearem a invalidade da tributação pela alegação de injustiça fiscal.

Por tudo isso, mostra-se importante buscar fundamentos jurídico-positivos de aferição da capacidade contributiva e da igualdade. Para se chegar a eles, a princípio, invoca-se classificação das normas jurídico-tributárias por seus efeitos.

Ao contrário do que tradicionalmente se faz no Brasil, tem-se intensificado uma perspectiva de classificar as normas jurídico-tributárias além do critério do objetivo da norma ser precipuamente arrecadar ou não, e, sim, pelos seus efeitos.

Assim, têm-se como funções para as normas jurídico-tributárias a de distribuir o encargo tributário na sociedade, função fiscal que visa a uma finalidade interna ao Direito Tributário, e a de atingir finalidades externas, ainda que também distribuindo o encargo, função extrafiscal e que visa a uma finalidade não propriamente de Direito Tributário.

Na Alemanha, a fiscalidade vem sendo associada à repartição do encargo tributário, como a justa repartição do ônus de custear as despesas gerais do Estado⁸⁰⁵. Entre muitos autores que assim pensam, citem-se Klaus Vogel, Klaus Tipke e Johanna Hey, para ficar nos alemães, e no Brasil, Luís Eduardo Schoueri e Humberto Ávila⁸⁰⁶.

A categoria da extrafiscalidade, por outro lado, foi integrada pelo conjunto das normas indutoras, existindo ainda a categoria autônoma das normas simplificadoras para alguns autores, como Luís Eduardo Schoueri⁸⁰⁷.

⁸⁰⁴ TORRES, Ricardo Lobo. *Op. cit.*, 2005, pp. 291-292.

⁸⁰⁵ ROCHA, P.V.V. *Op. cit.*, p. 144.

⁸⁰⁶ *Idem*, pp. 143-144.

⁸⁰⁷ SCHOUERI, L.E. *Op. cit.*, 2005, p.27.

Na verdade, como as normas podem ostentar mais de uma função, é melhor cogitar-se normas predominantemente repartidoras do cargo (ou função fiscal), normas predominantemente indutoras e normas predominantemente simplificadoras⁸⁰⁸.

A partir desse novo modelo classificatório, a doutrina passou a diferenciar fins internos e externos das normas jurídico-tributárias, independentemente de se adotar a classificação tripartite ou a nomenclatura aqui exposta.

Para ficar apenas em um exemplo de análise de Paulo Victor Vieira da Rocha, colhe-se que, para Humberto Ávila, na função fiscal cumpre-se um fim interno ao próprio direito, enquanto fins externos trazem finalidades ou estados de coisas, cuja existência se dá independentemente de normas jurídicas, como a praticabilidade administrativa e a indução de comportamentos⁸⁰⁹.

Conclui-se que a função fiscal envolve tão-só a distribuição do encargo tributário, ligando-se a um critério de justiça distributiva⁸¹⁰. Tal critério advirá, obviamente, da isonomia tributária e da capacidade contributiva. Na verdade, tem-se aqui igualdade como capacidade contributiva⁸¹¹, uma das projeções existentes da igualdade no sistema constitucional brasileiro.

Em outro trabalho marcante de Paulo Victor Vieira da Rocha, escorado no pensamento de Luís Eduardo Schoueri e Palao Taboada, ele assume “que nas normas tipicamente fiscais o critério de diferenciação entre contribuintes por excelência é a capacidade contributiva”⁸¹².

Com essas considerações, Paulo Victor Vieira da Rocha enuncia o princípio da tributação conforme a capacidade contributiva, norma que prescreve um dever de otimização, para que seja repartido o ônus fiscal com base (no máximo possível) em tal critério⁸¹³, que pode ser mitigado frente outros critérios.

Na Constituição da República, por exemplo, além da capacidade contributiva, são critérios de comparação para estabelecer normas jurídico-tributárias a proteção ambiental e a função social da propriedade, por isso não é possível falar em dever definitivo, como se fosse uma regra.

⁸⁰⁸ ROCHA, P.V.V. *Op. cit.*, 2017, p. 155.

⁸⁰⁹ *Idem*, p. 155.

⁸¹⁰ SCHOUERI, L.E. *Op. cit.*, p. 27.

⁸¹¹ ÁVILA, H. *A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade*. In: “Revista Diálogo Jurídico, Ano 1, Vol. I, n. 4, Salvador, jul./2001”, disponível em http://www.direitopublico.com.br/pdf_4/DIALOGO-JURIDICO-04-JULHO-2001-HUMBERTO-AVILA.pdf, acesso em 25.08.2006, p. 31.

⁸¹² ROCHA, P.V.V. *Op. cit.*, 2010, p. 52.

⁸¹³ ROCHA, P.V.V. *Op. cit.*, 2010, p. 52.

Em verdade, “a capacidade contributiva deve ser o critério de comparação usado pelo legislador, salvo justificação com base em outras normas constitucionais, que também descrevem *deveres prima facie*, como a defesa da livre concorrência”⁸¹⁴, mas não apenas eles, pois os bens coletivos da simplificação e do combate ao abuso são critérios também relevantes.

De qualquer forma, a definição do critério da capacidade contributiva ou desse princípio da tributação conforme a capacidade contributiva demanda análise sobre várias questões atinentes à igualdade tributária.

Existe um consenso de que a capacidade contributiva leva a uma preponderância da tributação particularizada, podendo-se concordar com a tese de Humberto Ávila de “um modelo moderado de igualdade particular e procedimentalizado”, ainda que não se concorde com todas as consequências que dele extrai, sobretudo do lugar subalterno que reserva à praticabilidade, conforme já apontado ao longo da tese.

Todavia, análise das questões sobre a igualdade tributária, na linha proposta pelo jurista gaúcho, começa pela assunção da igualdade como uma norma ou critério relacional, que comparar classe de objetos, demarcando, a partir da realidade, quais classes de contribuintes e de situações se submetem a uma faixa de tributação específica.

Como exposto no primeiro capítulo, a realidade é complexa, de modo que, no campo jurídico, demarcá-la deveria levar ao conhecimento das especificidades de cada sujeito de direito e de cada relação jurídica. Por isso, seria inapropriado, em um primeiro momento, o processo de conhecimento pautar-se pela demarcação da realidade sob padrões universais. A igualdade, com seu anverso de desigualar os desiguais, clama por uma análise individualizada de pessoas e situações.

Não bastasse isso, como a realidade é multifacetada e cambiante, o processo de conhecimento pode e deve ser continuamente revisto, pois já se fixou que a complexidade é alimentada pela indeterminação, por sua vez fomentada pelos fatores da mutação e da diversidade espacial. A igualdade, sob pena de se transformar em caminho para a injustiça, demanda análises que sejam revistas ao longo do tempo.

Assim, a igualdade se dá numa busca por padrões específicos e dinâmicos, isso mesmo na impossibilidade de se criar uma tributação particularizada, optando-se por um modelo padronizado, a igualdade particular é levada em conta, pois se consideram os elementos presumidamente presentes na maior parte dos casos concretos, e o parâmetro

⁸¹⁴*Idem*, p. 56.

de referência para aquilatar a capacidade contributiva continua a ser a relação com os fatos concretos.

A complexidade do sistema tributário pode crescer, porque a busca demasiada da capacidade contributiva para cada classe de contribuintes e situações, atendendo ao desiderato da igualdade particular, pode gerar tantos regimes tributários específicos que fique impossível a fiscalização de cada um, chegando-se a uma situação de desigualdade na aplicação das normas jurídico-tributárias.

Como a igualdade é um valor também, a eliminação da desigualdade é utópica e, no Direito Tributário, mais ainda, porque como a aplicação da lei depende de uma série de atos e processos do Estado, a eventual impossibilidade por recursos humanos e materiais para sua aplicação e execução acirra a desigualdade.

Pela bipolaridade ou implicação bipolar, tem-se que a igualdade tributária particular em excesso pode conduzir a um caminho de desigualdade crescente, sendo a igualdade padronizada a rota alternativa para mitigá-la.

Então, se é certo que a capacidade contributiva é o filtro da isonomia tributária e que pode ser um fundamento objetivo para a repartição do encargo tributário, pois nem toda busca por justiça é relativa, como já afirmou Klaus Tipke⁸¹⁵ e a indeterminação no processo do conhecimento não implica a impossibilidade de se chegar a juízos compartilhados na demarcação da realidade, podem-se estabelecer os contornos do que seja justiça tributária.

Claro está, porém, que a positivação da capacidade contributiva não resolve as dificuldades acerca de sua definição, não se podendo concordar, com autores como Ricardo Lodi Ribeiro, que propõe a maioria da doutrina brasileira não a alcançaria por conta do que chamou de “ceticismo kelseniano”⁸¹⁶.

A demarcação do que seja a capacidade contributiva não se resolve por sua previsão expressa, porque a noção de igualdade pode variar no tempo e ser interpretada a depender do contexto.

Nesse sentido, João Ricardo Catarino demonstra como igualdade e capacidade contributiva envolvem disputas de interpretação e aplicação. Segundo ele, quanto à tributação sobre renda de pessoas físicas, “alguns sistemas fiscais elegem como critério

⁸¹⁵ TIPKE, Klaus. *Op. cit.*, 2002, p. 30.

⁸¹⁶ RIBEIRO, R.L. *Op. cit.*, 2003, pp. 64-65.

de diferenciação o número de crianças a cargo, o estado civil ou certos parentes em regime de econômica comum, ao que passo que outros não o fazem”⁸¹⁷.

Além de a própria noção de igualdade poder variar no tempo e suscitar interpretações diversas, ela envolve juízos complexos, não se podendo olvidar que, “em tese, qualquer característica existente nas coisas, pessoas ou situações do mundo real, pode ser escolhida como fator discriminatório”⁸¹⁸ e aferidor da capacidade contributiva subjetiva.

Logicamente, isso não quer dizer que qualquer discriminem é válido juridicamente, mas que é possível certa margem de conformação ao legislador para lidar com a delimitação das materialidades econômicas na elaboração das hipóteses de incidência e, em consequência, algum grau de liberdade ao administrador para concretizar o direito posto.

O controle sobre os atos do legislador foi, segundo a jurisprudência alemã inicial, menos rigoroso, pois se entendia que havia apenas uma proibição de arbitrariedade quanto aos critérios utilizados, de modo que, justificado racionalmente o discriminem, chancelada estaria a diferenciação.

Na fase atual, o controle se aprimorou e é exigido um “vínculo de correlação lógica entre a particularidade diferenciadora consagrada e a desigualdade de tratamento que em resultado é conferida”⁸¹⁹.

Além da racionalidade ou não do discriminem escolhido como critério de comparação, tem-se que sua eleição é etapa prévia para o chamando dimensionamento do tributo (aspecto quantitativo), quando são fixadas as bases de cálculo e as alíquotas.

Como já se disse no ponto 2.3, ao tratar do pensamento de José Juan Ferrero Lapatza, sobretudo na fixação de alíquotas, não existe instrumental jurídico-positivo para definir que a capacidade contributiva daquela classe de contribuintes ou de situações está atendida por uma alíquota específica.

Analisando o sistema norte-americano, por exemplo, João Catarino afirma que as seis alíquotas existentes para o equivalente ao imposto de renda norte-americano “não se baseiam em princípios económicos ou postulados legais sólidos, sendo impossível definir

⁸¹⁷ CATARINO, João. *Redistribuição Tributária: Estado Social e Escolha Individual*. Coimbra: Almedina, 2008, p. 433.

⁸¹⁸ *Idem*, p. 434.

⁸¹⁹ *Idem*, p. 435.

como é que é justa para uma pessoa uma taxa de imposto de 27%, por exemplo, e de 36,8% para outras”⁸²⁰.

Sempre se pode argumentar que o sistema de deduções da base de cálculo, permitiria se aproximar a tributação da situação própria de uma classe de contribuintes, mas o que tudo isso demonstra é que atingir a capacidade contributiva relativa a cada contribuinte é um ideal, trabalhando o Direito Tributário com aproximações a ela, seja na escolha das materialidades econômicas, seja no estabelecimento das hipóteses de incidência, seja ainda na fixação de alíquotas e bases de cálculo.

Assim, fixam-se como premissas a serem exploradas nos próximos tópicos:

1. a complexidade da tributação pode ser fomentada com a busca por uma igualdade tributária particular;
2. a busca de qualquer critério para o estabelecimento de um modelo de tributação esbarra nos problemas da demarcação do processo de conhecimento;
3. a capacidade contributiva é um critério para dimensionamento da função fiscal dos tributos;
4. pode-se extrair um princípio da tributação conforme a capacidade contributiva, mas que, como princípio, não é aplicado de forma absoluta;
5. existem outros princípios, interesses e bens, como a própria praticabilidade, que podem influenciar a forma de gradação e dimensionamento da tributação;
6. a capacidade contributiva, em geral, não pode ser vista como um princípio interpretativo, além de ser criticável considerá-la como valor fonte do sistema tributário, pois tanto um argumento, quanto o outro, podem esconder possíveis juízos subjetivos sobre o que é tributação justa.

4.3 A revisão da teoria da capacidade contributiva como busca contínua da igualdade particular, o acoplamento da praticabilidade à função fiscal, os institutos da substituição tributária progressiva e do SIMPLES NACIONAL como uma preocupação da igualdade no resultado fático da tributação

A busca da igualdade particular não é o único critério constitucional de aproximação à capacidade contributiva. Entretanto, a doutrina tem enfatizado a capacidade contributiva tanto que, muitas vezes, o afastamento apriorístico da praticabilidade se dá pela assunção daquela como um princípio fundamental na tributação, uma verdadeira regra absoluta.

Tal sensação foi sofisticada pela teoria de Humberto Ávila, segundo a qual a capacidade contributiva não pode ser compreendida como de aplicação *prima facie*, como a maioria dos princípios e, por isso, podendo ser superada por outros princípios.

⁸²⁰*Idem*, p. 516.

Razões contrárias não poderiam superá-la, nunca sendo afastada por completo,

“recebendo um peso que se mantém – repita-se, porque este ponto é importantíssimo: que se mantém – mesmo diante das razões que justificam a utilização de valores presumidos. Pode-se afirmar que ele constitui uma razão *pro tanto* (ou ‘contanto que’), no sentido de que não pode ser descartada, conservando seu peso mesmo diante de razões contrárias e, não, *prima facie* (ou ‘descartável’), no sentido de que pode ser afastada completamente em face de razões contrárias”⁸²¹.

Assim, analisando a substituição tributária progressiva, afirma que ao se valer dessa competência, o legislador ordinário estadual não abandona o fato gerador efetivamente praticado, já que ele continua servindo de parâmetro para a verificação da realização ou não do fato presumido⁸²².

Tal análise do autor ficaria reforçada pela jurisprudência nova formada, exigindo que haja a devolução do valor pago a maior, por uma ocorrência de fato gerador sob base de cálculo a menor, qualquer que seja a diferença.

No caso do regime constitucional de uma tributação unificada e simplificada, interessante o pensamento de Carlos Renato Cunha, já explicitado anteriormente, mas que agora pode ser aprofundando.

Após estabelecer que a capacidade contributiva é uma garantia que põe limites máximos à tributação⁸²³ e que a estrita legalidade tributária deve limitar o uso de presunções e ficções⁸²⁴, fixa que são limites constitucionais para o uso da praticabilidade, fundados nesses dois princípios:

- “a) a existência de **previsão em lei**;
- b) a utilização de ficção tributária, em que **inexista impertinência entre o consequente e o antecedente normativo**, com **previsão na Constituição**, ou **em norma geral em matéria tributária**, ou seja, a **existência de um vínculo entre o conceito jurídico estabelecido na norma inferior e as determinações previstas nas normas de competência tributária**; e
- c) a **possibilidade de opção do contribuinte** pela aplicação do regime de ficção, desde que haja **autorização constitucional para tanto**”⁸²⁵.

A seguir, ele afirma que a EC 42/03, ao instituir alínea *d* ao artigo 146, III, da Constituição da República, deu ensejo a que o legislador se utilizasse do que chamou de

⁸²¹ ÁVILA, H. *Op. cit.*, 2008, p. 87.

⁸²² *Idem*, p.86.

⁸²³ CUNHA, C. *Op. cit.*, 2011, p.

⁸²⁴ *Idem*, pp. 204-208.

⁸²⁵ *Idem*, p. 216.

técnicas da simplificação e da ficção, projeções da praticabilidade, o que foi feito pela edição da LC 123/06⁸²⁶.

Como o legislador teria usado erroneamente como base de cálculo a receita bruta para IRPJ, CSLL, IPI, ICMS e ISS, ferindo-se também a técnica da não cumulatividade e o princípio da seletividade para os três últimos, seria o regime do SIMPLES parcialmente inconstitucional⁸²⁷.

Em comum, as duas visões mantêm a capacidade contributiva como uma razão absoluta ou norma absoluta no controle de validade da tributação, fruto de uma ênfase demasiada na função fiscal como repartição de encargo tributário à luz da justiça distributiva, desconsiderando-se que a justiça envolve a efetiva e plena aplicação do direito posto.

Isso não é afastado ainda que se reconheça uma peculiaridade no pensamento de Humberto Ávila, ao sugerir que o princípio da igualdade tenha uma prevalência axiológica relativa em nível abstrato, indicando-lhe apenas uma *presunção de igualdade* com outro princípio colidente⁸²⁸.

Na metáfora do autor, a igualdade não vencerá a partida contra outro princípio antes do início da partida, mas sairá com alguns gols de vantagens⁸²⁹.

Além da possível contradição em se estabelecer uma razão *pro tanto* no sistema constitucional tributário e pressupor que haja um desnivelamento favorável para a igualdade na “balança da ponderação” com os esforços do autor em fixar uma teoria dos princípios, aponta-se que sua teoria reconhece valor menor à igualdade no resultado fático na tributação, àquela ideia de que “a lei tributária material deve trazer consigo, quanto possível, a garantia de sua praticabilidade e aplicabilidade”, a denominada “igualdade no resultado fático da tributação”, segundo Paul Kirchhof⁸³⁰.

Feitas as críticas ao pensamento de Humberto Ávila, importa enfrentar a classificação das normas por seus efeitos e ênfase da função fiscal exclusiva no critério da graduação pela capacidade contributiva.

Nesse desiderato, tem-se que Paulo Victor Vieira da Rocha traz o pensamento de Ekkehart Reimer, que incorpora a função simplificadora e, em consequência, a

⁸²⁶ *Idem*, p. 332.

⁸²⁷ *Idem*, pp. 406-507.

⁸²⁸ ÁVILA, H. *Op. cit.*, 2008, pp. 148-149.

⁸²⁹ *Idem*, p. 149.

⁸³⁰ KIRCHHOF, Paul. *Op. cit.*, p. 49.

praticabilidade aos fins internos do Direito, como forma de reduzir o alcance dado à capacidade contributiva como critério exclusivo de repartição de encargo.

É que Reimer estabelece que as normas de simplificação são também normas de finalidade indutora, uma finalidade de estimular o contribuinte a cumprir regularmente suas obrigações tributárias⁸³¹.

Contrapõe, assim, a função indutora externa e interna, considerada essa última como uma indução para “o bem do fisco” (*Lenin zum Wohle des Fiskus*), “promovida tanto por normas de simplificação quanto por normas de combate à elisão e à evasão fiscal, pelo que (e aqui a diferença da visão do autor com relação a todos os demais) essa função não seria totalmente ‘desacoplada’ da ‘função fiscal’”⁸³².

A simplificação, o combate à evasão e à elisão, assim, são funções que devem ser levadas em conjunto com a da repartição do encargo. Com isso, a igualdade no resultado fático da tributação é incorporada às preocupações na distribuição do encargo tributário e a prelação axiológica relativa ou absoluta da capacidade contributiva como igualdade particular não mais subsiste.

Se as normas de simplificação e de combate ao abuso não se desacoplam da função fiscal, há que se entender o que significam a simplificação e o combate ao abuso.

Quanto à simplificação, registre-se que ela não é algo que apenas faça a tributação ser facilmente compreendida pelo cidadão médio, mas uma tentativa de reduzir a complexidade maior nos regimes normas de tributação e promovendo a praticabilidade, vista como função extrafiscal para a maioria da doutrina⁸³³.

Não deve o legislador, então, buscar a utopia da simplificação fiscal, mas sistematizar a complexidade⁸³⁴.

Quanto ao combate à evasão e à elisão, Paulo Victor Vieira da Rocha, em virtude da fluida fronteira entre ambas, enquadra-as numa categoria chamada de “normas antiabuso”⁸³⁵.

Por tudo isso, conclui-se que, não basta para se cumprir o princípio da igualdade, uma norma abstrata prevendo profundas e minuciosas considerações sobre índices da

⁸³¹ REIMER, Ekkehart. *Die sieben Stufen der Steuerrechtfertigung*. In: GEHLEN, Boris; SCHORKOPF (orgs.) *Demokratie und Wirtschaft: eine interdisziplinäre Herausforderung*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2013, Nota 28, pp. 131-132, *apud* ROCHA, P.V.V. *Op. cit.*, 2017, p. 161.

⁸³² ROCHA, P.V.V. *Op. cit.*, 2017, p. 162.

⁸³³ *Idem*, pp. 162-163.

⁸³⁴ FILIPPO, L.G. *Op. cit.*, p. 130.

⁸³⁵ *Idem*, p. 164.

capacidade contributiva dos contribuintes, caso esses regramentos só possam ser implementados em relação a alguns contribuintes⁸³⁶.

Segundo Paulo Victor Vieira da Rocha, “os direitos fundamentais desses poucos ‘considerados na prática’ até serão implementados, mas a igualdade na tributação, como bem coletivo, não”⁸³⁷.

A simplificação dos tributos, garantidora da praticabilidade, bem como o combate ao abuso praticado por alguns contribuintes, se não deixam de ser finalidades extrafiscais, como adverte o autor⁸³⁸, surgem como critérios necessários para a função fiscal propriamente dita se realizar, afastando a prelaia axiológica absoluta da igualdade particular na mensuração da capacidade contributiva subjetiva.

Afirma-se, assim, que a praticabilidade pode assumir um sentido de simplificação, quanto um sentido de combate ao abuso. Não há novidade em se inserir essas duas finalidades na praticabilidade, mas, sim, em acoplá-las à função fiscal, pois, com isso, consegue-se dar um sentido mais concreto a ideias, como a de que a praticabilidade é um aspecto da justiça tributária, formulada por autores como Regina Helena Costa..

Com base no pensamento de Reimer, pode se considerar a função simplificadora da arrecadação e fiscalização dos impostos como instrumental da própria repartição de encargos conforme a capacidade contributiva, de modo que ela surge para que se atinjam níveis uniforme de consideração da capacidade econômica de cada contribuinte⁸³⁹.

Isso fica claro pelo exemplo criado por Paulo Victor Vieira da Rocha. Se fosse possível às mulheres deduzirem da base de cálculo do imposto de renda os gastos com previdência privada, sob a presunção de que a mulher merece tal benefício pela dupla jornada de trabalho, obviamente alguns casos imagináveis indicariam que o modelo de tributação escolhido se afasta da capacidade contributiva real, pois há homens que também cumulam a dupla jornada de trabalho individualmente ou que dividem as tarefas domésticas com mulheres⁸⁴⁰.

Embora possa parecer que o critério seja o gênero, o que coloca em dúvida a constitucionalidade à luz do princípio geral da igualdade e do princípio da igualdade tributária, “o gênero foi escolhido pelo legislador apenas como critério de comparação,

⁸³⁶ ROCHA, P.V.V. *Op. cit.*, 2017, p. 174.

⁸³⁷ *Ibidem*.

⁸³⁸ *Idem*, p. 168.

⁸³⁹ *Idem*, p. 176.

⁸⁴⁰ *Idem*, p. 177.

seja ele genericamente considerado, como *capacidade* contributiva, seja de forma mais específica como *renda*”⁸⁴¹.

A praticabilidade surge como algo para perseguir a tributação conforme critérios de comparação, colocando-se a função simplificadora como integrante da função fiscal.

Tal pensamento se aplica ao modelo do regime simplificado e unificado de tributos, pois, para que se alcance um maior número de contribuintes, é utilizado o critério micro e pequeno empresário para alcançar a capacidade contributiva de um maior número possível de contribuintes.

Não há maiores reclamações sobre esse sistema, porque ele realmente gera uma situação de a maioria dos contribuintes arcar com um valor de tributo menor do que pagaria, se a praticabilidade não fosse utilizada.

Entretanto, tentar analisar cada tributo que integra o SIMPLES, apontando agressão à capacidade contributiva pela base de cálculo comum da receita bruta ter sido utilizada, implica desconhecer a função fiscal não está desacoplada das funções simplificadora e de combate ao abuso.

No que concerne às cláusulas “antiabuso”, afirma-se que, quando aliadas à praticabilidade, podem ser vistas tanto como viabilizadoras da justiça fiscal, quanto como elementos de sua mitigação⁸⁴².

Percebendo-se que a capacidade contributiva não é atingida, se uma enorme quantidade de contribuintes consegue elidir a tributação, a consideração da individualização de cada manifestação de riqueza a cargo de cada contribuinte precisa ser relativizada⁸⁴³.

Não obstante a dificuldade em se distinguir a função simplificadora dessa outra, de combate ao abuso, é possível classificar a substituição tributária progressiva como exemplo de manifestação de praticabilidade para controlar o abuso⁸⁴⁴.

Isso também se coaduna com a linha teórica proposta por Roberto Ferraz, exposta no item 3.2.1.5, explicando que o instituto surgiu a partir de uma preocupação com desníveis concorrenciais pela ausência de fiscalização uniforme do ICMS pago em cada unidade da Federação.

⁸⁴¹*Idem*, p. 178.

⁸⁴²*Idem*, p. 179.

⁸⁴³*Idem*, p. 180.

⁸⁴⁴*Idem*, p. 182.

Tem-se, então, que a compreensão das funções simplificadora e de combate ao abuso como inerentes à praticabilidade e acopladas à da função fiscal, revelam que a capacidade contributiva nem sempre deve ser vista como a necessidade de uma tributação individualizada, havendo outras formas de implementar o critério de graduação dos tributos.

No próximo tópico, será consolidado o que foi discutido até agora, propondo-se o aspecto dúplice da capacidade contributiva como direito fundamental e bem coletivo, adotando-se um sentido menos forte para o artigo 145, parágrafo primeiro, da Constituição da República.

4.4 Uma leitura diferente do artigo 145, parágrafo primeiro, da CR/88: um sentido menos forte para a capacidade contributiva e a tensão entre capacidade contributiva como direito do contribuinte e como bem coletivo

A consolidação da função fiscal como repartidora dos encargos à luz de um critério de justiça distributiva e a inserção da simplificação e do combate ao abuso como acopladas à função fiscal são as bases para um pensamento que permite nova leitura do artigo 145, parágrafo primeiro, da CR/88.

Trata-se de entender que ali estão expressos, tanto o direito fundamental do contribuinte a ter a tributação contra si graduada conforme a capacidade contributiva, quanto ela como um bem coletivo, a determinar um estado de coisas de que todos os contribuintes tenham sua tributação graduada conforme esse critério.

Mas o que seria bem coletivo?

Após pontuar que autores, como Robert Alexy, não estabeleceram um conceito preciso de bem coletivo, Paulo Victor Vieira da Rocha escolhe como critério para diferenciar direito fundamental e bem coletivo o caráter distributivo, que, a seu juízo, sempre estaria presente no primeiro, de modo que ele se afigura como individualizável, além de apresentar a justiciabilidade, podendo ser fruído individualmente.

Já o bem coletivo não apresenta esse caráter e, muitas vezes, não é justicável, pois se considera que não enfeixa direitos subjetivos⁸⁴⁵.

⁸⁴⁵ ROCHA, P.V.V. *Op. cit.*, p. 244.

A seguir, Paulo Victor Vieira da Rocha reconhece que uma mesma norma pode gerar a confluência tanto de um direito fundamental, quanto a de um bem coletivo, o “que faz com que uma decisão em favor do conteúdo de um direito fundamental possa ser fundamentada coletiva ou individualmente (por qualquer das faces da moeda), é dizer, com base em direito individual de alguém, como também em um interesse ou bem coletivo”⁸⁴⁶.

Com bases nessas premissas, afirma que o princípio da capacidade contributiva é prescrito como um critério de graduação de impostos a cuja observância todo cidadão tem direito (em relação a si), configurando um direito fundamental; ao mesmo tempo que estabelece um estado ideal de coisas para que todos os contribuintes tenham seus impostos graduados segundo esses critérios, não só abstratamente nos textos jurídicos, mas também quando, significados, eles são aplicados e executadas as leis⁸⁴⁷.

Como direito fundamental, ela estabelece um direito subjetivo *prima facie* de cada contribuinte ver a tributação, sobretudo o imposto, graduado contra si conforme a capacidade contributiva.

Como bem coletivo, estabelece-se um estado de coisas em que “a) o legislador consiga considerar, ao máximo possível, na graduação legal e abstrata, esse mesmo critério; b) os comandos legais possam ser isonomicamente implementados”⁸⁴⁸.

Sob essa perspectiva, tem-se que não é interesse da sociedade que contribuintes isoladamente considerados paguem seus impostos, conforme a capacidade contributiva, mas, sim, que, na medida do possível, “todos” o façam.

Segundo o autor, “um estado de coisas em que dez por cento dos contribuintes tenham sua capacidade contributiva observada, ainda que levada em conta ao extremo, não é estado de coisas em que os impostos são graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”⁸⁴⁹.

Isso pode gerar um paradoxo em que concretizar o direito fundamental do contribuinte pode se contrapor ao bem coletivo.

Em arremate, o autor bem sintetiza o problema: “esse é o conflito que ocorre dentro da própria igualdade na repartição de encargos, quando a graduação do imposto envolve simplificação e combate à evasão e à elisão: entre indivíduo e sociedade, ambos

⁸⁴⁶*Ibidem*.

⁸⁴⁷*Idem*, p. 246.

⁸⁴⁸*Ibidem*.

⁸⁴⁹*Idem*, p. 247.

querendo ‘impostos graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte’, cada um pela sua perspectiva”⁸⁵⁰.

Não se quer dizer que, como bem coletivo, nasça para um contribuinte a pretensão de mudar tributação de outrem, como sugere José Casalta Nabais ao estabelecer seu dever fundamental de pagar impostos⁸⁵¹. Na observação precisa de Paulo Victor Vieira da Rocha, sequer esse bem coletivo pode ser pleiteado por órgãos incumbidos da defesa da sociedade⁸⁵², quanto mais pelo universo de contribuintes⁸⁵³.

Entretanto, isso seria um caráter contingente, a depender de cada ordenamento jurídico, o que não seria contingente, ao contrário, é a possibilidade de a capacidade contributiva ser tomada como bem coletivo, como já fez o Tribunal Constitucional Federal alemão.

Trata-se do caso já relatado no item 3.2.1.1, em que determinado contribuinte entrou em juízo para pleitear a inconstitucionalidade de um tributo sobre um certo ganho de capital, para o qual o Estado alemão não tinha infraestrutura de fiscalizar e cobrar, resultando que apenas por senso ético os contribuintes pagariam.

O contribuinte conseguiu a declaração de inconstitucionalidade, não porque o imposto não tinha sido graduado conforme sua capacidade contributiva, mas por contrariar um estado geral de tributação conforme a capacidade contributiva de todos, atingindo-se o universo de contribuintes⁸⁵⁴.

Ainda que se reconheça que dificilmente o efeito de uma decisão dessa fosse além da relação jurídica tributária individual do contribuinte em face do fisco, demonstra-se que a dimensão coletiva da capacidade contributiva deve também ser levada em conta⁸⁵⁵.

A praticabilidade é vista também como um bem coletivo.

Na perspectiva da simplificação, toma-se que “simplificar tributos é, em certa medida, um estado de coisas imposto pela própria justiça distributiva, como condição

⁸⁵⁰ *Ibidem*.

⁸⁵¹ NABAIS, J. C. *Op. cit.*, 2009.

⁸⁵² ROCHA, P.V.V. *Op. cit.*, p. 249.

⁸⁵³ Para uma crítica ao dever fundamental de pagar impostos, reconhecendo sua importância para um raciocínio prático no Direito Tributário, mas afastando que seja um enunciado autoevidente e que possa servir de instrumento de validação de todo e qualquer exigência tributária como se fora uma norma de competência tributária, ver FERREIRA NETO, A.M. *Op. cit.*, 2016a, pp.400-401.

⁸⁵⁴ *Idem*, p. 251.

⁸⁵⁵ *Idem*, p. 255.

necessária à efetivação concreta dos seus critérios materiais de comparação”⁸⁵⁶. Seria a praticabilidade colaborando para a igualdade perante a lei⁸⁵⁷.

No que concerne ao combate à evasão e à elisão, também se configuraria um bem coletivo, “porque tributos com os menores indícios possíveis de evasão e elisão significam uma maior efetividade da capacidade econômica dos contribuintes como critério de graduação dos impostos por eles pagos, além de uma igualitária intervenção do Estado sobre a liberdade dos cidadãos, como na ótica de Paul Kirchhof”⁸⁵⁸.

O sempre que possível do artigo 145, parágrafo primeiro, da Constituição da República, é comumente associado à configuração de regulações de impostos e de alguns outros tributos que assumam algum indicador de personificação, visto de uma perspectiva de graduação conforme a capacidade contributiva de cada contribuinte.

Na jurisprudência do STF, foi-se alargando esse direito do contribuinte, pois primeiro se entendia aplicável a capacidade contributiva como critério de graduação apenas para impostos pessoais, todavia, mais recentemente, estendeu-se para impostos reais e outros tributos, como as contribuições de custeio de iluminação pública.

Entretanto, o sempre que possível pode sugerir outra leitura, significando a busca de um estado ideal de coisas em que a igualdade na lei seja atendida, a realizar a simplificação e o combate ao abuso como bens coletivos, de modo que quanto mais estes últimos sejam atendidos na prática, a graduação conforme a capacidade contributiva individualizada pode ser observada.

Afasta-se, de vez, a praticabilidade como uma ilegalidade necessária, antes sendo uma das expressões possíveis para atender à capacidade contributiva como um bem coletivo.

No próximo tópico, demonstrar-se-ão casos da praticabilidade reduzindo complexidade e, assim, atendendo a capacidade contributiva, tanto no aspecto do direito do contribuinte, quanto como bem coletivo.

⁸⁵⁶*Idem*, p. 305.

⁸⁵⁷*Idem*, p. 308.

⁸⁵⁸*Idem*, p. 330.

4.5 **A praticabilidade como redutora da complexidade gerada pela Constituição e pelas prognoses legislativas: os casos da definição de insumo no sistema de não cumulatividade do PIS e COFINS e da dedutibilidade de gastos com educação e saúde**

Ao longo da tese, esclareceu-se que o processo de conhecimento é limitado pela indeterminação, em graus diversos.

Entretanto, a determinação, como ideal a ser buscado pelo legislador, também possui graus de intensidade diversificados. Assim, vige o pensamento de que, na atribuição de competências em matéria tributária deve haver conceitos mais determinados, de modo que haveria uma reserva material pressuposta, pois “*a Constituição pressupõe conceitos que não podem ser desprezados pelo legislador ordinário*”⁸⁵⁹. Humberto Ávila elenca uma longa lista de precedentes do STF a corroborar essa tese⁸⁶⁰, embora chame isso de pensamento conceitual.

Nessa lista, está uma série de decisões: 1. A que afastou a possibilidade de instituição de ISS sobre locação de bens móveis; 2. a que declarou inconstitucional a lei que ampliou o conceito de receita bruta para toda e qualquer receita ao violar a noção de faturamento; 3. A que assentou ser o conceito de salário para fins de incidência de contribuição previdenciária o fixado pré-constitucionalmente na CLT⁸⁶¹; e 4. a que afastou a incidência de ICMS-importação sobre mercadorias importadas por pessoa física, que não é contribuinte habitual de ICMS, sob o fundamento de que o conceito de mercadoria deveria ser aquele previsto no Código Comercial (coisa móvel que possa ser objeto de comércio por quem exerce mercancia com habitualidade)⁸⁶².

As emendas constitucionais posteriores, a de nº20 por permitir que contribuições sociais incidissem sobre receita ou faturamento, e a de nº 33 por permitir que ICMS ocorra no caso de importação de bens para consumo próprio, corroboram que a Constituição traz essa reserva material pressuposta.

Reforça-se que, como a busca por redução da indeterminação informa a atribuição de competências tributárias, ela também será o norteador do legislador infraconstitucional

⁸⁵⁹ ÁVILA, H. *Op. cit.*, 2006, p. 203

⁸⁶⁰ *Idem*, pp. 204-207.

⁸⁶¹ BRASIL, STF, Pleno, RE 166.772-9, Rel. Min. Marco Aurélio, j. em 12.05.1994, DJ em 16.12.1995.

⁸⁶² BRASIL, STF, 1ª Turma, RE 203.075-9, Rel. Min. Mauricio Corrêa, j. em 05.08.1998, j. em 29.10.1999.

para determinar a hipótese de incidência e a base para a interpretação e aplicação da legislação criada com base nessa hipótese de incidência.

Deve-se recordar que, majoritariamente, considera-se no Direito Tributário brasileiro que a base de cálculo, ou base impositiva na expressão de Geraldo Ataliba, deve refletir uma grandeza que seja ínsita na materialidade de sua hipótese de incidência, sob pena de desnaturar o tributo⁸⁶³.

Antes mesmo de Geraldo Ataliba, Rubens Gomes de Souza afirmara que “a escolha, pelo legislador, de uma base de cálculo inadequada pode desvirtuar não só a natureza específica do tributo, transformando-o, por exemplo, de imposto sobre a renda em imposto sobre o capital, mas também a sua natureza genérica, transformando-o de imposto em taxa, ou vice-versa”⁸⁶⁴.

Recentemente, Luís Cesar Souza de Queiroz tratou da chamada base de cálculo constitucionalmente pressuposta para defender que não se adicione o ICMS à base de cálculo do PIS e da COFINS⁸⁶⁵.

Com essa aproximação ao tema, passa-se à influência que a capacidade contributiva e a praticabilidade têm sobre a definição das bases de cálculo dos tributos.

Parte-se da premissa de que, em geral, afora os fatores da mutação e da diversidade espacial, a indeterminação nos limites estabelecidos para separar as classes de objetos que caracterizam um conceito constitucional tributário de outro possui grau menor do que o dos termos de outras normas jurídicas.

Difícilmente não se demarcaria o que é propriedade imóvel urbana para distinguir de propriedade imóvel rural, o que é exportação para diferenciar do que é importação, entre outros casos claros de interpretação de normas de competência.

Mesmo que a distinção seja mais difícil para materialidades econômicas próximas, como renda e faturamento, que para alguns, na prática, são a mesma coisa, e que alguns conceitos tragam discussões intensas quanto a seu conteúdo aqui e no direito comparado, mantém-se a premissa de que os conceitos constitucionais atrelados às hipóteses de incidência devem tender, ao menos pela ação dos legisladores constitucional originário e derivado, a uma menor indeterminação.

⁸⁶³ ATALIBA, G. *Op. cit.*, p. 111.

⁸⁶⁴ SOUZA, Rubens Gomes de. *Um caso de ficção legal no direito tributário: a pauta de valores como base de cálculo do ICM*. In: “Revista do Direito Público”, vol. 11, ano III, jan./mar. 1970, p. 16,

⁸⁶⁵ QUEIROZ, L.C.S. *Op. cit.*, 2015, p. 15 e 33.

Pode-se afirmar que fenômeno diverso ocorre com as bases de cálculo, pois como são elas que efetivamente dão a gradação da capacidade contributiva, reside possibilidade de maior tensão entre ela e a praticabilidade, pois a prevalência da última pode sugerir a adoção de uma redução do significado de um texto jurídico a cargo do legislador ou do administrador.

Relembre-se de que a tese de ser a base de cálculo uma expressão importante da capacidade contributiva se funda em interessante precedente. Apreciando a ausência de atualização da tabela de IR, o STF estabeleceu que “a vedação constitucional de tributo confiscatório e a necessidade de se observar o princípio da capacidade contributiva são questões cuja análise dependem da situação individual do contribuinte, principalmente em razão da possibilidade de se proceder a deduções fiscais, como se dá no imposto sobre a renda”⁸⁶⁶.

Não se analisa aqui o acerto da decisão, que declarou improcedente o pedido para impor a correção da tabela progressiva do IR instituída pela Lei Federal n. 9.205/1995, mas se colhe a importante premissa de que o próprio STF já reconheceu a relação próxima entre capacidade contributiva como graduação dos tributos e a base de cálculo.

Com essa premissa assentada, trata-se do caso da dedução de gastos com educação e saúde para fins de apuração da base de cálculo do imposto de renda. Existe uma divisão na doutrina, inclusive a que trata sobre a praticabilidade, em se poder limitar ou não esses gastos, à luz de um conceito constitucional de renda.

Nesse sentido, Derzi traz o interessante exemplo de uma decisão do Tribunal Federal de Finanças alemão, o qual, em um caso específico, viu-se obrigado a interpretar dispositivo da legislação tributária da época, que dispunha ser dedutíveis “gastos para aquisição, segurança e conservação da receita”⁸⁶⁷.

Um doutorando defendeu que seriam dedutíveis os gastos utilizados com sua formação, sobretudo por ser o título de doutor pressuposto para atingir a carreira de professor em escola superior.

Considerando-se que a maioria dos acadêmicos não tem interesse na carreira de professor, mas objetivam a titulação como meio de angariar prestígio social, “decidiu que os gastos de formação dos doutorandos não são genericamente dedutíveis (para todos os acadêmicos)”⁸⁶⁸.

⁸⁶⁶ BRASIL, STF, Pleno, RE 388312, Rel. p/ ac. Mina. Carmén Lúcia, j. em 01.08.2011, DJ em 10.10.2011.

⁸⁶⁷ DERZI, M.A.M. *Op. cit.*, 2007, p. 322.

⁸⁶⁸ *Ibidem*.

Essa decisão indica para Eduardo Morais da Rocha uma generalização decorrente da desconfiança em relação à maioria dos contribuintes doutorandos⁸⁶⁹.

Quanto aos gastos com educação e saúde passíveis de dedução no Brasil, existem limites quantitativos para a primeira, enquanto a segunda é ilimitada nesse aspecto. Para ambas, existem certos limites qualitativos, embora alguns surjam da própria interpretação e aplicação da legislação de regência pela Administração Tributária.

A desconfiança norteia esse uso da praticabilidade, pois “sabidamente, há uma quantidade absurda de contrafacções, falsificações materiais e ideológicas em notas fiscais e mesmo incorreções no preenchimento de recibos que, em tese, serviriam como justificativas para tais gastos”⁸⁷⁰.

A análise individualizada dos documentos demandaria tempos e recursos humanos, com qualificação técnica, ensejando um quadro de onerosidade e incapacidade fática qualificados, pois se exigiriam muitos auditores para apurar sua regularidade e, pela demanda alta, não conseguiriam a aplicação da normas jurídico-tributárias na prática para todos os contribuintes.

Judiciário e Administração Pública divergem quanto a alguns critérios, mas alguns consensos se formaram, como a impossibilidade de se deduzir despesas com idosos dependentes em clínicas de repouso, a necessidade da comprovação de realização do gasto com uma consulta, o que pode se dar com a nota fiscal de ISS emitida, comprovante de depósito em conta identificado, cheque nominal e até mesmo por uma prova testemunhal que supra a ausência desses documentos.

No Brasil, o artigo 8º, II, *b*, da Lei Federal n. 9.250/95, estabeleceu uma limitação qualitativa para a dedução com os gastos de educação, de modo que somente são dedutíveis as despesas próprias ou com dependentes em relação ao ensino infantil à pós-graduação *strictu sensu* e, ainda, de ensino profissionalizante, deixando de fora despesas com cursos de extensão, livros, computadores etc.

Assim, para essa primeira corrente, a criação de padrões presuntivos quanto aos aspectos qualitativo e quantitativo decorre da praticabilidade, como bem coletivo de concretização de combate ao abuso, e da capacidade contributiva, como bem coletivo a buscar um estado de coisas em que todos contribuam efetivamente com a despesa pública.

⁸⁶⁹ ROCHA, E.M. *Op. cit.*, p. 143.

⁸⁷⁰ *Idem*, pp. 144-145.

Uma segunda corrente entende que os gastos com educação e com saúde integram o mínimo vital de cada contribuinte, não havendo fundamento para que eles sejam limitados.

Representativo desta corrente é o entendimento firmado no âmbito do TRF da 3ª Região, na Arguição de Inconstitucionalidade Cível n. 005067-86.2002.4.03.6100/SP, relatado pelo Desembargador Federal Marian Maia, que constrói o seguinte raciocínio⁸⁷¹.

A educação seria elemento imprescindível ao pleno desenvolvimento da pessoa, ao exercício da cidadania e à livre determinação do indivíduo, estando ancorada no princípio da dignidade da pessoa humana e atuando como verdadeiro pressuposto para a concreção de outros direitos fundamentais.

Todavia, a imposição de limites ao abatimento das quantias gastas pelos contribuintes com educação resulta na incidência de tributos sobre despesas de natureza essencial à sobrevivência do indivíduo, a teor do art. 7º, IV, da CR/88, e obstaculiza o exercício desse direito, pois afeta o mínimo existencial ou vital, embora no voto não se mencione o instituto.

Assim, “na medida em que o Estado não arca com seu dever de disponibilizar ensino público gratuito a toda população, mediante a implementação de condições materiais e de prestações positivas que assegurem a efetiva fruição desse direito, deve, ao menos, fomentar e facilitar o acesso à educação, abstendo-se de agredir, por meio da tributação, a esfera jurídico-patrimonial dos cidadãos na parte empenhada para efetivar e concretizar o direito fundamental à educação”.

Por tudo isso, a incidência do imposto de renda sobre despesas com educação vulnera o conceito constitucional de renda, bem como o princípio da capacidade contributiva, expressamente previsto no texto constitucional.

No voto do relator, afirma-se apenas que os gastos com instrução não podem ser sinais de riqueza, demonstrando que “o contribuinte busca garantir para si e para os seus o **direito constitucional à educação**, que lhe é negado pelo Estado”. Ainda, aponta que isso não seria um ‘luxo’ e, mesmo que fosse, a tributação seria inconstitucional, pois não existe imposto sobre o ‘luxo’ ou grande fortuna.

O impedimento à dedução integral de gastos com educação seria, assim, uma violação ao conceito constitucional de renda.

⁸⁷¹ BRASIL, TRF3, Órgão Especial, Arg. de Inconstitucionalidade Cível n. 005067-86.2002.4.03.6100, Rel. Des. Fed. Marian Maia, j. em 28.03.2012, DE em 14.05.2012.

Analisando votos de outros desembargadores, percebe-se uma insistência em analisar o caso à luz do direito à educação, mostrando que o Estado não cumpriria com a demanda por um ensino de acesso universal, gratuito e de qualidade.

As duas posições extremadas foram apresentadas, não obstante haver posições diversas, como a de Ricardo Lodi Ribeiro, que entende que as deduções dos gastos com educação e saúde podem agredir a justiça fiscal, deixando de reduzir as desigualdades sociais, pois não permitem uma transferência de renda de quem tem maior capacidade contributiva para quem tem nula ou reduzida capacidade contributiva, o que se faria pelo custeio desses direitos fundamentais pelo tributo arrecadado⁸⁷².

Seja como for, a segunda corrente parece desconhecer que somente se pode apontar indevida restrição à capacidade contributiva a desconsideração daquela circunstância individual do contribuinte, para a qual haja considerável consenso acerca de ela representar um indício de comparação entre os contribuintes e, portanto, ser critério válido de gradação dos impostos⁸⁷³.

Existem intensas discussões, inclusive no direito comparado, sobre as despesas com educação e saúde representarem ou não manifestação de riqueza, “sobre serem ou não (neste caso, especialmente pela regressividade de sua dedutibilidade) elementos do conceito de renda – e os argumentos de ambos os lados são muito razoáveis”⁸⁷⁴.

Assim, existe alguma possibilidade para o legislador conformar a legislação tributária quanto à dedução desses gastos, e é razoável cogitar-se que as deduções em si, conforme Luis César de Souza Queiroz, podem se fundamentar na preservação do mínimo vital básico e do direito à vida e à dignidade⁸⁷⁵.

Entretanto, isso não pode levar a uma situação de as deduções serem levadas ao extremo, descontando-se integralmente todo e qualquer despesa com base em direito fundamental da base de cálculo do IR.

Com base no pensamento de Luís César de Souza de Queiroz, se as deduções fossem levadas ao extremo, permitindo-se o desconto amplo, geral e irrestrito, os princípios da capacidade contributiva e sua projeção, a progressividade do imposto de renda, restariam desconfigurados, permitindo-se paradoxalmente que aqueles com maior

⁸⁷² RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A reforma da Reforma Tributária*. Palestra proferida no 1º Congresso de Direito Tributário de Juiz de Fora e Região, Juiz de Fora, 2014.

⁸⁷³ ROCHA, P.V.V. *Op. cit.*, 2017, pp. 188-189.

⁸⁷⁴ *Idem*, pp. 189-190.

⁸⁷⁵ QUEIROZ, L.C.S. *Op. cit.*, 2003, pp. 274-275.

capacidade contributiva pagassem menos tributos ao aumentarem seus gastos com despesas relacionadas a direitos fundamentais.

Logo, deduzir ou não determinados gastos se enquadraria em um caso de incerteza epistemológica que deve ser prioritariamente decidido pelo legislador⁸⁷⁶, sem prejuízo da atuação do administrador, inclusive na qualificação dos fatos.

A decisão do TRF da 3ª Região peca nesse quesito, pelo menos na forma como ficou ementada, pois não lida com essa relativa indeterminação do conceito de renda, que afeta a identificação da base de cálculo pressuposta do imposto de renda.

Peca também por não lidar, ante essa relativa indeterminação, com a permissão de o legislador aplicar a praticabilidade, na modalidade do combate ao abuso, para atingir a capacidade contributiva como bem coletivo.

Como Diogo Brandan Signoretti e Márcia Mariko Matsuda Canholi demonstram, o tribunal cunhou um discutível direito fundamental ao ensino particular, para fundamentar que a dedução parcial ofende a noção constitucional de renda, aduzindo que a incidência do IR estaria a impedir a fruição deste direito fundamental⁸⁷⁷, apresentando essa decisão um déficit de argumentação acentuado.

Entretanto, como se perceberá no último tópico, a possibilidade de se chancelar esse mecanismo de praticabilidade, ante a dúvida razoável que se estabelece sobre o conceito de renda, não implica a impossibilidade que haja qualquer controle nas limitações qualitativa e quantitativa.

A mesma situação pode ser encontrada na discussão do conceito de insumo para fins de creditamento de PIS e COFINS, como já anunciada ao longo da tese.

Não se desconhece que exista uma crítica radical, no sentido de que “a atual miscelânea de regimes de apuração das contribuições sociais ao PIS e ao financiamento da seguridade social – COFINS” configura um sistema que, por uma insuportável complexidade, não pode ser aplicado com o mínimo de obediência ao princípio da igualdade”, que poderia levar a sua inconstitucionalidade por ofensa à capacidade contributiva como bem coletivo⁸⁷⁸.

⁸⁷⁶ ROCHA, P.V.V. *Op. cit.*, 2017, p. 200.

⁸⁷⁷ SIGNORETTI, Diogo Brandam; CANHOLI, Márcia Mariko Matsuda. *IR: Direito fundamental ao ensino particular?* In: “Coluna Contraditório, 16.10.2017, disponível em https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/contraditorio/ir-direito-fundamental-ao-ensino-particular-16102017#_fn1, acesso em 16.10.2017.

⁸⁷⁸ ROCHA, P.V.V. *Op. cit.*, 2017, p. 255.

Entretanto, fica-se com a crítica menos radical, no sentido de que a interpretação de insumos deve ser a mais elástica possível para atender-se ao chamado princípio da não cumulatividade.

O caso se assemelha ao anterior, pois se está perante situação que tangencia a base de cálculo pressuposta para os tributos, a renda e o faturamento, que, consensualmente, não seriam integrados pelos insumos utilizados na produção de um bem ou prestação de um serviço pelos contribuintes.

Registre-se que a noção de insumo surgiu para o IPI, tributo federal também com regime não-cumulativo. No caso do PIS e da COFINS, a Lei Federal n. 10.833/2003 incorporou, expressamente, essa noção para os dois tributos.

Ter incorporado a noção de insumo, porém, não resolve o problema, pois a lei não estabelece o conceito de insumo, nem elenca expressamente todos os insumos que geram abatimento da base de cálculo.

O artigo 3º, II, da Lei Federal n. 10.833/2003 pressupõe que “bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços” devem ser retirados da base de cálculo do PIS e da COFINS.

Não há dúvida de que o legislador infraconstitucional tentou demarcar a base de cálculo constitucionalmente pressuposta, mas fez isso de uma forma genérica, ao contrário das deduções com gastos com educação e saúde para o imposto de renda.

Daí que, ante à ausência de um critério positivado, contribuintes e o fisco federal recorram a outras fontes para definir insumo. Nesse sentido, o Parecer Normativo CST n. 65/1979, que trata do IPI, no item 4.2, estabelece que “somente geram direito ao crédito os produtos que integrem ao novo produto fabricado e os que, embora não se integrando, sejam consumidos no processo de fabricação, ficando definitivamente excluídos aqueles que não se integrem nem sejam consumidos no processo de industrialização”.

Importar esse critério para uma materialidade distinta já gera uma primeira complexidade, poisse trata apenas de produtos, obviamente pela limitação que há na materialidade do IPI.

Assim, no caso do PIS e da COFINS, que também incidem sobre contribuintes que prestam serviços, em atividades econômicas que até podem depender de produtos para sua realização, mas que dependem, sobretudo, de gastos diretamente vinculados a outros serviços, a adoção da definição de insumo do IPI não é a mais correta ou, pelo menos, não abarca uma classe de contribuintes e de atividades econômicas.

Por isso, não é intuitivo se concluir quais os insumos são utilizados em um processo de prestação de serviços, ao contrário da maioria dos casos existentes ocorridos no processo de industrialização, mais claramente definíveis como integrados na produção.

Essa dificuldade em determinar insumos que sejam totalmente utilizados na prestação de serviços pode se revelar no caso da energia elétrica para empresas de telecomunicação.

Sabe-se que, no caso do ICMS, o artigo 20 da LC 87/96 estabelece que o sujeito passivo pode “creditar-se do imposto anteriormente cobrado nas operações que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transportes interestadual e intermunicipal ou de comunicação”.

O artigo 33 da mesma lei contempla a possibilidade de creditamento, quando a energia elétrica fosse consumida no processo de industrialização. Após celeuma jurisprudencial, no REsp n. 1.201.635, a Primeira Seção do STJ reconheceu o direito ao crédito de ICMS na aquisição da energia elétrica transformada em impulsos eletromagnéticos pelas concessionárias de telefonia móvel⁸⁷⁹.

Como razão de decidir, entendeu-se que a atividade realizada pelas empresas de telecomunicação constitui processo de industrialização, com base na criticável alusão ao artigo 1º, do Decreto Federal n. 640/62, que para a doutrina⁸⁸⁰ e algo cancelado em decisões de alguns Tribunais de Justiça, deu-se apenas por uma crise no setor de telecomunicações à época.

De qualquer forma, no julgado do STJ, entendeu-se que a energia elétrica, nesse caso, era insumo essencial para o exercício. Esse caso revela que a jurisprudência já construiu, no caso do ICMS e para o regime da não cumulatividade, o critério de que o insumo deve ser essencial para a atividade realizada.

Ante à falta de rigor analítico na definição do que seja insumo, este passa a ser qualificado como algo “essencial”.

⁸⁷⁹ BRASIL, STJ, 1ª Seção, REsp 1.201.635-MG, Rel. Min. Sérgio Kukina, j. em 12.06.2013, DJe em 21.10.2013.

⁸⁸⁰ MIRANDA, José Benedito. *Prestação de serviços de telecomunicação – energia elétrica – crédito de ICMS*. Disponível em http://ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=11569, acesso em 28.10.2015.

Existem alguns julgados do CARF que analisaram os insumos pela categoria das despesas necessárias e usuais para a manutenção da atividade ou produção de receita, seguindo a sistemática do IRPJ⁸⁸¹.

Para muitos, essa não seria a melhor opção, apontando que despesas necessárias e usuais não integrariam categoria que, necessariamente, abarcaria os custos⁸⁸².

Assim, invocar o conceito de despesas necessárias e usuais não traz um critério seguro no estabelecimento do que seja insumo para fins de apuração da não cumulatividade do PIS e da COFINS.

Não bastasse o recurso ao conceito de insumos ou de outros gastos congêneres de outras materialidades, pode-se recorrer às noções gerais da Contabilidade, de modo a se considerar como insumo tudo o que for colocado no processo de produção de bens e serviços, direta ou indiretamente, albergando, assim, materiais, mão-de-obra, recursos financeiros e conhecimento.

A verdade é que o CARF tem tentado chegar a um conceito próprio para as materialidades da PIS e do COFINS⁸⁸³.

Marco Aurélio Greco, em sede doutrinária, afirma que deve haver um vínculo de inerência e relevância entre insumos e prestação⁸⁸⁴.

No âmbito do CARF, tem-se proposto que a nova perspectiva determina que se deva investigar o insumo por sua relação intrínseca à produção. A essencialidade, a necessidade, a imprescindibilidade e a utilizabilidade passam a orientar a definição de um insumo como inerente à produção ou não. A pergunta que fica é: esses critérios garantem segurança aos contribuintes?

⁸⁸¹ Acórdão 3202-00.226 - O conceito de insumo dentro da sistemática de apuração de créditos pela não cumulatividade de PIS e Cofins deve ser entendido como toda e qualquer custo ou despesa necessária à atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ, não devendo ser utilizado o conceito trazido pela legislação do IPI, uma vez que a materialidade de tal tributo é distinta da materialidade das contribuições em apreço.

⁸⁸² PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Imposto de Renda*. Rio de Janeiro: Apec, 1969, sobretudo pp. 6-22.

⁸⁸³ Acórdão 9303-01.036 (Rel. Henrique Pinheiro Torres) - A inclusão no conceito de insumos das despesas com serviços contratados pela pessoa jurídica e com as aquisições de combustíveis e de lubrificantes, denota que o legislador não quis restringir o creditamento de COFINS às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e ou material de embalagens (alcance de insumos na legislação do IPI) utilizados, diretamente, na produção industrial, ao contrário, ampliou de modo a considerar insumos como sendo os gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção de bens ou serviços por ela realizada.

⁸⁸⁴ GRECO, Marco Aurélio. *PIS/COFINS não-cumulativo: bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços*. In: "Revista da Receita Federal: estudos tributários e aduaneiros", Brasília-DF, v. 01, n. 01, ago./dez. 2014, p. 109.

Alguns diriam que somente uma lei prévia e exaustiva definindo cada insumo traria a segurança buscada, mas isso afigura impossível, pois o número de atividades econômicas existentes impediriam uma atuação do legislador a contento.

Argumenta-se também que a capacidade contributiva somente seria atendida se tudo o que fosse utilizado no processo produtivo e de prestação de serviços fosse considerado insumo, mas se estaria perante uma situação em que a graduação de cada contribuinte por sua efetiva capacidade contributiva não seria atendida, pois não haveria individualização.

Assim, parece razoável, superando-se a crítica radical da inconstitucionalidade do regime, que se encontre alguma forma de reduzir a complexidade.

É o que doutrina e jurisprudência tentam fazer, ao estabelecer que, para se entender a expressão verbal “bens e serviços que sejam utilizados como insumo” devem estar presentes quatro propriedades relevantes a se levar em conta: essencialidade, necessidade, imprescindibilidade e utilizabilidade.

Todavia, surgem discussões sobre as próprias definições de cada uma das propriedades relevantes. Os critérios estabelecidos pela doutrina e jurisprudência – essencialidade, necessidade, imprescindibilidade e utilizabilidade – não permitem uma definição apriorística de que o insumo seja ou não essencial para a prestação de serviços.

Não existe dúvida de que isso atende a um ideal de não se identificar realidades diversas. Pense na hipótese de se diferenciar a função dos gastos com combustível em um serviço de entrega sob demanda da hipótese de isso ser uma deferência a compradores constantes do produto.

No entanto, a dúvida do contribuinte acerca de qual insumo será abatido da base de cálculo impede que ele saiba qual a carga fiscal que lhe é aplicada, atrapalhando que guie suas ações. A dúvida se acentua ainda mais por não se conseguir antever os critérios que o fisco utiliza para considerar ou não determinado elemento da prestação de serviço ou produção como insumo.

A ausência de critérios objetivos impede que o Direito seja conhecido.

Na doutrina, Marco Aurélio Greco também colabora com a complexidade do tema, ao estabelecer, com rigor analítico, que para se definir a possibilidade dos gastos com um insumo ser retirado da base de cálculo de um serviço, assevera que se deve avaliar as categorias da inerência e da utilidade⁸⁸⁵.

⁸⁸⁵*Idem*, p. 119.

Como a inerência pode ser física ou técnica e a utilidade ser tomada na perspectiva do tomador ou do prestador, a indeterminação persiste.

Outro ponto, então, é que o grau analítico instaurado pela doutrina e pela jurisprudência sobrecarrega os contribuintes e o próprio fisco no campo probatório. Seria necessário que se comprovasse, por provas periciais, laudos técnicos e documentos contábeis claros, o efetivo gasto realizado e sua vinculação a um insumo, sem o qual, o produto ou serviço não seria aquele que é prestado e vendido ou teria uma qualidade diversa da prestação e venda realizadas.

Sem apontar ainda a forma de controle, sugere-se que a praticabilidade possa chancelar limitações ao conceito de insumo, aproveitando-se ou não, dos critérios já existentes. Pode-se ainda cogitar da criação de listas periódicas para definir quais são os insumos considerados para cada atividade econômica, algo próximo da delegação infralegal que foi permitida para a definição das atividades de risco leve, médio ou grave para o SAT.

4.6 A concordância possível entre capacidade contributiva e praticabilidade: o esboço de parâmetros de controle na jurisprudência do STF

Seguindo-se a ideia de que os princípios vão-se configurando uns aos outros e que a praticabilidade é um aspecto da justiça tributária, chega-se ao último ponto do capítulo, propondo-se o esboço de critérios para ambos princípios serem bem aplicados.

Estabelece-se que, como a praticabilidade não pode ser vista como uma ilegalidade necessária, nem a capacidade contributiva apenas como um direito do contribuinte, alguns parâmetros são utilizados para seu controle.

Pensando no exemplo da dedução do imposto de renda, como existe dúvida razoável sobre o conceito de renda abarcar ou não as despesas educação e saúde, o controle sobre as limitações qualitativas e quantitativas pode se dar pela razoabilidade e pela proporcionalidade, a partir do critério de comparação ou em favor de considerar determinado gasto como dedutível. Assim, pode-se entender que

“o legislador autovincula-se a esse critério, em função do próprio princípio geral e formal de igualdade. Ele pode e, em matéria tributária, deve discriminar contribuintes. Mas, ao considerar que um dado critério (ter ou não despesas com

saúde, por exemplo), é relevante como índice de maior ou menor capacidade contributiva, a igualdade como princípio formal lhe impõe um forte ônus de justificação para qualquer afastamento desse critério, pelo que se fala em dever de coerência ou consistência sistêmica”⁸⁸⁶.

Assim, o legislador ao permitir a dedução integral com gastos com saúde, considerou-a como um elemento negativo de renda, o que representa para o legislador, de algum modo, por dever de coerência, um ônus em favor da dedução dos gastos com educação. A dedução parcial dos gastos com educação passaria a ser controlada pela proporcionalidade e não em torno do conceito de renda⁸⁸⁷.

Entretanto, pode-se cogitar que o direito à saúde possui uma dimensão de universalidade e integralidade que o direito à educação não tem no direito brasileiro, justificando-se que o primeiro não possa ser limitado quantitativamente para fins de dedução de imposto de renda, enquanto o segundo poderia.

Como aponta Felipe Dutra Asensi, em relação ao direito à saúde:

“O **princípio da universalidade** diz respeito ao reconhecimento da saúde enquanto um direito fundamental de todo e qualquer ser humano, cabendo ao Estado garantir as condições indispensáveis ao seu pleno exercício e o efetivo acesso à atenção e à assistência à saúde em todos os níveis de complexidade. Portanto, tal princípio pressupõe uma relação em que todos os cidadãos têm um direito que se configura como um dever do Estado, sem qualquer possibilidade de restrição à sua universalidades.

O **princípio da integralidade** significa, originariamente, a garantia do fornecimento de um conjunto articulado e contínuo de ações e serviços preventivos, curativos e coletivos, exigidos para todos os níveis de complexidade de assistência⁸⁸⁸”.

Assim, o artigo 196, da Constituição da República de 1988, ao mencionar universalidade, em dever do Estado e direito de toda a sociedade, e o artigo 198, II, ao mencionar “atendimento integral”, traz uma fundamentação mais robusta para o direito fundamental à saúde do que o direito fundamental à educação, que, nos artigos 205, 206 e 208, da Constituição, trá-lacom o direito de todos, mas promovido e incentivado em colaboração com a sociedade e com gratuidade apenas em estabelecimentos oficiais e ainda com a educação básica obrigatória assegurada sua oferta gratuita a todos que dela precisarem.

⁸⁸⁶ ROCHA, P.V.V. *Op. cit.*, pp. 200-201.

⁸⁸⁷ *Idem*, pp. 201-202.

⁸⁸⁸ ASENSI, Felipe Dutra. *O direito à saúde no Brasil*. In: “ASENSI, Felipe Dutra; PINHEIRO, Roseni (orgs.) *Direito Sanitário*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012, pp. 10-11

Mais ainda que justificada a distinção na limitação dos gastos, a razoabilidade, como dever de congruência⁸⁸⁹, pode surgir como um parâmetro de controle, pois se a praticabilidade envolve um combate ao abuso, mas com a capacidade contributiva sendo mantida em algum grau, pode-se analisar se o teto de dedução tem vinculação com a realidade, correspondendo à média dos gastos em geral, como se propõe na ADI 4927, embora nela se peça a declaração de inconstitucionalidade do limite imposto pela lei federal⁸⁹⁰.

Em suma, o afastamento da questão como eminente do conceito de renda, não impede que haja controle.

Quanto à questão dos insumos do PIS e da COFINS, existe uma proximidade maior do tema com a questão fática de se analisar provas para caracterizar algo como insumo ou não.

O Direito, não raro, limita o uso da prova, limitações essas que podem ser normativas e empíricas, mas que têm em comum um balizamento à busca da verdade.

Judicialmente, as limitações do uso de provas são menores do que em processos administrativos, mas existe ampla doutrina que indica limites normativos e epistêmicos às provas. Não se tolera, por exemplo, o uso de provas ilícitas, nem se pode estabelecer a possibilidade de a todo momento, no curso do processo, as provas serem produzidas.

Voltando ao processo administrativo fiscal, pense, por exemplo, na limitação de tempo que auditores fiscais e conselheiros do CARF possuem para avaliar todos os casos submetidos à sua apreciação, de modo que, muitas vezes, terão uma tendência natural em seguir precedentes anteriores sobre a característica de um insumo.

No caso específico do CARF, formou-se orientação no sentido de que ele não pode agir como instância probatória. Existe uma tendência em se coibir a produção de provas em recursos voluntários no CARF e, a depender da discussão, o único meio de se provar a qualidade do insumo, é com ampla instrução probatória.

Cabe ressaltar que a complexidade das relações econômicas permite, ao menos em tese, que qualquer insumo seja inerente à produção de bem ou prestação de serviços. E, faltando domínio técnico sobre esses temas, ao mesmo tempo em que laudos periciais feitos pelos próprios contribuintes, podem levar a uma situação de dúvida nos fiscais e julgadores.

⁸⁸⁹ ÁVILA, H. *Op. cit.*, 2013, p. 181.

⁸⁹⁰ Para ver o teor da ADIn, acesse o link <https://www.conjur.com.br/dl/adin-ir-educacao.pdf>, acessado em 10.04.2017.

A opção para alguns poderia ser a de que, na dúvida, admita-se o aproveitamento do crédito, pois a não cumulatividade visa à desoneração das receitas ou faturamentos, de modo que não se poderia interpretar restritivamente créditos⁸⁹¹.

Essa solução apriorística, frente às limitações probatórias existentes no processo administrativo e mesmo judicial, geraria situação paradoxal no sentido de que todos os gastos utilizados na prestação de um serviço ou produção de um bem não precisam integrar a base de cálculo das contribuintes que, nesse sentido, em vez de incidir sobre receita bruta, passaria, realmente, a incidir sobre o lucro.

Frente a essa realidade, pode-se cogitar de alguma solução para diminuir a insegurança?

Talvez seja impossível chegar a um conceito unívoco de insumo. Está-se diante, aqui, fundamentalmente, de uma noção, variável no tempo e no contexto da atividade econômica realizada.

A tentativa de solucionar os problemas jurídicos por uma via interna ao Direito, propondo-se a fixação de critérios ou a interpretação que se julga melhor em torno de conceitos e institutos, nem sempre é possível.

Há casos em que as situações fáticas criadas pelo Direito são tão complexas, que o melhor é se criar um desenho institucional que tente estabelecer critérios procedimentais para lidar com os problemas jurídicos.

Está-se diante de um problema dessa magnitude. Soluções apriorísticas, a favor ou contrárias ao aproveitamento de alguns insumos, inserem-se no problema das relações conflituosas entre fisco e contribuintes.

Assim, em uma sociedade de risco, como a legalidade parece não dar conta de todas as relações econômicas, pensar que é preciso recorrer à tipicidade cerrada para estabelecer claramente os casos de aproveitamento de créditos em relação a bens e serviços utilizados não é a melhor opção.

De certa forma, a lei já erra em deixar de fora do aproveitamento de créditos direitos, como os autorais, que podem ser insumos inerentes para uma editora que vende livros dos autores de quem recebe a cessão de direitos autorais. Tal erro mostra a incapacidade de o legislador tudo prever.

⁸⁹¹ FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Do princípio da não cumulatividade e contribuições sociais sobre a receita ou o faturamento – A não cumulatividade da perspectiva constitucional*. In: “Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT”, Belo Horizonte, ano 12, n. 72, nov./dez.2014, p. 17.

Deixar a discussão sobre qual insumo gera ou não aproveitamento de crédito no terreno da interpretação parcial de cada um gera posturas maniqueístas de ambos os lados: o fisco tentando restringir o creditamento, de um lado; os contribuintes sempre tentando provar por laudo técnico e parecer de responsável que os gastos com insumos são inerentes a suas atividades.

Pela complexidade que o tema ganhou, o melhor seria, por ato infralegal, o fisco estabelecer os créditos passíveis de creditamento. Obviamente, os excessos nas restrições podem ser controlados judicialmente, mas o mais importante seria criar procedimento próprio para que os contribuintes mostrassem a especificidade de seu caso, fazendo *distinguish* dos casos gerais previstos nos regulamentos.

Lyvia de Moura Amaral Serpa sugere que um ambiente de cooperação entre fisco e contribuinte, por uma via dialógica e menos litigiosa, permitiria a busca de critérios uniformes e consensuais de interpretação da matéria em questão⁸⁹².

Inclui-se a autora na corrente teórica que verifica a eficiência como uma das razões para afastar a indisponibilidade do interesse público e cancelar meios alternativos de resolução de conflitos, o que também está conforme à praticabilidade, da qual estes decorreriam.

A base de legitimidade desse procedimento se atrela, ainda, à possibilidade de controle dos critérios legais e infralegais acerca do insumo, já é admitida na jurisprudência do STJ:

“3. São ilegais o art. 66, §5º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 247/2002 - Pis/Pasep (alterada pela Instrução Normativa SRF n. 358/2003) e o art. 8º, §4º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 404/2004 - Cofins, que restringiram indevidamente o conceito de "insumos" previsto no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, respectivamente, para efeitos de creditamento na sistemática de não cumulatividade das ditas contribuições.

4. Conforme interpretação teleológica e sistemática do ordenamento jurídico em vigor, a conceituação de "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, não se identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, posto que excessivamente restritiva. Do mesmo modo, não corresponde exatamente aos conceitos de "Custos e Despesas Operacionais" utilizados na legislação do Imposto de Renda - IR, por que demasiadamente elasticados.

5. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

⁸⁹²SERPA, Lyvia de Moura Amaral. *A cooperação no Direito Tributário: Um modelo de prevenção de litígios entre fisco e contribuintes*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017, p. 225.

6. Hipótese em que a recorrente é empresa fabricante de gêneros alimentícios sujeita, portanto, a rígidas normas de higiene e limpeza. No ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações se não atendidas implicam na própria impossibilidade da produção e em substancial perda de qualidade do produto resultante. A assepsia é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades. Não houvessem os efeitos desinfetantes, haveria a proliferação de micro-organismos na maquinaria e no ambiente produtivo que agiriam sobre os alimentos, tornando-os impróprios para o consumo. Assim, impõe-se considerar a abrangência do termo "insumo" para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios"⁸⁹³ (BRASIL, 2015)

Esse julgado revela que, por mais indeterminado que seja o conceito de insumo, existindo possibilidade de alguns custos se amoldarem ao conceito, em casos de restrição desarrazoada e proporcional o judiciário pode fazer o controle judicial.

Para tanto, o espaço probatório deve ser alargado, permitindo que as alegações fáticas a favor do creditamento sejam, realmente, levadas a sério.

A complexidade desse sistema, ao longo do tempo, pode ser atenuada, pois os próprios precedentes criados sobre novos casos ou necessidade de *distinguish* já se incorporariam ao regulamento.

A opção atual, pela casuística, não é totalmente pernicioso, mas se pugna pela possível análise probatória no CARF, ainda que se valendo da requalificação de fatos jurídicos, frente o conjunto probatório existente, pois assim se pode estabelecer critérios objetivos e equânimes em torno da matéria.

Invocando-se um novo perfil da legalidade, propõe-se um modelo institucional, no qual as atividades econômicas e os insumos passíveis de creditamento sejam definidos em atos normativos infralegais, permitindo-se, porém, aos contribuintes que demonstrem a singularidade de seu caso.

Esse modelo procedimentaliza a possibilidade de um maior controle do sistema não-cumulativo, além de evitar que o Direito Tributário se torne algo não-cognoscível, imprevisível e instável, justamente o que não se espera que ele seja pela concretização da segurança jurídica.

O controle dos atos normativos infralegais poderá, obviamente, ser feito, sobretudo, à luz da razoabilidade e do desvio de finalidade em comparação com o conceito de insumo pressuposto para a base de cálculo do PIS e do COFINS, mas, ante

⁸⁹³ BRASIL, STJ, REsp n. 1.246.317/MG, 2ª Turma, Rel. Min. Mauro Campbell, j. em 19.05.2015, DJe. 26.05.2015.

uma indeterminação razoável das situações que cada atividade econômica gera, essa procedimentalização atende ao bem coletivo da praticabilidade e às duas dimensões da capacidade contributiva.

5 PARÂMETROS DE CONTROLE DOS MECANISMOS DE PRATICABILIDADE

A identificação da praticabilidade como categoria jurídico-positiva, de natureza principiológica, com uma dimensão de peso moderada, como projeção da justiça tributária e bem coletivo a ser levado em conta na concretização da capacidade contributiva, serve para afastar uma série de *topoi* argumentativos.

Mostra-se equivocado ignorar totalmente a vontade do contribuinte na escolha por alguns regimes tributários especiais, embora existam situações, como as de normas de controle antiabuso, em que sua vontade não é importante, pois há uma nítida desconfiança do fisco com a classe de contribuintes.

Não há mais espaço para argumentar que a administração de massa do Direito Tributário gera um estado de necessidade administrativo e crer que essa razão chancela-se aprioristicamente o uso da praticabilidade, substituindo-se pela onerosidade específica e incapacidade fática qualificadas.

Afigura-se errado também tentar cristalizar os conceitos constitucionais insertos nas normas de competência tributária, como se os bens coletivos da simplificação e do combate ao abuso não pudessem chancelar escolhas que promovam, em grau intenso, a igualdade perante a lei, e não a igualdade na lei, que a capacidade contributiva como direito subjetivo do contribuinte indicaria.

É impossível estabelecer o retorno à igualdade particular como exigência intrínseca ao mecanismo de praticabilidade, buscando-se a sofisticação nos mecanismos de controle.

Para esse conjunto de problemas, imaginam-se parâmetros de controle.

5.1 Primeiro critério: a adoção do mecanismo de praticabilidade como opção do contribuinte

Sacha Navarro Calmo Coêlho, tratando das presunções fiscais, afirma que “a praticabilidade e a presunção fiscal só encontram guarida se se assegura a correção dos

efeitos confiscatórios e se permite o exercício da liberdade (opção pela fórmula menos onerosa)⁸⁹⁴.

À luz do pensamento do jurista mineiro, investiga-se o consentimento do contribuinte ao mecanismo de praticabilidade como critério necessário ou não para a juridicidade de seu uso.

Considera-se que, como a praticabilidade está em tensão com outros princípios e regras constitucionais tributários, o fato de o contribuinte aderir a um regime simplificado supriria a possível lesão a direitos e garantias fundamentais, tese que pode, inclusive, ser construída à luz de um dos julgados sobre a substituição tributária progressiva no STF⁸⁹⁵.

Por essa decisão, a desnecessidade da devolução pelo fisco do pagamento a maior de tributo feito pelo contribuinte, decorrente da diferença entre a base de cálculo presumida e a base de cálculo realmente concretizada, seria justificável, entre outros fundamentos, por ter sido uma opção livremente realizada.

A preocupação com o consentimento do contribuinte se deu, porque potencialmente, a capacidade contributiva como direito fundamental não seria respeitada em uma série de casos, vez que o pagamento daria sobre base de cálculo maior do que a do tributo realmente ocorrer.

Devem-se diferenciar, porém, as situações em que se verifica possível ofensa à capacidade contributiva como forma de graduação dos impostos, pois o contribuinte foi obrigado apagar mais do que esse critério de mensuração indicaria, daquelas em que o regime simplificado levou a um pagamento de tributo a menor.

Apenas para as primeiras é que a análise do requisito do consentimento se mostra importante, já que, para as segundas, inexistindo direito subjetivo de outros contribuintes ou tutela do bem coletivo por órgãos em defesa da sociedade, a fim de obrigar o Fisco a graduar o tributo por suas dimensões realmente ocorridas, o critério é irrelevante.

Fato é que na maioria dos regimes simplificados existentes a ofensa do direito do contribuinte em ter o imposto ou tributo graduado conforme a capacidade contributiva pode ocorrer, justificando-se a elaboração de algum critério de controle.

Como exemplos, nos regimes da substituição tributária progressiva como originariamente concebido pelo STF e da tributação de pessoa jurídica pelo lucro presumido, a base de cálculo ocorrida pode ser menor do que a base de cálculo presumida.

⁸⁹⁴ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário*. 9ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 304.

⁸⁹⁵ BRASIL, STF, Pleno, ADIn 1851-AL, Rel. Min. Ilmar Galvão, j. em 08.05.2002, DJ 13.12.2002, p. 189.

Para alguns autores, como Carlos Renato Cunha, conforme já exposto, mesmo no caso do SIMPLES, o regime implica o afastamento da base de cálculo pressuposta para os tributos nele abrangidos, ao se estabelecer o pagamento de todos os tributos pela receita bruta.

Assim, não há dúvida de que facultar a opção para o contribuinte aderir ou não ao regime simplificado pode importar para fins de sua validação.

5.1.1 A possibilidade de renúncia a direito fundamental no Direito Tributário brasileiro

Jorge Reis Novais, tratando da renúncia a direito fundamental para situações gerais de Direito Público, estabelece que o poder individual de dispor das posições jurídicas próprias tuteladas por normas de direitos fundamentais traz duas consequências.

Para o cidadão que realiza o ato, resulta em uma diminuição da situação de proteção que teria em face de entidades públicas.

Da perspectiva do poder público, amplia-se sua margem de atuação frente a esfera protegida dos direitos fundamentais de um indivíduo⁸⁹⁶.

Pedro Augustin Adamy estabelece que a renúncia a direito fundamental é possível, se houver o atendimento a alguns pressupostos subjetivos e objetivos.

Quantos pressupostos subjetivos, há que se verificar se o renunciante goza de capacidade jurídica para dispor de direito fundamental, não havendo correlação lógica destacom a capacidade para os atos da vida civil, uma vez que muitos direitos fundamentais preveem sua fruição para pessoas absoluta ou relativamente incapazes⁸⁹⁷. No caso específico do Direito Tributário, o sujeito capaz de realizar o fato jurídico tributário é quem geralmente dispõe dessa capacidade jurídica.

Além da capacidade jurídica, como segundo pressuposto, exsurge a declaração de vontade, como declaração expressa e inequívoca da renúncia, dados os inúmeros direitos e garantias fundamentais do contribuinte, a demarcar a excepcionalidade de se renunciar a um deles⁸⁹⁸.

⁸⁹⁶ NOVAIS, Jorge Reis. *Renúncia a direitos fundamentais*, In: MIRANDA, Jorge (org.). *Perspectivas Constitucionais nos 20 Anos da Constituição de 1976*. Vol. I. Coimbra: Coimbra Editora, 1996, p. 271.

⁸⁹⁷ ADAMY, Pedro Augustin. *Renúncia a direito fundamental*. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 63.

⁸⁹⁸ *Idem*, p. 64.

O último pressuposto, para Pedro Augustin Adamy, relaciona-se ao contribuinte não estar sob coação econômica, o que invalidaria o ato de renúncia ao direito fundamental. Tal quadro de coação fica caracterizado se “as sanções políticas e as restrições advindas da existência de débitos de tributos violaram, de maneira profunda, sua atividade econômica, terminando por torná-la muito difícil ou quase impossível, ou ‘que possam frustrar o exercício da atividade empresarial ou profissional do contribuinte, impondo-lhe exigências gravosas’”⁸⁹⁹.

Quanto aos pressupostos objetivos, requer-se que o direito fundamental seja disponível e renunciável.

Para não se cair em uma “circularidade do problema em que somente se pode renunciar àquilo que dispõe e somente tem caráter disponível aquilo que é considerado renunciável”, assume-se que a conjunção dos dois atributos indica que o direito fundamental, para ser renunciado, precisa estar na esfera de disponibilidade do próprio titular e não ser considerado, de acordo com a sistemática constitucional, um direito irrenunciável⁹⁰⁰.

O jurista cita decisão do Tribunal Federal Administrativo alemão, que determinou não estarem os direitos fundamentais à livre disposição dos cidadão do Estado, mas na sua qualidade de membros da comunidade, portanto, almejando o interesse público⁹⁰¹.

Ainda são fixados os elementos da legalidade, vedação à criação de obrigação por meio de declaração de consentimento do contribuinte (risco de contratualização do direito tributário), revogabilidade, temporalidade, parcialidade e benefício proporcional⁹⁰². Em apertada síntese, trata-se de cada um deles.

Tem-se que a previsão de renúncia deve estar prevista em lei, como corolário da reserva de lei, ao mesmo tempo que a renúncia deve se submeter à legalidade tributária, de modo que ela se dê no pressuposto da legalidade e da constitucionalidade do tributo⁹⁰³.

No que tange à autonomia para renunciar dada aos contribuintes não se pode gerar um desrespeito desenfreado às garantias constitucionais dos contribuintes, sob pena de os contribuintes serem coagidos a consentirem com tributos inconstitucionais ou ilegais⁹⁰⁴.

⁸⁹⁹*Idem*, p. 75.

⁹⁰⁰*Idem*, p. 76.

⁹⁰¹*Idem*, p. 77.

⁹⁰²*Idem*, pp. 88-121

⁹⁰³*Idem*, pp. 88-107

⁹⁰⁴*Idem*, pp. 113 e 202.

Como o contribuinte permanece na titularidade do direito fundamental, os atos de renúncia devem ser revogáveis, pois “se a renúncia nada mais é do que a *não-opção* por esta ou aquela oportunidade, não se pode retirar do titular do direito fundamental protegido, sob pena de se estar aniquilando o próprio direito, a possibilidade de que ele, posteriormente, entenda que a(s) opção(ões) anterior(es) tacitamente renunciada(s) seja(m), atualmente, a melhor forma de desenvolver a sua personalidade ou atingir seus objetivos econômicos⁹⁰⁵.”

As hipóteses de renúncia não devem ser eternas, pois o contrário implicaria a extinção do próprio direito fundamental, eis que o titular nunca mais poderia invocá-lo em face do ente para o qual a renúncia foi direcionada⁹⁰⁶.

Visto que o contribuinte permanece na titularidade do direito fundamental, sua abrangência, naturalmente, somente poderá ser parcial⁹⁰⁷.

Por último, o benefício proporcional demanda que a renúncia gere efetiva melhoria nas condições do contribuinte⁹⁰⁸.

Embora a análise do autor se dirija, sobretudo, à da renúncia a direitos fundamentais que as leis de parcelamento encerram no Direito Tributário brasileiro, podem-se tomar esse pressupostos e elementos, com alguns ajustes, para tratar do consentimento a regimes especiais simplificados e da possível renúncia à capacidade contributiva.

5.1.2 A manifestação de vontade do contribuinte como critério legitimador da praticabilidade: investigação das primeiras decisões do STF sobre a substituição tributária regressiva, regimes simplificados de ICMS, sistema do SIMPLES NACIONAL, a dedução simplificada no IRPF e adoção do regime de lucro presumido para IRPJ

De início, recorde-se que, conforme Eduardo Moraes da Rocha, quando o direito objetivamente absorve a confiança do contribuinte para fundamentar o uso da praticabilidade, em vez de bloquear sua vontade, confia nela para “dar-lhe a opção de

⁹⁰⁵*Idem*, p. 115.

⁹⁰⁶*Idem*, p. 116.

⁹⁰⁷*Idem*, p.202.

⁹⁰⁸*Idem*, p. 210.

adoção dos mecanismos simplificadores, ou, ainda, invertendo os riscos, diferir para o terceiro o pagamento do tributo, ou, mesmo, transferir para o sujeito passivo todos os encargos de delimitação e de apuração do fato gerador e do crédito da obrigação tributária correspondente”⁹⁰⁹.

Assim, não há dúvida de que facultar a opção para o contribuinte aderir ou não ao regime simplificado pode importar para fins de sua validação.

Carlos Muzzi Filho— calcado na transformação do Direito Público, conforme a qual a Administração Pública não atua mais apenas por intermédio de atos unilaterais, mas, buscando formas de atuação que se baseiam no consenso entre administrado e Administração Pública— assenta que um consenso mínimo seria exigível para permitir o reconhecimento da atuação administrativa por atos bilaterais⁹¹⁰.

Após, ele trata do tema no Direito Tributário, apontando que existe uma resistência em se aceitar contratos, transações e outros acordos na Alemanha e na Espanha, o que também se aplica ao Brasil, porque a ênfase na característica *ex lege* da obrigação tributária desqualificaria ou levaria a doutrina a ignorar formas de manifestação de vontade do contribuinte⁹¹¹.

Tratando de reverter esse quadro insatisfatório que, a seu juízo, leva a se considerar a vontade do contribuinte como uma deformidade, sua investigação passa a constatar mecanismos de praticabilidade baseados no reconhecimento dessa manifestação de vontade.

Aglutina em um primeiro grupo o que chama de “regimes alternativos de apuração da base de cálculo”, por meio dos quais “a base de cálculo ordinária”, a qual “atenderia de forma mais completa a capacidade contributiva, pode ser substituída por outras bases de cálculo (ou outros “métodos de apuração da base de cálculo”), cuja apuração se mostre mais simples (ou menos completa)”⁹¹².

Lista o autor como exemplos o lucro presumido aplicável ao IRPJ, a declaração simplificada do IRPF, os regimes de estimativa do ISS e do ICMS, “além de outros previstos na inesgotável legislação tributária”⁹¹³, e aponta os regimes simplificados de

⁹⁰⁹ ROCHA, E.M. *Op. cit.*, pp. 145-155.

⁹¹⁰ MUZZI FILHO, Carlos. *Op. cit.*, p. 61.

⁹¹¹ *Idem*, p. 113

⁹¹² *Idem*, p. 144.

⁹¹³ *Idem*, pp. 144-145.

apuração de créditos e débitos escriturais no ICMS, que afastam a aplicação da não cumulatividade⁹¹⁴.

Sem poder analisar-se cada um desses sistemas, tome-se como premissas que “esses regimes alternativos provocam distorções no arquétipo legal”, como no caso da apuração do lucro presumido do IRPJ, em que da sistemática de cotejo entre receitas e despesas para chegar ao lucro, foca-se a receita⁹¹⁵.

Carlos Muzzi Filho conclui que no plano tributário

“as soluções práticas e menos onerosas encontram justificativa jurídica no princípio da praticabilidade, que orienta a busca por soluções capazes de tornar mais exequíveis as normas tributárias. E no contexto específico da execução ou aplicação das normas tributárias, o consentimento direto do contribuinte, aquele pequeno consentimento, manifestado diretamente na relação tributária, se mostra como mecanismo muito comumente utilizado para buscar soluções mais práticas e cômodas e menos onerosas”⁹¹⁶.

Tem-se, então, que o consentimento do contribuinte seria uma forma de se aplicar o princípio da praticabilidade, variando o grau diverso de importância para a manifestação de vontade do contribuinte⁹¹⁷.

Sem ainda estabelecer que seja possível, fundamentando-se na própria praticabilidade, que a manifestação de vontade do contribuinte seja irrelevante, a tese de Carlos Muzzi Filho não deixa dúvida de que o consentimento é um critério legitimador dos regimes simplificados e alternativos.

Conforme a jurisprudência e a legislação tributária, isso fica mais claro.

Durante o julgamento da ADI 1.851/AL, o Ministro Marco Aurélio, presidente, ao proferir o último voto, depois de assentar sua perplexidade em admitir a constitucionalidade de um dispositivo que vedaria o próprio fisco de buscar eventual diferença a maior da base de cálculo realmente ocorrida em relação à base de cálculo presumida, afirmou que isso se daria porque “difícilmente teremos uma hipótese em que o valor presumido ficará aquém daquele resultante do fato gerador”⁹¹⁸.

Dialogando com outros Ministros, ele faz referência ao sistema de apuração do IRPJ por lucro presumido e, realça que a adesão a ele é opcional⁹¹⁹. No mesmo

⁹¹⁴*Idem*, p. 147.

⁹¹⁵*Idem*, p. 145.

⁹¹⁶*Idem*, p. 184.

⁹¹⁷*Idem*, p. 186.

⁹¹⁸ BRASIL, STF, Pleno, ADIn 1851-AL, Rel. Min. Ilmar Galvão, j. em 08.05.2002, DJ 13.12.2002, p. 185.

⁹¹⁹*Idem*, p. 189.

julgamento, o relator chamou a atenção, em duas passagens de seu voto, para a facultatividade do regime simplificado imposto pelo Estado de Alagoas àquela época⁹²⁰.

No julgamento mais recente, referente ao RE 593.849, em que teria se alterado a jurisprudência assentada na ADI quanto à desnecessidade de devolução da diferença entre a base de cálculo presumida e a base de cálculo real, no momento de modular efeitos, o Ministro Marco Aurélio se colocou contrário, apontando uma distinção entre os casos,

“porque o precedente que deu origem ao pronunciamento na ADIn 1.851 envolveu uma lei que, a um só tempo, dava um incentivo fiscal com diminuição da alíquota de ICMS, observado o piso de doze por cento e, em contrapartida, dizia da impossibilidade de devolução, quando, verificado o fato gerador, não se tivesse a base que serviu para cálculo da antecipação do tributo no mecanismo de arrecadação, mecanismo estritamente fiscal. E tinha, a lei alagoana, mais um dado: a opção era do contribuinte. Ou seja, homenageava o ato de vontade, não é o caso concreto que nós estamos julgando”⁹²¹.

A modulação, de qualquer forma, ocorreu, fixando-se uma mudança de orientação jurisprudencial, mas se discute o consentimento do contribuinte como critério legitimador dos mecanismos de praticabilidade.

Na legislação tributária, tem-se que o artigo 10, da Lei Federal 9.250/1996, o artigo 26, da Lei Federal 9.430/1996 e artigo 16, da LC 123/2006, colocam expressamente como opções os regimes da dedução simplificada no Imposto de Renda das Pessoas Físicas, da apuração do IRPJ pelo lucro presumido e do SIMPLES NACIONAL.

Existem ainda, nas mais variadas unidades da Federação, os regimes especiais de apuração do ICMS, também ofertados ao contribuinte como opção de escolha.

O Supremo Tribunal Federal tem demarcado a constitucionalidade desses regimes, entre outros argumentos, pelo caráter facultativo:

“Situação peculiar. Regime alternativo e opcional para apuração do tributo. Concessão de benefício condicionada ao não registro de créditos. Pretensão voltada à permanência do benefício, cumulado ao direito de registro de créditos proporcionais ao valor cobrado. Impossibilidade. Tratando-se de regime alternativo e facultativo de apuração do valor devido, não é possível manter o benefício sem a contrapartida esperada pelas autoridades fiscais, sob pena de extensão indevida do incentivo”⁹²².

“Regime alternativo de tributação. Redução da base de cálculo. Benefício fiscal. Vedação de creditamento do valor pago na entrada. Possibilidade. Opção do contribuinte. Precedentes. 1. Esta Corte firmou posicionamento no sentido de

⁹²⁰ *Idem*, p.153 e 163.

⁹²¹ BRASIL, STF, RE 593.849/MG, Rel. Min. Edson Fachin, j. em 19.10.2016, inteiro teor disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12692057>, acesso em 05.01. 2018, pp. 106107

⁹²² BRASIL, STF, 2ª Turma, AgR no RE nº 465.236/RS, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. em 06.04.2010, DJe em 23.04.2010.

ser indevido o registro de créditos de ICMS quando se tratar de benefício fiscal concedido pelo Fisco e livremente aceito pelo contribuinte que, em contrapartida, consentiu com a vedação do mencionado creditamento”⁹²³.

De igual sorte, no Superior Tribunal de Justiça, já se está fixado que “efetuada a apuração do imposto de renda por meio do lucro presumido, com a entrega da Declaração Simplificada de Rendimentos e Informações, resta impossibilitada a sua retificação posterior, com a opção pelo lucro real, ante a verificação de prejuízos por parte do contribuinte, porquanto o regime tributário eleito, de livre escolha, tornou-se definitivo. Inteligência dos arts. 13, caput e § 2º, e 18, inciso III, da Lei nº 8.541/92”⁹²⁴.

Quanto ao Imposto de Renda de Pessoa Física, o mesmo tribunal firmou que a opção pela declaração na forma completa ou simplificada é exclusiva do contribuinte, sendo possível alterar a escolha até o fim do prazo para entrega da declaração⁹²⁵.

Assim, pode-se concluir que o consentimento do contribuinte é critério de legitimador da praticabilidade, mas resta saber se é um requisito necessário, o que implica discutir, uma vez mais, a capacidade contributiva como um direito fundamental do contribuinte.

5.1.3 Ainda, a capacidade contributiva como um direito fundamental e o consentimento do contribuinte na adoção dos regimes especiais, simplificados e padronizados

Pedro Augustin Adamy também enuncia limites absolutos (conteúdo essencial dos direitos fundamentais, regras de competência e proteções institucionais) e limites relativos (dignidade da pessoa humana, livre desenvolvimento da personalidade, livre desenvolvimento da atividade profissional ou econômica, segurança jurídica e capacidade contributiva), forte na concepção de que qualquer intervenção, restrição, limitação ou configuração dos direitos fundamentais está sujeita à limitação⁹²⁶.

O ato renunciativo, pois, sujeita-se a limites.

Mais uma vez, como o autor está se preocupando com os parcelamentos, ele aponta que o contribuinte que renuncia a direito fundamental e adere a parcelamento,

⁹²³ BRASIL, STF, 1ª Turma, AgR no RE nº 228.355/RS, Rel. Min. Dias Toffoli, j. em 18.10.2011, DJe em 10.11.2011.

⁹²⁴ BRASIL, STJ, 1ª Turma, REsp nº 751.389/RS, Primeira Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, j. em 18.08.2005, DJ em 07.05.2005.

⁹²⁵ BRASIL, STJ, REsp 860.596/CE, Rel. Min. Eliana Calmon, DJe 21.10.2008,

⁹²⁶ ADAMY, P.A. *Op. cit.*, 2011, pp.125-174

mesmo possuindo capacidade contributiva igual a contribuintes na mesma situação, passa a receber tratamento privilegiado e os benefícios daí advindos⁹²⁷.

Chancela, então, que as leis de parcelamento possam diminuir o valor do tributo devido, o que pela dimensão da capacidade contributiva como direito fundamental dos contribuintes que aderem a esses parcelamentos não geraria maiores preocupações de legitimidade.

Pode-se cogitar, porém, que mesmo à luz da capacidade contributiva como bem coletivo, os parcelamentos se legitimam. A justificativa está em que, como os parcelamentos podem ser vistos como meios alternativos de solução de conflitos tributários e, assim, uma decorrência expressa da praticabilidade tributária, como afirma Regina Helena Costa⁹²⁸, a graduação da capacidade contributiva a menor dos contribuintes que aderem ao parcelamento atende à dimensão da igualdade na lei que a praticabilidade traz.

Em resumo, é melhor que os que nada pagariam, pelo descumprimento das obrigações tributárias e a dificuldade de se cobrar os tributos devidos, fato realçado, no Brasil, pelos baixos índices de recuperação dos créditos tributários, pagassem algo como o fazem pela adesão aos regimes de parcelamento, do que continuassem na situação de inadimplência.

Não são essas as preocupações maiores de Pedro Augustin Adamy, mas se enfrenta o tema para contextualizar as implicações dos mecanismos de praticabilidade tanto para os contribuintes que são contemplados com uma graduação de sua capacidade contributiva diversa de sua dimensão real, quanto para os que seguem sendo dimensionados pela capacidade contributiva real.

De certa forma, tangencialmente, o autor não desconsidera esse fato, pois ele estabelece que a capacidade contributiva não pode ser violada pela restrição de um contribuinte integrante do SIMPLES a parcelar seus débitos pelas leis gerais e extraordinárias, aplicáveis a todos os demais contribuintes⁹²⁹, como já decidido pelo Tribunal Regional Federal da 5ª Região⁹³⁰.

Marque-se, porém, que o problema central, ao se tratar da tensão entre praticabilidade e capacidade contributiva nos regimes simplificados e padronizados, é que

⁹²⁷ *Idem*, p. 167.

⁹²⁸ COSTA, R.H. *Op. cit.*, p. 198

⁹²⁹ ADAMY, P.A. *Op. cit.*, 2011, p. 168.

⁹³⁰ BRASIL, TRF 5, 4ª Turma, AC 2000.82.00.007899-0, rel. Des. Lázaro Guimarães, p. em 24.10.2007.

essa indicaria uma igualdade particularizada, enquanto aquela apontaria para uma igualdade na lei.

Como existe o perigo de o mecanismo de simplificação e padronização gerar, em alguns casos, uma tributação graduada além da capacidade contributiva para quem adere, o consentimento ao regime se imporia.

Assim, a partir de uma lição doutrinária genérica, segundo a qual a praticabilidade tributária deve respeitar os direitos dos contribuintes, Regina Helena Costa a densifica pela fixação objetiva de uma série de limites para o uso da praticabilidade, entre os quais o caráter opcional e benéfico aos contribuintes de regimes normativos de simplificação e padronização⁹³¹.

A aproximação entre os regimes dos parcelamentos e os regimes simplificados e especiais de tributação se revela pelo efeito buscado pelo contribuinte.

Ao aderir a um regime de parcelamento, o contribuinte o faz tendo expectativa de que sua capacidade contributiva será desconsiderada e gerará um pagamento do tributo devido muitas vezes menor do que os contribuintes que pagaram o tributo regularmente.

A adesão a um regime especial simplificado e padronizado se dá na expectativa de que as presunções presentes na regra-matriz de incidência vão gerar a ele uma situação de comodidade no cumprimento de obrigações acessórias e um pagamento de tributo a menor.

Entretanto, existe um risco maior de essa expectativa ser frustrada nos regimes especiais simplificados e padronizados, pois não raro há um distanciamento entre o que esperaria o contribuinte e o que ocorre de fato.

Isso porque lidar com presunções traz o risco de um resultado, em que a capacidade contributiva presumida seja valorada a maior do que a real, já que está perante um raciocínio probabilístico do legislador, o qual, por via indutiva, produz regra que nada mais é que a enunciação da probabilidade em forma de norma, como afirmado por Florence Haret:

“É dentro do processo enunciativo da presunção hipotética que verificaremos o raciocínio presuntivo do legislador. Compondo o procedimento legislativo competente, encontraremos as convicções daquele ao relacionar determinados fatos entre si e disso extrair, por via indutiva, regra que nada mais é que a própria noção de probabilidade enunciada na forma de norma, na base de todas e quaisquer presunções. Assim procedendo, o legislador estabelece um vínculo

⁹³¹ COSTA, R.H. *Op. cit.*, p. 219.

entre fatos presuntivos e probabilidade, organizando o gênero ou hipótese presumida”.⁹³²

O raciocínio probabilístico, assim, representa uma aproximação mais precária à realidade do que outros processos de demarcação do conhecimento. No caso do estabelecimento de regimes de parcelamento, não há esse raciocínio probabilístico na formação de uma regulação jurídica que altera substancialmente aspectos da regra-matriz de incidência.

Portanto, a opção ou não do regime especial de tributação é um requisito importante para as situações em que esse raciocínio probabilístico informou a produção da norma.

Nesse sentido, é correto afirmar que, se por hipótese, os regimes do IRPJ ou do SIMPLES não admitissem a irretratabilidade da opção, o que se traduziria na perda da facultatividade da renúncia a uma tributação graduada pela capacidade contributiva, haveria inconstitucionalidade⁹³³.

Entretanto, mesmo perante um raciocínio probabilístico, pode haver a desnecessidade do consentimento. O caso da substituição tributária progressiva demonstra isso.

No que tange especificamente à substituição tributária progressiva, como pela decisão mais recente existe a necessidade de devolução do tributo pago a maior, pela comparação entre a base de cálculo presumida e efetivamente ocorrida, seria possível admitir que a opção ou não do regime se tornou desimportante.

Entretanto, esse entendimento não poderia ser alargado para outros mecanismos de praticabilidade, porque a decisão do STF se encaminhou pela existência, sim, de forma de os fiscos devolverem a diferença.

Todavia, não se analisou a questão do regime ser ou não opcional, o que permite a fixação de um critério final. A considerar que a substituição tributária progressiva envolve um raciocínio probabilístico na fixação da norma, mas a praticabilidade para esse instituto se fundamenta no controle antiabuso, a tomada em consideração do consentimento do contribuinte é mera faculdade do legislador em sua prognose.

⁹³² HARET, F. *Op. cit.*, p. 432.

⁹³³ TEDESCO, Paulo Camargo. *A inconstitucionalidade da irretratabilidade imposta à opção pelos regimes de tributação do Imposto de renda, Simples e Lucro Presumido*. In: “Revista Tributária de Finanças Públicas”, São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 58, set./out. 2004, p. 131.

Para os casos em que a praticabilidade se fundamenta em uma simplificação, como nos da escolha do lucro presumido como regime de apuração do IRPJ, o SIMPLES Nacional e a dedução simplificada de IRPF, o consentimento do contribuinte se mostra necessário.

Em resumo, fixam-se dois critérios:

- a) O consentimento do contribuinte a qualquer regime especial de tributação padronizante e generalizante compatibiliza a praticabilidade como bem coletivo voltado à simplificação e o direito fundamental do contribuinte à capacidade contributiva;
- b) Em regimes especiais em que a praticabilidade surge para controlar o abuso do contribuinte, não há a exigência de que o consentimento do contribuinte seja levado em conta.

5.2 **Segundo critério: a específica necessidade administrativa como causa de adoção do mecanismo de praticabilidade**

Por mais que a praticabilidade se legitime como um princípio na forma de um bem coletivo para a sociedade e não se possa concebê-lamais como uma ilegalidade necessária, ainda persiste a adoção do estado de necessidade como uma causa genérica para a adoção dos regimes especiais simplificados, padronizantes e generalizantes.

Trata-se da repetição do que se consolidou no magistério de Josef Isensee e Hans-Wolfgang Arndt, para os quais o estado de necessidade administrativo era causa fundamentadora do uso da praticabilidade, ante a impossibilidade fática de a Administração Tributária lidar com o *direito de massa*, que é o Direito Tributário.

Discute-se se ainda hoje o tema, sobretudo pela possibilidade de a amplitude semântica da expressão comportar tudo e permitir a instauração de um regime excepcional à legalidade tributária. Existe uma dificuldade grande em determinar o universo de situações abarcada pelo estado de necessidade, ante essa amplitude semântica.

Não raro, como se constata em algumas decisões judiciais, independentemente do acerto ou não do resultado, há um déficit de fundamentação com a invocação desse estado de necessidade administrativo ou, o que é pior, a tentativa de se basear apenas na comodidade da fiscalização para adotar o instrumento de praticabilidade.

Em relação a essa questão, importa perquirir fatores disponíveis à apreciação do jurista em momento pré-legislativo, anterior à efetiva produção normativa, o que, segundo Arthur Maria Ferreira Neto, é plenamente possível e exige “raciocínios deliberativos que podem ser analisados, mensurados e avaliados – na sua eficiência e utilidade – por parte do operador do direito”⁹³⁴.

A rigor, são considerações que podem se fazer em relação aos momentos anterior e posterior da edição da norma que instrumentaliza a praticabilidade, o que permite a aproximação de uma ideia de Roberto Ferraz, a de pressuposto da incidência tributária, que será tomada em sentido algo diverso da matriz teórica do autor⁹³⁵.

Busca-se um critério preciso para verificar a causa legitimadora do uso da praticabilidade para certas relações jurídicos-tributárias, substituindo-se o termo “estado de necessidade administrativo” por “específica necessidade administrativa”, desdobra pela onerosidade e a incapacidade fática, seus componentes.

5.2.1 A onerosidade e a incapacidade fática qualificadas para a Administração Tributária identificar fatos geradores e bases de cálculos, fiscalizar os contribuintes e cobrar os créditos constituídos pelos métodos tradicionais: um exame específico da necessidade administrativa e não genérico, como o do “estado de necessidade”

Mesmo entre autores que mais recentemente trataram da praticabilidade, tal qual Misabel Derzi, que segue diretamente Josef Isensee, a invocação da tese do estado de necessidade administrativo como causa genérica da praticabilidade persiste⁹³⁶.

Onofre Alves Batista Jr. e Amanda Duque dos Santos, por exemplo, identificam o crescimento da gama de contribuintes e da massificação das relações jurídico-tributárias em desproporção ao do aparato administrativo⁹³⁷.

⁹³⁴ FERREIRA NETO, Arthur Maria. *Op. cit.*, 2016a, p. 451.

⁹³⁵ FERRAZ, R. C. B.. *Da hipótese ao pressuposto de incidência- em busca do tributo justo*. IN: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito Tributário. Homenagem a Alcides Jorge Costa*. Vol. I, São Paulo: Quartier Latin,, 2003, pp. 191-235.

⁹³⁶ DERZI, M. *Op. cit.*, 2007, pp. 338-339.

⁹³⁷ BATISTA JR., O.A.; SANTOS, A.D. *Op. cit.*, 2013, p.8.

Helenilson Cunha Pontes entende que, ao contrário do que ocorria antes, o estado de necessidade administrativo, atualmente, é algo inerente ao sistema tributário⁹³⁸.

Associa-se, assim, o estado de necessidade administrativo a uma dificuldade da Administração Tributária para fiscalizar todos os contribuintes. Invocar essa expressão, porém, implica cuidados, o primeiro deles compreender a concepção atual dessa categoria no Direito Público, para, em seguida, verificar sua compatibilidade ao se tratar das relações jurídico-tributárias, e a sua possível imprestabilidade para elas.

Entre os administrativistas, tem-se como função essencial da noção do estado de necessidade a de “construir um instrumento ideal de adaptação das regras jurídicas, constantemente a uma realidade *móbil*, em permanente transformação”⁹³⁹, teoria que se coaduna tanto com a tese da complexidade das relações jurídico-tributárias, quanto com a da indeterminação parcial da linguagem jurídica, sendo compatível, ainda, com a solução que a praticabilidade tenta dar para esse estado de coisas.

Entretanto, como Juliana Gomes Miranda pontua que, atualmente, o estado de necessidade enseja a adoção de uma legalidade excepcional para algumas relações entre Administração e administrado⁹⁴⁰, há que se refletir sobre essa linha teórica seguida por publicistas como Jean Rivero, Marcello Caetano, André Gonçalves Pereira, José Joaquim Gomes Canotilho, Sérvulo Correia e Marcelo Rebelo de Souza, além de Paulo Otero, embora discutível a inclusão desse último entre os adeptos, como a autora mesmo adverte⁹⁴¹.

Pode ser que mantê-la, ainda que sob novas vestes, implique permanecer sob o paradigma inicial no trato da praticabilidade tributária.

Perquirindo as teorias de cada um desses autores, não se encontra uma produção que trace o conceito de estado de necessidade “sobre indicadores rígidos e autônomos, levando a uma compreensão jurídico-dogmática no Direito Administrativo”⁹⁴².

À falta de uma determinação clara, prévia e exaustiva em dispositivos normativos, pode-se cogitar ser o estado de necessidade mais um dos muitos instrumentos inventados

⁹³⁸ PONTES, Helenilson Cunha. *O princípio da praticidade no Direito Tributário (substituição tributária, plantas de valores, retenções de fonte, presunções e ficções, etc.): sua necessidade e seus limites*. In: “Revista Internacional de Direito Tributário – ABRADT”. Belo Horizonte: Del Rey, v.1, n.2, jul./dez. 2004, p. 57.

⁹³⁹ MIRANDA, Juliana Gomes. *Teoria da Excepcionalidade Administrativa: a juridicização do estado de necessidade*. Belo Horizonte: Ed. Fórum, 2010, p. 109.

⁹⁴⁰ *Idem*, p. 110.

⁹⁴¹ *Idem*, pp. 110-116.

⁹⁴² *Idem*, p. 110.

pela doutrina administrativista, sem lastro direto ou indireto nas fontes sociais, como foi o caso da supremacia do interesse público sobre o privado.

Isso reforça que uma análise mais criteriosa deve ser feita, ante o perigo da vagueza que acomete a expressão estado de necessidade servir de pretexto para rompimento da legalidade em mãos de administradores, legisladores e mesmo juízes, utilizando-a para qualquer situação e sem qualquer parâmetro de controle.

Porém, a partir da análise dos autores listados, podem-se encontrar notas comuns para a configuração do estado de necessidade, além de ferramentas próprias de controle sobre os meios escolhidos na tomada de decisão.

Como primeira nota comum na configuração do estado de necessidade administrativa, tem-se o ser originado de um perigo iminente e atual, para cuja promoção não haja concorrido a vontade do agente público, e que afasta a atuação ordinária da Administração. Por isso, afirma-se que o estado de necessidade é “o motivo que permite a realização do interesse público essencial sob a preterição da legalidade ordinária”⁹⁴³.

Como segunda nota comum para a configuração do estado de necessidade administrativo, tem-se a constatação de situações ou circunstâncias excepcionais que ameacem o interesse público protegido em normas jurídicas, ou seja, o interesse resguardado pela legalidade ordinária.

À busca de um conceito, estabelecidas essas notas, chega-se a que

“o estado de necessidade administrativo seria uma espécie de cláusula habilitadora, com efeitos derogatórios, suspensivos ou até mesmo criativos, de uma atuação da Administração Pública interventiva e ordenadora na sociedade, não prevista em lei ou contrária a essa, integrando o conceito de legalidade alternativa, sem prescindir da constatação de circunstâncias excepcionais que clamam por uma ação urgente e necessária, posto o resguardo do interesse maior sopesado e ponderado”⁹⁴⁴.

Essa configuração clássica do estado de necessidade é próxima daquela outrora adotada na Alemanha para praticabilidade: assume-se justificada a impossibilidade fática genérica para a Administração Tributária, seguindo as normas jurídico-tributárias ordinárias, conseguir-se investigar sua aplicação por todos contribuintes.

Frise-se, porém, que o conceito traz que é imprescindível constatar “circunstâncias excepcionais que clamam por uma ação urgente e necessária”, o que já afastaria a assunção de que eventual constatação de uma genérica impossibilidade da atuação

⁹⁴³*Idem*, p. 111.

⁹⁴⁴*Idem*, p. 116.

administrativa justificaria a atuação da Administração Pública interventiva e ordenadora da sociedade.

Se isso direciona a doutrina para superar o estado de necessidade administrativa como uma circunstância geral, o conceito merece reparos.

Um deles foi percebido por Juliana Gomes Miranda, que repele a existência de uma legalidade alternativa ou de uma legalidade de exceção, pois isso redundaria no paradoxo de se aceitar dois sistemas jurídicos concomitantemente, o que seria contrário às lições de autores, como Claus-Wilhelm Canaris, sobre a ideia de sistemas na Ciência do Direito⁹⁴⁵.

Mais acertado seria conceber um sistema de legalidade dinâmico em suas normas, aberto diante de sua estrutura dialógica, capaz de captar mudanças na realidade circundante, inclusive sobre as concepções móveis de verdade e de justiça. A juridicidade permitiria uma visão mais ampla da legalidade, e o conceito de estado de necessidade seria variável como seus componentes o são⁹⁴⁶.

Além desses ajustes na teoria sobre o estado de necessidade administrativa, a autora afirma que, para conter o abuso ou o uso descontrolado desse instituto, há que se demarcar sua natureza jurídica e seu conteúdo normativo e, como o termo “não é definido pelas Constituições, nem pelas leis esparsas nas ordenações jurídicas”, como, por exemplo, no Brasil e em Portugal, deve-se recorrer à teoria da excepcionalidade administrativa com sólidos suportes no sistema jurídico com um todo⁹⁴⁷.

A distinção, então, não é meramente nominal, pois a ausência de menção a uma legalidade excepcional, enquadrando a atuação da Administração nos lindes do direito válido, diante de um estado de necessidade, permite um maior controle intersubjetivo para essa atuação estatal especial.

A nosso juízo, importa, à luz desta teoria, a ênfase passar para a análise do quadro fático, revelado pela existência de uma situação diversa à da normalidade esperada para as relações entre Administração e administrados.

Em um esforço analítico louvável, a autora coloca duas propriedades relevantes para configuração do estado de necessidade administrativa. A primeira tem a ver com o caráter teleológico da noção, sendo a segunda o elemento fático, ou seja, a concorrência de fatores temporais e qualitativos.

⁹⁴⁵*Idem*, p. 117.

⁹⁴⁶*Idem*, p. 118.

⁹⁴⁷*Idem*, p. 120.

Compreender sua teoria é importante para verificar, se nessa acepção, poder-se-ia cogitar do estado de necessidade administrativa como causa genérica para a adoção do mecanismo de praticabilidade.

Segundo Juliana Gomes Miranda os fins não justificam os meios, e a necessidade se mostra um conceito claramente teleológico. Daí que afirme que “os meios jurídicos e sua necessidade dependerão da gravidade da excepcionalidade constatada. Serão mais drásticos e intensos quanto maior for a importância ou a relevância de proteger o fim essencial concreto e quanto maior for o perigo que corre”⁹⁴⁸.

A partir do caráter teleológico da noção de estado de necessidade, a legalidade ordinária cede à legalidade excepcional, sob uma relação entre meios e fins, sendo operacionalizado o controle da medida pela proporcionalidade.

Não há que se cogitar ilegalidade, pois o conceito ampliado de juridicidade abarcaria uma normativa própria para lidar com o estado de necessidade, e a proporcionalidade serve para analisar se o ato estatal de acionamento da legalidade excepcional se justifica pela adequação, necessidade e proporcionalidade.

Voltando à teoria de Juliana Gomes Miranda, ela investiga quais seriam os interesses gerais ou públicos tutelados no estado de necessidade administrativo. A continuidade da vida do Estado, a manutenção da Ordem Pública e o princípio da continuidade dos serviços públicos seriam esses interesses públicos enaltecidos, em comum, pela doutrina e pela jurisprudência⁹⁴⁹.

As três espécies de interesses gerais ou públicos autorizativos da excepcionalidade para o Direito Administrativo vinculam-se a situações configuradoras do estado de defesa e de sítio, sobretudo, hipóteses que não se aplicam para as relações jurídico-tributárias.

Assim, a legalidade ordinária cede à legalidade excepcional, mas limitada pela proporcionalidade. Não há que se cogitar de ilegalidade, pois o conceito ampliado de juridicidade abarcaria uma normativa própria para lidar com o estado de necessidade.

Seria possível transpor essa ideia para a praticabilidade, pois, se ela é um bem coletivo que altera a forma de graduação de tributos para o contribuinte, tem-se uma legalidade excepcional, que fugiria de um padrão esperado para a estipulação normas de incidência tributária.

A possibilidade de transposição do instituto para o Direito Tributário cessa aí.

⁹⁴⁸*Idem*, pp. 122-123.

⁹⁴⁹*Idem*, p. 124.

Já quanto ao interesse público que autorizaria a excepcionalidade para a Administração Tributária, como não pode ser o mero interesse arrecadatório, pois além de a doutrina administrativa o reduzir a um interesse meramente secundário, não teria a importância dada aos três interesses públicos listados, a concepção da função fiscal como distribuição da carga tributária à luz da justiça distributiva, mesmo acoplada à simplificação e ao combate ao abuso, por maior esforço teórico, não chega à gravidade das situações esboçadas pela doutrina administrativista.

No que concerne ao chamado elemento fático, a autora concebe que deve haver a concorrência simultânea de uma situação de perigo como pressuposto (fator qualitativo) e uma urgência (fator qualitativo)⁹⁵⁰.

Só há estado de necessidade administrativa, se houver “circunstâncias fáticas que supõem perigo, mais ou menos grave ou iminente, para satisfação dos fins encomendados à Administração. Não são quaisquer eventos ou acontecimentos anormais ou graves que constituirão justificativa”⁹⁵¹, pois perigo traz uma situação ainda mais excepcional daquela de anormalidade ou gravidade. Assim,

“Sugerem-se os seguintes elementos essenciais à conceituação de *perigo*: a existência de uma situação fática, produzida tanto por comportamentos humanos como por eventos naturais. Essa situação deve ameaçar danificar um bem jurídico, um interesse essencial e nela deve existir um espectro de gradação de probabilidade ou de prognose – no qual se determina o maior ou menor grau de possibilidade da materialização do dano proveniente da situação de perigo. Em caso da inércia ou da atividade ineficiente da Administração, complete-se totalmente o nexo casual entre o fato e o dano”⁹⁵²

Como fator temporal, e não de natureza qualitativa, exsurge a urgência, como uma situação que demanda uma atuação necessária, com celeridade⁹⁵³.

Urgência é um conceito com alta dose de indeterminação, o que leva a dificuldades maiores de sua definição, sendo natural que sua delimitação varie e se aperfeiçoe ao longo do tempo, com intérpretes e aplicadores construindo seus sentidos, influenciados pelos fenômenos da mutação e de diversidade espacial. Não se discute que podem se encontrar casos claros de caracterização da urgência, mas não se dará isso para muitos casos.

⁹⁵⁰ MIRANDA, J.G. *Op. cit.*, pp. 126-132.

⁹⁵¹ *Idem*, p. 126.

⁹⁵² *Idem*, p. 127.

⁹⁵³ *Idem*, p. 128.

De qualquer sorte, na linha de Vicente Alvarez Garcia, toma-se a urgência como uma necessidade qualificada pelo fator tempo⁹⁵⁴.

Mesmo a transposição da nova concepção de estado de necessidade administrativa para o Direito Tributário não ter passado pelo primeiro teste acerca da existências de interesses públicos gerais ou públicos de especial importância tutelados, outros argumentos contrários à adoção podem ser expostos.

Na delimitação do instituto, além de pelo Direito Administrativo não se encontrar algo que remeta a uma desproporção entre os recursos de que dispõe a Administração para realizar um encargo criado por uma lei, como é sempre marcado a se falar do estado de necessidade no Direito Tributário, é difícil configurar uma situação de perigo como pressuposto e a urgência como demanda premente a autorizar o uso da praticabilidade.

Ainda que a tributação por métodos esquemáticos, generalizantes e padronizados seja uma necessidade que se impõe para a igualdade perante a lei se concretizar em maior grau, equiparar o risco de uma arrecadação menor pela tributação individualizada a circunstâncias excepcionais que estado de defesa e de sítio podem gerar é equivocado.

Variações na arrecadação podem ser compensadas pela majoração ou criação de outros tributos, bem como pela redução de gastos, de modo que a urgência em se obter mais arrecadação não pode ter *status* equiparado aos interesses públicos e gerais protegidos no Direito Administrativo.

Não bastasse isso, a urgência, como uma necessidade qualificada pelo tempo, seria mais dificilmente estendida para as relações jurídico-tributárias. As atividades de fiscalização, constituição dos créditos tributários e eventual cobrança, no modelo existente no Brasil e na maioria dos países, pressupõe uma demora maior entre a prática do fato gerador e o efetivo pagamento do valor devido.

Por mais que possa se configurar uma necessidade, não se trata de urgência qualificada pelo tempo.

Logo, em vez de se usar da categoria do estado de necessidade administrativa para qualificar as situações de as atividades de execução e aplicação do Direito Tributário pelo fisco serem demasiadamente custosas e faticamente inexecutáveis para todos os contribuintes ou uma classe considerável deles, utiliza-se como causa para a praticabilidade a existência de uma “necessidade administrativa específica” que impeça

⁹⁵⁴ALVAREZ GARCIA, Vicente. *El concepto de necesidad em derecho público*. Madrid: Civitas, 1996, p. 256,

a Administração de se valer dos métodos tradicionais para execução e aplicação do Direito Tributário.

Erige-se como critérios que caracterizam essa necessidade específica a onerosidade e a incapacidade qualificadas para a Administração Tributária identificar fatos geradores e bases de cálculos, fiscalizar os contribuintes e cobrar os créditos constituídos pelos métodos tradicionais.

De início, não se verifica a necessidade de que os dois critérios estejam concomitantemente presentes para a configuração da necessidade específica autorizadora da praticabilidade.

O critério da onerosidade é verificado a partir de dois prismas.

O primeiro pode ser estabelecido por uma análise custo-benefício entre o que se gastaria para fiscalizar, constituir créditos tributários e cobrá-los sobre a efetiva arrecadação.

Trata-se de prisma já utilizado para justificar os meios alternativos de solução de conflitos tributários. Como exemplo, existem atos normativos que limitam o valor a partir do qual se inscrevem e se cobram créditos tributários, apreciados em larga medida pelo Superior Tribunal de Justiça, como anteriormente apontado.

Curiosamente, a capacidade contributiva individualizada é preterida, em algum grau, para se contemplar uma tributação mais eficiente sobre classes de contribuintes com maior capacidade contributiva e, por isso, detentores de maiores débitos com a Fazenda.

Faz-se óbvio que a própria tecnologia e o avanço institucional possam, sempre, reduzir a onerosidade e aumentar a atuação do fisco sobre o universo de contribuintes.

Tome-se como base a substituição que a Fazenda Nacional fez de um modelo de cobrança calcado na execução fiscal para o protesto de CDA. Infelizmente, por motivos cuja discussão foge ao escopo da tese, o modelo do executivo fiscal judicial não apresenta bons índices de recuperação dos créditos tributários.

De 2012 a 2015, os índices de recuperação dos créditos tributários inscritos em dívida ativa e cobrados judicialmente, foram respectivamente de 1,675%, 1,548%, 0,824% e 0,928%, para a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional⁹⁵⁵,

Após vários estudos apontarem que a execução fiscal possui um custo básico maior do que R\$ 20.000,00 e que a taxa de recuperação dos créditos tributários é baixa,

⁹⁵⁵ BRASIL, PGFN. *PGFN em números*, disponível em <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/pgfn%20em%20numeros%202015%20ultima%20versao.pdf>, acesso em 07.10.2016.

criou-se uma normativa autorizando que não mais se ajuízem execuções até este valor e se peça a suspensão das já em curso, para que sejam fulminadas pela prescrição.

A par das discussões judiciais que ocorreram sobre o expediente do protesto da CDA, o qual desjudicializa consideravelmente a cobrança dos créditos tributários, o índice de recuperação dos créditos tributários da União, levados a protesto, atinge quase 20%, segundo dados da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional⁹⁵⁶.

O protesto da CDA é utilizado desde 2013 pela PGFN, inicialmente para CDAs da União com valor consolidado não superior a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais), passando-se para um valor não superior a R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais) em 2014 (Portaria PGFN n. 492) e, atualmente, chegando a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais), em virtude dos novos limites estabelecidos pela Portaria PGFN n. 693 de 2015.

O outro critério é o da incapacidade fática da Administração Tributária de fiscalizar, lançar e cobrar. Logicamente, se isso for entendido como uma incapacidade fática genérica, ante o número crescente de contribuintes, seja pelo aumento populacional, seja pela abertura contínua de novas empresas, sempre poderia se adotar O mecanismo de praticabilidade.

Entretanto, trata-se de uma incapacidade fática qualificada, ou seja, uma dificuldade na fiscalização, lançamento e cobrança além do normal. Os exemplos da dedução com gastos em saúde e educação no IRPF e a substituição tributária progressiva são bons exemplos.

Para a dedução com gastos em saúde e educação no IRPF, a ausência de requisitos qualitativos e quantitativos levaria à necessidade de a Administração Tributária ter que lidar com milhões de relações jurídico-tributárias, o que, ainda que se invista em tecnologia e em recursos humanos, por ser este um tributo de abrangência muito grande quanto ao universo de contribuintes e relações, deve ser utilizada à praticabilidade.

Quanto à substituição tributária progressiva, pela jurisprudência firmada, parece que a discussão sobre impossibilidade fática estaria mais relacionada à devolução da base de cálculo a menor efetivamente ocorrida do que na adoção do instituto em si.

Entretanto, existe uma justificativa que aponta para uma impossibilidade fática qualificada no identificar o fato gerador e no dimensionar a base de cálculo, que é a vocação nacional deste tributo, o que leva à necessidade, em cadeias produtivas mais

⁹⁵⁶ BRASIL, PGFN. *Protesto da CDA possui taxa de recuperação de 19%*, disponível em www.pgfn.gov.br, acesso em 07.10.2016.

longas, de cooperação entre os fiscos estaduais, algo que tem intensificado ao longo dos anos, é verdade, mas que ainda pode configurar dificuldades para a fiscalização.

Senão a dificuldade da cooperação, a distorção no mercado, que afeta a igualdade em consequência, dá-se pela diferença entre atuação de um fisco estadual em relação a outro, de modo que um fisco estadual menos diligente poderia levar a abusos dos contribuintes, gerando diferença de preço, pela economia de tributo, entre contribuintes em estados diversos.

A comparação entre as primeiras decisões sobre a constitucionalidade da substituição tributária progressiva e a decisão mais recente demonstram uma aplicação interessante de como aquilatar a especial onerosidade e incapacidade fática da Administração.

5.2.2 O avanço dos mecanismos de tecnologia à disposição do Fisco como possível fundamento para o controle dos critérios de onerosidade e impossibilidade fática

Entre muitas questões interessantes que acompanharam a discussão no RE 593.849, pode-se cogitar que foi utilizado o critério de controle dos mecanismos de praticabilidade relacionado à específica necessidade administrativa de se tributar de uma forma menos individualizada, ante a existência de uma onerosidade e incapacidade fática qualificadas.

Na ementa da decisão da ADI 1.851, constou como justificativa para a substituição tributária progressiva a comodidade da Administração Tributária e se assentou que determinar a devolução da eventual diferença entre base de cálculo presumida e a realmente ocorrida implicaria despojar “o instituto das vantagens que determinam a sua concepção e adoção, como a redução, a um só tempo, da máquina-fiscal e da evasão fiscal, a condições mínimas”.

Paulo Victor Vieira da Rocha aponta que a ADI 1.851 representou o ápice da concepção de simplicidade como um bem “a serviço do Estado”, sugerindo baixo rigor analítico no uso da praticabilidade⁹⁵⁷. De certa forma, essa concepção é depositária da antiga ideia do estado de necessidade administrativa.

⁹⁵⁷ ROCHA, P.V.V. *Op. cit.*, 2017, p. 276.

Ao contrário, em julgado anterior sobre o tema, o RE 213.369, afirmou que circunstâncias específicas relacionadas ao setor e à atividade econômica que pleiteava a invalidade do regime foram observadas, tais como:

- “a) a boa dose de certeza de que o fato presumido aconteceria;
- b) a drástica redução do universo de contribuintes sujeitos à fiscalização, em função de se tratar do comércio de um bem cujo começo da cadeia é muitíssimo mais concentrado que o seu final;
- c) a homogeneidade dos preços praticado em relação àqueles bens, normalmente sugeridos pelos próprios fabricantes (então postos na posição de substituídos pelo legislador”⁹⁵⁸.

Não se pode concordar, totalmente, com as afirmações do autor, por dois motivos.

O primeiro se relaciona à diferença entre os objetos de um ação direta de inconstitucionalidade e de um recurso extraordinário, de modo que no segundo a análise dos fatos pré-questionados ao longo de todo o processo permite que o Supremo Tribunal Federal possa investigar as circunstâncias justificadoras da substituição tributária progressiva efetivamente implementada em certo Estado, ou seja, investiga-se um regime específico.

O segundo tem a ver com a constatação que no julgamento da ADI as reflexões quanto às circunstâncias da implementação da substituição tributária progressiva também foram feitas, embora em um nível mais abstrato.

Colhe-se do voto que a substituição tributária progressiva “tem por contribuintes substituídos, por sua vez, uma infinidade de revendedores do produto, circunstância que dificultaria e oneraria, de maneira acentuada, a fiscalização. Sua prática impede a sonegação sem prejudicar a garantia do crédito tributário, visto que o tributo pelas operações subsequentes, até a transferência da mercadoria ao consumidor final, é recolhido sobre o valor agregado”⁹⁵⁹.

De qualquer sorte, nesses julgados, pode-se fixar que a onerosidade e a incapacidade fáticas qualificadas estavam presentes, pois é assumido que, em uma relação custo-benefício, é menos custoso cobrar o tributo daqueles que integram o início da cadeia produtiva, os substitutos, e, ao final, determinam, na maioria das vezes, o preço de venda do produtos dos contribuintes substituídos, do que de uma infinidade de contribuintes, os substituídos.

⁹⁵⁸ *Idem*, p. 277.

⁹⁵⁹ BRASIL, BRASIL, STF, Pleno, ADIn 1851-AL, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJ em 22,11,2002, p. 164.

No julgamento do RE 593.849, ao proferir seu e respondendo a apartes, o Ministro Luís Roberto Barroso, realçou a questão de se há incapacidade fática ou não na apuração da diferença entre base de cálculo presumida e base de cálculo real:

“E já adianto a minha posição, Ministro Marco Aurélio, que acompanha a dissidência de Vossa Excelência e o voto do Ministro Luiz Edson Fachin, que, havendo possibilidade de se apurar qual foi a operação real, não há legitimidade em se tributar por valor presumido. E penso - vi essa decisão a que se referiu o Ministro Marco Aurélio - que a lógica subjacente àquela decisão é de que o estágio em que a fiscalização se encontrava dificultava, sobremaneira, a fiscalização do valor da dimensão econômica da efetiva operação. Portanto, foi uma medida pragmática para se evitar tanto a sonegação quanto um ônus excessivo nessa fiscalização. Agora, os recursos de fiscalização, técnica de fiscalização evolui muito nos últimos doze, quinze anos de lá para cá. Portanto, já não é mais tão árduo assim verificar a operação real. Tanto não é que diversos estados da federação já passaram a prever a restituição do imposto pago a maior na hipótese da operação subsequente ter dimensão econômica inferior. Os dois casos que estão na pauta, que a Presidente vai apregoar logo adiante, envolvem leis do Estado de São Paulo e do Estado de Pernambuco que exatamente fazem isso. Portanto, se a lei estadual prevê essa possibilidade, é porque não é impossível ou impraticável essa determinação”.⁹⁶⁰

Nesse sentido, a virada jurisprudencial da decisão na ADIn 1851 para o novo entendimento no RE 593.849 teve mais a ver com uma mutação social do que com a assunção de que fora cometido um erro na interpretação restritiva dada naquela ADIn.

Em 2002, a impossibilidade material de devolução do valor imposto, quando o fato gerador ocorresse a menor decorrida do estágio da capacidade de fiscalização à época, era fruto das limitações existentes para a fiscalização.

Segundo o Ministro Luís Roberto Barroso,

“naquele momento, em 2002, houve um juízo de ponderação que, a luz das condições fáticas, concluiu ser constitucional a técnica, a despeito da impossibilidade de devolução nas hipóteses em que o fato gerador ocorresse a menor. Entendeu-se que tal exigência poderia colocar em risco a própria dinâmica da substituição progressiva, que se mostrava fundamental para efetiva fiscalização de ciclos econômicos longos e, por vezes, com a etapa final pulverizada. Hipóteses que, sem essa técnica, simplesmente não teriam como serem atingidas de forma efetiva pela tributação”.⁹⁶¹

Assim, esse julgado, além de ter determinado a necessidade de devolução da eventual diferença de tributo arcada pelo contribuinte, em decorrência do uso do mecanismo de praticabilidade, anuncia o critério da impossibilidade fática e determina que ele não é algo abstrato e estanque, precisando ser provado argumentativamente.

⁹⁶⁰ BRASIL, RE 593.849, Pleno, Rel.p/ o ac. Min. Edson Fachin, j. em 19.10.2016, p. 40.

⁹⁶¹ *Idem*, pp. 121-122.

Cite-se, ainda, a par de outras manifestações de Ministros no julgamento, que a onerosidade em se fiscalizar todas as relações jurídico-tributárias relacionadas ao mecanismo de substituição tributária progressiva realmente é grande, pois somente no setor de automóveis novos realizam-se anualmente a venda de dois milhões de unidades anualmente⁹⁶².

Ao contrário das discussões envoltas ao estado de necessidade administrativa das relações jurídico-tributárias, tem-se um critério variável ao longo do tempo, e que se reconhece como imprescindível à configuração dos fatos da onerosidade e impossibilidade fática qualificadas.

Essa característica torna-o um parâmetro de controle dinâmico da praticabilidade, até

5.3 Terceiro critério: os limites na concretização dos conceitos constitucionais atrelados a fatos geradores e bases de cálculo à luz da segurança jurídica e da transparência

A indeterminação parcial da linguagem jurídico-tributária é um fato com o qual se tem de lidar e que alimenta a complexidade das relações entre fisco e contribuinte.

Como os conceitos constitucionais possuem graus de indeterminação variáveis, as relações jurídico-tributárias se tornam complexas na busca da definição dos termos de expressões como “renda”, “serviços de qualquer natureza”, “receita”, “lucro”, “faturamento”, configuradores de fatos geradores, e mesmo das bases de cálculo pressupostos e seus elementos, como é o caso do “insumo”.

Muitas vezes, os sentidos dos textos jurídicos custam muito tempo a ser sedimentados, de modo a se afirmar que são compartilhados socialmente.

Não é incomum, também, que a Administração Tributária se valha de legalidades concretas díspares, quando ela ainda não uniformizou seu entendimento ou quando ainda não há uma decisão judicial vinculante ou com efeito persuasivo acerca do conteúdo dos textos jurídicos. Verifica-se o risco de uma interpretação que fere a isonomia.

Além desse risco que tem uma dimensão coletiva mais acentuada, existe um risco individual para cada contribuinte, pois, segundo Eurico de Santi, o Fisco, compelido a

⁹⁶²*Idem*, p. 71.

arrecadar mais, pode aumentar sua capacidade impositiva, sem criar ou majorar tributos, apenas ressignificando os textos jurídicos, caracterizando o fenômeno da ofuscação ou da ilusão tributária⁹⁶³.

O tema ganha relevo por gerar a praticabilidade um processo de privatização da gestão tributária, sobretudo pela figura do lançamento por homologação, que traria em si uma possível maldição, como se verá na análise do jurista, possível que é o estabelecimento de legalidades concretas para cada contribuinte e sua variação no tempo, mesmo com efeitos retroativos.

Destarte, mesmo que haja previsões constitucionais e infraconstitucionais para conter a irretroatividade e situações de quebra da isonomia, elas não parecem ser suficientes para lidar com esse problema, sugerindo-se um critério ainda mais elaborado de segurança jurídica, por meio da irretroatividade material, e um modelo institucional que fomente a isonomia, pela transparência no processo de concretização da norma tributária.

Frise-se que essas análises, embora focadas para o lançamento por homologação, podem ser aplicadas a outros mecanismos de privatização da gestão tributária.

5.3.1 A possível maldição do lançamento por homologação, a formulação de critérios interpretativos retroativos e o possível desrespeito à isonomia tributária

Não se discute que o lançamento por homologação é um dos fatores para o sucesso na arrecadação e eficiência das quatro esferas fiscais, delegando-se ao contribuinte o dever de interpretar e aplicar a legislação tributária.

O instituto se originou da ausência de tecnologia da informação nas origens da Administração Tributária⁹⁶⁴. Pode-se cogitar, assim, que ele seja um dos mecanismos mais antigos que decorrem da praticabilidade em uso no Brasil.

Eurico Marcos Diniz de Santi denomina como maldição do lançamento por homologação “a lógica perversa em que a ‘Administração Tributária’, refém da complexidade das leis tributárias e da óbvia dificuldade em antecipar seus critérios de

⁹⁶³ SANTI, E.M.D. *Op. cit.*, 2014, p. 181.

⁹⁶⁴ *Idem*, p. 322.

interpretação, ao mesmo tempo obriga o contribuinte a entender, interpretar e aplicar a legislação”⁹⁶⁵.

Existe uma diferenciação muito marcante entre o dever do contribuinte em trinta dias, após o fato gerador, realizar a declaração, e o dever-poder da Administração Tributária para realizar eventual lançamento de ofício, podendo alterar interpretação anterior e identificar nova interpretação que seja mais vantajosa aos interesses arrecadatários, em prazo decadencial de cinco anos.

Assim, o autor percebeu desvio de finalidade na forma como o instituto pode ser utilizado, desvirtuando-se a regra decadencial, pois seu objetivo seria o de “delimitar o tempo para formalizar o crédito, e não aproveitar o tempo do prazo de caducidade para encontrar uma interpretação mais vantajosa aos cofres públicos”⁹⁶⁶.

Haveria, em conclusão, uma distorção na atividade impositiva da Administração Tributária, que “abre mão” de interpretar e aplicar a legislação tributária, passando essa obrigação para o contribuinte.

Percebe-se que essa distorção é ampliada em um ambiente de crescimento da complexidade, como ocorre nos tempos hodiernos, e é revelada com mais nitidez pela assunção de que a indeterminação existe em maior ou menor grau na quase totalidade dos conceitos e normas jurídicas.

Se o lançamento por homologação, há cinquenta anos, quando da edição do CTN, pressupunha legislação clara, de modo que o contribuinte poderia declarar sem dúvida, com os vários problemas na identificação das normas jurídico-tributárias atualmente, criou-se uma “legalidade duvidosa combinada com a inversão do ônus de interpretar a lei”⁹⁶⁷.

Assim, Eurico Diniz de Santi aponta uma conjugação perversa de três fatores que configuram esse estado de coisas: “i) complexidade, imprecisão e ambiguidade da legislação; (ii) dificuldade de a Administração Tributária oferecer critérios de interpretação prévios; e (iii) difusão de fontes de entendimento e aplicação da legislação, causada pela herança do lançamento por homologação”⁹⁶⁸.

Tal conjugação permite que as autoridades fiscais fiquem em silêncio, esperando que o contribuinte encontre uma saída legal satisfatória, no momento da declaração que

⁹⁶⁵ *Ibidem*.

⁹⁶⁶ *Idem*, p. 323.

⁹⁶⁷ SANTI, E. M. D. *Decadência e o Panóptico da DCTF: “Confissão da Dívida” versus “Confissão da Dívida”*. São Paulo: Max Limonad, 2017, pp. 58-60.

⁹⁶⁸ SANTI, E.M.D. *Op. cit.*, 2014, p. 323.

lhe é exigida, mas autuando o contribuinte, perto do decurso final do prazo decadencial, a partir de outra interpretação, feita agora pelo fisco e que implique a ocorrência do fato gerador ou aumento no dimensionamento da base de cálculo⁹⁶⁹.

É ainda possível, no que Eurico de Santi considera como uma alteração da regra de delimitação administrativa, que autuações originais tenham suas motivações legais e a interpretação dos fatos alteradas conforme um novo entendimento fazendário⁹⁷⁰.

Obviamente, incorporada a ideia de pauta de correção na interpretação e aplicação do Direito, de que se valeram Jordi Ferrer Beltrán e Jorge Luiz Rodríguez para explanar a tese da indeterminação parcial da linguagem jurídica, pode o fisco lançar de ofício, em casos em que o contribuinte se vale de uma interpretação dos textos jurídicos notoriamente equivocadas, pois esse é o objetivo do prazo decadencial a sua disposição.

Não é fácil distinguir uma interpretação equivocada de uma interpretação razoável, mas se imaginam alguns critérios para distinguir, tais como a existência de uma ou mais decisões judiciais a corroborar o entendimento do contribuinte, sem ainda uma decisão final dos tribunais que uniformizam a interpretação da legislação tributária infraconstitucional e constitucional; a existência de uma prática reiterada da Administração a favor da interpretação do contribuinte; e, até mesmo, manifestações de autoridades fiscais ou na exposição de motivos de um ato normativo que se coadunem com aquele entendimento.

Também é um critério imaginável o decurso de um tempo razoável, após a edição da legislação tributária, sem qualquer manifestação da autoridade fiscal, sobre como será interpretada, seja pela ausência de resposta a consultas feitas pelos contribuintes, seja pela inércia em editar um parecer normativo exarando um entendimento a nortear os fiscais.

Mais do que propor os critérios de identificação para uma interpretação razoável do contribuinte, investiga-se a especial relevância da segurança jurídica e da transparência como parâmetros de controle nas interpretações e aplicações da legislação tributária que o Fisco empreende em seus lançamentos de ofício, temas dos dois próximos tópicos.

5.3.2 A proteção coletiva dos contribuintes a partir da transparência no processo de concretização da norma tributária

⁹⁶⁹*Ibidem*.

⁹⁷⁰*Idem*, p. 324.

Eurico Diniz de Santi assevera que existiria uma matriz tridimensional na construção da legalidade concreta: o contexto, o ato de enunciação e o sentido normativo. Associando-se ao pensamento kelseniano e à teoria da comunicação, ele sugere que assim se chega à normatividade, ou seja, ao estabelecimento de normas de ação (com sanção pela inobservância) para os indivíduos, em específico, e para a sociedade, em geral⁹⁷¹.

Assim, no processo de formação da legalidade concreta se parte de um contexto – “pois a própria existência do fato produtor da norma (trâmites legislativos) depende de fatos que lhe são anteriores”, para chegar-se, a seguir, em um ato de enunciação – “mediante o qual se realiza o fato jurídico, que é fonte material de produção da norma”, identificando-se, no momento derradeiro, o sentido normativo, ou seja, “os significados da norma, da lei e do sistema legal devidamente situados no tempo histórico e no espaço social (sentido paradigmático das normas constitucionais e legais, e dos atos administrativos e jurisdicionais)”⁹⁷².

Em muitas ocasiões, essa legalidade concreta é rapidamente construída, seja por uma decisão judicial vinculante ou com eficácia persuasiva rapidamente proferida, seja por um parecer normativo ou qualquer manifestação geral inequívoca publicizada da Administração Tributária.

Todavia, casos há em que isso não ocorre, mas, com base na isonomia tributária e na livre concorrência, não implica permissão para que a Administração Tributária elabore “legalidades díspares” para os contribuintes.

A dificuldade em se identificar essa possível disparidade de tratamento entre contribuintes em situação igual está em que o sigilo fiscal não permite o acesso a decisões já proferidas, com base no artigo 198 do CTN, pelo qual “sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada à divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza o estado de seus negócios ou atividades”.

Defende-se que o artigo 198 não pode impedir que a Administração Tributária torne público seus critérios de interpretação e concretização do direito, pois isso é insustentável juridicamente, eis que o dispositivo não teria sido recepcionado pela

⁹⁷¹*Idem*, p. 128.

⁹⁷²*Ibidem*.

Constituição em face do artigo 5º, XXXIII⁹⁷³ ou estaria expressamente revogando pela Lei Complementar 131/2009 na inserção do artigo 48-A à Lei Complementar n. 101/2000⁹⁷⁴.

Para Eurico Diniz de Santi, o sigilo fiscal só cuidaria da proteção das informações privadas que o agente fiscal tem acesso em razão do exercício de suas funções e, além do conflito com os dois dispositivos afrontados, negar o acesso de um contribuinte aos critérios de interpretação e aplicação da legislação tributária, seria moralmente comprometedor, ferindo-se o artigo 37, da Constituição da República⁹⁷⁵.

Portanto, o sigilo fiscal tem sido utilizado para a Administração Tributária omitir-se na revelação de sua legalidade oficial e subtrair-se do controle social⁹⁷⁶, o que conflitaria com o direito de acesso à legalidade concreta, sobretudo para o contribuinte que precisa interpretar e aplicação a legislação tributária, para observar o procedimento do lançamento por homologação.

As informações de natureza pública que acompanham as atividades de fiscalização e arrecadação precisam ser de conhecimento de todos os contribuintes e *stakeholders* da tributação, não só do servidor que aplica o direito e do contribuinte que paga ou discute o tributo⁹⁷⁷.

A proteção coletiva dos contribuintes decorre, ainda, da isonomia tributária e, sobretudo, da livre concorrência, pois “este mandamento proíbe, portanto, que haja legalidades fiscais dispare, sem fundamento legal expresse e econômico comprovado, que criem distorções no domínio econômico”⁹⁷⁸.

Trata-se de concretização da transparência como princípio de legitimação do Direito Tributário, na linha do que propõe Ricardo Lobo Torres⁹⁷⁹.

⁹⁷³ “Todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestadas no prazo da lei, sob pena de responsabilidade, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado”.

⁹⁷⁴ “Para os fins a que se refere o inciso II do parágrafo único do artigo 48, os entes da Federação disponibiliza a qualquer pessoa física ou jurídica o acesso a informações referentes a: (...) II – quanto à receita: o lançamento e o recebimento de toda a receita das unidades gestoras, inclusive referente a recursos extraordinários”

⁹⁷⁵ SANTI, E.M.D. *Op. cit.*, 2014, p. 153.

⁹⁷⁶ *Idem*, p. 154.

⁹⁷⁷ *Idem*, p. 160.

⁹⁷⁸ *Idem*, p. 167.

⁹⁷⁹ TORRES, R.L. *Op. cit.*, 2005, p. 243.

Sugere-se que mesmo as “estratégias tributárias” não possam ser protegidas pelo sigilo fiscal, pois a igualdade perante a lei “não pode beneficiar interpretações criativas protegidas pelo sigilo como se fossem segredos industriais”⁹⁸⁰.

Aponta-se, inclusive, uma contradição no ato do fisco que pretende proteger a interpretação vantajosa construída por um contribuinte em relação aos demais, “porque na prática o Fisco atua e coíbe sistematicamente o planejamento tributário”⁹⁸¹.

A lei tributária deve ser aplicada de forma isonômica e, se diferenças que desequilibram a livre concorrência pela interpretação e aplicação do Direito Tributário não podem ser totalmente evitadas, pois contribuintes podem optar ou não pelo contencioso administrativo e judicial, pelo menos deve haver uma explicação e justificação pública desses critérios de concretização.

Como existe uma diferença (ou um *gap*) entre o sentido da norma abstrata e concreta, por todos os fundamentos já anunciados ao longo da tese, é equivocado esperar que a elaboração de textos jurídicos mais precisos superaria esse problema.

O Estado, criando mais regras com intenção de diminuir a contingência das decisões, pode, paradoxalmente, aumentá-la, pois “diante de inúmeras regras detalhadas, muitas vezes contraditórias, administradores públicos (como agentes fiscais) e juízes podem simplesmente escolher qualquer uma delas para justificar uma decisão previamente tomada”⁹⁸².

Eurico Diniz de Santi sugere que se avance para além da lógica jurídica clássica e do paradigma textualista, levando a sério a dimensão pragmática do discurso jurídico, sendo importante o papel dos diversos atores sociais e das teorias da argumentação⁹⁸³.

Assim, para que haja estabilidade nos sentidos dos textos jurídicos deve haver mecanismos institucionais que fomentem o debate público, fenômeno que já existe em países como Holanda que, para conter planejamentos tributários, ao lado de uma vigilância vertical, criou uma vigilância horizontal, em que os atores atuam lado a lado.

Como exemplo desse modelo de vigilância horizontal, que se baseia na transparência e na confiança, grandes empresas podem se valer do acordo sobre cumprimento de normas tributárias (*compliance agreements*), cujo funcionamento se dá da seguinte maneira:

⁹⁸⁰ SANTI, E.M.D. *Op. cit.*, 2014, p. 167.

⁹⁸¹ *Ibidem*.

⁹⁸² *Idem*, p. 529.

⁹⁸³ *Idem*, p. 530.

“A partir de uma análise do perfil e grau de risco dos contribuintes (que busca ser, o mais possível, objetiva), o fisco identifica empresas confiáveis e, com base em discussões com especialistas e dirigentes da empresa (as quais permitem que as decisões sejam ‘responsivas’, isto é, tenham em conta as peculiaridades da situação do contribuinte), firma convênios sobre o cumprimento de normas; de um lado, a empresa informa as operações a serem realizadas que envolvem riscos fiscais e fornece sua opinião sobre as consequências jurídicas do negócio e, do outro, o fisco esclarece sua interpretação sobre a repercussão dos fatos apresentados”⁹⁸⁴

A certeza sobre o direito seria uma recompensa dada aos contribuintes, conforme adverte Eurico Diniz de Santi.

Além desse exemplo, na Austrália, criou-se o *Board of Taxation*, composto por pessoas que atuam em setores governamentais e não-governamentais, e já foi utilizado, inclusive, para definir os textos jurídicos de atos normativos⁹⁸⁵.

No Brasil, ensaia-se algum modelo de cooperação entre fisco e contribuinte, como a audiência pública realizada pela PGFN para tratar o tema da cessação dos efeitos da coisa julgada em face de decisão superveniente do STF em matéria tributária⁹⁸⁶.

Lyvia de Moura Amaral Serpa traz interessante aporte ao Direito Tributário brasileiro, sugerindo a necessidade de um desenho institucional que favoreça a cooperação entre fisco e contribuinte, fundamentando na eficiência o diálogo entre as partes, pois com isto seria possível a elaboração de soluções mais duradouras e dotadas de maior legitimidade, possibilitando, por consequência, a aplicação mais eficiente das normas tributárias”⁹⁸⁷.

Ela tem, inclusive, o cuidado de afastar eventual óbice fundando na indisponibilidade do crédito público, pois a obtenção de um acordo entre fisco e contribuintes para fixação de critérios jurídicos uniformes da interpretação da legislação tributária não implica qualquer renúncia a crédito tributário já constituído ou passível de constituição, eis que “o referido acordo alcança uma etapa bem anterior à constituição do crédito, tratando [somente] da interpretação da legislação”⁹⁸⁸.

Assim, a praticabilidade que fundamenta o lançamento por homologação, um mecanismo que absorve a confiança no contribuinte, não pode servir de mero escudo arrecadatório, devendo haver deferência às escolhas razoáveis na (re)construção que ele

⁹⁸⁴*Idem*, p. 531,

⁹⁸⁵*Idem*, pp. 533-534.

⁹⁸⁶ BRASIL, PGFN. *Audiência pública para tratar o tema da cessação dos efeitos da coisa julgada em face de decisão superveniente do STF em matéria tributária*. 2010, Disponível em <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/noticias/pgfn-promove-audiencia-publica>, acesso em 10.05.2016.

⁹⁸⁷SERPA, L.M.A., *Op. cit.*, p. 136-137.

⁹⁸⁸*Idem*, p. 137.

faz dos textos jurídicos, sem prejuízo da implementação de mecanismos institucionais que permitem maior diálogo na interpretação da legislação tributária.

5.3.3 A proteção individual do contribuinte a partir das três dimensões da segurança jurídica e da irretroatividade material

Não bastasse a dimensão coletiva que o tema suscita, há uma preocupação individualizada com o contribuinte que realiza a declaração no mecanismo do lançamento por homologação.

Existe um risco de que o próprio Estado faça um planejamento tributário às avessas ou ao contrário, ou seja, situação na qual o próprio fisco explora “*lacunas da legislação, interpretações específicas da jurisprudência ou conceitos indeterminados, para cobrar mais tributo sem qualquer alteração legislativa institucional, com a intenção de cobrar mais tributos*”⁹⁸⁹.

Em uma metáfora interessante, Eurico Diniz de Santi afirma que “as leis não passam de ‘caixinhas de palavras’, que podem ser organizadas tais quais caleidoscópios, das mais diversas formas nas estantes dos supermercados, e fazem da legalidade um produto de consumo perecível e virtual”⁹⁹⁰.

O fisco é o principal *stakeholder* de um sistema tributário, pois cria o verdadeiro sentido da lei, com força e presunção de validade do ato administrativo. Deste modo, “seja no ato de lançamento, na resposta à consulta ou na edição de instrução normativa, o Fisco cria e outorga sentido à legalidade e só por isso há de agir de modo ético, coerente e responsável com essa importante e exclusiva prerrogativa”⁹⁹¹.

Mas o que significaria agir de modo ético, coerente e responsável? Existe uma amplitude de condutas esperadas do fisco.

Uma delas seria a vedação de se agir em contradição, como faz, na opinião de Eurico Diniz de Santi, na situação de se estarem vedadas ao fisco análises de questões constitucionais no processo administrativo fiscal federal, via de regra, mas se valer de argumentos como os de solidariedade, do Estado Social de Direito, da capacidade

⁹⁸⁹ SANTI, E.M.D. *Op. cit.*, 2014, p. 214.

⁹⁹⁰ *Idem*, p. 200.

⁹⁹¹ *Idem*, p. 204.

contributiva, para cravar que planejamentos com mero propósito de economizar tributo são juridicamente vedados⁹⁹².

Entretanto, restringe-se a análise, nesse ponto, a uma atitude ética, coerente e responsável, no acolhimento ou não de interpretações dos textos jurídicos a cargo do contribuinte.

O lançamento por homologação inverte o ônus de constituição dos créditos tributários para o contribuinte, ato que somente pode ocorrer após interpretar e aplicar a legislação tributária.

Trata-se da ideia da praticabilidade objetiva em um ato de confiança no contribuinte. Se assim for, não pode o fisco agir com uma desconfiança apriorística perante o contribuinte, em qualquer situação.

A desconfiança do fisco pode se materializar em um lançamento de ofício, quando a interpretação da legislação tributária for equivocada. A discussão se relaciona aos efeitos do tempo na construção da legalidade concreta.

Como premissa, tem-se que “o direito regula o futuro, que ainda não é; com o ato de aplicação, fixa o presente, que não permanece, e, mediante sua linguagem, retém o passado, que não é mais”⁹⁹³.

A maldição do lançamento por homologação está em que o ato de aplicação da legislação tributária atinge um grau de precariedade muito intenso, acaso se considere que o fisco pode ressignificar os textos jurídicos a seu bel-prazer.

A segurança jurídica deve atuar como uma limitadora do direito potestativo do fisco. Como já anunciada, existem três dimensões para a segurança jurídica: a cognoscibilidade, a calculabilidade e a confiabilidade.

A cognoscibilidade tem a ver com a capacidade de o cidadão compreender os sentidos possíveis de um texto normativo, a serem reconstruídos por processos argumentativos intersubjetivamente controláveis⁹⁹⁴.

Arelada à determinabilidade e certeza relativa do Direito, esse aspecto estático da segurança jurídica é o que mais importa para tratar o tema.

Se um texto jurídico acabou de ser conhecido pelos operadores do sistema tributário e institucionalmente se estipula sua interpretação e aplicação para o próprio

⁹⁹²*Idem*, pp. 215-218.

⁹⁹³*Idem*, p. 270.

⁹⁹⁴ ÁVILA, H. *Op. cit.*, 2012, p. 129.

contribuinte, algum grau de deferência a sua escolha, entre possíveis significações, deve ser dado.

Assim, não havendo qualquer indicação sobre como interpretá-lo, seja pela ausência de parecer normativo, seja por inexistir decisão judicial com eficácia vinculante ou persuasiva, seja por silêncio do Poder Público na enunciação dos motivos de sua edição, o grau de liberdade de escolha do contribuinte é mais intenso.

Eurico Diniz de Santi, por exemplo, demonstra como existia espaço para o contribuinte entender que não incidiria ICMS-comunicação sobre a veiculação de material publicitário em páginas eletrônicas, identificando oito legalidades concretas ao longo do tempo⁹⁹⁵.

Sendo esse um sentido razoável, ausente uma manifestação oficial da Administração ou judicial, deveria ser cancelada a escolha do contribuinte.

As duas outras dimensões são dinâmicas, mas guardam também relação com o tema. Assim, “o termo ‘confiabilidade’ é utilizado para denotar aquilo que, do passado, deve permanecer no presente do Direito, ao passo que ‘calculabilidade’ é empregada para demonstrar aquilo que, do presente, deve ser mantido na transação para o seu futuro”⁹⁹⁶.

A confiabilidade pode ser dar de duas formas: por meio da permanência e da continuidade do ordenamento jurídico; e por meio da proteção da confiança⁹⁹⁷.

Como a primeira forma se relaciona mais à mudança formal de uma fonte do direito, com a alteração frequente de leis, a regra da irretroatividade tributária em sentido formal, que está no artigo 150, III, *a*, da CR/88, protege o contribuinte e não abarca a situação tratada nesse ponto.

Quanto à segunda forma, fica clara a proximidade entre segurança jurídica e liberdade, pois “o cidadão dispõe de seus direitos na medida em que confia que as consequências atribuídas a essa disposição serão aquelas para as quais ele se programou”⁹⁹⁸.

Como a tutela individual é realizada por meio da não retroatividade das normas, a proteção do contribuinte também seria contra uma alteração formal.

Entretanto, o tema tratado relaciona-se mais diretamente a mudanças substanciais, a ressignificações dos textos jurídicos. Nesse sentido, a calculabilidade se traduz na

⁹⁹⁵ SANTI, E.M.D. *Op. cit.*, 2014, pp. 174-198.

⁹⁹⁶ ÁVIA, H. *Op. cit.*, 2012, p. 347.

⁹⁹⁷ MENKE, C. *Op. cit.*, pp. 114-116.

⁹⁹⁸ *Idem.*, p. 116.

possibilidade de o cidadão, com base nas normas vigentes, prever, o mais precisamente possível, o conteúdo dos textos jurídicos, indeterminados em maior ou menor grau.

Existem dois elementos que dizem respeito à identificação e à aplicação das normas jurídico-tributárias: “(i) a qualificação jurídica que será atribuída aos eventos concretamente existentes; (ii) as consequências jurídicas atribuídas pela norma, em razão da prática de tais atos”⁹⁹⁹.

Assim, se a própria lógica do lançamento por homologação está em absorver a confiança no contribuinte, estando-se perante uma zona de indeterminação, para a qual existe dúvida razoável sobre qual o significado de um texto jurídico, a escolha do contribuinte merece proteção.

Fugiria ao escopo deste trabalho, uma exaustiva investigação sobre como chegar ao nível exato desta proteção, como fazem Humberto Ávila, em relação ao Direito Tributário especificamente em sua obra, e Ravi Peixoto, em relação aos precedentes em geral¹⁰⁰⁰, mas se sumariam alguns critérios, pressupondo-se que não se esteja perante um erro que fuja da pauta de correção:

- A) a proteção da escolha do contribuinte será mais intensa, conforme, argumentativamente, mostre-se compatível com a exposição de motivo ou os propósitos inequívocos para a produção da legislação tributária;
- B) a intensidade da proteção cresce à medida que mais se aproxima do termo final do prazo decadencial, ou seja, não é razoável impedir que o fisco revele uma interpretação razoável contrária à do contribuinte meses depois da prática do fato gerador, ou em até um ou dois anos, mas ao longo do tempo sua legitimidade para tanto reduz-se.

As variáveis podem ser combinadas, bem como é discutível se, em casos de uma escolha razoável, não se deveria ao menos afastar a multa moratória, tal como o regime da denúncia espontânea mas, para os fins aqui propostos, revela-se apenas que a segurança jurídica exige controle intersubjetivo quanto ao lançamento de ofício do fisco.

Tais considerações se adequam ao chamado princípio da irretroatividade material, cunhado por Cassiano Menke, e que realça ser a questão da retroatividade um problema fundamentalmente de liberdade, o que o faz concluir que existe uma norma jurídica imposta aos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, visando a conter a alteração das consequências jurídicas em razão das quais atos de disposição de direitos fundamentais foram praticados no passado¹⁰⁰¹.

⁹⁹⁹ *Idem*, p. 117.

¹⁰⁰⁰ PEIXOTO, Ravi. *Superação do precedente e segurança jurídica*. 2ª ed., Salvador: Jus Podium, 2016.

¹⁰⁰¹ MENKE, C. *Op. cit.*, p. 133.

5.4 Quarto critério: exame da proporcionalidade do mecanismo de praticabilidade

Chega-se ao derradeiro parâmetro de controle, a proporcionalidade. Ao longo dos últimos anos, sua adoção tem sido mais intensa no Brasil, embora nem sempre o Supremo Tribunal Federal, ao realizar o controle de constitucionalidade por essa metanorma, enuncie claramente que o está fazendo e indique, de forma pormenorizada, a análise feita de cada uma das suas projeções, critérios, subprincípios ou regras: adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito.

Como se percebe, filia-se à teoria proposta por Humberto Ávila, segundo a qual a proporcionalidade teria natureza de postulado normativo aplicativo¹⁰⁰², o que está conforme a exposição feita no capítulo terceiro, pois ela é norma que estrutura a aplicação de outras normas.

Não raras vezes o postulado da proporcionalidade é confundido com outros postulados ou princípios hermenêuticos, tais como o da justa proporção e da ponderação de bens. Contudo, deve-se deixar claro que “ele se aplica somente a situações em que há uma relação de causalidade entre dois elementos empiricamente discerníveis, um meio e um fim”¹⁰⁰³.

Importa, assim, investigar o significado de fim. Para Humberto Ávila, ele consistiria “num ambicionado resultado concreto (extrajurídico); um resultado que possa ser concebido mesmo na ausência de normas jurídicas e de conceitos jurídicos, tal como obter, aumentar ou extinguir bens, alcançar determinados estados ou preencher determinadas condições, dar causa a ou impedir a realização de ações”¹⁰⁰⁴.

Entretanto, há de se diferenciar fins internos dos fins externos no Direito.

Os primeiros estabelecem um resultado a ser alcançado relacionado à própria pessoa ou situação objeto de comparação/diferenciação, como a comparação entre duas pessoas em razão de sua capacidade econômica¹⁰⁰⁵.

¹⁰⁰² ÁVILA, H. *Op. cit.*, 2013, p. 182.

¹⁰⁰³ *Idem*, p. 183.

¹⁰⁰⁴ *Idem*, p. 185.

¹⁰⁰⁵ *Ibidem*.

Já os fins externos estabelecem resultados que não são próprios dos sujeitos ou objetos atingidos, mas que constituem finalidades atribuídas ao Estado – dimensão extrajurídica, tais como os fins sociais e econômicos— e de que seriam exemplos a proteção ambiental, o planejamento econômico específico e a praticabilidade¹⁰⁰⁶.

A partir dessa distinção, Paulo Victor Vieira da Rocha se dá conta de que a doutrina atual do Direito Tributário — referindo-se ao que seria a doutrina majoritária na Alemanha — afastaria a possibilidade de controle de proporcionalidade para as normas fiscais, com base em três argumentos:

- “a) nem a finalidade arrecadatória nem a repartidora de encargos podem guiar a interpretação de uma norma;
- b) normas guiadas por essa finalidade não possuem um ‘segundo’ fim que possa ser destacado do primeiro e em face dele ponderado;
- c) o controle de proporcionalidade é um exame de comparação entre um meio e um fim e sem a possibilidade de consideração interpretativa de um fim não haveria como verificar a relação de proporcionalidade de um meio em relação a ele”¹⁰⁰⁷.

O autor ainda adiciona um quarto argumento: como a proporcionalidade é um instrumento de controle da constitucionalidade das medidas que intervenham sobre o âmbito de proteção dos direitos fundamentais, se a norma com finalidade fiscal só objetiva a realização de um princípio de direito fundamental (distribuir o encargo tributário segundo critério de justiça distributiva), “não há intervenção, restrição e muito menos colisão”¹⁰⁰⁸

No Brasil, Humberto Ávila seria exemplo de quem não admite o exame da proporcionalidade, à falta dos elementos que o estruturam¹⁰⁰⁹.

Como o campo da extrafiscalidade seria, segundo doutrina majoritária, restrito a persecução das finalidades públicas típicas, de direito administrativo e direito econômico, somente, para muitos somente haveria controle de constitucionalidade para as normas extrafiscais¹⁰¹⁰.

Entretanto, Paulo Victor Vieira da Rocha, ao identificar a capacidade contributiva, como direito fundamental, de um lado; e a praticabilidade, como bem coletivo, atrelado

¹⁰⁰⁶ *Idem*, p. 186.

¹⁰⁰⁷ ROCHA, P.V.V. *Op. cit.*, 2017, p. 160.

¹⁰⁰⁸ *Ibidem*.

¹⁰⁰⁹ ÁVILA, H. *Proporcionalidade e Direito Tributário*. In: SCHOUERI, L. E. (coord.). *Op. cit.* pp. 329-347.

¹⁰¹⁰ ROCHA, P.V.V. *Op. cit.*, 2017, pp. 171-172.

ao combate ao abuso, de outro, entende ser possível o controle de constitucionalidade¹⁰¹¹.

Nas palavras do autor:

“Isso torna necessário controlar a proporcionalidade de medidas tais que, em função da maior consideração possível da capacidade contributiva do maior número possível de contribuintes, restrinjam a consideração individualizada de índices de capacidade contributiva que poderiam, em princípio, ser levados em conta. Sendo o exame da proporcionalidade um instrumento de controle de restrições a direitos fundamentais e demonstrando-se que no âmbito fiscal é possível identificar tais mitigações, por sua justificadas em bens coletivos, formam-se os pressupostos lógicos de estruturação do exame”¹⁰¹².

Atende-se aos requisitos de estarem presentes um meio, um fim concreto e uma relação de causalidade entre eles¹⁰¹³ e, a partir de tais elementos, será possível proceder ao exame da adequação (o meio promove o fim?), necessidade (entre os meios disponíveis e igualmente adequados para promover o fim, não há outro meio menos restritivo dos direitos fundamentais afetados?) e proporcionalidade em sentido estrito (as vantagens trazidas pela promoção do fim correspondem às desvantagens provocadas pela adoção do meio?)¹⁰¹⁴.

Apesar da clareza quanto a quais elementos deverão ser utilizados para se averiguar a (des)proporcionalidade de determinada medida, persistem algumas dúvidas quanto ao seu funcionamento.

Como vaticina Humberto Ávila, os três exames envolvidos na aplicação são apenas, aparentemente incontroversos, pois se deve especificar o que significam, precisamente, a adequação e a necessidade, além de qual sentido de vantagens e relativamente ao quê e a quem elas devem ser analisadas, no que concerne à proporcionalidade em sentido estrito¹⁰¹⁵.

Sem essa precisão, é possível que o postulado da proporcionalidade funcione como chancela de atos arbitrários, justamente em oposição ao que dele se esperar: controlar os atos do poder público.

A adequação, como visto, diz respeito à necessidade de relação entre o meio eleito e a realização do fim buscado. Através do seu exame, mostra-se possível avaliar se uma medida estatal é capaz ou não de fomentar ou promover a realização de um objetivo, mesmo que ele não seja completamente atingido¹⁰¹⁶.

¹⁰¹¹ *Idem*, pp. 187-188

¹⁰¹² *Idem*, p. 188.

¹⁰¹³ *Idem*, p. 184.

¹⁰¹⁴ *Idem*, p. 183.

¹⁰¹⁵ *Idem*, p. 184.

¹⁰¹⁶ ADAMY, P.A. *Op. cit.*, 2011, p. 179.

Para melhor compreensão dessa relação de causalidade entre meio e fim, três perguntas fundamentais devem ser respondidas: o que significa um meio ser adequado à realização de um fim?; como deve ser analisada a relação de adequação?; qual deve ser a intensidade de controle das decisões adotadas pelo Poder Público?¹⁰¹⁷.

A relação existente entre os vários meios disponíveis e o fim que se deve promover pode ser visualizada sob três aspectos: quantitativo (um meio pode promover menos, igualmente ou mais o fim do que outro meio), qualitativo (um meio pode promover pior, igualmente ou melhor o fim do que outro meio) e probabilístico (um meio pode promover com menos, igual ou mais certeza o fim do que outro meio)¹⁰¹⁸.

A comparação entre os meios que o legislador ou administrador terá de escolher nem sempre será do mesmo nível, o que remete a perguntas como: a Administração e o legislador têm o dever de escolher um meio que atinja esses três aspectos (quantitativo, qualitativo e probabilístico) ou basta um meio que simplesmente promova o fim?

Na medida em que nem sempre é possível saber, dentre todos os meios igualmente adequados, o mais intenso, melhor e mais seguro na realização do fim e que o princípio da separação dos Poderes exige respeito à vontade objetiva dos três poderes, basta a administração ou o legislativo escolher um meio que promova o fim. Além do mais, a imediata exclusão de um meio que atenda a esses aspectos implica na desconsideração de outros argumentos que podem justificar a escolha¹⁰¹⁹.

Em face da multiplicidade dos modos de atuação do Poder Público, uma resposta categórica sobre a adequação ou não de uma medida ao fim proposta, mas se propõe uma resposta em que predomina um valor heurístico, uma resposta que funciona como hipótese provisória¹⁰²⁰.

Claramente se está aqui a lidar com a lógica informal e se avança no terreno do falibilismo, tanto que Humberto Ávila recorda que “é imperioso lembrar que o exame da proporcionalidade exige do aplicador uma análise em que preponderam juízos do tipo probabilístico e indutivo”¹⁰²¹.

O elemento da necessidade, por sua vez, requer um juízo do intérprete acerca dos meios utilizados, investigando-se acerca da existência ou não de meios alternativos àquele

¹⁰¹⁷ ÁVILA, H. *Op. cit.*, 2013, p. 187.

¹⁰¹⁸ *Ibidem*.

¹⁰¹⁹ *Idem*, p. 188.

¹⁰²⁰ *Idem*, p. 190.

¹⁰²¹ *Ibidem*.

inicialmente escolhido e que, ao mesmo tempo, promovam o fim buscado sem restringir com o mesmo grau os direitos fundamentais tutelados.

Nesse sentido, o exame da necessidade envolve duas etapas de investigação: (i) exame da igualdade de adequação dos meios (os meios alternativos promovem igualmente o fim?); (ii) exame do meio menos restritivo (os meios alternativos restringem em menor medida os direitos fundamentais colateralmente afetados?)¹⁰²².

A dificuldade do primeiro exame reside no fato de que, como já visto, os meios promovem os fins em vários aspectos (quantitativo, qualitativo e probabilístico), de modo que os meios diferem entre si na promoção do fim. Sendo assim, não é permitido ao Poder Judiciário anular a escolha de um meio, sob o fundamento de que ele, em algum aspecto ou perspectiva, não promove o fim da mesma forma que outros meios., mas “apenas se ele for manifestamente menos adequado que outro”¹⁰²³.

Em relação à comparação do grau de restrição dos direitos fundamentais, quando são comparados meios cuja intensidade de promoção do fim é a mesma. Só variando o grau de restrição, fica fácil escolher o meio menos restritivo.

A dificuldade está em escolher entre meios que são diferentes não só no grau de restrição dos direitos fundamentais, mas também no grau de promoção da finalidade. Aí necessário se faz o esclarecimento do que está sendo objeto de ponderação, da ponderação propriamente dita e da reconstrução posterior da ponderação.

Por fim, o exame da proporcionalidade em sentido estrito envolve a comparação entre a importância da realização do fim e a intensidade da restrição aos direitos fundamentais, de modo que os motivos fundamentadores da realização do fim devem ter importância a ponto de justificarem a restrição dos direitos fundamentais que a medida acarreta¹⁰²⁴.

Trata-se de um exame complexo, a depender de uma avaliação fortemente subjetiva daquilo que é considerado uma vantagem e uma desvantagem de determinada medida. Sendo assim, na análise desse elemento “o que acaba por ser ponderado no quadro do controlo de proporcionalidade não são bens, valores ou interesses, mas sobretudo vantagens e desvantagens recíprocas de alternativas legítimas e disponíveis”¹⁰²⁵.

¹⁰²² *Idem*, p. 193.

¹⁰²³ *Idem*, p. 194.

¹⁰²⁴ *Idem*, p. 195.

¹⁰²⁵ NOVAIS, J.R. *Op. cit.*, p. 764.

Não se pode esquecer, porém, de que além desses elementos há um caráter subsidiário, de modo que “a análise da necessidade só é exigível se, e somente se, o caso já não tiver sido resolvido com a análise da adequação; e a análise da proporcionalidade em sentido estrito só é imprescindível, se o problema já não tiver sido solucionado com as análises da adequação e da necessidade”¹⁰²⁶.

A corroborar o acerto da perspectiva de Paulo Victor Vieira da Rocha, o Supremo Tribunal Federal, na ADIn 2.588-DF¹⁰²⁷, controlou o âmbito de proteção do direito fundamental à graduação de impostos conforme a capacidade contributiva em face das medidas possivelmente restritivas que a MP 2.158-35¹⁰²⁸ e a LC 104/2001¹⁰²⁹ impuseram aos contribuintes.

Deve-se lembrar que a medida provisória estabeleceu a obrigação de se pagar o imposto de renda pessoa jurídica com base na disponibilidade efetiva dos lucros, em atendimentos às regras internacionais da CFC (*Controlled Foreign Corporation*).

Pelo texto normativo, considerar-se-iam disponíveis e, em consequência, tributáveis, “para empresas brasileiras os lucros auferidos por outras pessoas jurídicas a elas coligadas, ou por elas controladas em termos societários, independentemente de qualquer distribuição efetiva dos resultados, ou até de qualquer deliberação nesse sentido”¹⁰³⁰.

Para Paulo Victor Vieira da Rocha, a legislação em discussão tinha nítido caráter de norma antiabuso e, submetido ao STF, foi analisado em função da combinação de dois elementos: “a) caracterizar-se a empresa que auferir lucros no exterior como controlada ou coligada em relação à pessoa jurídica domiciliada no Brasil; b) estar referida controlada ou coligada domiciliada em país com tributação favorecida”¹⁰³¹.

¹⁰²⁶ SILVA, Virgílio Afonso da. *O Proporcional e o Razoável*. In: Revista dos Tribunais, n° 798, São Paulo: RT, abril/2002, p. 34.

¹⁰²⁷ BRASIL, STF, Pleno, ADIn 2.588/DF, Rel. Min. Ellen Gracie, Rel. p/ ac. Rel. Min. Joaquim Barbosa, DJe em 10.02.2014.

¹⁰²⁸ Art. 74. Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do art. 25 de Lei no 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e do art. 21 desta Medida Provisória, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento.

Parágrafo único. Os lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2001 serão considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002, salvo se ocorrida, antes desta data, qualquer das hipóteses de disponibilização previstas na legislação em vigor.”

¹⁰²⁹ Art. 43, § 2º. Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo

¹⁰³⁰ ROCHA, P.V.V. *Op. cit.*, 2017, pp. 293-294.

¹⁰³¹ *Idem*, p. 294.

Consensualmente, em seis votos, considerou-se válido o regime para o lucro de sociedades sediadas em paraísos fiscais e que sejam controladas por sociedade brasileira¹⁰³².

Por outro lado, também por seis votos, declarou-se inconstitucional o tratamento jurídico atribuído ao lucro de empresa sediada no exterior, em país que não seja paraíso fiscal, e que seja coligada a uma empresa brasileira¹⁰³³.

O Ministro Joaquim Barbosa, relator para o acórdão, procedeu ao controle de constitucionalidade, ao estabelecer que as medidas teriam desconsiderado uma série de circunstâncias que poderiam revelar a inexistência de disponibilidade para o contribuinte brasileiro, mesmo após a percepção do lucro pela controlada ou coligada no exterior¹⁰³⁴.

Não bastasse isso, considerou haver uma “finalidade a justificar, em princípio”, o regramento, que é o combate ao abuso por parte de alguns contribuintes¹⁰³⁵, além de consignar que a arrecadação não é um fim em si mesmo que possa justificar as restrições¹⁰³⁶.

Tem-se que ao atrelar o fim justificador da medida no combate ao abuso atendeu-se ao requisito da adequação¹⁰³⁷. Não há dúvidas de que as medidas legislativas são meios aptos a coibir o combate ao abuso, sob os todos os aspectos atrelados à adequação.

Quanto ao aspecto quantitativo, a praticabilidade que leva a uma tributação padronizada promove mais o controle do abuso do que uma tributação individualizada, a depender da fiscalização para apurar cada desvio, algo faticamente custoso.

No que se refere ao aspecto qualitativo, a praticabilidade promove melhor o controle ao abuso, pois a graduação conforme a capacidade contributiva poderia, por exemplo, gerar tratamento desigual entre contribuintes que abusam, dada a diferença de interpretação da legislação tributária e da qualificação dos fatos.

No que concerne ao aspecto probabilístico, dificilmente consegue se falsear a hipótese de que a adoção de uma medida de restrição em massa possa promover menos o controle do abuso do que uma aplicação do direito individualiza, para dimensionar o imposto de renda de cada pessoa jurídica cujo lucro é auferido, de alguma forma, no exterior).

¹⁰³² *Idem*, pp. 294-295.

¹⁰³³ *Idem*, p. 295.

¹⁰³⁴ BRASIL, STF, Pleno, ADI n2.588/DF, Rel. Min. Ellen Gracie, Rel. p/ ac. Rel. Min. Joaquim Barbosa, DJe em 10.02.2014, pp.11-13 do voto do relator para o acórdão.

¹⁰³⁵ *Idem*, p. 15.

¹⁰³⁶ *Ibidem*.

¹⁰³⁷ ROCHA, P.V.V. *Op. cit.*, 2017, p. 296.

Atendido está aquele valor heurístico buscado pela adequação.

Passando-se ao teste da necessidade, com base no direito comparado, identificaram-se medidas igualmente eficazes para controlar o abuso, mas menos restritivas aos direitos fundamentais¹⁰³⁸.

Entre elas, estão a limitação da hipótese de incidência do regime CFC a empresas sediadas em paraísos fiscais, além da própria investigação acerca da efetiva disponibilidade dos lucros pelo contribuinte brasileiro¹⁰³⁹. Citou-se, ainda, que a legislação francesa permite a tributação ampla, se ficar comprovado que a empresa controlada não passa de artifício para evitar a tributação nacional¹⁰⁴⁰

Trata-se de exame da necessidade quanto à existência de meios menos restritivos ao direito fundamental de graduação conforme a capacidade contributiva, tendo o relator se desincumbido do ônus probatório ao investigar o direito comparado.

Assim, parte do regramento não passou pelo teste da necessidade, sendo prescindível analisar a proporcionalidade em sentido estrito.

Entretanto, pode-se cogitar que ao se declarar a constitucionalidade da tributação da tributação pela mera disponibilidade do lucro apurado em balanço para sociedades sediadas em paraísos fiscais e que sejam controladas por sociedade brasileira, as vantagens das medidas, fez-se esse exame.

Ao afirmar que se pode conciliar a efetividade da fiscalização (praticabilidade vista como a vantagem) com os princípios do devido processo legal, direito de propriedade e exercício de atividades econômicas lícitas¹⁰⁴¹, retirando a necessidade de a autoridade tributária argumentar e provar a evasão fiscal, como o direito fundamental à graduação da capacidade contributiva sugere, essa desvantagem foi vista como de somenos importância.

¹⁰³⁸ ROCHA, P.V.V. *Op. cit.*, 2017, p. 296.

¹⁰³⁹ BRASIL, STF, Pleno, ADIn 2.588/DF, Rel. Min. Ellen Gracie, Rel. p/ ac. Rel. Min. Joaquim Barbosa, DJe em 10.02.2014, pp.15-16 do voto do relator para o acórdão.

¹⁰⁴⁰ *Idem*, p. 15.

¹⁰⁴¹ *Idem*, p. 16.

CONCLUSÃO

A indeterminação parcial da linguagem é um fator que alimenta a complexidade das relações jurídico-tributárias. Ambos os fenômenos costumam levar a que fisco e contribuintes fiquem em posições antagônicas, o que colabora para fomentar a litigiosidade aguerrida entre eles.

A praticabilidade, já vista, em sede doutrinária, como uma ilegalidade necessária, agredindo a capacidade contributiva, a isonomia tributária, a segurança jurídica, bem como outros princípios e limitações ao poder de tributar, pode-se revelar como a promotora de dois bens coletivos caros à sociedade: a simplificação e o combate ao abuso em atos de evasão e elisão.

Entretanto, algumas ideias classicamente associadas ao fenômeno impedem seu pleno desenvolvimento como princípio a serviço de uma maior legitimação do sistema tributário.

Assim, se é verdade que a praticabilidade tem-se afirmado na doutrina e na jurisprudência brasileiras, sobretudo pelos julgados que dela se valem, fazem-no sem maior rigor analítico; dá-se a impressão de que possa significar quase tudo, no discurso jurídico-tributário, ou que não significa nada.

A tese buscou provar que isso é um contrassenso, pois a origem da praticabilidade, no pensamento jurídico-econômico, conta já alguns séculos, além de ser reconhecida, em vários países, como elemento integrante do sistema tributário, donde alguns sentidos compartilhados acerca dessa terem sido fixados.

Além disso, por mais que ela possa ser relacionada a um valor ou ideal de tornar praticável e exequível as normas jurídicas, como uma categoria lógico-jurídica, está positivada, indiretamente, por dedução e indução de várias normas e formulações normativas.

Com isso, espera-se afastar concepções que não lhe reconhecem a natureza de norma jurídica, ao menos no direito constitucional-tributário brasileiro.

À luz da classificação tripartite das normas jurídicas, apontou-se que a praticabilidade funciona como princípio. Recorrendo-se ao pensamento de Humberto Ávila, tem-se que seu funcionamento como princípio é o que melhor a dimensiona em relação a outros princípios, algo que é reforçado pela assunção de que ela traz, em seu

bojo, dois bens coletivos, funcionando como norma que pode ser ponderada ou controlada pela proporcionalidade, além de outras regras.

Com essa base de fundamentação, pode-se investigar o conteúdo da praticabilidade, cuja vinculação aos bens coletivos da simplificação e do combate ao abuso do contribuinte coloca-a em patamar de tensão com a capacidade contributiva subjetiva e com a igualdade tributária particularizada.

Pelas especificidades que a epistemologia mostra existir na demarcação do conhecimento atual e pela complexidade das relações sociais, econômicas e jurídicas, a aposta na prelaia axiológica dessas sobre a praticabilidade não se mostra um critério válido, pois enfraquece a característica de ser um mecanismo redutor da complexidade.

Todavia, não se pode desconhecer que, como qualquer norma tributária, a praticabilidade precisa ser controlada intersubjetivamente, conforme os aportes das teorias da argumentação.

Nesse particular, esboçam-se quatro parâmetros: o requisito do consentimento do contribuinte a alguns regimes de praticabilidade, a existência de uma especificidade administrativa qualificada como requisito de criação e manutenção desses regimes, além dos influxos da segurança jurídica, irretroatividade tributária material e proporcionalidade no controle dela.

Não se desconhecem que outros critérios possam ser desdobrados ou criados, entretanto, percebendo-se que a ausência de controle é das causas do receio que a praticabilidade gera para os contribuintes, conclui-se que a doutrina e a jurisprudência devam avançar nesse sentido.

A tese colabora, ainda, para a promoção deste estado de coisas, sem prejuízo do reconhecimento de que a própria jurisprudência, ainda que muitas vezes indiretamente, ensaia critérios de controle.

REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. *Curso de Direito Financeiro Brasileiro*. 3ª ed, Rio de Janeiro: Editora Forense, 2015.

_____. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2017.

ACKERMAN, Bruce. *A nova separação de poderes*. Trad. por Isabele Maria Campos Vasconcelos e Ebana Valadares Santos. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

ADAMY, Pedro Augustin. *Renúncia a direito fundamental*. São Paulo: Malheiros, 2011.

ADAMY, Pedro. *Voto de qualidade no CARF – Violação ao Critério Paritário: considerações de lege ferenda*. In: ZILVETI, Fernando (coord.). *Revista Direito Tributário Atual*. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT, 2017, pp. 363-385.

ALCHOURRÓN, Carlos Eduardo; BULYGIN, Eugenio. *Introducción a la metodología de las ciencias jurídicas*. 2ª ed., Buenos Aires: Austrea, 2012.

ALEXANDER, Larry; KRESS, KEN. *Against Legal Principles*. In: “Iowa Law Review”, n. 82, 1997, 739-786.

ALEXY, Robert. *Teoria da Argumentação Jurídica: a Teoria do Discurso Racional como Teoria da Fundamentação Jurídica*. 3ª ed, Rio de Janeiro: Forense, 2013.

_____. *Teoría de los Derechos fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1993.

ALLEN, Ronald j.; PARDON, Michael S, *The Myth of the Law-Fact Distinction*. In: “Northwestern University Law Review”, Vol. 97, 2003, pp. 1769-1808.

ALVAREZ GARCIA, Vicente. *El concepto de necesidad em derecho público*. Madrid: Civitas, 1996.

ANDRADE, Fábio Martins de. *A polêmica em torno do voto duplo: a inconstitucionalidade do voto de qualidade nas decisões do CARF*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.

ARNDT, Hans Wolfgang. *Praktikabilität und Effizienz*. Koln: Otto Schmidt, 1983.

ASENSI, Felipe Dutra. *O direito à saúde no Brasil*. In: ASENSI, Felipe Dutra; PINHEIRO, Roseni (orgs.) *Direito Sanitário*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

ATALIBA, Geraldo *Hipótese de Incidência Tributária*. 6ª ed., São Paulo: Malheiros, 2003.

ATIENZA, Manuel; MANERO, Juan Ruiz. *Sobre principios y reglas*. In: “DOXA”, n. 10, 1991, pp-101-120.

ÁVILA, Daniel Pacheco. *A captura constitucional democrática da função extrafiscal*. Dissertação de Mestrado apresentada no Programa de Pós-Graduação em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento da UERJ, sob orientação do professor Dr. Ricardo Lodi RIBEIRO, 2015.

ÁVILA, Humberto. *A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade*. In: “Revista Diálogo Jurídico”, Ano 1, Vol. I, n. 4, Salvador, jul./2001”, disponível em http://www.direitopublico.com.br/pdf_4/DIALOGO-JURIDICO-04-JULHO-2001-HUMBERTO-AVILA.pdf, acesso em 25.08.2006.

_____. *Função da Ciência do Direito Tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo*. In: “Revista Direito Tributário Atual”, São Paulo, n. 29, 2014, pp. 181-204.

_____. *O “postulado do legislador coerente” e a não cumulatividade das contribuições*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2007. p. 175-183

_____. *Repensando o “princípio da supremacia do interesse público sobre o particular”*. In: “Revista Diálogo Jurídico”, ano 1, vol. 1, Salvador, out. 2001, disponível em http://direitopublico.com.br/pdf_7/DIALOGO-JURIDICO-07-OUTUBRO-2001-HUMBERTO-AVILA.pdf, acesso em 30.10.2009.

_____. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário* 2ª ed., São Paulo: Malheiros, 2012.

_____. *Sistema Constitucional Tributário*. 2ª ed. revista e atualizada, 2006.

_____. *Teoria da Igualdade Tributária*. Malheiros: São Paulo, 2008.

_____. *Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 14ª ed., Malheiros: São Paulo, 2013.

BASTOS, Filipe Silvestre Lacerda. *ISS – Construindo um conceito constitucional de serviço*. Rio de Janeiro: Gramma, 2017.

BATISTA JÚNIOR.; Onofre Alves; SANTOS, Amanda Duque dos. *A legitimidade ativa do contribuinte de fato do ICMS (energia elétrica) para pleitear repetição de valores pagos a maior ou indevidamente – uma breve análise crítica da jurisprudência do STJ*. In: “Revista Dialética do Direito Tributário”. São Paulo: Dialética, n. 214, jul. 2013, pp. 7-21.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3ª ed., São Paulo: Lejus, 1998.

BELSUNCE, Horácio García. *Temas de Derecho Tributário*. Abeledo-Perrot: Buenos Aires, 1982.

BELTRÁN, Jordi Ferrer; RODRÍGUEZ, Jorge Luiz. *Jerarquías normativas y dinámica de los sistemas jurídicos*. Madrid: Marcial Pons, 2011.

BERNARDES, Flávio Couto. *O Aspecto Espacial da Norma Tributária do Imposto sobre Serviços em Face da Lei Complementar 116/03*. In: “Revista Internacional de Direito Tributário”, Belo Horizonte: Del Rey, v.1, jan./jun. 2004, 2004, pp. 73-88.

BINENBOJM, Gustavo. *A Constitucionalização do Direito Administrativo no Brasil: um inventário de avanços e retrocessos*. In: “RERE – Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado”, número 13, Salvador, mar./abril/maio de 2008, disponível em <http://www.direitodoestado.com.br/codrevista.asp?cod=262>, acesso em 30.10.2009.

BONFIM, Diego. *Tributação e Livre Concorrência*. São Paulo: Editora Saraiva, 2011.

BORGES, José Souto Maior. *Crédito do IPI relativo a insumo isento*. In: “Revista Dialética de Direito Tributário”. Dialética: São Paulo, n. 48, set./1999, pp. 159-172.

BORGES, José Souto Maior. *Obrigação Tributária (uma introdução metodológica)*. 3ª ed. revista e atualizada, São Paulo: Malheiros, 2015.

BRANDÃO, Rodrigo. *Supremacia Judicial versus Diálogos Constitucionais: a quem cabe a última palavra sobre o sentido da Constituição?* Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2012.

BRANDOM, Robert B. *Making it Explicit, Reasoning, Representic and Discursive Commitment*. Cambridge (Mass.)-London, Harvard University Press, 1994.

BRASIL, PGFN. *Audiência pública para tratar o tema da cessação dos feitos da coisa julgada em face de decisão superveniente do STF em matéria tributária*. 2010, disponível em <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/noticias/pgfn-promove-audiencia-publica>, acesso em 10.05.2016.

_____, PGFN. *PGFN em números*, disponível em <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/pgfn%20em%20numeros%202015%20ultima%20versao.pdf>, acesso em 07.10.2016.

_____, PGFN. *Protesto da CDA possui taxa de recuperação de 19%*, disponível em www.pgfn.gov.br, acesso em 07.10.2016.

_____, TRF3, Órgão Especial, Arg. de Inconstitucionalidade Cível n. 005067-86.2002.4.03.6100, Rel. Des. Fed. Marian Maia, j. em 28.03.2012, DE em 14.05.2012.

_____, TRF 5, 4ª Turma, AC 2000.82.00.007899-0, rel. Des. Lázaro Guimarães, p. em 24.10.2007.

_____, STF, Pleno, ADIn 1851-AL, Rel. Min. Ilmar Galvão, j. em 08.05.2002, DJ 13.12.2002.

_____, STF, Pleno, ADIn 2.588/DF, Rel. Min. Ellen Gracie, Rel. p/ ac. Rel. Min. Joaquim Barbosa, DJe em 10.02.2014.

_____, STF, Pleno, RE 166.772-9, Rel. Min. Marco Aurélio, j. em 12.05.1994, DJ em 16.12.1995.

_____, STF, Pleno, RE 379.527-4/RJ, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. em 11.04.2007, DJe em 01.02.2008.

_____, STF, Pleno, RE 388.312, Rel. p/ ac. Mina. Carmén Lúcia, j. em 01.08.2011, DJ em 10.10.2011.

_____, STF, RE 593.849/MG, Rel. Min. Edson Fachin, j. em 19.10.2016, inteiro teor disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12692057>, acesso em 05.01.2018.

_____, STF, 1ª Turma, AgR no RE nº 228.355/RS, Rel. Min. Dias Toffoli, j. em 18.10.2011, DJe em 10.11.2011.

_____, STF, 2ª Turma, AgR no RE nº 465.236/RS, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. em 06.04.2010, DJe em 23.04.2010.

_____, STF, 1ª Turma, RE 203.075-9, Rel. Min. Mauricio Corrêa, j. em 05.08.1998, j. em 29.10.1999.

_____, STJ, 2ª Turma, AgInt no AREsp 942940-RJ, Rel. Min. Herman Benjamin, j. em 15.08.2017, DJe em 12.07.2017.

_____. STJ, 1ª Turma, REsp nº 751.389/RS, Rel. Min. Francisco Falcão, j. em 18.08.2005, DJ em 07.05.2005.

_____, STJ, 2ª Turma, REsp 1035594-RS, Rel. Mina. Eliana Calmon, j. em 07.05.2009, DJe em 25.05.2009.

_____, STJ, 1ª Turma, REsp 1125528-RS, Rel. Min. Sérgio Kukina, j. em 05.04.2016, DJe em 14.04.2016.

_____, STJ, 5ª Turma, RHC 74756 / PR, Rel. Min. Ribeiro Dantas, j. em 13.12.2016, DJe em 19.12.2016.

_____, STJ, 1ª Seção, REsp 1.201.635-MG, Rel. Min. Sérgio Kukina, j. em 12.06.2013, DJe em 21.10.2013.

_____, STJ, REsp n. 1.246.317/MG, 2ª Turma, Rel. Min. Mauro Campbell, j. em 19.05.2015, DJe. 26.05.2015.

_____, STJ, REsp 860.596/CE, Rel. Min. Eliana Calmon, DJe 21.10.2008.

BRAZUMA, José Luiz Ribeiro. *Neutralidade tributária e uso da tributação para prevenir desequilíbrios da concorrência*. Dissertação apresentada ao Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário da USP, 2008.

BUSTAMANTE, Thomas. *Súmulas, praticidade e justiça: um olhar crítico sobre o direito sumular e a individualização do direito à luz do pensamento de Misabel Abreu Derzi*. In: COÊLHO, Sacho Calmon Navarro (org.). *Segurança jurídica: irretroatividade das decisões judiciais prejudiciais ao contribuinte*. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2013.

CALSAMIGLIA, Albert. *Postpositivismo*. In DOXA, número 21, 1998, pp. 209-220.

CARRAZA, *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 23ª ed., São Paulo: Malheiros, 2007.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. *A regra-matriz como esquema lógico de interpretação dos textos jurídicos*. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.); BRITTO, Lucas Galvão de. *Lógica e Direito*. São Paulo: Noeses, 2016, pp. 391-438.

CARVALHO, Cristiano. *Ficções Jurídicas no Direito Tributário*. Noeses: 2008.
_____. *Teoria do Sistema Jurídico: direito, economia, tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

CARVALHO, Luiz Maklouf. 1998: *Segredos da Constituinte – Os vinte meses que agitaram e mudaram o Brasil*. 1ª ed., Rio de Janeiro: Record, 2017.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 21ª ed., São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. *Curso de Direito Tributária*. 23ª ed, Saraiva: São Paulo, 2011.

_____. *Imposto sobre Produtos Industrializados*. In: “BOTALLO, Eduardo Domingos. *Curso de direito empresarial*. São Paulo: EDUC – Resenha Tributário, 1976.

_____. *Teoria da norma tributária*. 3ª ed., São Paulo: Max Limond, 1998.

CATARINO, João. *Redistribuição Tributária: Estado Social e Escolha Individual*. Coimbra: Almedina, 2008.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário*. 9ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2005.

_____. *Curso de direito tributário Brasileiro*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

COLEMAM, Jules L.; LEITER, Brian. *Determinacy, Obkecitvity, and Authority* In: MARMOR, Andrei. *Essays in legal philosophy*. Oxford: New York, 1997”.

COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e Justiça Tributária*. São Paulo: Malheiros 2007.

CUNHA, Carlos Renato. *Legalidade, Presunções e Ficções Tributárias: do mito à mentira jurídica*. In: “Revista de Direito Tributário Atual”, n. 36, 2016, Pp. 96-117.

_____. *O Simples Nacional, a Norma Tributária e o Princípio Federativo*. Curitiba: Juruá Editora, 2011.

DANIEL NETO, Carlos Augusto. *O ‘mínimo existencial’ como condição de derrotabilidade de regras tributárias*. In: “Revista Direito Tributário Atual – IBDT –”, n. 37, 2017, pp. 84-106.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *A praticidade, a substituição tributária e o direito fundamental à justiça individual*. In: FISCHER, Octavio Campos (coord.). *Tributos e direitos fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2003.

_____. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. 2ª ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

_____. *Pós-modernismo e Tributos: Complexidade, Descrença e Corporativismo*. In: “Revista Dialética de Direito Tributário”, São Paulo: Dialética, n. 100, jan./2004.

_____. *Praticidade. ICMS. Substituição tributária progressiva, “para frente”*. In: DERZI, Misabel. *Construindo o direito tributário na Constituição: uma análise da obra do Ministro Carlos Mário Velloso*. Belo Horizonte, 2004.

DOURADO, Ana Paula. *O Princípio da Legalidade Fiscal: Tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*. Coimbra: Almedina, 2014.

DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. Trad. por Nelson Boeira, São Paulo: Martins Fontes, 2002.

ENGISCH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*. Trad. por J. Baptista Machado Lisboa, 3ª ed., Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1976.

ESSER, Josef. *Grundsatz und Norm in der richterlichen Fortbildung des Privatrechts*. Tübingen: Mohr, 1956, *apud* NEVES, Marcelo. *Entre Hidra e Hércules: princípios e regras constitucionais*. São Paulo: Martins Fontes, 2013.

EVANS, Christopher; TRAN-NAM, Bihn. *Towards the development of a tax system complexity index*. In: “Fiscal Studies”, vol. 35, n. 3, 2014, pp. 341-370.

FAGUNDES, Miguel Seabra. *O controle dos atos administrativos pelo Poder Judiciário*. 6ª ed., São Paulo: Forense, 1984.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Sistema tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Financeiras, 1965, p. 38, *apud* BASTOS, F.S.L *Op. cit.*

FERNANDES, Bruno Rocha César. *Praticidade no Direito Tributário: Princípio ou Técnica? Uma análise à luz da Justiça Federal*. In: “Revista de Estudos Tributários”, nº 56, jul./ago., 2007.

FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2001.

FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Do princípio da não cumulatividade e contribuições sociais sobre a receita ou o faturamento – A não cumulatividade da perspectiva constitucional*. In: “Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT”, Belo Horizonte, ano 12, n. 72, nov./dez.2014, pp.169-185.

_____. FERRAZ Jr., Tércio Sampaio. *Função Social da Dogmática Jurídica*. São Paulo: Max Limonad, 1978.

FERRAZ, Roberto Catalano Botelho. *Da hipótese ao pressuposto de incidência- em busca do tributo justo*. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito Tributário. Homenagem a Alcides Jorge Costa*. Vol. I, São Paulo: Quartier Latin, 2003.

_____. FERRAZ, Roberto. *Pressupostos fáticos da imposição na substituição tributária*. In: FERREIRA NETO, A.M.; NICHELE, Rafael. *Curso avançado de Substituição Tributária – Modalidades e Direitos do Contribuinte*. 2ª ed. revista e ampliada, Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016.

_____. *A não cumulatividade nas contribuições PIS/Cofins e as exportações*. In: “Revista Dialética de Direito Tributário”, Dialética: São Paulo, n. 154, out./2008, p. 104.

FERREIRA NETO, Arthur Maria.; NICHELE, Rafael. *Curso avançado de Substituição Tributária – Modalidades e Direitos do Contribuinte*. 2ª ed. revista e ampliada, Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016.

FERREIRA NETO, Arthur Maria. *Fundamentos filosóficos da responsabilidade tributária*. In: FERREIRA NETO, A.M.; NICHELE, R.. *Op. cit.* 2016b.

_____. *Fundamentos materiais da tributação: comutação, restauração, distribuição, reconhecimento e participação*. In: ÁVILA, Humberto. *Fundamentos do Direito Tributário*. São Paulo: Marcial Pons, 2012, pp.87-172.

_____. *Por uma Ciência Prática do Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2016a.

FILIPPO, Luciano Gomes. *A Performance no Direito Tributário*. Coimbra: Almedina, 2016.

FOLLONI, André Parmo. *Reflexões sobre Complexity Science no Direito Tributário*. In: MACEI, Demetrius Nichele; ASSIS E SILVA, Francisco de (coords.). *Direito Tributário e Filosofia*. Curitiba: Instituto Memória, 2014.

GODOI, Marciano Seabra de. *Prefácio*. In: ROCHA, Sérgio André. *Da lei à Decisão: A Segurança Jurídica Tributária Possível na Pós-Modernidade*. Rio de Janeiro: Lumem Juris, 2017.

GRAU, Eros Roberto. *A Ordem Econômica na Constituição de 1988*. 7ª ed., São Paulo: Malheiros, 2002.

_____. *Direito, conceito e normas jurídicas*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988.

_____. *Por que tenho medo dos juízes (a interpretação/aplicação do direito e os princípios)*. 7ª, São Paulo: Malheiros, 2016.

GRECO, Marco Aurélio. *A não cumulatividade das contribuições*. In: “Revista de Estudos Tributários”, v. 7, n. 41. Porto Alegre: Síntese, jan.-fev./2005, pp. 126-141.

_____. *PIS/COFINS não-cumulativo: bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços*. In: “Revista da Receita Federal: estudos tributários e aduaneiros”, Brasília-DF, v. 01, n. 01, ago./dez. 2014, pp. 101-109.

_____; GODOI, Marciano Seabra de (coords.). *Solidariedade social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005.

_____. *Planejamento Tributário*. 3ª São Paulo: Dialética, 2011.

GREGORIO, Ricardo Marozzi. *Preços de transferência – Arm's lenght e praticabilidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

GRIBNAU, Hans. *Equality, Legal Certainty and Tax Legislation in the Netherlands - Fundamental Legal Principles as Checks on Legislative Power: A Case Study*. In: “Utrecht Law Review”, volume 2, issue 2, March 2013, pp.52-74.

_____. *Separations of Powers – Questionnaire – Nacional report: The NeverLands*, disponível em <http://eatlp.org/uploads/public/santiago/sop/Netherlands%20-%20Hans%20Gribnau.pdf>, acesso em 20.02.2017.

HAACK, Susan. *On the logic in the law: Something but not all*. In: “Ratio Juris”, vol. 20, n. 1, 2007, pp. 1-31.

HARET, Florence. *Teoria e Prática das Presunções no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2010.

HEY, Johana. *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*. Köhn: Otto Schmidt, 2002, p. 87, *apud* ÁVILA, H. *Op. cit.*, 2012.

ISENSEE, Josef. *Die typisierende Verwaltung*, Berlin: Duncker & Humboldt, 1976.

JUSTEN FILHO, Marçal. *Sistema Constitucional Tributário: uma aproximação ideológica*. In: “Revista da Faculdade de Direito da UFPR”, a. 30, nº 30, 1998, pp. 215-233.

KELSEN, Hans. *O que é justiça?* São Paulo: Martins Fontes, 1998.

KIRCHHOF, Paul. *Tributação no Estado Constitucional*. Trad. Pedro Adamy, Quartier Latin: 2016.

LAPATZA, José Juan Ferrero. *La simplificación del ordenamiento; una idea general que debe concretarse: la base imponible*. In: TORRES, Heleno Taveira (org.). *Tratado de Direito Constitucional Tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, 2005.

LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. Trad. de José Lamego. 5ª ed., Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2009.

LEAL, Saul Tourinho. *Bastidores da Constituição enterram a ideia de “vontade do Constituinte”*, disponível em <http://www.migalhas.com.br/ConversaConstitucional/113,MI268176,81042-Bastidores+da+Constituicao+enterram+a+ideia+de+vontade+do+Constituente>, acesso em 31.10.2017.

LEITE, Matheus Soares. *Teoria das Imunidades Tributárias*. São Paulo: Perse, 2016.

LOSADA, Soraya Rodríguez. *El principio de la practabilidad en matériatributaria*. In: SILVA, Felipe Iannacone; NOVOA, César García; PARILLA, Pedro José Carrasco; ÁLVAREZ, Michael Zavaleta. *Estudios de derecho constitucional tributário*. Lima: Universidad de San Martín de Porres, 2011, pp. 435-464.

LUHMANN, Niklas. *El derecho de la sociedad*. Trad. de Javier Torres Nafarrate, 2ª ed., Cidade do México: Herder, 2005.

LUQUE, Pau. *De la Constitución a la moral: Conflictos entre valores en el Estado constitucional*. Barcelona: Marcial Pons, 2014.

MACCORMICK, Neil. *Rhetoric and the Rule of Law: a Theory of Legal Reasoning*. New York, Oxford University Press, 2005.

MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. *Competência Tributária: entre rigidez do sistema e a atualização interpretativa*. Malheiros: São Paulo, 2014.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Legitimação do tributo: algumas notas*. In: “Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento”, v. 3, n. 3, Rio de Janeiro, 2015, disponível em <http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/15586/11797>, acesso em 10.07.2016.

_____. *O Direito e sua Ciência: uma Introdução à Epistemologia Jurídica*. São Paulo: Malheiros, 2016.

MANEIRA, Eduardo. *Base de cálculo presumida*. Tese de Doutorado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Belo Horizonte (UFMG), Belo Horizonte, 2000.

_____. *O princípio da praticidade no Direito Tributário (substituição tributária, planta de valores, retenções de fonte, presunções e ficções*. In: “Revista Internacional de Direito Tributário – Associação Brasileira de Direito Tributário – ABRADT. Belo Horizonte: Del Rey, v.2, n. jul./dez. 2004, pp. 51-60.

MANHIRE, J. T. *Tax Compliance as a Wicked System*. In: “Florida Tax Law” Review, vol. 18, n. 6, 2016, pp. 235-274.

MARANHÃO, Juliano. *Estudos sobre lógica e direito*. São Paulo: Marcial Pons, 2013.

MARMOR, Andrei. *The rule of law and its limits*. In: “Law and Philosophy”, n 23, 2003, pp. 1-43.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Parecer n. 0583/2004*, disponível em <http://www.gandramartins.adv.br/parecer/index/p/15>, acesso em 28.10.2015.

MELO, José Eduardo Soares de; LIPPO, Luiz Francisco. *A não cumulatividade tributária (ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS)*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2008.

MENDONÇA, Cristiane. *Competência tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

MENKE, Cassiano. *Irretroatividade Tributária Material: definição, conteúdo e eficácia*. Malheiros: São Paulo, 2015.

MIRANDA, José Benedito. *Prestação de serviços de telecomunicação – energia elétrica – crédito de ICMS*, disponível em http://ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=11569, acesso em 28.10.2015.

MIRANDA, Juliana Gomes. *Teoria da Excepcionalidade Administrativa: a juridicização do estado de necessidade*. Belo Horizonte: Ed. Fórum, 2010.

MOGGINS, John; RAPPAPORT, Michael B. *Originalism and the good constitution*. Kindle Edition. Cambridge: Harvard University Press, 2013.

MOLINA, Pedro Manuel Herrera. *Capacidad económica y sistema fiscal: Análisis del ordenamento español a la luz del Derecho alemán*. Madrid: Marcial Pons, 1998.

MOREIRA, Eduardo Ribeiro. *Critérios de justiça*. São Paulo: Saraiva, 2014.

MUSGRAVE, Richard A.. *Teoria das Finanças Públicas: Um estudo de economia governamental*. Vol. 2, Brasília: Atlas, 1910.

MUZZI FILHO, Carlos Victor. *O consentimento do contribuinte como técnica de segurança jurídica e praticabilidade no Estado Democrático de Direito*. Tese de Doutorado apresentada no Programa de Pós-Graduação em Direito da UFMG, sob orientação do Professora Dra. Misabel Abreu Machado Derzi, Belo Horizonte, 2013.

NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos: Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2009.

_____. *Por um Estado Fiscal Suportável: Estudos de Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina, 2005.

NEUMARK, Fritz. *Principios de la Imposición*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1974.

NEVES, Marcelo. *A constitucionalização simbólica*, São Paulo: Martins Fontes, 2007.

_____. *Entre Hidra e Hércules: princípios e regras constitucionais*. São Paulo: Martins Fontes, 2013.

_____. *Entre Thêmis e Leviatã: uma relação difícil*, São Paulo: Martins Fontes, 2006

NORONHA, Luana. *Breves considerações sobre a relação entre a praticabilidade tributária e a capacidade contributiva*. In: “Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo”: Editora Revista dos Tribunais, ano 18, n. 91, mar./abril, 2010, pp. 250-280.

NOVAIS, Jorge Reis. *Renúncia a direitos fundamentais*, In: MIRANDA, Jorge (org.). *Perspectivas Constitucionais nos 20 Anos da Constituição de 1976*. Vol. I. Coimbra: Coimbra Editora, 1996.

NOVOA, César Garcia. *Los métodos de simplificación fiscal en la experiencia latinoamericana: referencia comparativa a los casos brasileño y argentino*. In: “Revista de Contabilidad y Tributación del Centro de Estudios Financieros”, n. 59, Madrid, out./2003.

OLIVEIRA, Carlos Alberto Álvaro de. *Do Formalismo no processo civil: proposta de uma formalismo valorativo*. 4ª ed., São Paulo: Saraiva, 2010.

OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. *Alguns parâmetros para a densificação das cláusulas pétreas tributárias e financeiras*. In: “Revista Forum de Direito Tributário, Belo Horizonte,” ano 8, n. 48, nov./dez. 2010, pp. 127-146.

_____. *O Supremo Tribunal Federal e as cláusulas pétreas da forma federativa do Estado e da separação de poderes em matéria tributária*. In: QUEIROZ, Luís Cesar de

Souza; OLIVEIRA, Gustavo da Gama (coords.). *Tributação Constitucional, Justiça Fiscal e Segurança Jurídica*. Rio de Janeiro: GZ Editora, 2014.

PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário completo*. 4ª ed., Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

PECZENICK, Aleksander. *On law and reason*. Sweden: Springer, 2008.

PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Imposto de Renda*. Rio de Janeiro: Apec, 1969.

PEIXOTO, Ravi. *Superação do precedente e segurança jurídica*. 2ª ed., Salvador: Jus Podium, 2016.

PONTES, Helenilson Cunha. *O princípio da praticidade no Direito Tributário (substituição tributária, plantas de valores, retenções de fonte, presunções e ficções, etc.): sua necessidade e seus limites*. In: “Revista Internacional de Direito Tributário – ABRADT”. Belo Horizonte: Del Rey, v.1, n.2, jul./dez. 2004, pp. 51-60.

POSCHER, Ralf. *Teoria de um fantasma – a malsucedida busca da Teoria dos Princípios pelo seu objeto*. In: CAMPOS, Ricardo (org.). *Crítica da Ponderação: Método constitucional entre a dogmática jurídica e a teoria social*. São Paulo Saraiva, 2016.

QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *A importância da Constituição para a identificação das espécies tributárias e produção das respectivas normas*. In: FUX, Luiz; QUEIROZ, Luís Cesar Souza de; ABRAHAM, Marcus (coords.). *Tributação e Justiça Fiscal*. Rio de Janeiro: GZ Editora, 2014.

_____. *Competência tributária e interpretação constitucional: o caso das bases de cálculo do ICMS, da COFINS e do PIS, e a visão do STF*. In: QUEIROZ, Luís Cesar Souza de; ABRAHAM, Marcus; CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo (Orgs.). *Estado Fiscal e Tributação*. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2015.

_____. *Controle de Constitucionalidade, Mutação Jurídica e Coisa Julgada Tributária – Reflexos sobre a prescrição e decadência em matéria tributária*. In: QUEIROZ, L.C.; OLIVEIRA, Gustavo da Gama. *Op. cit.*

_____. *Imposto sobre renda: o conceito constitucional de renda e a recente visão do STF*. In: QUEIROZ, L.C.S.; GOMES, Marcus Lívio (orgs.). *Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2015.

_____. *Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional*. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2016b.

_____. *Limites do planejamento tributário*. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (org.). *Direito Tributário: homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, pp. 735-758.

_____. *Sujeição Passiva Tributária*. 3ª ed., Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2016a.

RAZ, Joseph. *The Authority of Law: essays on law and morality*. 2ª ed., Oxford: Oxford University Press, 2009.

RAWLS, John. *Uma Teoria da Justiça*. Trad. por Almiro Pisetta e Lenita Maria Rimoli Esteves. Martins Fontes: 2002.

REIS, Élcio Fonseca. *O Estado Democrático de Direito. Tipicidade tributária. Conceitos jurídicos indeterminados e segurança jurídica*. In: “Revista Tributária de Finanças Públicas”, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, ano 8, n. 34, set./out. 2000, pp. 157-168.

REIMER, Ekkehart. *Die sieben Stufen der Steuerrechtfertigung*. In: GEHLEN, Boris; SCHORKOPF (orgs.). *Demokratie und Wirtschaft: eine interdisziplinäre Herausforderung*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2013, Nota 28, pp. 131-132, apud ROCHA, Paulo Victor Vieira. *Teoria dos Direitos Fundamentais: Restrições a Direitos do Contribuinte e Proporcionalidade*. São Paulo: Quartier Latin, São Paulo, 2017.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A reforma da Reforma Tributária*. Palestra proferida no 1º Congresso de Direito Tributário de Juiz de Fora e Região, Juiz de Fora, 2014.

_____. *Justiça, Interpretação e Elisão Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.

_____. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

_____. *Segurança Jurídica do Contribuinte: Legalidade, Não-Surpresa e Proteção à Confiança Legítima*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

ROCHA, Eduardo Moraes da. *Teoria institucional da Praticabilidade Tributária*. São Paulo: Noeses, 2016.

ROCHA, Paulo Victor Vieira da. *Proporcionalidade na tributação por fato gerador presumido (Artigo 150, § 7, da Constituição Federal)*. Dissertação de Mestrado apresentada ao Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário da USP, sob orientação do Prof. Titular Luís Eduardo Schoueri, 2010.

_____. *Substituição tributária e proporcionalidade entre capacidade contributiva e praticabilidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

_____. *Fiscalidade e extrafiscalidade: uma análise crítica da classificação funcional das normas tributárias*. In: “Direito Tributário Atual”, São Paulo: Dialética, v. 32, 2014, p. 256-274.

_____. *Teoria dos Direitos Fundamentais: Restrições a Direitos do Contribuinte e Proporcionalidade*. São Paulo: Quartier Latin, São Paulo, 2017.

ROCHA, Sérgio André. *Da lei à Decisão: A Segurança Jurídica Tributária Possível na Pós-Modernidade*. Rio de Janeiro: Lumem Juris, 2017.

_____. *Paraísos Fiscais e Regimes Fiscais Privilegiados: Análise de Algumas Questões Controvertidas*. In: “ROCHA, Valdir de Oliveira. *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. 14º vol. Dialética: São Paulo, 2014, pp. 348-367.

ROMER, Christina D.; ROMER, David H. *The Macroeconomic Effects of Tax Changes: Estimates Based on a New Measure of Fiscal Shocks*. In: “American Economic Review”, Jun./2010, pp. 763-801.

ROSS, Alf. *Direito e Justiça*. Trad. de Edson Bini. Bauru: Edipro, 2000.

SADD, Sérgio SYDIONIR. *Simplificação e Praticabilidade no Direito Tributário*. Dissertação de Mestrado apresentada ao Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário da USP, sob orientação do Prof. Paulo Ayres Barreto, 2013.

SÁNCHEZ, Pau Luque; RATTI, Giovanni B. (eds.). *Acordes y desacuerdos: como y por qué los juristas discrepan*. Madrid: Marcial Pons, 2012.

SANTI, Eurico Diniz de. *Kafka, Alienação e Deformidades da Legalidade: exercício do controle social rumo à cidadania fiscal*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais – Fiscosoft, 2014.

_____. *Decadência e o Panóptico da DCTF: “Confissão da Dívida” versus “Confissão da Dívida”*. São Paulo: Max Limonad, 2017.

SANTOS, Antonio Carlos dos; COSTA, Paula. *Separation of Powers – Portugal*, disponível em <http://eatlp.org/uploads/public/santiago/sop/Portugal%20-%20Antonio%20Carlos%20dos%20Santos%20-%20Paulo%20Costa.pdf>, acesso em 20.02.2016.

SARMENTO, Daniel; SOUZA NETO, Cláudio Pereira de. *Direito Constitucional: Teoria, história e métodos de trabalho*. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2012.

SERPA, Lyvia de Moura Amaral. *A cooperação no Direito Tributário: Um modelo de prevenção de litígios entre fisco e contribuintes*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.

SCAFF, Fernando Facury. *Quando as Medidas-Provisórias se transformaram em Decretos-lei ou notas sobre a Reserva Legal Tributária no Brasil*. In: SCAFF, Fernando Facury; MAUÉS, Antonio G. Moreira. *Justiça Constitucional e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005.

SCHAUER, Frederick. *Playing by the Rules: A Philosophical Examination of Rule-Based Decision-Making in Law and in Life*. Oxford: Oxford Clarendon Press, 1991.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

_____. *Participação na Mesa de Debates do IBDT de 21.08.2014*, disponível em http://ibdt.org.br/material/arquivos/Atas/Integra_21082014.pdf, acesso em 20.11.2017.

_____. *O Mito do Lucro Real na passagem da Disponibilidade Jurídica para a Disponibilidade Econômica*. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (coords.). *Controvérsias jurídico-contábeis (Aproximações e Distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2009, pp. 241-264.

_____. *Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro*. 3ª ed., São Paulo: Dialética, 2013.

SGARBI, Adrian. *Introdução à Teoria do Direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2013.

SHECAIRA, Fábio P.; STRUCHINER, Noel. *Teoria da argumentação jurídica*. Rio de Janeiro: Ed. Puc-Rio, 2017.

SIGNORETTI, Diogo Brandam; CANHOLI, Márcia Mariko Matsuda. IR: Direito fundamental ao ensino particular? In: “Coluna Contraditório, 16.10.2017, disponível em https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/contraditorio/ir-direito-fundamental-ao-ensino-particular-16102017#_ftn1, acesso em 16.10.2017.

SILVA, Virgílio Afonso da. O Proporcional e o Razoável. In: *Revista dos Tribunais*, nº 798, São Paulo: RT, abril/2002.

SILVA, José Afonso da. *Teoria do Conhecimento Constitucional*. São Paulo: Malheiros, 2014.

SMITH, Adam. *A Riqueza das Nações*. Vol.2, Trad. por Alexandre Amaral Rodrigues e Eunice Ostrensky, São Paulo: Martins Fontes, 2003.

SOUZA, Rubens Gomes de. Um caso de ficção legal no direito tributário: a pauta de valores como base de cálculo do ICM. In: “Revista do Direito Público”, vol. 11, ano III, jan./mar. 1970, pp. 13-32.

SOUZA, Hamilton Dias de. *Livre concorrência: desvios concorrências tributários e a função da Constituição*. Disponível em <http://conjur.estadao.com.br/static/text/48531,1>, acesso em 19 fev./2007.

SUNSTEIN, Cass R. *One case at a time – judicial minimalismo in the Supreme Court*. Cambridge: Harvard University, 2001.

_____; VERMEULLE, Adrian. *Interpretation and Institutions*. In: Michigan Law Review, v. 101, n. 4, 2003, pp. 885-951.

TEDESCO, Paulo Camargo. *A inconstitucionalidade da irretratabilidade imposta à opção pelos regimes de tributação do Imposto de renda, Simples e Lucro Presumido*. In: “Revista Tributária de Finanças Públicas”, São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 58, set./out. 2004, pp. 105-133.

TALEB, Nassim Nicholas. *Antifrágil: Coisas que se Beneficiam com o Caos*. Trad. por Eduardo Rieche, 1ª ed., Rio de Janeiro: Ed. BestSeller, 2014.

TANZI, Vito. *Complexidade na Tributação: Origem e Consequências*. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; CHRISTOPOULOS, Basile Georges; ZUGMAN, Daniel Leib; BASTOS, Frederico Silva (orgs.). *Transparência Fiscal e Desenvolvimento: Homenagem ao Professor Isaías Coelho*. 1ª ed., São Paulo: Fiscosoft Editora, 2013.

TAYLOR, Matthew M. *O Judiciário e as políticas públicas no Brasil*. In: “Dados – Revista de Ciências Sociais”, Rio de Janeiro: Instituto Universitário de Pesquisas do Rio de Janeiro (IUPERJ), vol. 50, 2007, pp. 229-257.

TEIXEIRA, Daniel Alves. *Praticidade no Direito Tributário: Fundamentos e Controle*. Rio de Janeiro: Lumens Juris, 2016.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito Tributário (Steuerrecht)*. Trad. da 18ª ed. alemã por Luiz Dória Farquim, Vol. 1, Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008.

_____. *Moral Tributária del Estado y de los Contribuyentes*. Trad. por Pedro M. Herrera Molina. Madrid: Marcial Pons, 2002.

_____. *Sobre a unidade da ordem jurídica brasileira*. Trad. por Luis Eduardo Schoueri. In: SCHOUERI, L.E.; ZILVETI, Fernando Aurélio. *Direito Tributário: estudos em homenagem à Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998.

THAGARD, Paul R. *The Best Explanation: Criteria for Theory Choice*. In: “The Journal of Philosophy”, vol. 75, num. 2, 1978, pp. 76-92.

TORRANO, Bruno. *Democracia e Respeito à Lei: entre positivismo jurídico e pós-positivismo*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015.

TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: Metodologia da Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011.

_____. *Novas medidas de recuperação de dívidas tributárias*. Disponível em <https://www.conjur.com.br/2013-jul-17/consultor-tributario-novas-medidas-recuperacao-dividas-tributarias>, acesso em 17.07.2013.

_____. *Transação, arbitragem e conciliação judicial como medidas alternativas para resolução de conflitos entre Administração e contribuintes – Simplificação e eficiência administrativa*. In: “Revista Fórum de Direito Tributário”, ano 1, n. 2, mar./abr. 2003, pp. 91-126.

_____. *Tributo precisa respeitar valores constitucionais*. In: BRIGAGÃO, Gustavo; TÔRRES, Heleno Taveira; SANTIAGO, Igor Mauler; ESTRADA, Roberto Duque. *Consultor Tributário: estudos jurídicos*. Rio de Janeiro: Topbooks, 2015.

TORRES, Ricardo Lobo. *Liberdade, consentimento e princípios de legitimação do Direito Tributário*. In: “Revista Internacional de Direito Tributário, Belo Horizonte: Del Rey, Vol. 5, jan./jun. 2006, pp. 223-244.

_____. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Vol. II: Valores e Princípios Constitucionais Tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

UCKMAR, Victor. *Princípios comuns do direito constitucional tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1976.

VANONI, Ezio. *Natureza e Interpretação das Leis Tributárias*. Trad. por Rubens Gomes de Souza. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1952.

VALLE, Maurício Timm do. *Princípios Constitucionais e Regras-Matrizes de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI*. São Paulo: Noeses, 2016.
VON WRIGHT, Georg Henrik. *Norm and Action. A Logical Inquiry*. London: Routledge & Keagan Paul Ed., 1963.

_____. *Norma y Acción: una investigación lógica*. Trad. por P. García Ferrero. Madrid: Tecnos, 1970.

WALTON, Douglas. *Lógica informal*. São Paulo: 2012.

XAVIER, Alberto. *Os princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

ZIPPELIUS, Reinhold. *Filosofia do Direito*. São Paulo: Saraiva, 2012.