



Universidade do Estado do Rio de Janeiro

Centro de Ciências Sociais

Faculdade de Direito

Daniel Alves Teixeira

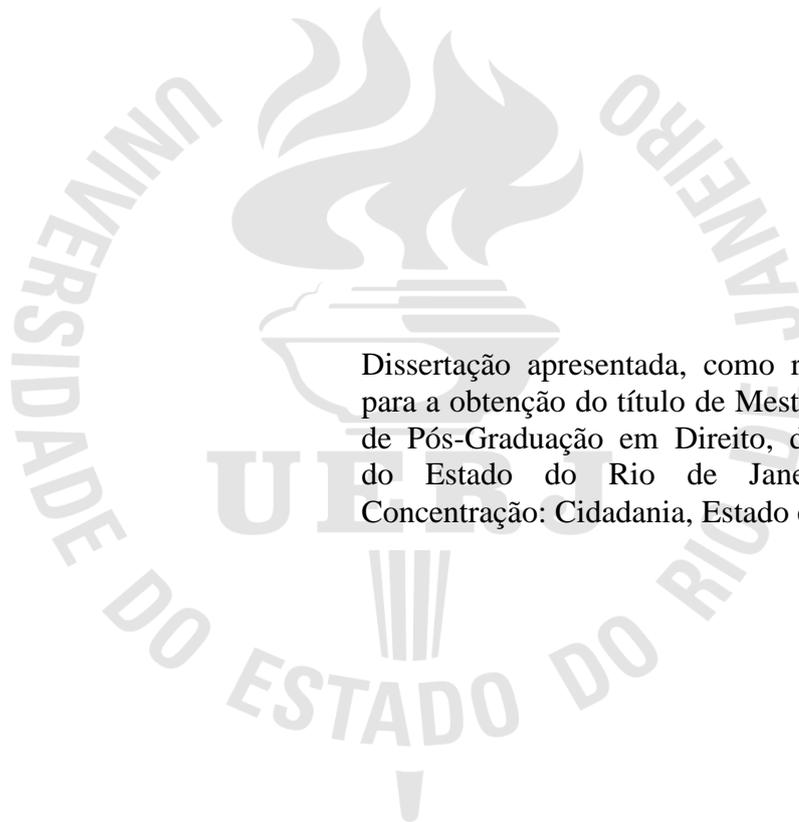
Praticidade no Direito Tributário: fundamento e controle

Rio de Janeiro

2015

Daniel Alves Teixeira

Praticidade no Direito Tributário: fundamento e controle



Dissertação apresentada, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação em Direito, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de Concentração: Cidadania, Estado e Globalização.

Orientador: Prof. Dr. Ricardo Lodi Ribeiro

Rio de Janeiro

2015

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

T262 Teixeira, Daniel Alves.
 Praticidade no Direito Tributário: fundamento e controle / Daniel Alves
 Teixeira. – 2015.
 143 f.

 Orientador: Prof. Dr. Ricardo Lodi Ribeiro.
 Dissertação (mestrado). Universidade do Estado do Rio de Janeiro,
 Faculdade de Direito.

 1. Direito tributário - Teses. 2. Controle - Teses. 3. Limites - Teses.
 I. Ribeiro, Ricardo Lodi. Universidade do Estado do Rio de Janeiro.
 Faculdade de Direito. III. Título.

CDU 347.73

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

Assinatura

Data

Daniel Alves Teixeira

Praticidade no Direito Tributário: fundamento e controle

Dissertação apresentada, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação em Direito, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de Concentração: Cidadania, Estado e Globalização.

Aprovada em 25 de agosto de 2015.

Banca Examinadora:

Prof. Dr. Ricardo Lodi Ribeiro (Orientador)

Faculdade de Direito - UERJ

Prof. Dr. Gustavo da Gama Vital de Oliveira

Faculdade de Direito - UERJ

Prof. Dr. Eduardo Maneira

Universidade Federal do Rio de Janeiro

Rio de Janeiro

2015

AGRADECIMENTOS

À minha família, porto seguro do coração, mente e alma, com especial agradecimento à minha mãe, Margarida Teixeira, pelo apoio incondicional em toda a vida, e à minha noiva, Mariana Klotz, pelo incentivo e compreensão das horas privadas de nosso convívio.

Ao amigo, professor e orientador, Ricardo Lodi Ribeiro, pelas valiosas lições, incentivo e orientação na elaboração deste trabalho.

Aos colegas do grupo de pesquisa institucional “Praticabilidade Tributária – Limites e Possibilidades”, realizado no âmbito do curso de Pós-Graduação em Direito da UERJ, no segundo semestre de 2014, pelo alto nível acadêmico do debate e questionamentos, contribuindo positivamente para as necessárias reflexões e conclusões do presente trabalho.

A todos os amigos que participaram comigo desta caminhada, sempre com incentivo e apoio.

RESUMO

TEIXEIRA, D. A. *Praticabilidade no Direito Tributário: fundamento e controle*. 2015. 143 f. Dissertação (Mestrado em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento) – Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2015.

No presente trabalho foram realizados estudos acerca da praticidade no âmbito do Direito, especialmente no direito tributário, com uma análise teórica sob a perspectiva da teoria tridimensional do direito e a complementaridade dialética entre fato, valor e norma. Também foi investigada a noção de eficiência diante da determinação de justiça estabelecida pela Constituição. Em outro momento, foram investigados os limites da praticidade diante da igualdade e da capacidade contributiva, com a conclusão de que o emprego de padrões e estimativas fiscais deve atender a consideração de determinados pressupostos com o fim de controle da proporcionalidade. Neste contexto, foram realizadas análises de normas específicas como o regime de tributação simplificado, a substituição tributária progressiva, lucro presumido, o imposto de renda sobre pessoa física e o controle de preços de transferência.

Palavras-chave: Praticabilidade. Praticidade. Direito Tributário. Fundamento. Controle. Limites.

ABSTRACT

TEIXEIRA, D. A. *Practicality under Tax Law: foundation and control*. 2015. 143 f. Dissertação (Mestrado em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento) – Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2015.

In the present work, studies were realized about practicality under the law, especially tax law, with a theoretical analysis from the perspective of three-dimensional theory of law and the dialectical complementarity between fact, value and norm. It was also investigated the notion of efficiency on the determination of justice established by the Constitution. At another point, the limits of practicality were investigated in the face of equality and ability to pay, with the conclusion that the use of estimates in tax collection must meet certain assumptions in order to achieve proportionality. In this context, analysis were carried about specific rules, like the simplified taxation system, the progressive tax substitution, estimated profit regime, the income tax on individuals and the transfer pricing system.

Keywords: Practicality. Tax Law. Foundation. Control. Limits.

SUMÁRIO

| | | |
|-----------|--|----|
| | INTRODUÇÃO | 8 |
| 1 | FUNDAMENTOS DA PRATICIDADE | 10 |
| 1.1 | Considerações iniciais | 10 |
| 1.2 | Contexto contemporâneo: uma ótica do direito sob a luz da sociedade moderna | 11 |
| 1.3 | O que é praticidade? | 14 |
| 1.4 | A praticidade e o direito | 16 |
| 1.4.1 | <u>Perspectiva teórica</u> | 17 |
| 1.4.1.1 | Da Teoria Tridimensional do Direito de Miguel Reale..... | 18 |
| 1.4.1.1.1 | Valor..... | 18 |
| 1.4.1.1.2 | Fato..... | 19 |
| 1.4.1.1.3 | Norma..... | 20 |
| 1.4.1.1.4 | Dialecticidade entre Fato, Valor e Norma..... | 20 |
| 1.5 | A praticidade e o direito tributário | 22 |
| 1.5.1 | <u>Referenciais fundamentais</u> | 23 |
| 1.5.2 | <u>Manifestações de praticidade</u> | 25 |
| 1.5.3 | <u>Praticidade e simplificação</u> | 26 |
| 1.6 | Conceito | 28 |
| 2 | REFERENCIAL DE PRATICIDADE - DA RELAÇÃO ENTRE EFICIÊNCIA E JUSTIÇA FISCAL | 30 |
| 2.1 | Introdução | 30 |
| 2.2 | Justiça | 31 |
| 2.2.1 | <u>Considerações sobre a ideia de Justiça</u> | 31 |
| 2.2.2 | <u>Síntese</u> | 36 |
| 2.2.3 | <u>Projeções normativas da Justiça Fiscal</u> | 37 |
| 2.2.4 | <u>A opção da CRFB/88</u> | 39 |
| 2.3 | Eficiência | 40 |
| 2.4 | Relação entre Eficiência e Justiça | 40 |
| 2.5 | Simplificação dos Sistemas Tributários e a praticidade | 43 |

| | | |
|-----------|---|-----|
| 3 | PRATICIDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO: CONFLITOS E LIMITES | 51 |
| 3.1 | Igualdade e capacidade contributiva | 51 |
| 3.2 | Conflitos em um contexto de praticabilidade | 58 |
| 3.2.1 | <u>Igualdade Geral e Igualdade Particular</u> | 59 |
| 3.2.1.1 | Igualdade Particular e a Capacidade Contributiva..... | 60 |
| 3.2.1.2 | Igualdade Geral e a Padronização..... | 62 |
| 3.2.1.2.1 | Pressupostos | 67 |
| 3.2.2 | <u>Conflitos decorrentes da capacidade contributiva</u> | 74 |
| 3.2.2.1 | Conflitos internos..... | 75 |
| 3.2.2.2 | Conflitos externos | 76 |
| 3.2.2.3 | Conflitos mistos | 78 |
| 3.3 | Limites à praticabilidade | 79 |
| 4 | INSTRUMENTOS DE ALCANCE DA PRATICABILIDADE | 86 |
| 4.1 | Presunções | 86 |
| 4.2 | Ficções | 89 |
| 4.3 | Conceitos Jurídicos Indeterminados | 90 |
| 4.4 | Privatização da gestão tributária | 93 |
| 4.5 | Meios alternativos de solução de conflitos | 94 |
| 5 | ESTUDO DE CASOS | 98 |
| 5.1 | Regimes Tributários Simplificados | 98 |
| 5.1.1 | <u>SIMPLES</u> | 98 |
| 5.1.2 | <u>Regimes Simplificados no Direito Comparado</u> | 101 |
| 5.1.3 | <u>Considerações</u> | 104 |
| 5.2 | Substituição Tributária progressiva ou “para frente” | 105 |
| 5.3 | Lucro Presumido | 111 |
| 5.4 | Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF | 115 |
| 5.5 | Preços de Transferência | 121 |
| | CONCLUSÃO | 130 |
| | REFERÊNCIAS | 137 |

INTRODUÇÃO

O estudo da praticabilidade no Direito, especialmente do direito tributário, envolve inúmeras abordagens, tanto em referência às premissas adotadas para concluir do que se trata a praticabilidade em si, quanto no que se refere à sua relação entre os vários princípios constitucionais e infraconstitucionais. Dessa forma, não é nossa pretensão abordar neste estudo todas as questões afetas à praticabilidade, de modo que se faz necessário um corte metodológico e uma delimitação do objeto de abordagem.

Em primeiro lugar, procuramos investigar do que trata o termo praticidade ou praticabilidade, que aqui empregamos como sinônimos. Procuramos a sua significação no âmbito metajurídico e, em seguida, passamos a identificá-lo juridicamente. Para tanto, utilizamo-nos da compreensão de Direito oferecida nas lições de Miguel Reale, que o concebe através da complementaridade dialética entre os elementos fato, valor e norma. É a partir desta concepção tomada como premissa do Direito que abordamos uma tentativa de fundamentar a praticidade, diferenciando-a de outras terminologias comumente empregadas com a mesma significação, a exemplo do termo simplificação. Um dos questionamentos iniciais que nos guiaram para o desenvolvimento de nossa pesquisa foi a identificação do que necessariamente significa a praticidade, já que parece usual o seu emprego de forma rasa, supostamente preenchendo lacunas argumentativas questionadas especialmente no âmbito da legislação tributária, tal qual uma carta coringa completa um jogo de baralho. Só a partir deste enquadramento é que procuramos assinalar um conceito, baseado em nossas premissas e capaz de delimitar nossa maior preocupação: os conflitos e limites da praticabilidade no direito tributário.

Antes disto, porém, procuramos aprofundar nossos estudos no referencial de conduta necessário para uma norma praticável. Assim, consideramos relevante a abordagem de um tema mais sensivelmente debatido quando se refere a sistemas jurídicos ou ordenamento de normas: a relação entre Justiça e Eficiência. Em nossa abordagem, procuramos tecer comentários sobre algumas concepções de justiça, com enfoque especial no utilitarismo, que possui fortes raízes em discursos econômicos e políticos, e a crítica oferecida especialmente por John Rawls em seu “Uma Teoria da Justiça”, de 1971, fortalecendo a ideia de uma paridade moral entre todos os indivíduos e a necessidade de distribuição equitativa de oportunidades. Em seguida, analisamos a ideia de eficiência e a sua apreensão pela Constituição de 1988, confrontando as concepções sobre a sua relação com a Justiça e os seus

reflexos no sistema tributário através das considerações sobre eficiência diante da simplificação dos sistemas, com considerações sobre estudos comparativos da situação nacional e internacional.

Na terceira parte do nosso estudo, ocupamo-nos de apreciar eminentemente as consequências da praticabilidade do direito tributário, em seu contexto fático-axiológico, delimitando os conflitos advindos da necessidade de realização das normas e os limites oferecidos pela realidade e pelos demais valores caros ao direito constitucional tributário. Decerto que os principais limites podem ser estabelecidos diante de um dos princípios mais elementares de justiça, que é o da igualdade. Como corolário de seus reflexos no direito tributário, observamos o princípio da capacidade contributiva e a sua necessária observância no âmbito do exercício do poder impositivo. Estes princípios são considerados o prisma central de abordagem para a análise da repercussão dos conflitos de praticabilidade no campo do direito tributário. A partir deles, procuramos expor que no momento da sua relação com a realidade poderão ocorrer conflitos internos, externos ou mistos com relação a outros princípios caros ao Direito e aplicáveis ao caso concreto. Por este motivo, não consideramos válido neste estudo fazer uma abordagem exaustiva de possíveis conflitos referentes à praticabilidade tributária e princípios constitucionais específicos, momento em que critérios a serem utilizados para aferição de idoneidade de padrões e abstrações - comumente empregados nas normas tributárias - são apresentados para a composição dos variados valores que entram em tensão a depender do caso concreto.

No quarto capítulo, apresentamos linhas gerais acerca dos principais instrumentos disponíveis para o alcance da praticabilidade do Direito e, em especial, da norma tributária. De fato, afastamo-nos de uma intencionalidade exaustiva e consideramos relevante uma apresentação e abordagem dos pontos principais e mais sensíveis, com maior repercussão em discussões doutrinárias.

Por fim, procuramos conciliar o suporte teórico apresentado com exemplos colhidos da legislação tributária e que refletem uma tentativa de tornar praticável a norma jurídica, procurando observar eventuais incompatibilidades e indicando possíveis ofensas a direitos fundamentais que ditam o referencial de conduta da norma impositiva. Casos como o do regime simplificado de tributação (SIMPLES), da substituição tributária progressiva ou “para frente”, do regime de lucro presumido, do Imposto de Renda sobre as Pessoas Físicas (IRPF) e dos preços de transferência, nos impelem a uma análise tendente a conciliar o suporte teórico e ordenamento jurídico-tributário vigente.

1 FUNDAMENTOS DA PRATICIDADE

1.1 Considerações Iniciais

No campo do direito tributário, muita referência se faz ao estudo da segurança jurídica e aos limites da tributação conforme os ditames dos direitos fundamentais. De fato, tais valores consubstanciam cânones de observância obrigatória no estudo do direito tributário. No entanto, a sociedade acompanha hodiernamente um processo de profunda globalização, facilitado por uma revolução tecnológica que acelera as relações sociais intensamente em um contexto sem precedentes na história mundial.

A ciência do Direito vem procurando acompanhar essa evolução de modo a não se tornar obsoleta e continuar exercendo seu papel regulador das condutas humanas, baseada, hoje, dentro de um Estado Democrático e Social de Direito, nos ideais de justiça e segurança jurídica.

O estudo do direito tributário, então, deve continuar atendendo aos ideais de justiça e segurança jurídica sem, no entanto, abdicar de exercer o seu papel de procurar adequação às relações sociais cada dia mais céleres e complexas. Ainda mais no direito tributário, intimamente conectado às relações sociais e econômicas que, atualmente, sofrem sensível influência deste processo de globalização acelerada.

Esta complexidade cada dia maior no plano fático reflete efeitos no estudo da norma jurídica, demandando ampla discussão acerca da sua estrutura, e o emprego da chamada praticabilidade ou praticidade. Trata-se de um instrumento típico do Direito, utilizado em variados graus. Ocorre que, a sua aplicação no âmbito do direito tributário deve observar a sistemática constitucional que disciplina a ordem tributária. Por isso, parece relevante aprofundar o conhecimento sobre seus limites e possibilidades.

O estudo acerca da praticabilidade pouco aparece na literatura nacional. Na Alemanha, H. ARNDT anota que este tema não tinha sido objeto de estudos sistemáticos a partir da década de cinquenta, salvo raras exceções¹.

É neste contexto que acreditamos ser de grande importância um aprofundamento do estudo da chamada praticabilidade ou praticidade do direito tributário e a sua relação com as

¹ Apud DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. 2.ed. São Paulo: Editora-Revista dos Tribunais, 2007, p. 138.

garantias fundamentais e princípios e regras que regem a sua sistemática, principalmente no plano constitucional.

Para tanto, buscamos explicitar a visão de determinados institutos e postulados jurídicos, como por exemplo a ideia de segurança jurídica e justiça. É que a tomada destes como limites e base para o desenvolvimento da praticabilidade exige um aprofundamento da sua perspectiva nos moldes do cenário social atual, tal qual toda a ciência do Direito. Consignar estes pontos se faz necessário diante do pluralismo metodológico característico de nossa era, de modo que as premissas metodológicas a serem adotadas no presente estudo desde logo possam transmitir clareza e coerência no desenvolvimento do presente trabalho.

Assim, em um primeiro plano consignaremos a ótica de alguns dos postulados fundamentais do Direito – segurança jurídica e justiça - diante da sociedade moderna com o intuito de expor nossas premissas.

1.2 Contexto contemporâneo: uma ótica do direito sob a luz da sociedade moderna

A partir de meados do séc. XX até os dias atuais, tem sido possível observar profundas alterações sociais com reflexos jurídicos. Conforme assinala o sociólogo alemão Ulrich Beck², a sociedade passa hoje a questionar seus próprios valores baseados na sociedade industrial. A evolução dessa sociedade com a busca por desenvolvimento e pleno emprego faz com que hoje alcancemos grande grau de ambivalência e imprevisibilidade nas ações sociais. Batizada de “sociedade de risco”, a atual sociedade não consegue mais encontrar soluções para os problemas apenas olhando o passado. Daí se falar em ambivalência e imprevisibilidade, de forma que a solução para um problema hoje pode acabar gerando outro.

O desenvolvimento industrial e hoje tecnológico nos leva a um estado em que não se torna possível a previsão de todos os resultados, devendo a sociedade buscar a melhor preparação possível para efeitos imprevisíveis. No aspecto jurídico, assistimos também a uma nova era. A globalização e seus efeitos econômicos e políticos acaba por derrubar fronteiras. Atores internacionais, como multinacionais e organizações internacionais, surgem com forte influência econômica, política e jurídica.

Temos assistido internamente a influência econômica em diversos setores sociais, com ramificações inclusive no poder legislativo e a elaboração de leis desprovidas de generalidade,

² BECK, Ulrich. *Sociedade de Risco: rumo a uma outra modernidade*. Tradução de Sebastião Nascimento – São Paulo: Ed. 34, 2010.

destinadas a grupos sociais específicos. A realidade passa a ser cada vez mais mutante e é possível observar uma queda na crença da lei como fonte de resolução de todos os conflitos, já que a velha fórmula do Estado-Nação não consegue atender às novas demandas sociais. O grau de pluralismo alcançado gera uma crise na crença do primado da lei para a solução de problemas que demandam cada vez mais especificidade. Essa, por sua vez, reflete o fenômeno da ambivalência de maneira que uma solução pode gerar inúmeros outros questionamentos. Assim, o paradigma de atuação se volta para a garantia dos direitos fundamentais com a aproximação da ética e dos valores morais ao Direito.

Passamos a observar, então, a transição da legalidade para a juridicidade, com a reaproximação de valores ao Direito e o paradigma dos direitos fundamentais para a ordem jurídica. Ricardo Lobo Torres³ cita a “virada Kantiana” a partir da década de 1970 com a teoria da justiça elaborada por John Rawls⁴.

Pois bem, é neste cenário que se passa também a discutir os princípios jurídicos, mandados de otimização como se refere Robert Alexy⁵, como indicadores de valores fundamentais para o alcance da justiça, objetivo fundamental do Direito. Com a superação do positivismo formalista, a nova hermenêutica passa a considerar a norma como decorrente de sua aplicação e em sua concretude, extraindo dos seus sentidos possíveis, aquele ou aqueles que melhor se adequam ao sistema jurídico como um todo e ao ideal de justiça. Perde força a ideia da hermenêutica como uma atividade meramente cognitiva do significado supremo da norma⁶, como se este já preexistisse no teor do enunciado e revelado pelo intérprete sem a análise dos fatos e dos valores subjacentes, desconsiderando a sua influência e os seus reflexos no âmbito da norma jurídica.

No direito tributário, a ideia de justiça se dá com a aproximação da segurança jurídica, que pode ser traduzida com a ponderação entre legalidade e capacidade contributiva.

³ “De uns trinta anos para cá assiste-se ao retorno aos valores e à reaproximação entre ética e direito, a partir do que se convencionou chamar de ‘virada kantiana’. (...) Esse novo enfoque faz com que o pensamento jurídico retome a discussão sobre valores e os fundamentos da vida em sociedade. A temática recupera sua importância e inúmeros livros são publicados na esteira da obra pioneira de John Rawls.” TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Valores e princípios constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

⁴ RAWLS, John. *Uma Teoria da Justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 2008.

⁵ ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 90.

⁶ ÁVILA, Humberto. *Função da Ciência do Direito Tributário: do Formalismo Epistemológico ao Estruturalismo Argumentativo*. In: *Revista Direito Tributário Atual*, n 29. São Paulo: Dialética, 2013. P. 181-204.

Desta forma, é necessário tecer alguns comentários acerca da segurança jurídica. A sua análise demanda a consideração de um prisma objetivo – como tradicionalmente estudado pela doutrina – mas também por seu prisma subjetivo. A segurança jurídica em seu aspecto subjetivo é objeto de recentes estudos, a partir de meados do sec. XX, com a crise do positivismo formalista e da previsão de certeza com base no primado da lei⁷.

Diante deste panorama, a concepção liberal e individualista de segurança se torna ineficaz para o atendimento das demandas de uma sociedade marcada pela diversidade de setores sociais e pelo pluralismo de interesses. A necessidade individual é refletida diretamente sobre outros indivíduos na medida em que a manutenção do estado e a garantia de direitos demanda um custo que é limitado pelos recursos financeiros da própria sociedade. Nesta medida, a concessão de um benefício ou garantia fundamentado em uma ótica de miopia individual gera oneração de outros indivíduos. Assim, resta caracterizado um conflito de interesses entre os contribuintes, característico de uma sociedade plural. Neste passo, a segurança jurídica individual se mostra insuficiente à demanda social, pelo que, passa a adquirir caráter coletivo e plural, necessitando atender ao interesse coletivo, passando pelo crivo da legitimidade. Esta, por sua vez, demanda racionalidade e transparência.

Da mesma forma, a legalidade assume um novo contexto. É que diante da incorporação de valores, da centralização dos direitos fundamentais e da soberania popular, a legalidade abandona o aspecto de garantia meramente formal e alcança a juridicidade que passa a compreender parâmetros da razoabilidade diante de uma pluralidade normativa

Nesta nova ordem social, política, jurídica e econômica, o Estado aparece como agente garantidor do cumprimento dos direitos fundamentais e respeito à soberania popular, o que demanda custos financeiros, já que a sua mais simples manutenção demanda custeio da sua máquina administrativa ou judicial. A fundamentação liberal da ideia de propriedade como um direito natural oponível ao Estado príncipe perde força diante deste novo cenário e o papel do Estado passa a ser fundamental e condicional para uma economia de mercado. A função fiscalizatória, de polícia, de infraestrutura de regulamentação e intervenção econômica, fomento e planejamento propiciam o fluxo da economia.

O direito de propriedade depende, então, do sistema jurídico vigente, não se podendo presumir como um direito natural absoluto. Se o direito de propriedade está inserido no contexto jurídico, da mesma forma a tributação também o está, eis que significa o

⁷ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A Segurança Jurídica do Contribuinte: Legalidade, Não-surpresa e Proteção à Confiança Legítima*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

combustível de toda a engrenagem social, frente aos recursos estatais para a garantia do Estado Social e Democrático de Direito.

Assim, diante da pluralidade da segurança jurídica baseada na garantia dos direitos fundamentais em prol da coletividade, abandonando uma visão míope com foco na individualidade apenas, passamos a crer que não exista um confronto real, senão meramente aparente, com a ideia de justiça.

Dessa forma, a segurança jurídica não deve esgotar a incerteza através de um sistema fechado de conceitos mas, sim, munir-se de critérios e valores aptos a constituírem paradigmas de decisão para eventos imprevisíveis. No campo fiscal, a segurança exige transparência e resposta aos anseios de toda a sociedade.

É, portanto, diante deste cenário que tentaremos expor alguns contornos do que entendemos por praticidade, já que muitas vezes este termo é invocado para justificar a eficiência, a igualdade e até a relativizar a capacidade contributiva. Afinal, o que é praticidade e que elemento “novo” é esse que aparece, não raramente, nas produções jurídicas e acadêmicas? Tentaremos expor nas seguintes linhas a inerência da ideia de praticidade ao Direito e a sua justificação no âmbito da norma.

1.3 O que é praticidade?

Para efetuarmos um aprofundamento de nosso estudo, faz-se necessária uma abordagem mais detalhada do objeto. No presente caso, intentamos analisar o emprego da praticidade ou praticabilidade no contexto social e o seu reflexo no contexto jurídico.

O sentido da palavra prática/prático deriva do grego *praktikós*, de *prattein*: agir, realizar, fazer⁸. Significa uma ação do homem sobre determinada coisa ou objeto, aplicação de um conhecimento. Neste passo, podemos depreender que a ideia de prática está intimamente associada a uma ação, o que remete a uma realização e necessária aproximação com o mundo dos fatos. Ou seja, estamos nos referindo a algo concreto.

Conquanto a noção de prático signifique uma ação ou a aplicação de um conhecimento sobre determinado objeto, cumpre analisar a questão acerca da forma ou do modo pelo qual será aplicada tal ação ou conhecimento. É que na realidade natural, tudo depende de uma relação causal, determinada por leis naturais. O homem é o único ser que é capaz de agir

⁸ JAPIASSÚ, Hilton; MARCONDES, Danilo. *Dicionário Básico de Filosofia*. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 2001.

conforme a representação dessas leis. Diante desta capacidade de racionalizar e representá-las, o homem adquire liberdade quanto às leis causais e atinge a capacidade de criação de princípios éticos. É o que Kant denomina como razão prática.

Neste campo, tomando as lições de Kant, podemos entender a ação humana com um ato de consciência de juízos de valor derivados da razão e não como simples decorrências causais comumente notáveis na natureza. Esta nota é importante para compreender que o sentido de praticidade não se restringe à simples ação apta ao alcance de determinado objetivo. É que o homem, ser racional, pauta suas ações concatenando-as com princípios éticos.

Desta forma, o emprego de uma ação no campo prático rejeita modos de alcance do objetivo final que não atentem a juízos de valor objetivos. Por exemplo, se uma pessoa deseja enriquecer de bens materiais com o menor esforço, pode cogitar de subtrair tais bens de uma terceira pessoa. Em uma análise açodada, seria o modo mais prático para o alcance do seu objetivo. No entanto, a racionalidade do homem o faz criar juízos de valor objetivos sobre determinada conduta e, diante dos parâmetros da ética, este não seria um meio válido para o alcance dos resultados almejados. Da mesma forma, num outro exemplo, se alguém deseja aprovação em um concurso público de provas, a “cola” – fraude – pode parecer o meio mais prático. No entanto, não se trata de um meio válido, eis que rompe os padrões éticos. Trata-se, então, de uma praticidade falsa ou inaceitável.

Estes exemplos são capazes de transparecer o motivo pelo qual determinadas ações não podem ser consideradas válidas diante de um juízo de valor, ainda que alcancem o resultado almejado: o prejuízo acarretado a outras pessoas. Note-se que no caso da subtração ou no caso da fraude no concurso de provas há inequívoco prejuízo a terceiros. Aqui, a alteridade do homem não é considerada nem na figura singular do próximo, nem na figura da coletividade e, muito menos, na de humanidade. Kant justamente menciona a necessidade de critérios objetivos na construção de juízos morais, eis que critérios subjetivos são circunstanciais e não confiáveis. Para Kant, o “imperativo prático” pode ser traduzido como “age de tal modo que possas tratar sempre a humanidade, seja em tua pessoa, seja na do próximo, como um fim; não te sirvas jamais disso como um meio”⁹.

Temos então, que o homem, ser racional, é capaz de interpretar as leis naturais e extrair juízos de valor sobre eles, tendo então liberdade para decidir se age conforme esses

⁹ KANT, Emmanuel. *Crítica da Razão Prática*. Tradução e Prefácio: Afonso Bertagnoli. Digitalização da edição em papel da Edições e Publicações Brasil Editora S.A., São Paulo, 1959. Versão para eBook: eBooksBrasil.org (2004).

valores, ou não. De qualquer forma, tais juízos de valor são inerentes ao homem e a ética é uma particularidade deste.

Partindo desta premissa, é possível compreender a ideia de ação humana como um ato de vontade e liberdade, realizada diante de sua racionalidade que, por sua vez, lhe proporciona a capacidade de exercer sua conduta conforme juízos de valor. Logo, nem tudo que queremos, podemos. Ou devemos. Esta compreensão nos permite entender que o prático, relativo a uma ação direcionada a um fim é, em decorrência da característica de racionalidade humana, condicionada pela construção ética do homem.

1.4 A praticidade e o Direito

Pudemos identificar então a praticidade como o emprego de uma ação no mundo real, observados juízos de valor acerca dessa ação, juízos esses considerados inerentes à condição racional humana. Para alcançarmos determinado objetivo, empregamos determinada ação e conhecimento. O grande desafio é a crescente complexidade dos fatos no mundo contemporâneo. A infinidade de questões e objetivos cada vez mais complexos dificultam as tradicionais soluções que não mais se adaptam aos novos problemas. E as novas soluções frequentemente mostram-se ambivalentes, gerando outros problemas.

Um cenário tão complexo incita um apelo natural por mais objetividade, já que as demandas não cessam. O que se mostra desafiador é a capacidade de resolução de problemas cada vez mais complexos, com a atenção aos objetivos almejados, de forma atenciosa aos referenciais de conduta. No caso da conduta humana, os padrões éticos não podem ser afastados para o alcance de objetivos pessoais. Assim, a praticidade é o emprego de uma ação apta ao alcance de um fim, desde que observados os padrões da ética humana. Este referencial delimita o uso de um conhecimento ou emprego de uma ação.

E qual é a relação entre a praticidade e o Direito? Ora, o Direito busca a pacificação e organização da sociedade através da regulação da conduta social. Se praticidade é uma conduta social, seus reflexos se estendem ao universo jurídico. É que as condutas se direcionam a determinados fins e é importante ao Direito representar condutas que respeitem os interesses humanos e da coletividade, além dos interesses individuais. Destacamos aqui um fator relevante a ser observado em nossos estudos: a existência de interesses diversos para o alcance da organização e pacificação social. Interesses individuais, interesses de uma coletividade e interesses da humanidade. E a máxima atenção a esses diferentes interesses, de

maneira que possa ser considerada objetivamente razoável, consagra o ideal de justiça perseguido pelo Direito.

Desta forma, queremos afirmar que se na conduta individual humana o condicionamento de validade para o alcance de um fim almejado é a ética - que observa o interesse individual e também o coletivo pela máxima do imperativo categórico -, no âmbito do Direito estes interesses também estarão presentes. Sendo que, neste último, o referencial se mostra dotado de maior objetividade, já que consagrados os direitos e garantias fundamentais estatuídos na Constituição da República com a irradiação de seus princípios e valores por todos os demais atos normativos. Neste passo, o alcance dos objetivos almejados pelo homem, dentro do universo jurídico, está limitado não só por regras que expressamente permitam ou proíbam determinada conduta, mas também pelos princípios e valores prezados pela Constituição, restringindo possíveis resultados que possam ser racionalmente injustos, por preterir interesses individuais, coletivos e da humanidade.

Este referencial guia não só a conduta do homem individual, mas também do Estado, produto do intelecto humano para organizar a convivência social. Neste passo, toda a ação e produção de atividade estatal estará condicionada pelos direitos fundamentais consagrados pela Constituição da República, em todas as suas manifestações de poder, seja no executivo, legislativo ou judiciário.

1.4.1 Perspectiva teórica

Consignada a ideia geral, passemos neste momento a investigar praticidade no âmbito da norma jurídica. Conforme exposto até o presente momento, entendemos que a noção de praticidade está atinente ao mundo dos fatos e estes não podem ser compreendidos sem a ideia de aplicação de um juízo de valor. Assim, a praticidade estaria presente na ligação do objeto com os fatos valorados pelo homem.

Ao analisarmos esta concepção através de uma ótica jurídica, passaremos a conciliar também a norma e os efeitos que gera sobre os fatos e sobre os valores. Neste ponto, nos utilizaremos da concepção de Direito dada pela Teoria Tridimensional. Mais especificamente, abordaremos a praticidade sob a Teoria Tridimensional do Direito baseada na complementaridade dialética referida por Miguel Reale. Necessária aqui a especificação, tendo em vista as diferenças existentes entre as diversas teorias que também podem ser consideradas tridimensionais. A abordagem acerca dos elementos das teorias - fato, valor e

norma – pode apresentar variações e, geralmente, é feita de forma a isolar seus elementos. Já na Teoria Tridimensional de Miguel Reale, a sua abordagem é feita através de uma complementaridade entre ambos, de forma que se complementam e se limitam dialeticamente.

1.4.1.1 Da Teoria Tridimensional do Direito de Miguel Reale

A Teoria Tridimensional de Miguel Reale é por ele qualificada como um “*tridimensionalismo específico, concreto e dialético*”¹⁰. Trata-se de analisar a relação de complementaridade dialética entre fato, valor e norma de forma imbricada, de modo que tais elementos, juntos, complementem e limitem a criação e constante evolução do Direito. É sob o prisma desta Teoria que passaremos a analisar a praticidade.

A maneira como o autor conceitua fato, valor e norma vai refletir sobre as conclusões possíveis e até na co-implicação dos elementos da Teoria do Direito. Da mesma maneira, na investigação sobre como cada um desses fatores se relaciona na vida do Direito, a seu ver de ordem dialética, na irreducibilidade do valor ao juízo normativo ou às situações factuais, na vinculação de tais fatores ao mundo da vida e na compreensão da realidade jurídica através de modelos prescritivos ou hermenêuticos.

De qualquer forma, cumpre asseverar que o objeto da presente pesquisa não é a Teoria Tridimensional do Direito de Miguel Reale, mas tão somente mencionar brevemente o seu referencial e procurar identificar a praticidade em seu contexto, tomando tal Teoria para a compreensão do Direito.

1.4.1.1.1 Valor

A concepção de valor para Miguel Reale se afasta daquelas que o associam a “qualidade do ser” ou ao “objeto ideal”, geralmente teorias filosófico-jurídicas dotadas da concepção axiológica de Max Scheler ou Nicolai Hartmann, como afirma o próprio autor¹¹. Isto porque, não lhe parece possível situar no mesmo plano um objeto ideal, que é, com algo que necessariamente deve ser. Constatando a ausência de idealidade dos valores, como seria

¹⁰ REALE, Miguel. *Teoria Tridimensional do Direito Teoria da Justiça Fontes e Modelos do Direito*. Lisboa: Imprensa Nacional-Casa da Moeda, 2003, p. 99.

¹¹ *Ibidem*, p. 102.

possível caracterizar sua objetividade? Na esteira de seus ensinamentos, o *dever ser* está necessariamente vinculado à ação, conforme acentuou Jhering, na medida em que demanda realizabilidade, passando a situar o Direito à luz do que Luigi Bagolini denominou “historicismo axiológico”.

Assim, distingue valor dos objetos ideais por algumas notas essenciais que se vinculam ao processo histórico, quais sejam, realizabilidade, inexauribilidade, transcendentabilidade e polaridade. Realizabilidade porque se o valor não se realiza, está no plano ideal, constitui apenas aparência de valor; inexauribilidade pois, por mais que se realize justiça, sempre haverá justiça a se realizar; transcendentabilidade, pois todo valor supera suas realizações históricas particulares e polaridade por só se compreender um valor pensando no seu contrário, enquanto que objetos ideias são pensados independentemente de algo que necessariamente os negue. Conclui afirmando que valor é uma “*intencionalidade historicamente objectivada no processo da cultura, implicando sempre o sentido vectorial de uma acção possível*”. Desta forma, possibilidade e realizabilidade são qualidades inseparáveis do valor e, por consequência, da experiência jurídica.

1.4.1.1.2 Fato

Pode ser compreendido tanto como o que acontece, independentemente da iniciativa humana, mas que adquire significado “*inter homines*”, como aquilo que é feito intencionalmente e se refere “*ad alios*”. Em outras palavras, pode ser referido tanto como acontecer quanto fazer.

Todo fato juridicamente relevante só é pensável em sua referência axiológica, dado que a captação deste pelo intérprete vai depender necessariamente da sua experiência cultural e circunstâncias. Nada obstante a sua existência de forma pura no mundo fenomênico, a sua percepção sempre depende do referencial axiológico. Apesar de valorado, o fato não se converte em valor.

Na medida em que o fato se correlaciona com o valor, essa correlação demanda uma “exigência de medida”. Para o autor, esta exigência é uma funcionalidade que já postula tanto o sentido do enlace como seu alcance e finalidade. Afirma o autor ser a “*veste racional do valor enquanto alvo da ação*”.

1.4.1.1.3 Norma

“*Toda norma jurídica assinala uma tomada de posição perante os fatos em função tensional de valores*”. Assim arremata Miguel Reale, após consignar preocupação com o problema da realizabilidade do Direito. Considerando a exigência de medida mencionada, fica explicitado o seu conceito de norma como surgido na imanência do processo factual-axiológico.

Em manifesto contraste com a posição de Kelsen, Reale não vê a norma como oriunda de um processo abstrato, somente preocupada com a sua eficácia, devendo ser perquirida a sua nomogênese e investigada a tensão fático-axiológica de origem.

1.4.1.1.4 Da dialeticidade entre Fato, Valor e Norma

No compasso da Teoria de Reale, fato, valor e norma se apresentam muito mais como momentos da experiência jurídica do que como elementos, de forma que a sua concepção se alinha a um normativismo concreto, onde a norma se apresenta como unidade de medida da tensão fático-axiológica que se manifesta relevante de regulação para composição e harmonia. É que o homem, enquanto membro de uma coletividade, pratica incessantemente atos que são relevantes para si, mas também para os outros. A norma representa então “*a forma positiva de qualificação axiológica do facto em dada conjuntura*”.

Tal concepção, como já afirmado, carregada de concretude, acaba por refletir a já expressa preocupação com a realizabilidade do Direito e a necessária aproximação da norma com os fatos, referenciados pelos valores, oriunda de uma tensão fático-axiológica que se apresenta medida na norma para a consecução de determinados fins. A norma totalmente abstrata, desvinculada da carga fático-axiológica, fatalmente se mostrará irrealizável, afastada que está do referencial de realidade. Ora, o que se pode concluir é que os elementos ou momentos do Direito – fato, valor e norma – estão unidos em torno de uma atividade que é dotada, eminentemente, de praticidade. Desta forma, podemos dizer que praticidade é inerente ao Direito. Devemos entender também a existência de certa carga de simplificação que traz o termo. É que para a composição da unidade de medida na norma surge a necessidade de conformação da extrema e complexa realidade, dotada de variáveis constantes e incessantes. É um desafio posto ao Direito tentar um registro estável da realidade que se apresenta naturalmente mutante. Neste diapasão, deve ser reconhecida, por óbvio, a impossibilidade de

apreensão de todos os seus matizes, devendo o referido processo de composição da unidade de medida na norma sofrer um necessário processo de simplificação. Em sua obra *O Direito como Experiência*, de 1968, Miguel Reale cita R. Savatier para esclarecer o processo de simplificação do Direito, onde afirma que “*Formular categorias, meio inicial e necessário do jurista, é, com efeito, produzir uma simplificação voluntária aos caprichos espontâneos da realidade*” e, após, conclui o próprio Reale que “*Desse modo, querer, sistematicamente, que o simples dado real imeditado substitua a construção jurídica seria arruinar a praticabilidade do direito, complicando-o ao infinito*”¹².

Seguindo este raciocínio, o plano em que são operados os elementos da Teoria Tridimensional, como afirma Reale, é o mundo da vida¹³, em contraponto a uma concepção de que a norma já conteria em si os seus desdobramentos conforme um modelo dialético hegeliano-marxista, baseado em uma ideia de teses, antíteses e sínteses¹⁴. Neste contexto, parece saltar aos olhos o caráter prático que é imposto ao Direito, dada a sua função de estar sempre conectado à realidade e a sua consequente característica de se afirmar realizável. A norma, assim, diante da complementaridade dialética dos elementos fato, valor e norma, que se complementam e se limitam mutuamente, apresenta uma necessária praticabilidade imbricada entre eles, decorrente da lógica do próprio Direito.

Dentro deste contexto de dialeticidade entre seus elementos, identificamos uma constante tensão fático-axiológica que a norma intenciona estabilizar. Trata-se de uma composição de estabilidade e movimento. A norma estabiliza momentaneamente essa tensão quando apreende e positiva a relação fático-axiológica, que desde já começa a sofrer desgaste em razão da natureza mutante da realidade. Em determinados momentos, prevalecem exigências ideais, em outros, exigências empíricas. Nada obstante, existem valores supremos quase invariáveis axiologicamente que sempre ressurgem. Importante aqui concatenar a abordagem sobre o presente conflito com a já mencionada tensão entre os diferentes direitos dentro de um sistema jurídico: interesses individuais refletem efeitos em interesses coletivos, em um sistema em que se demanda uma eterna busca por equilíbrio.

¹² REALE, Miguel. *O Direito Como Experiência*. São Paulo: Saraiva, 1968, p. 206.

¹³ “*A bem ver, o Direito, como tudo que existe em razão do homem e para reger comportamentos humanos, está imerso no ‘mundo da vida (Lebenswelt)’ , ocorrendo esse facto tanto para as formas espontâneas e ainda não conceitualmente categorizadas da vida jurídica, quanto para as estruturas normativas racionalmente elaboradas.*” REALE, op. cit., nota 10, p. 109.

¹⁴ “*Entendo, ao contrário, que a regra jurídica, destinando-se a reger os comportamentos humanos ou a ordenar serviços ou instituições, jamais se desprende da vida social, exercendo influência sobre a sociedade e alterando o seu significado em virtude da reacção de seus destinatários*”. Ibidem.

Como bem assinalado pelo autor, a condição humana alia o *ser* e o *dever ser*, de modo que o homem é e deve ser ao mesmo tempo, o que reflete uma inexauribilidade de sua condição e estampa sua aspiração à perfeição e idealização. Esses reflexos são manifestamente sensíveis no Direito, já que os valores são inexauríveis e a busca por justiça fica sacramentada pela constante otimização, em uma eterna tentativa de equilíbrio.

Consciente da árdua tarefa que lhe é imposta, o legislador e o intérprete devem perseguir tal equilíbrio, considerando os interesses para composição, enfrentando as questões envolvidas e ostentando critérios de comparação justificáveis racionalmente com o intuito compor e estabilizar o eterno conflito das complexas relações humanas.

1.5 A praticidade e o direito tributário

Ao ajustarmos o foco de pesquisa para o direito tributário, devemos identificar em que termos os direitos fundamentais são refletidos na regulação da tributação. Outra questão importante é identificar manifestações de praticidade e, conseqüentemente, investigar se a prática ou a ação empregada está em cotejo com o referencial estabelecido pela Constituição para o alcance dos fins pretendidos.

Neste ramo do Direito, o desafio existente para a elaboração de uma norma prática, ou seja, capaz de atingir seus objetivos diante de um referencial, é muito maior. Isto porque, como já salientamos, o caráter instrumental da tributação adiciona mais um elemento de alta consideração: a eficiência. Ou seja, a consideração do cenário econômico acaba refletindo na tributação, que deve ser eficiente e justa. Neste passo, deve ser capaz de arrecadar de maneira generalizante e equitativa, o que impõe uma aplicação em massa em uma sociedade altamente globalizada e complexa. Dentro deste contexto, diante da demanda por normas praticáveis em larga escala, a simplificação da realidade apreendida acaba virando a tônica dos sistemas jurídicos que disciplinam a tributação. Em todo o mundo, a simplificação dos sistemas tributários ganha corpo principalmente diante da necessidade de arrecadação, que se exaspera em momentos de crise econômica.

No Direito Brasileiro, este processo encontra poderosas barreiras. É que o arcabouço jurídico referente a direitos e garantias individuais é detalhadamente previsto na Constituição. Esta, por sua vez, regula pormenorizadamente o ramo do Direito Tributário, de forma que a Norma Maior estabeleceu referenciais de conduta invariáveis para o legislador, impedindo sua livre atuação ao sabor das concepções econômicas majoritárias.

1.5.1 Referenciais Fundamentais

Para identificarmos os referenciais jurídicos consagrados em nossa Constituição, devemos, em uma primeira análise, observar os objetivos consagrados em seu art. 3º, inciso I, quais sejam, a construção de uma sociedade livre, justa e solidária. Logo, temos valores fundamentais a observar como liberdade, justiça e solidariedade. Estes objetivos merecem destaque, já que a simples análise das regras e princípios consagrados expressamente podem se mostrar insuficientes quando em vários casos ocorrer antinomia entre eles. É que como vimos, o alcance dos objetivos do Direito depende da conciliação de vários interesses individuais, coletivos e da humanidade. Assim, a simples manifestação legislativa que privilegie um ou outro, por expressão majoritária, deve atender a critérios racionais de justiça.

Usualmente, o Estado de Direito é dividido, na Teoria Geral do Estado, em dois aspectos: formal e material. No aspecto formal, o objetivo é o de proporcionar segurança jurídica aos cidadãos. No Direito Tributário, esta garantia é refletida na necessidade de lei para imposição da obrigação. Leis determinadas e dotadas de irretroatividade. Na concepção material, não há admissão de arbitrariedade nas leis impostas. A manifestação do Estado deve ser materialmente justa¹⁵.

Grande dificuldade encontramos ao abordar a necessidade de obtenção de um resultado justo, dada a variação de seus referenciais. Especificamente, no que tange ao direito tributário, o que pode ser considerado como uma tributação justa?

Esta é uma pergunta que pode nos remeter a um certo grau de subjetividade. No entanto, nos mesmos termos em que o homem é capaz de racionalmente estabelecer juízos acerca dos eventos naturais, também utiliza tais juízos na construção e exercício do universo jurídico, de forma que, no caso do Direito Tributário, possamos falar em uma ética tributária. Esta é, aliás, a lição de Ricardo Lobo Torres, ao indicá-la como resposta inicial às perguntas básicas sobre valores, máxime a liberdade e a justiça.¹⁶ Afirma o renomado autor ainda que apesar de não serem fundantes de valores, o orçamento e a tributação se movem no ambiente axiológico, já que profundamente marcados pelos valores éticos e jurídicos que orientam as políticas públicas.¹⁷

¹⁵ TIPKE, Klaus. YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 16.

¹⁶ TORRES, op. cit., nota 3, p. 10.

¹⁷ TIPKE; YAMASHITA, op. cit., nota 15, p. 42.

Assim, podemos dizer que Direito justo pressupõe princípios, regras, critérios, padrões. A consignação de princípios, no entanto, pressupõe apenas uma justiça formal. É necessária uma justificação racional para a aplicação dos princípios, principalmente quando em detrimento de outros. Não existe um critério uniforme de justiça, ainda mais diante dos diferentes ramos do Direito. Na Alemanha, é aplicada a ideia de justiça adequada à matéria, e isto vai depender da finalidade e objetivo da regulação pretendida¹⁸. Porém, é possível intuir um dos princípios mais basilares de justiça: a igualdade. Qualquer criança expressa uma instintiva e natural demanda por igualdade quando se vê diante de uma situação em que, por exemplo, mesmo ganhando um lindo presente, vê o seu colega ganhando um ainda melhor. Esta criança não precisa de qualquer conhecimento sobre teoria da justiça para sentir uma desigualdade no tratamento¹⁹.

Desta forma, quando falamos em manifestação de justiça e igualdade no Direito Tributário, ramo que regula o poder de tributar e a repartição da carga tributária, a ideia predominante é a da obediência à capacidade contributiva, carregada de forte critério de igualdade.

No que se refere à igualdade, o Tribunal Constitucional Alemão costumava interpretar tal princípio como proibição de arbitrariedade, havendo desigualdade apenas quando não fosse possível identificar um motivo razoável para a desequiparação, de forma que não existia a necessidade de se examinar qualquer critério de comparação. Desta forma, não se considerava a relevância ética e consideração do bem comum. Entretanto, em uma sequência de julgados, o referido Tribunal aprimorou seu entendimento e passou a considerar ofendido o princípio da igualdade quando determinado grupo for tratado de forma desigual em relação a outro sem que sejam identificadas diferenças justificáveis.²⁰ É possível notar neste caso o avanço na interpretação do princípio da igualdade, deixando de ser princípio que veda somente arbitrariedades para adquirir um caráter de investigação da comparação e suas medidas. Vejamos que aqui já é necessário justificar o que se compara e em que medida.

¹⁸ Ibidem, p. 21.

¹⁹ Em interessante estudo sobre a igualdade, Richard Wilkinson e Kate Pickett destacam que “*A nossa preocupação pela justiça, visível até em crianças de tenra idade, parece ser por vezes tão forte que poderíamos perguntar-nos como conseguimos tolerar sistemas sociais onde impera uma grande desigualdade. De igual modo, o sentimento de gratidão (hoje reconhecido como sendo universal nas sociedades humanas) que experienciamos após receber uma prenda serve para estimular a reciprocidade e evitar viver às custas dos outros, reforçando assim a amizade.*” WILKINSON, Richard; PICKETT, Kate. *O Espírito da Igualdade*. Portugal: Presença II, 2010, p. 250.

²⁰ TIPKE; YAMASHITA, op. cit., nota 15, p. 23 et. seq.

Outro ponto de extrema relevância atinente ao princípio da igualdade é que a sua observância não exige apenas uma previsão legal de igualdade e proporcionalidade da carga tributária, mas uma aplicação isonômica da lei, de forma que todos tenham que cumpri-la. No Direito Tributário, diante da cada vez maior complexidade dos fatos e da escassez de recursos humanos para a fiscalização de todos os contribuintes, o grande desafio do legislador é exatamente em relação à praticidade das leis, conseguir alcançar o objetivo de uma tributação justa e efetiva, observados os critérios ético-jurídicos referenciais estabelecidos na Constituição.

1.5.2 Manifestações de Praticidade

Em cotejo com o ponto em que propusemos uma abordagem sobre do que trata a praticidade, cumpre agora uma investigação acerca da sua manifestação no mundo jurídico.

A praticidade, como dito, está estreitamente ligada ao mundo dos fatos, significando o emprego de uma ação ou conhecimento sobre um objeto, o que significa estreita aproximação com a realidade. Neste passo, a ação estará ligada a um objetivo. Concomitantemente, está associada a um referencial de conduta, inerente à condição racional humana. Nos parece assim que o que é relativo à praticidade associa fato e valor. Certamente é possível se perguntar: mas e a ação sem referencial de valor? Como já assinalamos antes, o homem é um ser racional e não está adstrito às relações meramente causais da natureza, sendo capaz de emitir juízos de valor, daí a liberdade que lhe é inerente. A opção por uma conduta não corroborada pela ética trata de uma escolha e tal conduta será classificada como imoral. Apropriando este raciocínio para o universo jurídico, a consecução dos fins almejados pelo Direito imprime uma previsão de ação pelo Estado, seja através do Legislador, do Administrador ou do Judiciário. E esta ação é condicionada a um referencial, que vem consagrado nos direitos e garantias fundamentais e na necessidade de composição dos vários interesses envolvidos, sejam individuais ou coletivos.

No Direito Tributário, o principal objetivo gira em torno da obrigação de pagar tributos, cabendo então ao Legislador a edição de atos normativos capazes de praticidade, ou seja, de realização no mundo dos fatos.

No entanto, a complexidade da realidade oferece uma série de dificuldades no alcance dos objetivos de uma tributação proporcional, isonômica e justa. Em primeiro lugar, o princípio da capacidade contributiva exige a averiguação de extensa apreensão de

manifestações econômicas de riqueza em diversos momentos, não se admitindo um imposto único ou algo similar. Também o volume de contribuintes a serem fiscalizados é muito desproporcional aos recursos possíveis do Estado em identificar corretamente todas as manifestações de riqueza previstas em lei aptas ao nascimento das obrigações tributárias e, assim, a garantir uma aplicação isonômica da lei. Cresce assim a transferência ao particular da atribuição de informar detalhadamente as suas operações. É a chamada privatização da gestão tributária.

Diante de uma infinidade de questões a serem conciliadas e da alta complexidade dos fatos, a praticidade ganha contornos de maior objetividade um constante processo de simplificação do complexo torna-se cada vez mais frequente na edição de normas que objetivam efetivar a tributação. A praticidade cada vez mais passa a ser associada com simplificação e reducionismo. É bem verdade que a simplificação é uma tendência na tentativa de se alcançar o objetivo que se tem em foco, quanto mais se o caminho a percorrer é extremamente complexo. O que ocorre é que, como dissemos, o que é relativo à praticidade interage com fato e valor.

Temos, então, que todas as manifestações do Estado tendentes ao alcance de determinado fim, fundadas no referencial jurídico de atuação, constituem manifestação de praticidade. No que se refere ao Direito Tributário, o fim colimado é o cumprimento da obrigação de pagar tributo, observados os referenciais fundamentais. Sendo assim, a disciplina legislativa referente à disciplina da referida obrigação constitui manifestação de praticidade no Direito Tributário, assim como os atos do executivo e do judiciário.

1.5.3 Praticidade e simplificação

Importante aqui assinalar que o termo praticidade ou praticabilidade também adquiriu uma associação com simplificação dos meios, no sentido aplicável ao caminho mais simples possível. Entretanto, esse sentido pode levar a uma confusão acerca da correta compreensão do seu significado. Como já exposto, quase sempre o caminho mais simples peca ao não considerar os referenciais que deve obedecer para o alcance dos objetivos. No Direito Tributário, por exemplo, o legislador, no afã de produzir leis praticáveis para a tributação e que superem o problema da arrecadação e da falta de recursos para fiscalização, acaba por simplificar excessivamente as normas de tributação em alguns casos, criando presunções e

generalizando condutas nem sempre de forma justificada, o que invariavelmente deságua na frontal ofensa ao princípio basilar de justiça na tributação: a capacidade contributiva.

O que se determina a ser prático se conecta com a realidade. Assim, na elaboração da norma ocorre a apreensão dos fatos diante dos valores. É consequência deste processo uma necessária simplificação da realidade no plano da norma, já que esta não pode prever todas as nuances daquela. Sendo assim, o desafio do Poder capaz de compor uma norma jurídica é o de apreender o fato valorado sem o distorcer²¹, de forma que a norma permaneça conectada com a realidade. Na medida em que esse processo de apreensão da realidade se mostra pouco ou excessivamente simplificado, distancia-se da realidade e deixa de ser prático. Podemos citar, como exemplo, uma lei municipal sobre ISS incidente sobre serviços advocatícios que estabelece valor fixo para a imposição, por cada advogado. A apreensão do fato – manifestação de riqueza consoante o exercício de atividade econômica – foi excessivamente simplificada e não valorada diante dos contornos constitucionais de graduação da tributação conforme a capacidade contributiva. Neste passo, a excessiva simplificação distanciou-se da realidade e dos valores jurídicos atinentes.

Em outros casos, a realidade é valorada no plano da incerteza dos fatos. Neste ponto, existe uma demanda por segurança e a incerteza em relação aos fatos é valorada de modo a criar uma presunção pela norma, que refletirá novamente efeitos sobre a realidade em uma dialética que caminha junto ao tempo. O Direito encontrou na presunção – neste exemplo – uma maneira de manter o elo com a realidade e produzir os efeitos almejados na ordem social.

A simplificação é, portanto, inerente à praticidade. Quando adquire esta conotação, pode ser considerada até como um mandamento de otimização do ordenamento, tendente a reduzir a complexidade quando significar relevância. Considerando esta ideia, podemos dizer que a praticidade deve ser considerada como inerente ao ordenamento, mas também pode ser apresentada como princípio quando houver uma preocupação jurídica em reduzir a complexidade no regramento de determinadas relações. É o que acontece quando se elabora uma norma tributária que venha a exigir da Administração um detalhamento individualizado e minucioso da manifestação de riqueza eleita em nome do princípio da capacidade

²¹ Na formação do tipo normativo, não raro, é necessária uma avaliação defeituosa da realidade, onde o processo de simplificação contribui para a otimização da praticabilidade da norma. Neste sentido, a lição de Ricardo Lobo Torres: “A tipificação se refere à atividade legislativa de formação do tipo, na procura da sua tipicidade, ou seja, consiste no recorte da realidade para a orientação de dados semelhantes. É o que os alemães chamam de ‘Typisierung’. Implica a simplificação fiscal, a otimização da praticabilidade tributária, a problematização da justiça e, não raro, a própria avaliação defeituosa da realidade.” TORRES, Ricardo Lobo. *O Princípio da Tipicidade no Direito Tributário*. In: Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico, n.5 – fevereiro/março/abril de 2006, p. 9-10. Acessível em < <http://www.direitodoestado.com/revista/REDAE-5-FEVEREIRO-2006-RICARDO%20LOBO.pdf>>

contributiva. Imaginemos, por exemplo, a edição de uma lei instituidora de IRPF que determine a apuração de renda e ajuste quinzenalmente. A tarefa imposta pelo Legislador à norma, neste ponto, se afasta da realidade quando não considera a limitação de recursos humanos da Administração para fiscalizar individualmente toda a população de contribuintes. Também não considera o custo/benefício de eventual medida, já que os custos de fiscalização poderiam superar o produto da arrecadação, o que tornaria a norma impraticável, ou seja, distante da realidade. E neste ponto, a extração de uma noção de otimização da atividade administrativa pode ser considerada como um princípio de praticidade.

É principalmente em decorrência do caráter de aplicação generalizada da norma tributária a um elevado número de pessoas, ao mesmo tempo, que a dificuldade de identificar todos os contornos da realidade faz com que a norma tributária lance mão mais frequentemente de técnicas de aproximação da realidade e superação de incertezas.

A problemática que se apresenta neste ponto é uma associação açodada da praticidade com a excessiva simplificação, o que acaba por gerar confusão quanto ao termo e os referenciais jurídicos de constituição da norma. É importante tal distinção pois à medida que se afirma a praticidade como inerente à lógica do Direito, não se pode confundir e afirmar que a excessiva simplificação é inerente ao Direito, o que vai na contramão do que foi exposto aqui até o momento.

Em conclusão, podemos dizer que a praticabilidade mais se aproxima da funcionalidade do Direito em relação à realidade, obedecidos os seus referenciais fundamentais. Já a simplificação é uma técnica disponível para o alcance da praticabilidade.

1.6 Conceito

Em obra dedicada exclusivamente ao tema, Regina Helena Costa afirma que a praticabilidade é uma categoria lógico-jurídica, e não jurídico-positiva, já que se mostra antecedente ao próprio Direito²². Concordamos que a praticidade é categoria lógico-jurídica, conforme pudemos expor, mas que também pode assumir contornos jurídico-positivos. Já no que tange à constatação de acolhimento da praticabilidade como princípio, a renomada autora resgata as lições de Misabel Derzi e fundamenta tal acolhimento com base na existência *tipificações* ou do *modo de pensar tipificante* abrigados em normas constitucionais. Muito

²² COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e Justiça Tributária: Exequibilidade da Lei Tributária e Direitos do Contribuinte*. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 53.

embora tais abstrações generalizantes sejam consequência da praticabilidade, existem outras manifestações jurídicas capazes de evidenciar o seu caráter de princípio.

Assim, é possível que praticabilidade adquira também característica de valor, de vetor de conduta, como ideia de enfrentamento da complexidade. É que diante de determinada realidade fática cada vez mais complexa, mostra-se perfeitamente possível a valoração de uma maior funcionalidade da norma, não raro refletida numa tendência de simplificação como desejável em determinada realidade social. Principalmente quando presentes motivos extrafiscais a serem ponderados com a igualdade e a capacidade contributiva, o Constituinte ou o Legislador podem sinalizar um caminho a seguir, consagrando-se um princípio. Como exemplo, o caso do SIMPLES em que o Constituinte sinaliza a necessidade de incentivo às micro e pequenas empresas e aponta o caminho da simplificação a ser seguido para o alcance dos objetivos traçados, podendo ser extraído o princípio da praticidade e sua ponderação com a capacidade contributiva.

Desta forma, nada impede que o Poder respectivo de determinado ordenamento venha a consagrar norma que determine sempre que possível a otimização da praticidade, entendida como a maior funcionalidade possível. Considerando que a questão mais sensível à funcionalidade da norma tributária é a complexidade de sua aplicação em massa de forma justa, a simplificação aparece na maioria das vezes como o recurso adequado para tal desiderato. Logicamente, neste sentido, não escapa do confronto com todos os valores que permeiam o ordenamento, submetendo-se a uma justificação racional. Neste caso, afirma-se que a praticabilidade pode ser incorporada ao direito jurídico-positivo, assumindo outra postura além da sua compreensão lógico-jurídica inerente à Teoria Geral do Direito.

Podemos concluir então que praticidade – em uma definição metajurídica - é a ação do homem sobre determinada coisa ou objeto, a aplicação de um conhecimento. Para que esta seja considerada aceitável, deve atender a contornos éticos. Consideramos anotar o filtro da ética como premissa para uma praticidade válida, de forma que seja possível contextualizar esta no mundo jurídico. É que partindo da premissa de que o Direito previamente incorpora valores éticos na formação de suas normas, principalmente através dos direitos e garantias fundamentais, avaliamos um instituto não apenas em seu aspecto formal de eficácia, mas sob o crivo da juridicidade. Assim, podemos dizer que a praticidade no âmbito jurídico significa a realizabilidade da norma diante de uma tensão fático-axiológica em determinada conjuntura.

2 A RELAÇÃO ENTRE EFICIÊNCIA E JUSTIÇA FISCAL

2.1 Introdução

Em uma consideração abstrata, podemos dizer que o ponto que passaremos a expor é de central discussão para a ideia de praticabilidade. Como já assinalado, a praticabilidade é inerente ao Direito e se reflete na sua aproximação com a realidade. Também dissemos que, da mesma forma que no âmbito metajurídico o homem racionaliza juízos de valor sobre o meio em que vive e sua conduta dentro dele, também o faz no mundo jurídico e na elaboração da norma.

É que com o advento do Estado Democrático e Social de Direito e a superação do Estado Liberal, o valor da segurança jurídica supera uma ideia crua de Direito como legalidade, atraindo para este a consideração da Justiça²³.

Noutro giro, o processo de globalização acentua a demanda por velocidade, celeridade e eficiência das relações sociais, políticas e jurídicas, em um movimento que busca justamente contornar o quadro de alta complexidade destas relações. Este movimento é exatamente refletido no âmbito jurídico interno onde, especificamente no que se refere à tributação, o Estado se ocupa de encontrar maneiras capazes de tributar manifestações de riqueza que se apresentam de formas cada vez mais complexas, num cenário em que pessoas naturais e jurídicas se comportam e atuam de forma globalizada – rápida, célere e eficiente. E qual é o inafastável efeito disto? O Estado é demandado a ter um padrão “globalizado” de conduta para identificar e alcançar as mais variadas manifestações de riqueza para tributação, sob pena de perda de receita e dificuldades financeiras. É a demanda por eficiência.

Da mesma forma, a tributação a ser realizada pelo Estado, legalizada pelo Poder Legislativo e regulamentada pelo Poder Executivo, consiste na previsão e identificação das manifestações de riqueza dentro do novelo de relações sociais existentes. O desafio da praticabilidade reside neste ponto: a apreensão pela norma tributária de um fato valorado como relevante para o seu objetivo – tributação – em um contexto geral e individual. A valoração do fato deve partir de critérios de justiça, tanto no âmbito da relação do contribuinte com o Estado – garantias fundamentais, quanto na inter-relação - comparação de seus efeitos com os efeitos gerados com a incidência da norma sobre outros contribuintes.

²³ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Justiça, Interpretação e Elisão Tributária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003, p. 23.

Essa relação entre eficiência e justiça fiscal assume grande relevância nas discussões acerca do referencial que se planeja seguir para a elaboração da norma e o alcance dos seus objetivos. Conforme acentuado por Avi-Yonah²⁴, eficiência, equidade e praticidade são critérios tradicionais de avaliação da política fiscal. No âmbito jurídico, a discussão teórica envolve diferentes posicionamentos. As diferentes concepções sobre o que significa justiça podem oscilar diante da inegável demanda crescente por eficiência dos sistemas tributários por todo o mundo.

Para tanto, necessário identificar o que pode ser entendido como eficiência econômica e como justiça fiscal.

2.2 Justiça

2.2.1 Considerações sobre a ideia de Justiça

Com o objetivo de tecer alguns comentários sobre o que pode ser considerado justo, passaremos a expor algumas das principais teorias sobre justiça, destacando que não é o escopo deste trabalho se aprofundar em tais teorias, bastando a compreensão geral dos seus referenciais. Em continuidade, tentaremos concatená-los com a noção de justiça fiscal. Esse caminho se faz necessário para uma melhor compreensão do referencial de conduta a ser seguido e que objetivos se almejam alcançar na ordenação jurídica.

Dentre as várias concepções de justiça, podemos citar o *intuicionismo*, que se caracteriza pela pluralidade de princípios de justiça e pela ausência de um método objetivo capaz de determinar alguma prioridade entre eles²⁵. O efeito decorrente é a incapacidade de organização e hierarquização dessa pluralidade, de forma que a aplicação da justiça se dará pela intuição do julgador, aproximando os princípios que melhor entender aplicáveis.

Sob outra roupagem, temos a teoria do *libertarismo*, que é debruçada sobre o valor da liberdade, com foco na supremacia do indivíduo e na propriedade privada. Para os adeptos desta teoria, deve vigorar plenamente a liberdade de mercado e a ideia de “Estado mínimo”.

²⁴ AVI-YONAH, Reuven. *Os Três Objetivos da Tributação*. Tradução de Luís Flávio Neto. In: Revista de Direito Tributário Atual, n. 22. São Paulo: IBDT/Dialética, 2008, p. 7-29.

²⁵ GARGARELLA, Roberto. *As teorias da justiça depois de Rawls: um breve manual de filosofia política*. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2008.- (Justiça e Direito), p. 2.

Neste passo, o Estado não teria o direito de intervir no mercado, ainda que para aumentar a eficiência²⁶.

De acordo com esta teoria, a justiça repousa sob a premissa de que todos são titulares dos bens que possuem, de forma que a correta distribuição destes bens só pode ocorrer diante de trocas livres entre as pessoas. A tributação direcionada para compensar despesas das deficiências naturais imerecidas de alguém significa uma tributação injusta, só sendo aceitável aquela necessária à manutenção de fundos para a proteção de livre troca entre as pessoas²⁷.

Podemos concluir que nesta teoria, liberdade e igualdade rivalizam e, desta forma, o foco principal pousa sob a ideia irrestrita de liberdade.

Em contraponto ao individualismo liberal, surge uma teoria que enxerga a comunidade como referencial para um mundo mais justo: o *comunitarismo*. Esta ideia não vê o indivíduo como um ser isolado e independente das relações sociais, senão como indivíduos contextualizados dentre dos valores éticos e culturais de sua comunidade. Isto porque, a excessiva individualização leva a um isolamento de valores de caráter solidário e compromete a cidadania e a democracia.

No contexto desta teoria, o bem comum assume um papel de precedência em relação às preferências individuais. É o referencial de justiça e satisfação da comunidade, devendo os interesses individuais conformar alinhamento com o modo de vida da comunidade. O papel do Estado é o de encorajar pessoas a procurar interesses que se coadunem com os interesses da comunidade e desencorajar a assunção de interesses que entrem em conflito com esta²⁸. Assim, integrados os cidadãos junto ao bem comum, pressupõe-se que incorporarão os mesmos valores e virtudes, alcançando a verdadeira democracia. A consequência disto é o implemento de uma comunidade justa, que se estabelecerá através de leis que objetivem a salvaguarda do fim justo, atento ao objetivo comum.

Já pelas mãos e pensamento político do britânico Jeremy Bentham (1748-1832) e de John Stuart Mill (1806-1873) a teoria do *utilitarismo* tomou forma. O utilitarismo se contrapõe, em um primeiro momento, aos naturalistas - aqueles que acreditam que as leis existem de acordo com um direito natural e contratualista. O único princípio do utilitarismo é a maximização da utilidade, entendida como uma superação do nível de prazer ou satisfação

²⁶ KYMLICKA, Will. *Filosofia Política Contemporânea*. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 121.

²⁷ *Ibidem*, p. 122.

²⁸ *Ibidem*, p. 264-265.

em relação ao nível de prejuízo em uma sociedade, não importando se essa satisfação é experimentada somente por alguns.

O utilitarismo clássico utiliza uma felicidade empírica como métrica²⁹. Não existe preocupação com o caráter distributivo, baseando seu critério no benefício geral subtraído do custo geral. Assim, uma utilidade total resultante de pequenos benefícios somados podem superar o sacrifício experimentado por um pequeno grupo de indivíduos. Trata-se de uma teoria de justiça que privilegia um aspecto coletivo em detrimento da individualidade ou, em outras palavras, uma preferência por uma justiça geral.

Trata-se de teoria que em um primeiro momento apresenta intuitivamente uma atração como concepção satisfatória de justiça. Isto porque, parte de uma análise individual a tomada do referencial aplicável ao coletivo. Como exposto por John Rawls³⁰, nesta teoria, por exemplo, um indivíduo apura sua satisfação baseando-se em suas perdas e ganhos pessoais, buscando maximizar suas vantagens e proveitos, aceitando sacrifícios eventuais com o intuito de alcançar outros objetivos posteriormente. Ao promover esta mesma análise para a compreensão da justiça em sociedade, conclui-se que esta pode ser alcançada com a soma das satisfações individuais e dos desejos dos seus membros, de forma que esta também possa balancear as vantagens e desvantagens entre os diferentes indivíduos. Trata-se do princípio da utilidade de um modo natural, em que as instituições devem maximizar o saldo líquido das satisfações, sendo o princípio do bem-estar social entendido como uma extensão do princípio do bem-estar do homem individualmente. Avaliada esta teoria diante dos conceitos principais da ética baseados no justo e no bem, e partindo de uma teoria teleológica intuitiva, será considerado o bem independente do justo e o justo como a maximização do bem. O bem pode variar subjetivamente, como por exemplo, diante das diversas concepções como o perfeccionismo (excelência humana nas diversas formas de cultura), o hedonismo (prazer), o eudemonismo (felicidade), dentre outras. No utilitarismo clássico, o bem pode ser traduzido como a satisfação do desejo racional e o justo como a maximização desta satisfação. No entanto, não há hierarquização ou preferência pelos bens, ou melhor, pelas satisfações dos desejos individuais, de modo que a sua distribuição se dá pelo critério da máxima satisfação da maioria. Este é, na verdade, o critério de aferição da utilidade: a demanda majoritária³¹.

²⁹ MURPHY, Liam. NAGEL, Thomas. *O Mito da Propriedade: os impostos e a justiça*. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005. – (Justiça e Direito)

³⁰ RAWLS, John. *Uma Teoria da Justiça*. Trad. Almiro Pisetta e Lenita Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 1997, p. 24 et seq.

³¹ GARGARELLA, op. cit., nota 25, p. 6.

Neste passo, não há razão para que benefícios maiores a uns não devam compensar grandes sacrifícios de outros, ou até que a violação da liberdade de alguns não possa ser justificada por um benefício maior distribuído para muitos³².

Esta concepção vem posteriormente servir de base para a *ideia de função de bem-estar social (social welfare function)*, apresentada pela primeira vez em 1938 por *Abram Bergson*, como uma forma precisa de julgamentos de valor para a identificação do bem-estar econômico³³.

Trata-se de teoria que não prejudica os desejos e preferências dos indivíduos, bastando que, ao final, sejam anotados mais benefícios que malefícios, de uma maneira geral e abstrata, não havendo preocupação com a sua distribuição. E a grande preocupação dos adeptos de tal teoria é responder a perguntas acerca dos critérios de medida da referida satisfação ou felicidade, quantos serão beneficiados e quantos serão prejudicados³⁴. Utiliza, assim, uma felicidade empírica como métrica de comparação, caracterizando-se essencialmente pela aceitação da agregação e pela indiferença à distribuição³⁵.

John Rawls tece contundente crítica a esta teoria. Por um lado, a distribuição de benefícios para a satisfação dos desejos individuais pode variar conforme cada indivíduo, de forma que a satisfação de uns é mais extravagante que a de outros, ou de modo que alguns necessitam de muito mais benefícios para a própria satisfação do que outros. Noutra direção, quando se afirma pela satisfação dos desejos individuais projetada coletivamente, sérios problemas de igualdade são deflagrados, como por exemplo quando as satisfações de determinados grupos de indivíduos colide com a de outros, vide casos de racismo e discriminação. Neste passo, em uma concepção não teleológica, mas deontológica, a construção do justo não depende do bem, mas o precede, partindo da configuração de determinados limites às satisfações de desejos individuais. Desta forma, um sistema social justo define os limites prévios dentro dos quais os indivíduos poderão desenvolver e procurar alcançar sua satisfação pessoal e alcance de seus objetivos, de maneira que os interesses que exigem a violação da justiça não são considerados. Com isto, anota a prioridade

³² RAWLS, op. cit., nota 30, p. 28.

³³ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. *Direito Tributário e Análise Econômica do Direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 80.

³⁴ GARGARELLA, op. cit., nota 25, p. 6.

³⁵ MURPHY; NAGEL. Op. cit., nota 29, p. 71.

do justo em relação ao bem como característica central da sua concepção de justiça como equidade³⁶.

Então, quando se afirma que a sociedade é comparada ao corpo individual, no qual é aceitável prejudicar algumas partes em detrimento das demais, se esquece da independência e dissociabilidade entre as pessoas, e de que cada indivíduo deve ser respeitado como ser autônomo, mantida sua dignidade no mesmo nível da dos demais³⁷. O utilitarismo abre mão, então, de um referencial ético, maximizando a ideia de benefício, ainda que diante de condutas negativas – o que, aliás, não influencia a opção prévia para esta concepção, que se mantém neutra em relação aos desejos individuais. A medida de fim reflete a medida de meio, já que um resultado não proveitoso a todos e o sacrifício de alguns é aceito, de modo que é preferível um total de felicidade maior, ainda que o custo desta soma seja uma distância maior entre os extremos, com algumas pessoas “no cume da bem-aventurança e outras na abjeta miséria³⁸”. Neste sentido, tal concepção desafia uma aplicação de ética, que pressupõe alteridade e a concepção do outro no mesmo patamar.

A consideração do sacrifício pelo bem coletivo como decorrência da exportação para da ideia do autossacrifício é falha, já que no segundo é o próprio indivíduo quem arcará com seus atos e na primeira, a decisão de uns recairá sobre outros, rompendo a igualdade. Ao considerar como prioritário e referencial o bem-estar da maioria, o utilitarismo culmina por, ao fim e ao cabo, violar direitos da minoria.

Em continuidade, John Rawls buscou uma investigação acerca do que pode ser considerado justiça contrapondo o utilitarismo e baseando sua teoria na igualdade, adotando o chamado véu da ignorância para a racionalização de um sistema em que qualquer um poderia ficar na situação mais desfavorável. Assim, Rawls propõe princípios de justiça a partir de uma liberdade equitativa, de forma que cada pessoa deve ter direito igual ao sistema de liberdades básicas. No que tange à desigualdade econômica, a sua ordenação deve ser orientada pela tendência de benefícios para os que tem menos vantagens e vinculados a cargos e posições abertos a todos sob condições de igualdade de oportunidades equitativas.

Rawls se baseia em um contrato hipotético celebrado sob condições ideais, adotando um suposto véu da ignorância das posições dos contratantes, de forma a ser respeitado o nosso caráter de seres livres e iguais. Devemos destacar que o contratualismo referido não condiz

³⁶ RAWLS, op. cit., nota 30, p. 33-34.

³⁷ GARGARELLA, op. cit., nota 25, p. 8.

³⁸ MURPHY; NAGEL. Op. cit., nota 29, p. 71.

com as teorias contratualistas onde as regras morais são dependentes dos desejos das pessoas, tal qual o contratualismo Hobbesiano. Nestes, não são considerados fatos ruins em si, como o já citado exemplo do racismo e discriminação, sendo apenas considerado útil que não causemos danos uns aos outros. Para Rawls, existe uma igualdade moral inerente entre as pessoas, independentes de suas virtudes e vulnerabilidades³⁹.

2.2.2 Síntese

Diante das perspectivas teóricas sumariamente apresentadas neste estudo, parece possível identificar que sempre se ocupam de questões recorrentemente sensíveis ao problema da justiça: a relação dos direitos individuais e os direitos coletivos. Algumas enfatizam na ideia de liberdade com a primazia dos direitos individuais e uma relação em que o Estado deve agir minimamente. Noutra giro, outras se preocupam em primazia com o bem comum, da coletividade, de forma a minimizar os direitos individuais que devem estar em sintonia com o ideal comum. Correta a lição de Miguel Reale, quando afirma que a vinculação essencial entre justiça e experiência assinala a correlação entre liberdade e igualdade no processo dialógico da história, objetivando o alcance da plenitude da pessoa humana em sincronia com uma comunidade cada vez mais formal e substancialmente democrática⁴⁰.

Este é, portanto, um enorme desafio a ser enfrentado no mundo contemporâneo: a identificação das soluções para novos e desconhecidos problemas originados em uma sociedade que, embora globalizada, se mostra cada vez mais complexa. O multiculturalismo exaspera a dificuldade de harmonização dos interesses de grupos que hoje coabitam o mesmo meio social. O reconhecimento do que pode ser considerado bem comum torna árdua a tarefa do comunitarista. Da mesma forma, a consideração apenas do bem comum não encontra mais espaço para supressão dos direitos e garantias fundamentais.

De outra maneira, a globalização impede a adoção de posturas extremamente individualistas, já que os problemas humanitários não estão somente além das fronteiras, que se mostram cada vez mais rarefeitas. Torna-se facilmente perceptível que o reconhecimento da satisfação coletiva não significa o produto da soma das satisfações individuais e que o

³⁹ GARGARELLA, op. cit., nota 25, p. 13 et seq.

⁴⁰ REALE, op. cit., nota 10, p. 198.

acolhimento de teorias e argumentos utilitaristas perdem espaço diante do reconhecimento e fortalecimento dos direitos e garantias individuais.

De qualquer forma, em qualquer concepção de justiça, a economia de mercado não fica identificada como fim em si mesma, mas tem como função mais importante constituir um meio para estimular a produção e gerar riqueza⁴¹. Considerando a imanente ambivalência das decisões tomadas em escala econômico-social, a tendência é a de que uma decisão que beneficie um grupo possa significar um sacrifício de outro⁴², especialmente no âmbito do direito tributário, diante da limitação de recursos.

No entanto, a dificuldade no alcance de um senso comum e pacífico de justiça ideal não significa legitimar a não observância da justiça em nenhum nível, sendo possível identificar a existência de consensos intersubjetivos ao menos sobre o que é flagrantemente injusto. Quer dizer que apesar da ausência de um consenso sobre a justiça ideal, não se pode deixar de reconhecer a ocorrência de uma desigualdade e tratar de corrigi-la⁴³.

2.2.3 Projeções Normativas da Justiça Fiscal

Remonta a Aristóteles o estudo dos critérios de justiça, classicamente delineados na divisão entre justiça geral e justiça particular, subdividindo seu gênero em justiça geral, justiça distributiva e justiça corretiva⁴⁴. Posteriormente, Tomás de Aquino, inspirado nas lições do filósofo, desenvolve esta teoria em três espécies: justiça legal, justiça distributiva e justiça comutativa⁴⁵.

⁴¹ MURPHY; NAGEL, op. cit., nota 29, p. 91.

⁴² Vale aqui mencionar os comentários de Liam Murphy e Thomas Nagel: “*Se a eficiência fosse o único critério, não seria possível escolher entre dois cursos de ação dos quais um não fosse melhor para todos do que o outro. Por isso, os teóricos da moral e da política geralmente lançam mão de concepções mais complexas do bem-estar geral, concepções que permitem que as vantagens e desvantagens que recaem sobre os indivíduos se combinem para a avaliação de um resultado geral e a comparação de alternativas. Essas concepções são verdadeiras teorias da justiça social, pois determinam a estruturação dos sistemas sociais em função dos efeitos globais destes sobre a vida de seus membros, e não se limitam ao simples critério da eficiência.*” Ibidem, p. 68-69.

⁴³ Cf. MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Legitimação do Tributo: Algumas Notas*. In: Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento – RFPTD, v. 3, n. 3, 2015, p. 7.

⁴⁴ ARISTÓTELES, *Ética a Nicômaco*, 1, 1129a.

⁴⁵ TOMÁS DE AQUINO, *Suma Teológica*, II-II, q. 60, a. 3.

Na justiça distributiva, fica caracterizada a proporção e a repartição de honras, dinheiro e ônus equitativamente. Na distribuição, considera-se a qualidade pessoal do destinatário. Já a justiça comutativa possui uma razão de trato entre indivíduos, o equilíbrio nas relações privadas, voluntárias (contratos) e involuntárias (ilícitos civis e penais). Justiça corretiva é o que Tomás de Aquino veio posteriormente a chamar de Justiça Legal, decorrente da lei como regulação da vida em comunidade.

Frequentemente são empregados esses conceitos para justificar a tributação. Nada obstante, Andrei Pitten Velloso afirma a superação dessa clássica concepção diante do Estado Moderno. É que no âmbito impositivo não se deve aplicar unicamente a concepção de justiça distributiva, orientada pela ideia de capacidade contributiva, mas também a justiça comutativa, evidenciada pela equivalência típica das taxas e contribuições de melhoria⁴⁶. Assim, as atividades remuneradas mediante taxas são referentes a gastos públicos direcionados ao sujeito passivo e cobrados equitativamente dentre todos os beneficiados. A justiça distributiva, por sua vez, se aplica aos impostos, contribuições especiais e empréstimos compulsórios. Ricardo Lobo Torres afirma, categoricamente, que “a justiça tributária é, por excelência, justiça distributiva”⁴⁷.

Em estudo detalhado sobre o tema, Ricardo Lodi Ribeiro aponta que no Estado Democrático e Social de Direito a capacidade contributiva não apenas incorporou elementos da *Justiça comutativa*, caros ao Estado Liberal, com base na referibilidade individual e na teoria do custo-benefício, e elementos da *Justiça distributiva* do Estado Social, a partir da ideia de Solidariedade Social, com base na personificação, com a individualização da capacidade contributiva, mas também realizou a fusão dos elementos de ambas as concepções de Justiça para criar a ideia de *solidariedade de grupo*, baseada em uma relação de custo-benefício coletivo, que fundamenta as contribuições parafiscais⁴⁸.

Sendo assim, como é informada normativamente a justiça fiscal? Na esteira dos ensinamentos de Klaus Tipke, não existe um critério de justiça uniforme para todo o Direito, devendo ser adequado à matéria⁴⁹. No Direito Tributário, a temática principal é referente à

⁴⁶ VELLOSO, Andrei Pitten. *Justiça Tributária*. In: *Fundamentos do Direito Tributário* (Org. Humberto Ávila). Madrid: Marcial Pons, 2012, p. 35-86.

⁴⁷ TORRES, Ricardo Lobo. *Ética e Justiça Tributária* In: *Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado* / coordenadores Luís Eduardo Schoueri, Fernando Aurélio Zilveti. São Paulo: Dialética, 1998, p. 185.

⁴⁸ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A Capacidade Contributiva como Manifestação da Justiça Fiscal no Estado Social e Democrático do Direito*. In: *Tributação, Direitos Fundamentais e Desenvolvimento / organização Luís Cesar Souza de Queiroz, Marcus Lívio Gomes*. -1ed.- Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2014, p. 13.

⁴⁹ TIPKE, Klaus. YAMASHITA, Douglas. *Op. cit.*, nota 15, p. 21.

distribuição da carga impositiva, o que demanda primariamente um recurso à ideia de igualdade. Assim, ainda segundo as lições do referido autor, o tratamento isonômico como corolário da justiça pressupõe um critério adequado de comparação, um *tertium comparationis* orientado na justiça.

Acerca dos critérios de comparação aptos a mensurar a ideia de igualdade e a sua relação com a praticidade da norma e do ordenamento, teceremos maiores comentários no capítulo seguinte.

2.2.4 A opção da CRFB/88

Como já tivemos a oportunidade de anotar no início do capítulo, a Constituição da República adota expressamente a necessidade de persecução da liberdade, justiça e solidariedade na construção da sociedade brasileira. Tal afirmação já dá nota de que o Direito Positivo não pode ser dissociado da ética, como afirma Klaus Tipke⁵⁰.

Neste sentido, ao tratar da ordem econômica no capítulo destinado aos princípios gerais da sua atividade, estatui em seu art. 170 a observância dos ditames da justiça social⁵¹. Este termo não encontra definição clara e pacífica, podendo seu conteúdo ser traduzido na ideia de redistribuição de rendas e proteção aos fracos, pobres e trabalhadores, forte na solidariedade. Desenvolvida a partir do século XIX, utiliza em parte os conceitos da justiça legal de Aristóteles e da justiça geral de São Tomás de Aquino e ganha força na doutrina da igreja, principalmente nas Encíclicas Quadragésimo Ano e *Divini Redemptoris*⁵².

Também o art. 193 traz a necessidade de persecução da justiça social quando anota que esta é objetivo da ordem social⁵³. No entanto, Tércio Sampaio Ferraz Jr. aponta diferenças entre a justiça social na ordem econômica e na ordem social quando afirma que na ordem econômica o objetivo é não afetar a justiça social, mas se orientar por ela, ao passo que na

⁵⁰ *Ibidem*.

⁵¹ “Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: (...)”

⁵² Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Valores e princípios constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 115.

⁵³ “Art. 193. A ordem social tem como base o primado do trabalho, e como objetivo o bem-estar e a justiça sociais.”

ordem social a justiça social constitui um fim a ser perseguido, de forma que os valores econômicos são valores-meio e os sociais, valores-fim⁵⁴.

2.3 Eficiência

Paulo Caliendo afirma que eficiência é “o processo que produz a maior quantidade de resultados com a menor utilização de meios”⁵⁵. Para Richard Posner, significa “a exploração de recursos econômicos de forma que o valor – satisfação humana medida pela intenção agregada de pagar por mercadorias e serviços – é maximizado”⁵⁶. Para Décio Zylbersztajn e Rachel Sztajn, a eficiência “está relacionada com a possibilidade de se atingir o melhor resultado com o mínimo de erro ou desperdício”⁵⁷.

A eficiência, então, pode ser entendida como um aproveitamento ótimo dos recursos disponíveis. Um bom exemplo é que para o cidadão urbano que utiliza o seu carro de passeio, o combustível mais eficiente a ser usado será a gasolina. Já para o homem rural que usa principalmente maquinários agrícolas como tratores e colheitadeiras, o combustível mais eficiente será o diesel. Em cada um dos casos, soluções diferentes se apresentam mais eficientes respectivamente. O que se quer ilustrar com o presente exemplo é que não existe um padrão uniforme de eficiência, devendo ser entendido como a melhor utilização possível dos recursos disponíveis.

A questão consiste em saber se é possível eficiência com justiça. Se são conceitos excludentes ou se podem concorrer para o mesmo objetivo.

2.4 Relação entre eficiência e Justiça

⁵⁴ FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *A legitimidade na Constituição de 1988*, p. 53.

⁵⁵ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. *Op. cit.*, nota 33, p. 70.

⁵⁶ POSNER, Richard. *Economic Analysis of Law*. 1977, p. 10. Tradução livre de “*efficiency means exploiting economic resources in such a way that value – human satisfaction as measured by aggregate willingness to pay for goods and services – is maximized.*”

⁵⁷ Apud NIED, Paulo Sérgio. *O Conceito de Eficiência Econômica e a Ruptura do Contrato de Sociedade*. Acessível em <<http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=21be9a4bd4f81549>>

Preponderam quatro concepções acerca da relação entre eficiência e justiça⁵⁸:

- a) *Autonomia;*
- b) *Primado;*
- c) *Contradição;*
- d) *Conexão.*

Na concepção de autonomia, justiça e eficiência são racionalidades operadas por ciências distintas e operam em realidades diferentes. A justiça seria uma racionalidade jurídica, enquanto que a eficiência, uma racionalidade econômica.

Na concepção do primado, um conceito prevalece sobre o outro, de forma que a justiça pode ser explicada pela eficiência ou a eficiência pode ser explicada pela justiça, de tal forma que se pode entender até como a eficiência sendo o conceito adequado de justiça.

As duas últimas concepções partem da concepção de Casamiglia⁵⁹. Na contradição, eficiência e justiça são excludentes entre si, de forma que quando se almeja justiça, se perde eficiência ou quando se objetiva eficiência, enfraquece a justiça diante da probabilidade de produção de uma atuação extremamente eficiente produzir resultados injustos.

Neste ponto, permitimo-nos tecer algumas considerações sobre o que já foi exposto no capítulo anterior em relação à concepção de valor e ideal. Uma das características de distinção entre ambas apontada por Miguel Reale é a tendência à perfectibilidade. Neste passo, quando Casamiglia assinala uma excludência entre ambas, quer nos parecer na verdade que tal concepção deriva da tendência de idealização de justiça ou eficiência, o que é uma tendência humana. No entanto, uma análise da realidade nos impõe a autoconsciência de algumas restrições. A idealização de eficiência ou justiça não pode nos impedir de considerar a sua existência em diferentes graus, maximizando constantemente seus referenciais. Neste passo, se o objetivo de determinada coletividade é conciliar ambas, nos parece perfeitamente possível a sua maximização concomitante, justamente pela presença do elemento ético que filtra condutas de sacrifício das minorias. Considerando ainda que, conforme expusemos, o conceito de eficiência não apresenta um padrão absoluto, o seu reconhecimento pode ocorrer de diferentes formas em diferentes sociedades, obedecendo diferentes referências de conduta (padrões éticos).

Também para o referido doutrinador, pode haver conexão entre justiça e eficiência quando uma sociedade idealmente justa é uma sociedade eficiente; quando uma sociedade

⁵⁸ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. *Op. cit.*, nota 33, p. 75.

⁵⁹ CASAMIGLIA, Albert. *Eficiência y Derecho. Doxa*, n. 4, 1987, p. 271. Apud SILVEIRA, op. cit., nota 33, p. 76.

justa não desperdiça ou subutiliza seus recursos; quando a eficiência aparece como um componente de justiça, não sendo o único e nem o principal; quando a eficiência demandar intervenções regulatórias, corretivas ou estratégicas do Estado nos mercados; quando existir uma utilidade em observar se os mecanismos de controle são eficientes na produção de riqueza social.

Feitas estas considerações, podemos dizer que mais nos parece que o conceito de eficiência em termos econômicos assume os contornos próprios de sua ciência, conforme a sua própria racionalidade. Já o conceito de justiça fiscal deriva do arcabouço axiológico normativo oferecido pela ciência do Direito. Tais sistemas são, consoante a teoria de Niklas Luhmann, autopoieticos e auto-referenciais⁶⁰. Entretanto, não são isolados, de forma que uma abertura cognitiva para o entorno e a realidade seja necessária para a produção de seus próprios elementos.

A apreensão da eficiência pelo sistema jurídico – conforme esculpido no art. 37 da CRFB/88 – orienta o alcance da justiça junto com os demais valores caros à Carta Maior. Ela não estabelece algo objeto de realização, mas, sim, o modo como serão realizados outros estados autônomos de coisas⁶¹. Neste passo, embora aberta cognitivamente aos delineamentos em outras ciências, a eficiência é juridicizada e concorre para a produção de um Direito justo.

No plano tributário, diante do caráter instrumental da arrecadação, a demanda por eficiência ganha grande peso, ao mesmo tempo em que se orienta no plano da justiça individual e geral, pelo respeito aos direitos e garantias fundamentais, máxime pela capacidade contributiva subjetiva, mas também pela força do dever de isonomia e equidade. É que um sistema tributário ineficiente culmina na desigualdade da repartição da carga fiscal, sobrecarregando alguns contribuintes em benefício de outros, o que nos remete à conclusão de que a eficiência concorre para uma concepção de um direito tributário justo⁶².

Desta forma, por ser a eficiência uma condição necessária, mas não única, para a efetivação de um direito fiscal justo é que um pragmatismo exacerbado pode ser de certa

⁶⁰ LUHMANN, Niklas. *El Derecho de La Sociedad*. México, DF: Inuversidad Ibero Americana/Colección Teoria Social, 2002, p.101.

⁶¹ ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*. São Paulo: Malheiros Editores, 2008, p. 92.

⁶² HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *Capacidad Economica Y Sistema Fiscal – Análisis Del Ordenamiento Español a La Luz Del Derecho Alemán*. Barcelona: Marcial Pons, 1998, p. 161. “Ahora bien, la ineficacia administrativa lleva consigo una aplicación deficiente del sistema fiscal, y ésta supone necesariamente un reparto desigual de las cargas fiscales en beneficio de aquellos menos honrados o con menos posibilidades de defraudar. A sensu contrario, la eficacia del control administrativo constituye una condición necesaria (no suficiente) del sistema tributario justo”.

forma inerente ao plano econômico e político da tributação, mas se mostra incompatível com os Direitos e Garantias fundamentais consagrados na CRFB/88⁶³.

Assim, em um Estado de Democrático e Social de Direito existem imposições de limites jurídicos para o exercício da tributação, de forma que deve ser observada a garantia de previsão legal dos fatos geradores da obrigação, não sendo a relação econômica de riqueza/escassez ou máxima exploração dos recursos econômicos o fator determinante para os moldes da tributação⁶⁴.

2.5 Simplificação dos sistemas tributários e a praticidade

Em todo o mundo cresce a preocupação com a eficiência dos sistemas tributários e a sua capacidade de manutenção diante da necessidade de arrecadação. E um dos fatores que mais é associado à otimização da eficiência é a redução da complexidade inerente aos sistemas. Isto porque as soluções para a tributação começam a não mais satisfazer os novos problemas que vem surgindo com o decorrer do tempo. Daí a difícil tarefa de pensar soluções para problemas inéditos, sob o risco da ambivalência das decisões que implicam a possibilidade de geração de outros problemas subsequentes.

Nos Estados Unidos da América, por exemplo, grandes discussões são travadas em relação ao tema da eficiência, o que reflete o questionamento do próprio sistema tributário que privilegia a tributação sobre a renda em detrimento de uma tributação sobre o consumo naquele país. Após o desenvolvimento de um sistema preponderantemente agrícola para um sistema industrial, foi resolvido, com a ratificação da *Décima Sexta Emenda*, em 1913, privilegiar a tributação sobre rendimentos, diante do acúmulo de riqueza que era possível observar já naquele momento⁶⁵. Atualmente, tal sistema é questionado e muitos defendem a tributação sobre o consumo como mais prática e eficiente. Isto vai depender, por certo, de um questionamento acerca do papel do estado e das eventuais garantias do contribuinte norte-americano para o alcance dos objetivos planejados por aquele país.

⁶³ VELLOSO, Andrei Pitten. *Op. cit.*, nota 46.

⁶⁴ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *O Fato Gerador da Obrigação Tributária como Acoplamento Estrutural entre o sistema Econômico e o Sistema Jurídico*. In: *Temas de Direito Constitucional Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Iuris, 2009, p. 321.

⁶⁵ AVI-YONAH, Reuven. *Op. cit.*, nota 24.

Importa destacar que a tributação não possui o objetivo único de arrecadação para a subsistência do aparelho estatal. É que o papel do Estado durante o percurso histórico foi se alterando, principalmente na cultura ocidental. No período pós-segunda guerra mundial, diante da devastação da sociedade europeia, ascendeu o Estado do bem-estar social em que o aumento da tributação sobre os mais capacitados era necessário para a assistência da parte da sociedade mais afetada. Nos anos que se seguiram, a tributação acabou não retornando aos níveis anteriores ao conflito e passou a subsidiar a oferta de programas sociais. Assim, restou reforçada a importância do papel redistributivo do Estado. Embora controversa, a concepção amplamente empregada nos Estados Modernos é que a tributação possui função de subsistência dos cofres públicos, função redistributiva e função regulamentar⁶⁶.

Dentro deste contexto, principalmente quando se está diante de uma sociedade ainda subdesenvolvida, a função redistributiva da tributação demanda da capacidade contributiva o papel de distribuição da carga tributária de forma progressiva, o que promove um maior igualdade de oportunidades, consoante afirma John Rawls⁶⁷, dentro de uma concepção de justiça de igualitarismo liberal.

Uma vez consignado que a tributação possui objetivos adicionais à mera manutenção do aparelho estatal, resta a premissa de que a eficiência deve ser considerada também para o atendimento de todo o desiderato tributário.

Nas discussões acerca da eficiência econômica, muito se acentua a ideia de *administrability*, que consiste na aplicação da norma tributária com razoável precisão e sem custo desarrazoado⁶⁸. Em variadas produções científicas é possível notar a influência da teoria de Adam Smith sobre a tributação, onde, através de quatro cânones fundamentais⁶⁹, estabelece

⁶⁶ Ibidem.

⁶⁷ RAWLS, John. *Uma Teoria da Justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 2008, p. 308.

⁶⁸ JOHNSON, Steve R. *ADMINISTRABILITY-BASED TAX SIMPLIFICATION*. Nevada Law Journal, vol. 4:573, 2004, p. 582. Acessível em <<http://core.kmi.open.ac.uk/download/pdf/10678655.pdf>> Tradução livre de “*administrability - the ability of taxpayers, the IRS, and the courts to apply the Code with reasonable accuracy and without unreasonable expense.*”

⁶⁹ **1. Equidade.** “Os súditos de cada Estado devem contribuir o máximo possível para a manutenção do governo, em proporção a suas respectivas capacidades, isto é, em proporção ao rendimento de que cada um desfrute sobre a proteção do Estado. As despesas de governo, em relação ao indivíduos de uma grande nação, são como despesas de administração em relação aos rendeiros associados de uma grande propriedade, os quais são obrigados a contribuir em proporção aos respectivos interesses que tem na propriedade. É na observância ou não observância desse princípio que consiste o que se denomina de equidade ou falta de equidade na tributação. Importa observar, uma vez por todas, que todo imposto que, em última análise recai exclusivamente sobre um dos três tipos de rendimentos é necessariamente não equitativo, na medida em que não afeta os dois tipos de rendimentos”. **2. Certeza.** “O imposto que cada indivíduo é obrigado a pagar deve ser fixo e não arbitrário. A data do recolhimento, a forma do recolhimento, a soma a pagar, devem ser claras e evidentes para o contribuinte e para qualquer outra pessoa”. **3. Conveniência de pagamento.** “Todo imposto deve ser

critérios de equidade e eficiência em um contexto liberal, apontando a necessidade do menor custo e presença possível do Estado na tributação. Esta tônica ganha mais força atualmente porque o sistema tributário encontra dificuldades de complexidade, dentre elas a existência de vários atos normativos necessários ao cumprimento do objetivo traçado pela norma, ou em casos em que a norma não consegue exprimir com clareza seus comandos, levando os contribuintes a uma variedade de interpretações possíveis, ou ainda dificuldades de caráter burocrático, com diversos protocolos a cumprir⁷⁰.

Neste sentido, o aumento da complexidade da tributação induz a um aumento das obrigações principais e acessórias e a uma consequente elevação do custo para o seu cumprimento. A relação de tributação, diante desta tendência, acaba por trazer mais prejuízos aos contribuintes do que benefícios de arrecadação, se considerarmos ainda que um sistema altamente complexo desestimula o cumprimento generalizado da lei, impede a sua fiscalização pelas autoridades fiscais, facilitando a evasão fiscal e quebra da isonomia tributária. Logo, a tributação que demandava complexidade com o intuito de uma valorada distribuição da carga tributária passa a fazer o caminho de volta e resulta num quadro de burocracia e quebra da isonomia, tornando-se injusta. Assim, alguns pontos parecem incontroversos: o de que impera a necessidade de redução dos custos tributários e o aumento da necessidade de conscientizar e incentivar o contribuinte ao pagamento dos tributos e o cumprimento das obrigações acessórias (*compliance*). Esta preocupação é extremamente atual e acentuada no Brasil. Em recente levantamento das tendências do mercado jurídico no país para este ano, intitulado ‘*2015 Outlook for Legal Issues in Brazil*’, as questões afetas a *compliance* e a complexidade da legislação tributária ocuparam o topo dos itens de

recolhido no momento e da maneira que, com maior probabilidade, forem mais convenientes para o contribuinte”. **4. Economia no recolhimento.** “*Todo imposto deve ser planejado de tal modo que retire e conserve fora do bolso das pessoas o mínimo possível, além da soma que ele carrega para os cofres do Estado. Há quatro maneiras de fazer com que um imposto retire ou então conserve fora do bolso das pessoas muito mais do que aquilo que ele carrega para os cofres públicos: a) o recolhimento do imposto pode exigir um grande número de funcionários; b) o imposto pode dificultar a iniciativa das pessoas e desestimulá-las de aplicar em certos setores de negócios que poderiam dar sustento em emprego a grandes multidões; c) Um imposto criterioso representa uma grande tentação para o contrabando (ou sonegação); d) o imposto, por sujeitar as pessoas às visitas frequentes e à odiosa inspeção dos coletores, pode expô-las a muitos incômodos, vexames e opressões desnecessárias. É devido a um ou outro desses quatro modos inadequados de impor ou recolher tributos que muitas vezes acarretam muito mais incômodos para as pessoas do que benefícios para o soberano”.* SMITH, Adam. *A Riqueza das Nações – Investigação sobre sua Natureza e suas Causas*. Vol. II. Tradução de Luíz João Baraúna. São Paulo: Editora Nova Cultural, 1996, p. 282-284.

⁷⁰ JOHNSON, Steve R. *Ibidem*, nota 67.

preocupação no mercado nacional⁷¹. Esta também foi a tópica de relevante estudo realizado pela FIES acerca do custo do sistema tributário no país, onde foi constatado que em função da excessiva complexidade do sistema brasileiro, com número excessivo de tributos e legislações distintas (seja nos municípios, estados ou mesmo entre os diversos setores da economia), elevados custos com funcionários e gestores, obrigações acessórias, implementação de softwares e terceirização de serviços, além de custos com advogados, o custo adicional à carga tributária é de 1,16% do faturamento da indústria de transformação – ou R\$ 19,7 bilhões por ano⁷². Como exemplos citados no referido estudo, empresas como a Wickbold gastam até 3% do seu faturamento com equipes específicas para lidar com questões tributárias. Na empresa Gerdau, são empregadas duas pessoas como responsáveis pela área tributária nos Estados Unidos, enquanto que no Brasil mais de duzentas. Já na empresa Dow, do setor químico, o departamento de questões tributárias mantinha, até 2007, 25 pessoas, o dobro de suas áreas na Argentina, México, Venezuela e Chile juntos. Em estudos realizados pelo Banco Mundial, através do resumo de dados do ‘*Doing Business 2015*’, foram apontadas como necessárias para a gestão tributária nas empresas no Brasil uma média de 2.600 horas por ano, ao passo que a média na América Latina e Caribe é de 365,8 horas e nos países membros da OCDE é de 175,4 horas⁷³.

O que se pode observar diante deste panorama é uma demanda por leis praticáveis, que possam atender aos objetivos de segurança jurídica e justiça na tributação. Considerando que a complexidade se mostra excessiva, o caminho para o equilíbrio se apresenta com a simplificação dos sistemas⁷⁴. A inflação normativa apresenta-se como grave obstáculo ao

⁷¹ Fonte: Consultor Jurídico. *Compliance e legislação tributária preocupam empresas em 2015*, por Juliana Borba. Acessível em <http://www.conjur.com.br/2015-jan-27/compliance-legislacao-tributaria-preocupam-empresas-2015> Acesso em 22 jul 2015.

⁷² “*Carga Extra na Indústria Brasileira Parte 1 – Custos do Sistema Tributário*”. FIESP. DECOMTEC. Equipe Técnica, Setembro de 2012. Acessível em: <<http://www.fiesp.com.br/indices-pesquisas-e-publicacoes/estudo-carga-extra-na-industria-brasileira-custos-tributarios/>>

⁷³ Acessível em: <<http://portugues.doingbusiness.org/data/exploreconomies/brazil#paying-taxes>>

⁷⁴ Em coletânea de estudos dedicados ao tema do aperfeiçoamento da administração tributária nos países em desenvolvimento, a simplificação dos sistemas tributários aparece como premissa basilar. “*Uma das lições mais importantes que emergem das experiências constantes neste livro é que, via de regra, uma condição essencial para a reforma da administração fiscal é a simplificação do sistema fiscal para assegurar que ele pode ser aplicado de forma eficaz num contexto generalizado de “low-compliance” nos países em desenvolvimento.*” Tradução livre de: “*one of the most important lessons emerging from the experiences set out in this book is that, as a rule, an essential precondition for the reform of tax administration is the simplification of the tax system to ensure that it can be applied effectively in the generally ‘low-compliance’ contexts of developing countries.*” BIRD, Richard M.; CASANEGRA DE JANTSCHER, Milka. *The Reform of Tax Administration In: Improving Tax Administration In Developing Countries* / Richard M. Bird and Milka Casanegra de Jantscher, editors. International Monetary Fund, 1992, p. 3.

cumprimento de obrigações tributárias, principalmente as acessórias. Da mesma forma, o regime federativo que enseja três entes e Fazendas tributantes, com legislações próprias acentua consideravelmente o nível de complexidade do sistema integralmente considerado. A solução albergada pelo regime do SIMPLES nos traz a possibilidade de cobrança concentrada, não constituindo por si uma violação ao pacto federativo. Sobre o SIMPLES, teceremos maiores considerações no capítulo cinco.

O fato é que diante de um cenário de supercomplexidade, falta de praticidade da lei fiscal, inadaptabilidade das leis às dinâmicas mutações sociais, inadequação do processo e procedimento fiscais que se mostram voltados à aplicação individual do Direito e em maioria a casos de pouca significação econômica, adicionados à falta de servidores, cria-se um quadro que Misabel Derzi chama de “*Estado de Necessidade Administrativo*”⁷⁵.

Noutro giro, o custo da administração tributária aparece com grande relevância, já que necessário para a garantia de cumprimento da generalidade da norma, aplicada equitativamente entre os contribuintes e o seu incremento desarrazoado afeta a relação custo/benefício da arrecadação do Estado, implicando ineficiência.

Neste passo, a questão sensível é que, como já tivemos a oportunidade de expor anteriormente, a simplificação não coincide necessariamente com a concepção de praticidade. Aquela será um instrumento para o alcance dos efeitos práticos desejáveis da norma. Isto porque se considerarmos simplificação como praticidade, descartaríamos o referencial axiológico-positivo do Direito e adotariamos, no âmbito tributário, simplesmente um tributo único para cada pessoa natural ou jurídica, o que encerraria maiores discussões acerca da simplificação do sistema.

Sendo assim, ao buscar a simplificação de um ordenamento que observa garantias fundamentais, invariavelmente ocorrerão momentos de conflito entre a ideia de eficiência da norma e do sistema com o direito à observância da capacidade contributiva (subjéctiva e objectiva). Em outros momentos, ocorrerão conflitos originados dentro do princípio da isonomia, quando refletir a necessidade de generalidade da norma em contraponto à necessidade de distribuição equitativa do encargo da tributação. E justamente sobre esses conflitos recaem algumas divergências acerca dos possíveis resultados e consequências. Trataremos desta problemática no capítulo referente à relação da praticabilidade com a igualdade e a capacidade contributiva.

⁷⁵ DERZI, op. cit., nota 1, pp. 337-340.

Para efeito de simplificação dos sistemas tributários, Ferreiro Lapatza propõe uma redução generalizada dos regimes especiais, exceções ou benefícios fiscais para grupos determinados, de forma que a generalidade da tributação seja estendida ao maior número possível de cidadãos. Da mesma forma, sugere uma necessidade de aperfeiçoamento da lei tributária, com a clara delimitação do fato gerador e das normas de quantificação do tributo, como a imposição da base de cálculo⁷⁶. Sem dúvida, a praticabilidade do sistema demanda, no cenário atual, um razoável ajuste de simplificação, de forma que vai bem o autor quando anota a necessidade de abolir regimes especiais traduzidos em incentivos e benefícios fiscais para grupos determinados, pugnando pela generalização da lei tributária. No Brasil, esta questão ganha notas de preocupação diante da chamada “guerra fiscal” entre os Estados que disputam entre si o estabelecimento de indústrias e montadoras, oferecendo uma série de benefícios fiscais individualizados e diferimento de tributos, em um patente sacrifício dos demais contribuintes para suportar a carga tributária. A proposta da Confederação Nacional da Indústria para a reforma tributária aponta a tributação parcial na origem como uma das fontes do conflito federativo, ao passo que, dado o frequente acúmulo de créditos e saldos credores, configura-se desalinhada com as práticas internacionais de tributação sobre o consumo, pautadas eminentemente pela tributação no destino⁷⁷. No mesmo sentido aponta Jorge Abreu, quando afirma que a tributação no destino é o caminho racional para que a tributação interna de mercadorias e serviços seja neutra do ponto de vista interno e do comércio internacional⁷⁸. Em nossos país, o poder de tributar distribuído entre os entes da federação através de impostos e contribuições cumulativas nos remete a uma ideia, por comparação, *mutatis mutandis*, de que possuímos ao menos dois IVAs: um federal (IPI, PIS/COFINS) e um estadual (ICMS).

Neste sentido, Hugo de Brito Machado ressalta que a simplificação do sistema tributário brasileiro encontra maiores dificuldades justamente diante dos conflitos entre os entes titulares de competência tributária, que se mostram mais fortes do que os conflitos

⁷⁶ FERREIRA LAPATZA, J.J.. *Informe sobre La Simplificación Del ordenamiento tributario – Base imponible, renta empresarial y beneficios fiscales*. Barcelona: Marcial Pons, 2008, p. 28.

⁷⁷ A Confederação Nacional da Indústria - CNI aponta o IVA europeu como referência de modelo na tributação sobre a circulação de bens e serviços, já que baseado em um sistema de ágil devolução de créditos, na desoneração dos bens de capital, na tributação do destino, no creditamento amplo, no número reduzido de alíquotas e na restrição ao sistema de substituição tributária. Cf. *Cumulatividade: eliminar para aumentar a competitividade e simplificar*. – Brasília: CNI, 2014.

⁷⁸ ABREU, Jorge Ritter. *A Tributação do Valor Adicionado no Mercosul, em Países Federados e na União Européia: mecanismos e ajustes de fronteira*. Brasília: ESAF, 2004, p. 62. (Monografia premiada em 3º lugar no IX Prêmio Tesouro Nacional – 2004, Mercosul)

eventualmente existentes nas relações fisco-contribuinte⁷⁹. Ciente de que a solução deste impasse pela simples federalização de todos os impostos aumentaria muito a perda de autonomia dos Estados e Municípios e causaria gravame à Federação, o renomado autor propõe a criação de Fundos de Participação dos referidos Entes para a partilha de receitas dos tributos federalizados. Somado a isto, anota como imprescindível o controle dos gastos públicos⁸⁰, em uma atividade de consciência fiscal. Importante ressaltar que apesar do tratamento uniforme da tributação dever ser orientado pelo princípio da igualdade, eventuais incentivos direcionados à promoção da redução das desigualdades no país e na persecução da justiça social podem eventualmente ser considerados aceitáveis. Isto porque, esta diferenciação é justamente funcional ao alcance do objetivo constitucional referido. A grande questão é a justificação racional da proporcionalidade do tratamento desigual, já que carecemos de transparência e acurado desenvolvimento argumentativo sobre tais medidas.

Assim, conforme os argumentos e dados expostos, é possível identificar que o sistema tributário brasileiro tem se apresentado altamente complexo e burocrático, demandando uma melhor calibragem quanto ao princípio da eficiência, o que não significa uma simplificação simplória, mas capaz de enfrentar a complexidade do sistema com as considerações de justiça e formatação do Estado Federativo Brasileiro. Consideramos que a estrutura nacional deve privilegiar a manutenção da autonomia dos entes federativos, privilegiando a salvaguarda de interesses locais e regionais, principalmente diante de um território tão vasto quanto o brasileiro. No entanto, a preservação dessa autonomia não parece exigir sempre a independência de três fazendas tributantes, podendo a simplificação concentrar a arrecadação em regimes como o SIMPLES, que consideramos merecer ampliação, já que são identificados problemas de desestímulo ao crescimento de empresas que justamente evitam um incremento do faturamento para que não sejam excluídas do sistema⁸¹, o que denota um sinal grave de

⁷⁹ MACHADO, Hugo de Brito. *Simplificação do Sistema Tributário Nacional*. Revista Direito Tributário em Questão, FESDT, n. 4, julho/dezembro de 2009, pp. 61-66.

⁸⁰ No mesmo sentido, Ricardo Lobo Torres chama a atenção para a justiça nos gastos públicos dentro de uma ideia de justiça orçamentária que transcende o conceito de justiça tributária, incorporando considerações de justiça das políticas sociais, econômicas e dos gastos do Estado. Cuida, enfim, das regras e princípios para a efetivação do justo nas despesas e na receita pública. TORRES, Ricardo Lobo. *Op. cit.*, nota 52, p. 121.

⁸¹ Conforme estudo da Confederação Nacional da Indústria, o aumento do faturamento das pequenas empresas é evitado em razão do considerável incremento das obrigações acessórias e alíquota no sistema lucro presumido, sem mesmo considerar se a variação do faturamento é momentânea ou se deve à depreciação monetária. “O tratamento diferenciado e favorecido não pode terminar por aprisionar as empresas brasileiras que, por medo de perderem o apoio conquistado em função de seu porte, evitam crescer para não enfrentar a hostilidade do ambiente de negócios do país. Não pode a simples perda do poder aquisitivo da moeda brasileira expulsá-las do escopo do tratamento diferenciado sem que seus desafios tenham sido superados.” In: *Simple nacional: mudanças para permitir o crescimento*. – Brasília: CNI, 2014.

complexidade e ineficiência do sistema e o até aqui exitoso papel desempenhado pelo regime simplificado.

Ressalte-se que em qualquer caso, deve ser realizado rigoroso controle nos gastos públicos, já que desvios e desperdícios de recursos culminam na deficiência no sistema e na inevitável necessidade de aumento da arrecadação, sobrecarregando os contribuintes em sua capacidade contributiva, que passa a ser relativizada justamente por argumentos de ordem financeira, em uma disfunção cíclica e crônica. E é neste contexto que muitas vezes se apresentam argumentos calcados sob a roupagem de praticidade, para o alcance dos objetivos de arrecadação, que não merecem acolhimento.

3 PRATICABILIDADE, IGUALDADE E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

3.1 Igualdade e Capacidade Contributiva

O princípio da igualdade ostenta o postulado da isonomia. Trata-se de uma norma fundamental que irradia grande importância por todo o ordenamento jurídico, influenciando decisivamente em toda a produção de suas normas. Conforme a lição de Klaus Tipke, o Direito justo pressupõe princípios (regras, critérios, padrões) e sua necessidade é flagrante quando direitos, obrigações, cargas e reivindicações devem ser repartidos entre os membros de uma comunidade, de forma que “*repartição sem princípios é repartição arbitrária*”⁸².

Diz-se, então, que a igualdade não pode apresentar apenas seu aspecto formal, perante a lei, obrigando apenas os que devem cumpri-la, mas, também o seu aspecto material, que consiste em *obrigar também o legislador*⁸³, impondo a este o dever de legislar de forma que a lei possa proporcionar igualdade na sua aplicação, abstendo-se de fazer discriminações ou comparações arbitrárias, desarrazoadas, baseadas em critérios subjetivos. Noutra giro, diante de um plano fático que apresente desigualdade, incumbe-lhe o dever de tratamento diferenciado com o objetivo de restaurar ou proporcionar a isonomia⁸⁴. É necessário pontuar, no entanto, que nem todos entendem por esta diferenciação, conforme adverte Casalta Nabais, seja porque alguns atribuem a estas categorias um âmbito diferente do mencionado, seja porque concebem esta distinção em termos completamente diferentes, citando critérios de diferenciação como exterior ou acidental e intrínseco ou essencial.

No ideal da revolução liberal, houve estreita identificação da igualdade geral com a igualdade fiscal, motivada pela sensível rejeição à sobrecarga de impostos sobre a classe burguesa diante da ostentação de privilégios ao clero e à nobreza. Neste período, a ideia de igualdade ganha força e passa a ser projetada na tributação, onde alguns dos aspectos mais relevantes aparecem como a necessidade de generalidade e universalidade. A primeira assegura que todos os cidadãos estão sujeitos ao pagamento de tributos sem distinção de

⁸² TIPKE, Klaus. YAMASHITA, Douglas. *Op. cit.*, nota 15, p. 19.

⁸³ Celso Antônio Bandeira de Mello, em obra dedicada ao conteúdo da igualdade, assevera que: “*O preceito magno da igualdade, como já tem sido assinalado, é norma voltada quer para o aplicador da lei quer para o próprio legislador. Deveras, não só perante a norma posta se nivelam os indivíduos, mas, a própria edição dela assujeita-se ao dever de dispensar tratamento equânime às pessoas.*” BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade*. 3ª Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2014, p. 9.

⁸⁴ NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Lisboa: Almedina, 2009, p. 435 et seq.

classes. A segunda supõe que quando todos estiverem em condições de tributabilidade e imponibilidade devem ser destinatários dos tributos, de forma que ninguém seja excluído do dever e das manifestações de riqueza escolhidas como base da tributação⁸⁵, assegurado o seu caráter não discriminatório.

Em estudo sobre a igualdade, Humberto Ávila aponta a diferenciação consagrada no binômio *igualdade na lei e igualdade perante a lei*, de forma que a primeira consagraria justamente a ideia de justiça formal, onde a lei seria aplicada igualmente para todos. Noutro passo, a igualdade *perante a lei* comporta a noção de justiça material, obrigando o legislador a não propor tratamento desigual, proibição esta formalizada pelos direitos fundamentais salvaguardados na Constituição em típico caráter contramajoritário. O que bem disse o autor é que não basta a aplicação uniforme da lei para a garantia da igualdade, mas é preciso que esta seja isonômica em seu conteúdo, de forma que as diferenciações introduzidas sejam justificadas por medidas de comparação atreladas a finalidades constitucionais⁸⁶.

Um outro aspecto da igualdade é o de que todos devem ser tributados com base no mesmo critério, de forma que seja aplicável a todos os destinatários do dever de pagar tributos. Neste sentido, Casalta Nabais assinala que não há atualmente divergência de que deve ser o da capacidade contributiva. Assim, podemos caracterizar a capacidade contributiva como sendo uma decorrência da igualdade, um critério utilizado para a sua aplicação na tributação⁸⁷. A formação de tal critério não se esvai no simples reflexo da igualdade na tributação, de forma que a sua composição demanda a consideração de outros princípios constitucionais em busca de racionalidade e que se aproxime de um consenso razoável de justiça que possa estabelecer parâmetros que inibam arbitrariedades e sacrifícios à própria dignidade do homem.

Neste passo, é possível concluir pela existência de um fundamento jurídico-constitucional para a capacidade contributiva, independentemente da sua previsão expressa na Carta Maior, não se tratando apenas de um ideal ou postulado moral ou ético. E este fundamento obriga todos os poderes à sua observância, tanto o Legislativo ao elaborar leis e critérios de aplicação, tanto o Executivo ao aplicá-las e regulamentá-las com estrita

⁸⁵ Ibidem.

⁸⁶ ÁVILA, Humberto. *Op. cit.*, nota 61, p. 76-77.

⁸⁷ Cf. TIPKE, Klaus. *Princípio da Igualdade e a Idéia de Sistema no Direito Tributário*. In: Brandão Machado (coord.). *Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 517; RIBEIRO, Ricardo Lodi. *O Princípio da Capacidade Contributiva*. In: *Temas de Direito Constitucional Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, P. 212; NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra: Almedina, 2009, p. 444.

observância dos parâmetros que o resultado da aplicação da norma deve respeitar e, nos mesmo passo, ao Judiciário no controle de constitucionalidade dos atos que repercutam efeitos no mundo jurídico, condicionados pelo atendimento ao mencionado princípio.

Trata-se, então, de um postulado decorrente da igualdade e que, portanto, carrega a plenitude de eficácia inerente a este e com aplicabilidade imediata⁸⁸, de forma que sua restrição sob o módico fundamento de necessidade de regulamentação não leva a outra consequência senão a da inconstitucionalidade.

Cuida-se de pressupor, ainda, que, diante de uma concepção não somente formal, mas também material de igualdade a ser refletida no princípio da capacidade contributiva, e da superação da ideia de lei como vontade geral dando ao parlamento a supremacia da “vontade do povo” ante o advento do constitucionalismo democrático que elevou a posição dos direitos fundamentais através da força normativa da constituição, a concepção contemporânea do referido princípio se descola da visão liberal clássica e do positivismo formalista em razão da juridicidade e da sua carga axiológica⁸⁹. Assim, da mesma forma se distancia do positivismo sociológico que em meados do séc. XX considerou a capacidade contributiva como instrumento de interpretação na busca de um interesse considerado maior: a arrecadação.

Hodiernamente, a hermenêutica jurídica mais se aproxima à ideia de conciliação de valores, com a aproximação dos postulados da segurança jurídica e justiça. A Carta Constitucional de 1988 consubstanciou uma série substancial de regras e princípios que devem ser sopesados diante da realidade de forma a se perseguir um razoável equilíbrio entre os referidos postulados. Outra não pode ser a interpretação do princípio da capacidade contributiva: o reflexo da igualdade no direito tributário e a sua conciliação com os princípios tributários e demais postulados constitucionais relevantes à espécie.

Nesta linha, perfilhamos da definição orientada por Ricardo Lobo Torres, que afirma que o conceito de capacidade contributiva só pode ser obtido com a “*intermediação dos princípios legitimadores da igualdade, ponderação e razoabilidade, com a reflexão sobre o fundamento ético 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*”⁹⁰. De fato, considerando a carga

⁸⁸ Neste sentido: COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*. 3ªed. São Paulo, Malheiros Editores, 2003, p. 50-51.

⁸⁹ Cf. TEIXEIRA, Daniel. *Constitucionalismo Democrático e a Transição da Legalidade para a Juridicidade no Direito Brasileiro*. Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento, RFPTD v. 2, n.2, 2014.

⁹⁰ TORRES, Ricardo Lobo. *Op. cit.*, nota 52, p. 292.

axiológica a ser sopesada para a sua identificação diante da realidade, não é possível consignar um conceito elaborado acerca da capacidade contributiva. Por isso, alguns autores reduzem a sua importância ou aplicação, exortando a indeterminabilidade como óbice ao relevo de tal princípio, justificando-o como “um conceito de puro poder fático”, na esteira do que afirma W. Leisner⁹¹. Também rejeitam o princípio da capacidade contributiva, mas por outras razões como a sua impraticabilidade ou ausência de operacionalidade jurídica prática em razão da falta de concretude do critério, Bodenheimer, Brinkman e Ardnt⁹².

Ocorre que a utilização de conceitos indeterminados pelo Direito com o objetivo de alcançar e regular a realidade não significa novidade. Uma tal concepção que almeje fechamento de conceitos como critério de adequação só pode desaguar em estagnação jurídica diante da cada vez mais complexa e dinâmica realidade, imobilizando o desenvolvimento do Direito. A rejeição de um critério induz a uma tributação cada vez mais assimétrica e desproporcional. É, em realidade, o caminho mais curto e imediato para a inconstitucionalidade.

O fato é que o princípio da capacidade contributiva é sempre ponderado com a legalidade. Esta tensão é necessária para o bom equilíbrio entre segurança e justiça. Qualquer exagero para um dos polos culmina no esvaziamento do oposto. Este é o desafio do Direito diante de uma sociedade marcada pelo pluralismo e dinamismo: entender e atender esta complexidade. Quer nos parecer que a rejeição em juridicizar o complexo mais se alinha com a tática de evitá-lo. E isto significa omitir o Direito. De toda sorte, a ausência de Direito culmina na desigualdade. Casalta Nabais cita a máxima desenvolvida na doutrina e jurisprudência constitucional alemã: “não há igualdade na ilegalidade, ou melhor, no não-direito (*keine Gleichheit in Unrecht*)”⁹³. Asseveramos, ainda, que a capacidade contributiva pode apresentar duas acepções distintas: a objetiva e a subjetiva⁹⁴. A primeira consiste na identificação de um fato que importe em signo de manifestação de riqueza, denotando manifestação objetiva de capacidade econômica. Podemos identificar a renda e o patrimônio como fonte dos variados signos de riqueza a serem eleitos pela norma. Em sua acepção

⁹¹ W. LEISNER, *Von der Leistung zur Leistungsfähigkeit – die soziale Nivellierung*. Apud NABAIS, op.cit., nota 84, p.456.

⁹² Apud NABAIS, op. cit., nota 84, p. 461.

⁹³ Ibidem, p.470.

⁹⁴ Cf. RIBEIRO, Ricardo Lodi. *op. cit.*, nota 48., p. 27-31.

subjetiva, investiga-se a capacidade de contribuir diante da capacidade econômica que ostenta o sujeito considerado.

Assim, a verificação da capacidade contributiva em suas acepções demanda a identificação de uma manifestação de riqueza, requisito necessário para uma tributação informada pelos critérios constitucionais. Além disto, deve ser perquirida a disponibilidade dessa riqueza verificada objetivamente diante da necessidade de manutenção das necessidades básicas do sujeito considerado, em atenção ao mínimo existencial. Isto porque, a capacidade contributiva impede que o exercício do poder de tributar venha a macular a dignidade humana do ser humano. Noutra giro, o poder de tributar tampouco pode derrocar outros direitos fundamentais, de forma a, por exemplo, aniquilar o direito de propriedade, ainda que paulatinamente.

Considerando, então, que a distribuição da carga tributária deve ser pautada pela igualdade e que o critério primeiro para o alcance dessa igualdade é o da tributação conforme a capacidade contributiva, temos que ninguém pode ser tributado sem que ostente a referida capacidade. Também podemos concluir que todos que possuem a mesma capacidade serão tributados sob o mesmo aspecto quantitativo, de forma horizontal, e os que dispuserem de capacidade contributiva pagarão tributos distintamente, de forma vertical. Sendo assim, como afirma Casalta Nabais, o teste de inconstitucionalidade de uma norma tributária com espeque no princípio da igualdade, com base na capacidade contributiva, justamente porque cabe ao legislador estabelecer a sua medida de proporção, não ocorrerá sob a ótica do binômio *norma legal a testar x princípio constitucional da capacidade contributiva*, mas, sim, sob a ótica do trinômio *norma legal que estabelece diferenciação ou equiparação x norma que contém a concretização específica da capacidade contributiva x princípio constitucional da capacidade contributiva*⁹⁵.

Neste ponto, foi proposto um confronto entre a norma constitucional em abstrato e a norma legal que estabelece diferenciação ou equiparação. Assim, para efeito de investigação da correta interpretação da norma perante o princípio da igualdade e perante o princípio da capacidade contributiva, podemos nos perguntar: que indivíduos podem ser considerados iguais? E quais podem ser considerados desiguais?

Conforme acentua Celso Antonio Bandeira de Mello, as pessoas possuem diferenças óbvias e que é próprio da lei dispensar tratamentos desiguais, de forma que a norma discrimina situações conforme a compreensão de que umas e outras pessoas são colhidas por

⁹⁵ NABAIS, op. cit., nota 84, p. 444.

regimes diferentes, tal como os direitos e deveres dos maiores de idade em relação aos menores ou como, por exemplo, aos advogados se deferem certos direitos e encargos distintos daqueles aplicáveis aos engenheiros ou médicos, em razão da diferença própria do exercício de cada profissão⁹⁶.

Considerando estes aspectos da realidade, podemos afirmar que inexistente uma determinação *a priori* sobre iguais e desiguais. A consideração da observância da norma legal à norma fundamental da isonomia deverá, então, observar se a discriminação estabelecida pela lei resiste, ou não, a critérios de igualdade, verificada na equiparação ou diferenciação assinalada pela norma. Isto vai exigir a tomada de um referencial ou critério de comparação. Na esteira das lições de Humberto Ávila, a igualdade é uma relação entre dois ou mais sujeitos em razão de um critério que serve a uma finalidade⁹⁷, de forma que os sujeitos podem ser iguais quando utilizada determinada medida e desiguais quando utilizada outra. Assim, a análise do tratamento igualitário dependerá de uma adequação dos critérios de comparação à finalidade pretendida e também aos demais valores jurídicos. A comparação, correspondência e proporção inspira o que Andrei Pitten Velloso denomina de *justiça relacional*, que expressa um conteúdo parcial da noção geral de justiça, inconfundível com a noção de *justiça absoluta*. Isto porque a igualdade só pode ser concretizada à luz da dimensão da justiça referente ao específico tratamento entre os cidadãos, em uma análise mais adstrita à comparação entre pessoas, já que na justiça geral outros elementos são considerados, como por exemplo a segurança jurídica que em determinado momento pode conflitar com a própria ideia de igualdade⁹⁸.

Para efeito de identificação e reconhecimento das diferenciações que não podem ser feitas sem quebra da isonomia, Celso Antônio propõe a análise de três questões: 1) do elemento tomado como fator de desigualação; 2) da correlação lógica abstrata existente entre o fator erigido em critério de discrimen e a disparidade estabelecida no tratamento jurídico diversificado; 3) da consonância desta correlação lógica com os interesses absorvidos no sistema constitucional e destarte juridicizados⁹⁹.

Procura, então, uma investigação do que é adotado como critério discriminatório e, por conseguinte, perquirir se existe justificativa racional e fundamento lógico em tal critério.

⁹⁶ BANDEIRA DE MELLO, op. cit., nota 83, p. 12 et seq.

⁹⁷ ÁVILA, Humberto. *Op. cit.*, nota 61, p. 40.

⁹⁸ VELLOSO, *Op. cit.*, nota 46, p. 49.

⁹⁹ BANDEIRA DE MELLO, *Op. cit.*, nota 83, p. 21.

Noutro giro, insta investigar a adequação do tratamento jurídico oferecido em vista da desigualdade assinalada. Por fim, cumpre averiguar se o resultado concreto da norma se coaduna com os demais preceitos constitucionais existentes.

Feita esta análise, o renomado autor propõe a ocorrência de quatro elementos para que um *discrímen* legal seja aceitável diante da isonomia: a) que a desequiparação não atinja de modo atual e absoluto um só indivíduo; b) que as situações ou pessoas desequiparadas pela norma possuam distinções efetivas, ou seja, traços próprios diferenciados; c) que exista, em abstrato, uma correlação lógica entre as diferenças existentes e a diferenciação refletida no regime jurídico, estabelecida pela norma; d) que em uma avaliação concreta, a diferenciação seja pertinente com os interesses constitucionalmente protegidos e tal tratamento jurídico seja valioso para o bem público¹⁰⁰.

Analisando os elementos expostos para fins de compatibilidade de uma diferenciação ou *discrímen* realizado pelo legislador com o princípio da isonomia, podemos identificar logo no primeiro item uma correlação com as concepções de justiça apresentadas no capítulo anterior. Quando se opta pela ideia de que o ônus da desequiparação não possa recair sobre apenas um indivíduo, rejeita-se a concepção utilitarista de justiça que almeja o bem comum maximizado com o resultado geral positivo. Concordamos com o elemento lançado pelo administrativista e consideramos que a CRFB/88 não admite uma ideia de sacrifício individual, já que além de garantida a igualdade entre todos tanto na lei quanto perante a lei, também são assegurados os direitos inerentes à liberdade individual, que restaria maculada diante de um sacrifício individualizado. Cabe destacar que a anotação feita acerca da incompatibilidade com a concepção de justiça utilitarista encontra amparo no âmbito filosófico, importando mais salientar a posição adotada na Constituição, já que, como assevera Andrei Pitten Velloso, o fundamento da concretização do princípio da igualdade não são as teorias da justiça, mas, sim, os valores constitucionais, tendo tais teorias a importância de contribuir para a sistematização e compreensão de tais valores¹⁰¹. Com isso, se quer dizer que a compreensão da ideia de justiça deve permear o debate filosófico mas principalmente compreender a fundamentação constitucional que embasa a ideia de igualdade. Desta forma, repisamos a concepção de que o sacrifício individual em nome do grupo não encontra respaldo diante dos direitos e garantias individuais.

¹⁰⁰ Ibidem, p. 41.

¹⁰¹ VELLOSO, *Op. cit.*, nota 46, p. 49.

Outro ponto que merece destaque é a necessidade de concatenar os interesses avaliados com a finalidade da desigualação e os demais interesses constitucionalmente protegidos, o que demanda um acurado desenvolvimento de argumentação pautada por razoabilidade. Considerando os inúmeros valores albergados dentro de uma sociedade multicultural regrada por um constitucionalismo democrático, o uso da razoabilidade se mostra como importante mecanismo de justificação de decisões e maximização dos interesses envolvidos.

Já para Humberto Ávila, a completude da igualdade prescritiva deve ocorrer com os seguintes elementos: sujeitos, critério ou medida de comparação, elemento indicativo de medida de comparação e, por fim, finalidade¹⁰², de forma que a questão central reside em saber como escolher as medidas de comparação dentre as existentes e a justificar a sua relação com a finalidade dentro de padrões de razoabilidade objetivamente verificáveis.

No âmbito do direito tributário, a grande questão que se apresenta em relação à igualdade é justamente em relação ao embate filosófico entre generalização e individualização. As linhas gerais deste embate já foram alinhavadas no capítulo anterior quando buscamos uma abordagem entre a ideia de justiça e eficiência, o que acaba justamente por refletir essa ideia de conflito entre os objetivos da norma e a necessidade de respeito às garantias e direitos fundamentais. É que a busca pelo alcance dos objetivos da lei tributária diante dos obstáculos de complexidade da realidade vem adotando como solução a adoção cada vez maior de padrões fiscais que otimizem a aplicação generalizada da lei, o que conseqüentemente implica em desconsiderar as particularidades de todos os contribuintes.

3.2 Conflitos em um contexto de praticabilidade

Os postulados fundamentais da igualdade e capacidade contributiva apresentados constituem pilares de observância obrigatória pelo legislador na elaboração da norma tributária. No entanto, outros elementos também de ordem constitucional devem ser considerados na elaboração, principalmente quando se intenta uma efetiva reflexão de seus efeitos na realidade. Ideais que também apresentam fundamental importância como a segurança jurídica, por exemplo, podem conflitar com a perspectiva isolada de igualdade. A apreensão da ideia de justiça vai depender em muitos casos dos postulados e valores em concurso no momento refletido pela realidade. Como já dissemos, devido a sua natureza

¹⁰² ÁVILA, Humberto. *Op. cit.*, nota 61, p. 42.

cambiante, o decurso do tempo pode alterar o calibre da importância dos valores em jogo. Nada obstante, a apreensão de tais interesses no momento de elaboração da norma deve necessariamente considerar a sua importância naquele tempo.

Nos dias atuais, o que podemos observar é um crescente aumento de complexidade da realidade. No direito tributário, as variadas formas de manifestação de riqueza demandam do legislador o desafio de produzir normas capazes de identificar tais manifestações em respeito à capacidade contributiva e mantendo a generalidade e universalidade, distribuir igualmente o encargo da tributação entre os cidadãos.

A concorrência de tais objetivos nos remete a ideias de justiça diferentemente consideradas: a igual distribuição do ônus tributário para o alcance de um bem comum, objetivamente considerado, que resulta representada pela chamada *justiça geral* e a necessidade de respeito e garantia aos direitos e liberdades individuais com a garantia de observância da capacidade contributiva subjetiva, representada pela *justiça individual*.

A importância deste debate para o estudo da praticidade da lei tributária é justamente em decorrência do fato de que para o alcance dos objetivos econômicos da tributação, o legislador tem lançado mão de técnicas para a simplificação da norma de incidência, com a adoção de padrões fiscais como pauta de valores, tabelas ou a recorrência a presunções de ocorrência e quantidade de manifestações de riqueza. Neste passo, para efeito de alcance da justiça geral para uma equitativa distribuição do encargo tributário, resta necessário investigar em que medida a simplificação da norma tributária pode macular os direitos e garantias fundamentais, mister a capacidade contributiva subjetiva, de forma que seja possível investigar os limites impostos ao uso da praticidade da norma sem abrir mão do arcabouço de observância fundamental garantido pela Constituição.

3.2.1 Igualdade Geral e Igualdade Particular

O binômio apresentado neste tópico reflete um dos pontos centrais sobre as questões que surgem quando se debate o tema da praticidade no Direito e, em conformidade com o presente estudo, no direito tributário. Isto se dá justamente pela essência da lei. É que conforme expusemos no capítulo anterior pertinente à perspectiva teórica, o Direito e a produção legislativa demandam realizabilidade quando a norma é produzida. Do contrário, uma lei abstrata, descontextualizada do substrato fático-axiológico, se desconecta da realidade e se torna estéril. Explicamos: ao legislador não é dada a capacidade material de prever todas

as situações com suas especificidades para a aplicação da norma. Neste passo, deve se preocupar em colher as particularidades médias da sociedade e, por impossibilidade, desconsiderar outras mais específicas.

Conforme assinala José Souto Maior Borges, a lei não consegue regular todas as condutas humanas, de forma que a sua característica de generalidade se apresenta como demonstração de grandeza e ao mesmo tempo de miséria, já que a generalidade não excetuada culmina em um sacrifício de justiça¹⁰³. É com estas considerações que parece claro afirmar a existência de uma igualdade de caráter geral, já que a produção legislativa só consegue comportar uma gama limitada de diferenças e particularidades que se refletem no que podemos chamar de padrão médio, e a existência de uma igualdade particular, forte no nosso sistema jurídico em que contemplados os direitos e garantias individuais.

Desta forma, a questão ora posta é saber quais os limites possíveis para a generalização ou, sob outra ótica, até que ponto é possível contemplar a igualdade particular com a observância das particularidades individuais diante das limitações materiais e da necessidade da realizabilidade do Direito.

No direito tributário, essa questão é refletida nas discussões acerca da eficiência e tributação, a aplicação de padronizações legais e a utilidade e validade dos critérios de comparação entre contribuintes, por exemplo.

Para melhor situar essa questão, passemos a uma análise da ótica de igualdade particular e geral:

3.2.1.1 Igualdade Particular e a capacidade contributiva

A Constituição da República de 1988 atribuiu como um dos elementos fundamentais da tributação o princípio da capacidade contributiva, estatuidando em seu art. 145, parágrafo primeiro, o dever de sua observância¹⁰⁴. Cumpre reafirmar que tal princípio pode ser extraído da própria ideia de igualdade, pelo que a sua construção normativo-axiológica independe da

¹⁰³ BORGES, José Souto Maior. *A isonomia tributária na Constituição de 1988*. In: Revista de Direito Tributário n. 64 (VIII Congresso Brasileiro de Direito Tributário realizado em 14 de setembro de 1994). São Paulo: Malheiros Editores.

¹⁰⁴ “§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.”

redação do dispositivo mencionado. Seguindo esta linha, importante anotar como premissa que, dentre as discussões doutrinárias que gravitam em torno da expressão “*sempre que possível*” presente na redação do dispositivo, filiamo-nos ao posicionamento que considera tal expressão aplicável ao princípio da pessoalidade e não à capacidade contributiva¹⁰⁵.

Tal concepção confirma o que foi até aqui exposto acerca da igualdade no direito pátrio e também nos mostra que a sistemática constitucional optou por assegurar a observância dos direitos e garantias fundamentais, que se mostram presentes na tributação quando orientam a capacidade contributiva como uma garantia fundamental e consequentemente como uma limitação ao poder de tributar.

O fato é que a observância pelo legislador da capacidade contributiva é obrigatória na produção normativa, ainda que não seja possível aferir as minúcias individuais, de forma que a sua apreensão deve se operar no mínimo de forma objetiva, não sendo possível a eleição de fatos geradores para a formação de uma obrigação tributária desprovidos de conteúdo econômico. Assim, a Carta Maior assinala a obrigação de observância da capacidade de contribuir que só pode ocorrer quando relacionada a uma manifestação de riqueza determinável. E mais, determinou a natureza de tais manifestações quando discrimina previamente as competências dos entes da federação.

O que resta claro é que a Constituição estabeleceu garantias individuais atinentes à tributação, o que importa dizer que se configura imposta a obrigação de observância das características individuais na sua formação, o que nos remete a afirmar pela compreensão de uma chamada justiça particular ou individual. A grande questão que nos aparece é inerente à própria realidade e suas limitações, de forma que é impraticável a compreensão integral e individualizada da capacidade contributiva de todos os contribuintes em todos os casos. Nestes casos, cuida-se de impossibilidade material de fiscalização e medida ou de excessiva onerosidade na sua implementação¹⁰⁶.

Neste passo, a Teoria Geral do Direito nos fornece institutos para a compreensão do realizável, de forma que a indeterminabilidade de um fato real não deve implicar em uma total

¹⁰⁵ Por todos: RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A Capacidade Contributiva como Manifestação da Justiça Fiscal no Estado Social e Democrático de Direito*. In: Tributação, Direitos Fundamentais e Desenvolvimento / org. Luís Cesar Queiroz, Marcus Lívio Gomes – 1ed. – Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2014, p. 32. Contra: AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 137.

¹⁰⁶ Consideramos que esta excessiva onerosidade coincide com o que Misabel Derzi denomina de “*estado de necessidade administrativo*” onde reúnem-se em um cenário a supercomplexidade, falta de praticidade da lei fiscal, inadaptabilidade das leis às dinâmicas mutações sociais, inadequação do processo e procedimento fiscais que se mostram voltados à aplicação individual do Direito e em maioria a casos de pouca significação econômica, adicionados à falta de quadro de servidores. DERZI, op. cit., nota 1, p. 337-340.

ausência do Direito. Para a persecução da estabilidade social e segurança jurídica através da realizabilidade da ordem normativa, adotam-se os padrões legais, de forma que são considerados indícios ou aproximações da realidade não conhecida plenamente pelo legislador para a obtenção de efeitos normativos¹⁰⁷.

3.2.1.2 Igualdade Geral e Padronização

Conforme liminarmente exposto nas linhas acima, a necessidade de padrões legais pode ser observada diante da indeterminabilidade oferecida pela realidade, seja diante da impossibilidade de se conhecer um determinado fato total ou parcialmente, mas também, para eliminar ou reduzir potenciais arbitrariedades na aplicação do Direito¹⁰⁸.

Assim, a adoção de padrões pelo legislador deve basear-se em indícios concretos para a constante aproximação com a realidade e consequente realizabilidade do Direito. Para tanto, partindo da própria indeterminabilidade da realidade – que é impossível de ser identificada ou, para tanto, requer excessiva onerosidade – o legislador estaria autorizado a utilizar-se de padrões baseados na aproximação máxima com o mundo dos fatos. No direito tributário, tais padrões assumem médias econômicas possíveis e potenciais e a sua utilização não é novidade, ao menos na Espanha e em outras partes da Europa, como relata Ferreira Lapatza em estudo sobre a simplificação tributária¹⁰⁹.

¹⁰⁷ Em obra dedicada ao tema das presunções no direito tributário, Maria Rita Ferragut assinala que: “As presunções suprem deficiências probatórias, disciplinam o procedimento de construção dos fatos jurídicos, ‘alargam o campo cognoscitivo do homem’, e aumentam a possibilidade de maior realização da ordem jurídica, ao permitir que alguns fatos sejam conhecidos por meio da relação jurídica de implicação existente entre indícios e o fato indiciado”. FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no Direito Tributário*. 2 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 146-147.

¹⁰⁸ Cf. ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*. São Paulo: Malheiros Editores, 2008, p. 81; GREGORIO, Ricardo Marozzi. *Preços de Transferência – Arm’s Length e Praticabilidade* – São Paulo: Quartier Latin, 2011, 275.

¹⁰⁹ “Puede sostenerse, sin duda, que el procedimiento de determinación de la base más fiel al principio de la capacidad es, como ya hemos apuntado, aquel que exige la medición directa de la base: valor, renta, ventas, etc. Pero este modo de determinación de la base no pudo ser utilizado en España (ni en otras partes de Europa), y nos referimos ahora a la segunda mitad del siglo XIX, en los gravámenes sobre los rendimientos de bienes rústicos y urbanos, ni siquiera cuando tales tributos formaban una parte fundamental del sistema tributario estatal. Debido fundamentalmente a los medios de gestión de los tributos de que se disponía, tales impuestos se configuran entonces como impuestos sobre rendimientos medios, presuntos o potenciales. Pero tampoco ahora, cuando tales tributos han perdido gran parte de su importancia y se han transformado en tributos locales, han dejado de concebirse como tributos sobre rendimientos medios o potenciales; lo mismo que sucede también ahora con el impuesto local que grava el ejercicio de las distintas actividades económicas en el municipio. Y la justificación deriva ahora de los costes de gestión y de la presión fiscal indirecta que, en relación con su importancia recaudatoria y el círculo de sujetos a los que afecta, generaría la elección de outro tipo de base.”

Neste passo, significa afirmar que a adoção de padrões importa em que em determinado momento o legislador assume uma generalização, desconsiderando todos os detalhes da realidade. Este processo de simplificação se faz necessário em determinados momentos e, no direito tributário, contribui para a efetividade das normas impositivas. O motivo é que diante da premente dificuldade, ou até da impossibilidade, de fiscalização detalhada e individualizada dos contribuintes, levar a cabo uma obrigação de investigação nestes moldes induziria qualquer administração tributária a ter que escolher quais contribuintes deve fiscalizar. Assim, partindo da premissa realista de que diante da ausência ou deficiência na fiscalização e cobrança, poucos contribuintes permanecerão adimplentes temporal e quantitativamente com suas obrigações tributárias, é fácil concluir que na maior parte o sistema tributário será custeado pelos contribuintes escolhidos pela administração tributária, o que importa dizer que tal sistema é severamente desigual e injusto.

Noutro giro, não há grandes dificuldades em concluir que a eleição de rendas e operações médias, desprezadas as nuances individuais, importa em um determinado grau de sacrifício da justiça individual, já que fatalmente irá equiparar contribuintes não exatamente iguais.

De fato, diante deste cenário, temos um conflito de ideais, de forma que os critérios aparentemente se afetam. No entanto, é este justamente o desafio da ciência do Direito, já que a complexidade social cada vez mais vai nos apresentar problemáticas que não raro apresentarão ideais conflitantes entre si, o que demanda uma persecução do equilíbrio, razoabilidade e proporcionalidade tanto na criação quanto na aplicação normativas. Os ideais distinguem-se dos valores pela sua realizabilidade, como bem afirma Miguel Reale¹¹⁰, de forma que o que se busca nestes é a sua maior implementação possível.

Sob esta ótica, o que se deve buscar na criação e aplicação do Direito é a máxima implementação dos valores que lhe são caros, principalmente os constitucionalmente estabelecidos e sacramentados como garantias fundamentais. Entretanto, nem sempre é o que

FERREIRA LAPATZA, J.J.. *Informe sobre La Simplificación Del ordenamiento tributario – Base imponible, renta empresarial y beneficios fiscales*. Barcelona: Marcial Pons, 2008, p. 37.

¹¹⁰ Miguel Reale distingue *valor* dos objetos *ideais* por algumas notas essenciais que se vinculam ao processo histórico, quais sejam, realizabilidade, inexauribilidade, transcendentalidade e polaridade. Realizabilidade porque se o valor não se realiza, está no plano ideal, constitui apenas aparência de valor; inexauribilidade pois, por mais que se realize justiça, sempre haverá justiça a se realizar; transcendentalidade, pois todo valor supera suas realizações históricas particulares e polaridade por só se compreender um valor pensando no seu contrário, enquanto que objetos ideais são pensados independentemente de algo que necessariamente os negue. Conclui afirmando que valor é uma “*intencionalidade historicamente objectivada no processo da cultura, implicando sempre o sentido vectorial de uma acção possível*”. REALE. op. cit., nota 10, p. 99.

podemos constatar em nossa produção e aplicação normativa. Em precisa análise, Andrei Pitten Velloso atenta para as comumente aceitas razões de ordem econômica para o afastamento de direitos e garantias fundamentais, que se perdem diante de demandas por eficiência e arrecadação¹¹¹.

É neste ponto que consideramos importante assinalar que a possibilidade de adoção de padrões legais para a produção normativa e superação de incertezas não pode se afastar da realidade, ao contrário, devendo persegui-la e justificar racionalmente os critérios com os quais se alcançou o padrão legal. Como já dissemos, é essencial à norma jurídica o apego e conexão com a realidade, em uma complementaridade dialética entre fato, valor e norma. Ora, se o fato não pode ser inteiramente conhecido, deve ser ao menos indiciado, incumbindo um ônus argumentativo ao poder normativo. No direito tributário, ao legislador e ao aplicador, portanto, não se dá a alternativa de abandonar a capacidade contributiva, que deve ser justificadamente traduzida nos padrões legais, quando não for possível a sua individualização. Na verdade, a função da padronização é justamente a de possibilitar a concretização do referido princípio diante de incertezas e da indeterminabilidade, o que não se mostra possível individualmente.

Vale notar então que a problemática reside no controle que se deve fazer na elaboração dos padrões e a sua máxima necessidade de apego à realidade. Neste sentido, concordamos com as lições de Humberto Ávila quando afirma que, sendo a padronização um instrumento de justiça geral para alcançar, ainda que presumidamente, a capacidade contributiva concreta na maioria dos casos, aquela acarreta o dever de vinculação com a realidade em dois momentos: antes da formação do padrão e depois da formação do padrão¹¹².

A vinculação do padrão com a realidade no momento anterior da sua formação demanda um suporte empírico considerável apto a comprovar a pertinência deste com o valor médio efetivamente existente. Como exemplo, podemos citar a tributação do IPTU, que depende de avaliação imobiliária a ser realizada através de estudos empíricos que possam

¹¹¹ “*Ante as dificuldades advindas da tentativa de determinar os conteúdos específicos da justiça e da igualdade jurídica, o operador do Direito simplesmente se abstém da sua obrigação jurídica de identificar e respeitar as exigências do princípio constitucional da isonomia e passa a admitir os mais débeis argumentos como fundamentos bastantes para justificar os tratamentos desiguais. Deixa de concretizá-lo e, por consequência, torna-o inócuo, inoperante, vão. Todas as desigualdades e injustiças passam a ser permitidas sempre que se contraponham a outros preceitos constitucionais. Tal fenômeno está presente com especial intensidade no Direito Tributário, em cujo âmbito costumam ser aceitos os mais frágeis argumentos para legitimar a extrafiscalidade, mesmo que ela implique serias violações à igualdade e à justiça tributária.*” VELLOSO, *Op. cit.*, nota 46, p. 46.

¹¹² ÁVILA, Humberto. *Op. cit.*, nota 61, p. 89.

determinar uma planta genérica de valores e, a partir desta, a aplicação de fórmulas próprias para se alcançar valores o mais aproximadamente possível. Importante destacar neste exemplo a dificuldade, ou impossibilidade, de avaliação individualizada de todos os imóveis de cidades como Rio de Janeiro e São Paulo, como exemplo mais extremo. Ainda que em cidade menores, poderia ser arguida a subjetividade dos avaliadores e eventuais discrepâncias entre eles. Também como exemplo, podemos citar o IPVA que baseia-se em uma tabela de valores venais a ser emitida anualmente pela Secretaria de Fazenda de cada Estado. No caso do Estado do Rio de Janeiro, a lei estadual 2.877/97 estabelece em seu art. 7º, parágrafo único, a consideração dos preços praticados pelo mercado e os preços médios aferidos por publicações especializadas¹¹³.

O que parece importante destacar é que esses padrões e apurações médias deverão apresentar transparência, tanto na forma como são calculados e pesquisados os valores médios, quanto no processo em si de apuração, possibilitando inclusive eventuais críticas e sugestões, tanto quanto possível. Estas exigências se coadunam com o princípio da publicidade e do devido processo legal e concorrem para o aumento da legitimidade do tributo.

No que se refere à vinculação do padrão com a realidade no momento posterior à sua realização, cumpre investigar a sua consistência, de modo a permitir um controle de eventuais discrepâncias entre o valor presumido e o valor que efetivamente ocorre. Tanto pode ser apurada posterior inconsistência do padrão relativamente ao valor médio apurado que não mais corresponde à média real, como também a discrepância excessiva do padrão com casos eventuais. Destaca-se a necessidade de excessividade na discrepância de eventuais contribuintes em relação ao padrão, visto que desvirtuamentos menos sensíveis são próprios deste tipo de normatização. Falaremos mais detidamente acerca da necessidade do controle de razoabilidade e proporcionalidade a ser aplicado nestes casos.

Consideramos importante, então, reafirmar que a padronização deve ser considerada dentro um sistema de justiça geral que busca superar a indeterminabilidade decorrente da impossibilidade total ou parcial do conhecimento dos fatos. O objetivo destas normas devem se alinhar obviamente com os objetivos primordiais do Direito no sentido da busca por justiça e segurança. Esta premissa não pode ser esquecida, sob pena de considerarmos padronizações

¹¹³ **Art. 7º**- *Tratando-se de veículo usado, o valor do imposto constará de tabela baixada, anualmente, pelo Secretário de Estado de Fazenda. **Parágrafo único** - Para a apuração do valor venal poderão ser levados em conta os preços mensalmente praticados no mercado e os preços médios aferidos por publicações especializadas, podendo ainda ser considerados: peso, potência, capacidade máxima de tração, cilindrada, número de eixos, tipo de combustível e dimensões do veículo.*

distanciadas da realidade e dos objetivos jurídico-constitucionais. A padronização e a simplificação não constituem em si objetivos da norma, senão instrumentalizam os efeitos pretendidos pelo Direito. O reflexo do desvirtuamento no uso da padronização no direito tributário dá margem a justificações extrafiscais, como o aumento da arrecadação e a economia de gastos, em desprezo aos nortes fundamentais de igualdade e justiça e sem a necessária e exigível análise e consideração da capacidade contributiva para a imposição tributária¹¹⁴. É importante lembrar que o princípio da eficiência possui caráter instrumental, devendo orientar a produção e aplicação normativa desde que observada sua substância. Tal como a ética condiciona nossas ações humanas no convívio em sociedade, não aceitando ações excessivamente práticas como enriquecimento material com apropriação de riqueza alheia, o arcabouço material constitucional de direitos e garantias fundamentais estatuído na CRFB/88 condiciona os meios de tributação, não permitindo que argumentos da só eficiência possam se opor àqueles e permitir imposições que os desconsiderem.

Noutro giro, não pode ser admitido o abandono da eficiência, já que um sistema tributário ineficiente culmina na repartição desigual da carga tributária¹¹⁵ e, conseqüentemente, falha na valorização da igualdade e da justiça. Por isso, reiteramos a distinção entre ideal e valor, de forma que enquanto valores, os princípios constitucionais devem ser otimizados ao máximo, limitados pelo plano da realidade.

A adoção de padrões legais também se alinha, no âmbito tributário, a políticas de simplificação fiscal com o intuito de prevenção de fraudes e evasão. É que como anotamos, o aumento da complexidade tributária com o incremento de deveres e obrigações acessórias para a aferição dos fatos imponíveis, dado o seu crescimento exponencial, só favorece a omissão e fraude fiscais¹¹⁶. Nas palavras de Cubero Truyo, quanto mais escuro o ordenamento

¹¹⁴ Como bem assinala Herrera Molina, “*El interes recaudatorio no es un fin en sí mismo que pueda entrar en conflicto con la capacidad económica, puesto que la capacidad económica es – en principio- la justa medida para el reparto de la recaudación*”. HERRERA MOLINA, *Op. cit.*, nota 62, p. 161.

¹¹⁵ *Ibidem*, p. 161.

¹¹⁶ Em pesquisa sobre a simplificação tributária, Javier Perez Arraiz esclarece que a defesa do estabelecimento de bases objetivas para a tributação se estabelece justamente na luta contra a fraude, citando o art. 27da Sexta Diretiva da Comunidade Econômica Européia, 77/388/CEE, relativa à amortização do IVA, que em seu título XV, que une a previsão de medidas simplificadoras com a finalidade de evitar fraudes e evasões fiscais, e estabelece ao Conselho Geral a possibilidade de, por unanimidade, autorizar a qualquer Estado Membro a edição de medidas especiais que excetuem os termos gerais daquela tributação com o fim de evitar os desvios fiscais. PEREZ ARRAIZ, Javier. *Problemas que plantea el método de estimación objetiva en la cuantificación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a la luz de la Constitución española*. Universidad del País Vasco, p. 16. Acessível em: <<http://www.aedf-ifa.org/FicherosVisiblesWeb/Doctrinas/ArchivoDoctrina10.pdf>>

tributário, maior será a tendência de fraudes, e quanto maior seja a fraude, mais complicadas serão as normas para combatê-la¹¹⁷.

Pelo exposto, a padronização quando bem utilizada pode servir aos envolvidos da relação tributária, tanto à Administração quanto aos contribuintes, e a sua função é a de possibilitar a aplicação da capacidade contributiva, sendo que o seu uso demanda controle, sob pena de distanciamento da realidade. Para tanto, consideraremos a análise de alguns pressupostos que, na esteira das lições de Humberto Ávila¹¹⁸, nos permitem verificar a estreita vinculação da padronização com o referido princípio.

3.2.1.2.1 Pressupostos

Cuida-se de analisar, então, alguns pressupostos necessários para o controle do emprego dos padrões legais, como *necessidade*, *generalidade*, *compatibilidade*, *neutralidade*, *não excessividade* e *ajustabilidade*.

a) Necessidade

A *necessidade* pode ser indicada como um dos pressupostos fundamentais para a constituição do padrão legal, especialmente do âmbito do direito tributário. Isto porque, como dissemos, o critério que principalmente orienta o sentido de igualdade e justiça na tributação é o da capacidade contributiva a ser considerada individualmente, em uma prevalência da Constituição pela justiça particular ou individual, máxime pela garantia dos direitos fundamentais.

Neste passo, a imposição tributária deve atender aos estritos limites individuais. A adoção de indícios para a caracterização da capacidade contributiva aproximada ou potencial deve ser pautada pela demonstração de necessidade diante das limitações fáticas. Em outras palavras, cumpre seja verificado o requisito de *necessidade* para a utilização do padrão, sob pena de inconstitucionalidade, tendo em vista o mandamento constitucional de aferição da capacidade contributiva individual. Desta forma, somente diante da impossibilidade ou da

¹¹⁷ CUBERO TRUYO, A.M., *La simplificación del ordenamiento tributario (desde la perspectiva constitucional)*, Marcial Pons, Madrid, 1997, p. 41.

¹¹⁸ ÁVILA, Humberto. *Op. cit.*, nota 61, p. 94 et seq.

excessiva onerosidade na sua apreensão - o que de outro modo importaria em uma aplicação deficiente e desigual da lei tributária, ofendendo a própria capacidade contributiva - é que se justifica a sua apreensão por médias e padrões aproximados.

Neste passo, ao poder normativo incumbe um ônus argumentativo capaz de justificar razoavelmente a inviabilidade da capacidade contributiva individual e a necessidade de utilização de parâmetros e padrões como signos das manifestações de riqueza exigidas pela Constituição.

b) Generalidade

Outro pressuposto para a razoável aplicação dos padrões em matéria tributária é o da *generalidade*, de forma que tais padrões devem dispor concretamente da média dos casos existentes na realidade. Assim, incumbe ao poder normativo uma investigação da realidade e a produção de um padrão que reflita a média da maioria dos casos. Para tanto, o número de casos que sejam excetuados à média deve ser mínimo, sob pena de insubsistência do padrão. De outra forma, se verificáveis constantes disparidades entre o padrão e os casos concretos, a razão de existência daquele perde sentido, já que será também custoso à Administração – ou, quiçá, impossível - verificar constantemente o fato imponível individualizado, o que o torna carente de lógica.

Importa saber, neste ponto, que intensidade de desvirtuamento do padrão poderá ser admitida para que ainda seja reconhecida a sua generalidade. Para a consideração da igualdade geral pretendida pelo padrão, é necessário verificar se os desvios são toleráveis, ou não, de forma que eventual discrepância seja mínima ou relevante.

Assim, a validade do padrão dependerá, em um primeiro momento, da verificação da extensão dos efeitos eventualmente desiguais gerados. Essa extensão pode ser aferida por tempo e intensidade, de forma que um padrão que apresente uma desigualdade contínua e persistente demonstra de plano a sua incompatibilidade com a realidade. Noutro giro, verificada intensa discrepância da aproximação produzida pelo padrão e os casos concretos, este já demonstra inconsistência, de forma que, como anota Stefan Huster “(...) *somente as desigualdades insignificantes ou bem insignificantes são justificáveis; só pode ser aceito*

*aquele prejuízo insignificante ou aquela desigualdade que não seja nem duradoura nem considerável*¹¹⁹.

Em todos os casos, mostra-se fundamental que se verifique a correspondência de *elementos concretos* colhidos da realidade de forma contínua, acentua-se, tendo em vista a constante mutação dos fatos. Neste processo, tal como a norma já passa a envelhecer a partir do momento em que produzida, maior ainda é o “envelhecimento” ou desatualização do padrão, já que este se propõe a ser um autêntico retrato da realidade, ainda que guardadas as devidas proporções. O fato é que se com a realidade o padrão se intenta parecer, deve reproduzir a característica cambiante dos fatos e ser constantemente atualizado¹²⁰. Desta forma, se mostra necessária não só uma investigação prévia de generalidade, mas também posterior, sob pena de caducidade do padrão legal.

c) Compatibilidade

A padronização pressupõe que os elementos adotados como referencial para substituir os dados reais que apresentam considerável grau de indeterminabilidade – seja pela impossibilidade de conhecimento pleno ou pela considerável onerosidade para sua investigação – sejam compatíveis com a realidade, tanto antes quanto após a formação do padrão, em uma constante necessidade de alinhamento com a realidade a ser alcançado diante de um *suporte empírico considerável*.

Neste estudo, entendemos por bem anotar a compatibilidade como pressuposto da padronização, tal qual o faz Humberto Ávila. De qualquer forma, entendemos que a compatibilidade, mais do que um pressuposto para a padronização, deriva da própria Teoria Geral do Direito, de maneira que é inerente à produção normativa e, conseqüentemente, à

¹¹⁹ STEFAN HUSTER, *Rechte und Ziele. Zur Dogmatik des allgemeinen Gleichheitssatzes*, p. 274. Apud ÁVILA, Humberto. *Op. cit.*, nota 61, p. 96.

¹²⁰ Um interessante exemplo de distanciamento entre o padrão e a realidade diante do transcurso do tempo pode ser extraído de um estudo realizado pelo IPEA acerca do IPTU no município do Rio de Janeiro, onde foi concluído que, naquele momento, o valor real era até quatro vezes maior que o valor venal adotado pelo município. *In verbis*: “Com isso, a primeira conclusão do modelo de preços hedônicos é a grande defasagem entre os valores venais fixados e os valores avaliados pela CAIXA. Com a divisão do município do Rio de Janeiro em 21 ZHs de valor do solo urbano, os valores venais variavam em termos medianos entre 25% (ZHs de Copacabana, Lagoa e Centro) a 40% (ZHs da Ilha do Governador, Barra da Tijuca e Vila Isabel) dos valores avaliados pela CAIXA. Esses resultados indicam uma forte defasagem, sendo necessária uma multiplicação de até quatro vezes dos valores venais de algumas áreas valorizadas da cidade para se chegar a valores de mercado no ano de 2009.” CARVALHO JÚNIOR, Pedro Humberto Bruno de. *Defasagem do IPTU no Município do Rio De Janeiro: Uma Proposta de Reforma*. Rio de Janeiro: IPEA, 2012. Acessível em: <http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/1098/1/TD_1746.pdf>

própria formação da norma, a sua vinculação e complementaridade dialética com a realidade, diante da já citada Teoria Tridimensional de Direito composta por fato, valor e norma.

d) Neutralidade

O pressuposto da *neutralidade* aqui assinalado se mostra de extrema importância para a validade da padronização diante da consideração do princípio da igualdade. É que ao padronizar, principalmente no âmbito do direito tributário, o poder normativo tem o dever de atentar em que termos vai igualar os contribuintes, já que a cobrança de tributos com bases de cálculo padronizadas eventualmente pode elevar contribuintes dentro de um sistema caracterizado pela livre iniciativa.

O que ocorre é que, por exemplo, pode existir, dentro de um segmento, contribuintes que comercializam a mesma mercadoria, mas que possuem porte e estruturas diferentes. Alguns podem comercializar um produto com infraestrutura inferior, necessitando, não raro, diminuir as margens de lucro para a garantia da continuidade da empresa. Em outros casos, contribuintes que operam o mesmo produto conseguem atuar com margens de lucro maiores, seja por uma melhor organização estrutural ou por ter acesso a mercados que aceitam pagar um preço mais alto pelo mesmo produto. Neste exemplo, ocorrendo a padronização dos preços para efeito de consideração da base de cálculo em um patamar superior ao praticado pelos contribuintes que atuam com preços menores, cria-se uma situação desfavorável àqueles, com interferência da norma naquele mercado empresarial. Neste sentido, a neutralidade constituirá um limite para a atuação estatal, no caso com a padronização legal.

É possível afirmar, desta forma, que a padronização deve atentar para o princípio constitucional da igualdade no momento de sua elaboração, atuando com neutralidade e considerando as diferenças estruturais entre os grupos profissionais atingidos, de forma a não provocar efeitos negativos relativamente aos bens jurídicos essenciais para o exercício da concorrência¹²¹. Neste sentido, não devem ser igualados os contribuintes em situações desiguais ou, noutro giro, desigualados os que se encontram em situação igual.

¹²¹ ÁVILA, Humberto. *Op. cit.*, nota 61, p. 100.

De toda sorte, a prerrogativa de padronização pelo poder normativo exige o dever de consideração e observância dos direitos e garantias fundamentais, incumbindo-lhe o dever de excepcionalizar e ajustar¹²².

Em complemento dessas considerações que repousam no prisma fundamental da igualdade, é válido mencionar que a livre concorrência constitui um dos princípios gerais da atividade econômica – art. 170, IV da CRFB/88 – e recebeu tratamento privilegiado para a sua persecução no art. 146-A da CRFB/88, introduzido pela EC 42/03, orientando a necessidade de critérios especiais de tributação para tal desiderato¹²³.

Vale ressaltar que a neutralidade aqui ponderada faz referência à igualdade e a sua repercussão mais sensível no dimensionamento de outros valores como a livre concorrência, por exemplo, atinente aos efeitos da eleição do padrão legal. Neste passo, a indicação desse pressuposto não se confunde com uma indicação de neutralidade absoluta da tributação, de forma que cumpre aqui assinalar que não acreditamos em um tributo integralmente neutro. Como bem pontua Gilson Bomfim, todas as formas de tributação refletem alguma forma de intervenção estatal e ostentam o caráter relativo da neutralidade na tributação, devendo sempre ser conectada com a racionalidade de um determinado sistema tributário e com a racionalidade da atividade econômico-financeira como um todo¹²⁴.

e) Não-excessividade

O pressuposto aqui assinalado impõe que, ainda que observados os outros pressupostos até aqui mencionados, não será admitida uma padronização que importe em restrição excessiva a qualquer direito fundamental, sob pena de inconstitucionalidade¹²⁵.

Por excessivo é possível entender uma restrição que afete o núcleo essencial de um direito fundamental, caracterizado pelo mínimo necessário para que esse direito mantenha sua eficácia. Neste sentido, o exame da excessividade do tributo pressupõe uma consideração de

¹²² Ibidem, p. 103.

¹²³ “Art. 146-A. 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.”

¹²⁴ BOMFIM, Gilson. *Incentivos tributários: conceituação, limites e controles*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015, p. 35.

¹²⁵ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios*. 7ªed. São Paulo: Malheiros Editores, 2007, p. 145.

bens jurídicos como importantes, muito importantes e essenciais, sendo este último indispensável para o exercício de determinado direito fundamental¹²⁶.

Para a proteção do núcleo essencial de um direito fundamental porventura afetado pela padronização, considera-se essencial a possibilidade de um ajuste concreto, conforme se passa a comentar.

f) Ajustabilidade

Ainda que considerando a existência de todos os pressupostos supra mencionados, de forma que a padronização se mostre necessária, dotada de generalidade, compatível e vinculada à realidade através de um suporte empírico considerável, reflita a igualdade entre os contribuintes através de certo grau de neutralidade, esta compreendida como a proibição de os entes federados influírem de modo injustificado ou arbitrário no exercício das atividades econômicas do contribuinte através da tributação¹²⁷, e não se mostre excessiva, de modo a preservar o núcleo essencial dos direitos fundamentais, pode ocorrer que a eleição de determinado padrão cause grave distorção ou efeitos extremos a um número ínfimo de contribuintes ou até mesmo individualmente. Nestes casos, faz-se necessária a existência de cláusulas de abertura ou de equidade, aptas a proporcionar uma diferenciação concretamente justa¹²⁸.

No entanto, como bem afirmado por Herrera Molina, em pesquisa realizada quanto aos critérios elaborados pelo *BVerg* na jurisprudência constitucional alemã para a ponderação de bens jurídicos no trato de normas simplificadoras, a simples existência das cláusulas de equidade não nos permite concluir automaticamente pela constitucionalidade ou licitude da medida, por dever ser considerado que tais cláusulas carregam certo grau de discricionariedade administrativa¹²⁹. A anotação é relevante, mas não pode ser considerada uma mácula, já que eventuais excessos ou rigorismos no âmbito do trato individual da

¹²⁶ ÁVILA, Humberto, *Op. cit.*, nota 61, p. 105.

¹²⁷ *Ibidem*, p. 98.

¹²⁸ Ingolf Pernice, *Billigkeit und Härteklauseln im öffentlichen Recht*, Baden-Baden, Nomos, 1991, pp. 266 e ss. Stefan Huster, *Rechte und Ziele, Zur Dogmatik des allgemeinen Gleichheitssatzes*, p. 289. Rolf Eckhoff, *Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht*, pp. 95, 112 e 564. *Apud* ÁVILA, Humberto. *Op. cit.*, nota 61, p. 105.

¹²⁹ HERRERA MOLINA, *Op. cit.*, nota 62, p. 166.

cláusula de equidade não fugiria do controle jurisdicional. O que parece importante é a necessidade de previsão de abertura em casos manifestamente gravosos, significando medida de justiça exigível para o uso de padronizações.

De fato, apesar de inúmeras vezes apoiarem a consignação de cláusulas de equidade ou de retorno à igualdade¹³⁰, alguns autores criticam a sua real necessidade. Ricardo Marozzi Gregorio, por exemplo, questiona a legitimidade do aplicador do direito para aferir o enquadramento dos casos concretos. Para tanto, baseia-se na concepção de que a padronização é utilizada para afastar o arbítrio do aplicador diante do desconhecimento dos fatos e que, neste caso, não faz sentido devolver a este a possibilidade de agir arbitrariamente nos casos concretos. Desta forma, conclui que o único operador do Direito competente para a análise do retorno à igualdade é o juiz¹³¹.

Divergimos da posição sustentada pelo autor, pelos seguintes motivos: a opção da padronização como técnica necessária ao Direito visa a superação de incertezas e indeterminabilidades que são próprias do alto grau de complexidade da realidade. A necessidade de produção de efeitos jurídicos sobre estes fatos visa alcançar a segurança jurídica, sendo que o fato de se buscar evitar arbitrariedades na aplicação do direito se relaciona também com a possibilidade de decisões dissonantes sobre casos idênticos, o que não significa dizer que a administração é imprestável para a aplicação de uma norma não totalmente especificada. Ao contrário, cremos que o alinhamento de pormenores se alcança justamente no âmbito administrativo, capaz de identificar mais aproximadamente os detalhes individuais. A grande dificuldade é realizar tal investigação em larga escala, como demanda a aplicação da lei tributária em massa. Neste passo, a previsão de cláusulas de equidade ou de retorno à igualdade não excluem a apreciação do poder judiciário, apenas possibilitam uma abertura para a possibilidade de avaliação administrativa acerca de casos excepcionais. Em verdade, subtrair da administração a possibilidade de retorno individual à igualdade, concentrando esta possibilidade somente no poder judiciário caminha na contramão de uma

¹³⁰ Cf. ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*. São Paulo: Malheiros Editores, 2008, p. 105-106. RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A Capacidade Contributiva como Manifestação da Justiça Fiscal no Estado Social Democrático do Direito*. In: Tributação, Direitos Fundamentais e Desenvolvimento / organização Luís Cesar Souza de Queiroz, Marcus Lívio Gomes. -1ed.- Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2014, p. 43. VELLOSO, Andrei Pitten. *Justiça Tributária*. In: *Fundamentos do Direito Tributário* (Org. Humberto Ávila). Madrid: Marcial Pons, 2012, p. 63. ZILVETI, Fernando Aurelio. *Simplicius Simplicissimus – os Limites da Praticabilidade diante do Princípio da Capacidade Contributiva*. In: Revista Direito Tributário Atual n.22. São Paulo: IBDT/Dialética, 2008, p. 184-185.

¹³¹ GREGORIO, Ricardo Marozzi. *Preços de Transferência – Arm's Length e Praticabilidade* – São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 278-279.

política de desjudicialização, diminuição de conflitos e celeridade judicial¹³², além de possibilitar uma avaliação mais especializada em matéria tributária a ser realizada pela administração.

3.2.2 Conflitos decorrentes da capacidade contributiva

O estudo do princípio da capacidade contributiva adquire um papel fundamental na análise da praticidade da norma tributária. É que constituindo este uma garantia fundamental individual, com espeque no princípio da igualdade, a sua limitação não tolera argumentos de só relevância econômica, dado que o fundamento de justiça individual se afasta de conceitos de justiça utilitarista. Neste passo, se a maior relevância no debate dos contornos da praticidade da norma tributária gira em torno da capacidade contributiva, resta fundamental investigar o conteúdo deste direito e suas especificações.

Em aprofundado estudo sobre o tema, Pedro Herrera Molina observa na capacidade contributiva um duplo aspecto: um limite à tributação e um direito a uma repartição justa da carga tributária¹³³. A importância de sua configuração como direito, afirma, radica na necessidade de se aplicar de forma adequada a proporcionalidade, já que uma eventual ponderação não se realizaria somente entre princípios, mas também considerando o direito individual de cada contribuinte. Neste sentido, desenvolve a concepção de que o conteúdo ao direito de contribuir conforme a capacidade contributiva se desdobra em cinco elementos hierarquizados em função da maior ou menor discricionariedade que dispõe o poder normativo para a divisão da carga tributária¹³⁴, da seguinte forma:

Um primeiro núcleo externo caracterizado por um mínimo de progressividade no sistema tributário, valor essencial do ordenamento do qual o legislador não pode prescindir, podendo, no entanto, atuar com variável grau de intensidade, desde que respeitada a proibição de confisco. Em seguida, situa o princípio da capacidade contributiva efetiva e a possibilidade de sua ponderação com o princípio da solidariedade, de forma que aquela possa ceder a algumas exigências desta. Um terceiro núcleo vem constituído pelo rendimento líquido objetivo e pelo princípio da continuidade temporal dos rendimentos líquidos. Aponta,

¹³² Estes objetivos são promovidos pelo CNJ e constam das metas do Judiciário para o sexênio 2015-2020, estabelecidos pela Resolução nº 198/2014.

¹³³ HERRERA MOLINA, *Op. cit.*, nota 62, p. 149.

¹³⁴ *Ibidem*, p. 148.

também, a proibição de confiscatoriedade, que encontra respaldo no direito de propriedade, só podendo ceder em circunstâncias excepcionais que exijam uma expansão da função social da propriedade. E, por último, aborda o mínimo existencial, na forma da proteção da família e dignidade da pessoa humana.

Diante destes elementos, mostra-se possível a ocorrência de conflitos entre eles, o que se considera um conflito interno, ou um conflito deles com outros elementos alheios à capacidade contributiva, o que se considera um conflito externo. Sem embargo, existe ainda uma terceira possibilidade: a conjunção entre um conflito interno e um terceiro fator (externo), o que se considera como um conflito misto.

Mostra-se de fundamental relevância a análise destes conflitos. É que até o presente ponto, analisamos as dificuldades ou limitações de aplicação da norma oferecidas pela realidade em casos de indeterminabilidade e necessidade. No entanto, considerando que em determinados momentos a praticabilidade da norma tributária - ou seja, a sua realização diante de um contexto fático-axiológico - ora se apresenta condicionada pela indeterminabilidade, ora pela necessidade de conformação axiológica entre os diversos valores estimados pela Constituição, torna-se necessário investigar em que medida deve ser otimizado cada valor disposto, já que, como afirma Herrera Molina, a peculiaridade dos conflitos entre valores reside no fato de que a sua menção constitucional não vem acompanhada dos meios que devem ser utilizados para sua persecução, o que só parece possível alcançar através de um controle de necessidade de determinada medida através da proporcionalidade¹³⁵.

3.2.2.1 Conflitos Internos

Sob uma perspectiva ideal, não conseguiríamos teorizar conflitos entre os elementos de um direito fundamental, já que os limites de cada um seriam demarcados pelo outro, pressupondo uma perfeita harmonia entre seus prismas. No entanto, repisando a diferenciação entre ideais e valores pautada pelas limitações da realidade e, conseqüentemente, do ordenamento jurídico, a otimização constante de cada valor ou de seus elementos vai depender de algumas circunstâncias, já que embora tais elementos possam ter teoricamente o

¹³⁵ Ibidem, p. 152.

mesmo peso jurídico, alguns deles podem se destacar em relação a outros em razão do sentido e finalidade do direito fundamental, como afirma Lerche¹³⁶.

Conforme pontua Herrera Molina, as limitações inerentes ao ordenamento jurídico podem se apresentar como limitações *próprias das normas* quando operam com abstrações e generalizações, não sendo possível a previsão de todas as nuances da realidade, ou quando derivadas da factível inexperiência legislativa para a compreensão e apresentação de soluções para novos problemas econômicos. De outro modo, as limitações aparecem na dificuldade de efetiva *aplicação das normas* por parte dos contribuintes e da Administração e, ainda, podem ocorrer em razão de uma situação traumática criada por uma *declaração de inconstitucionalidade*¹³⁷.

Diante destas limitações, é possível que ocorra um conflito entre os próprios elementos internos da capacidade contributiva, como por exemplo um conflito puro entre a progressividade e a proibição de confisco. É certo que o primeiro não justifica a relativização do segundo, sendo que deveria ser investigado o que se caracteriza por confisco. Neste caso, revela-se uma demanda por um controle de proporcionalidade com a avaliação da idoneidade e necessidade. De qualquer sorte, como afirma o autor, os conflitos internos puros são muito raros, envolvendo na maior parte das vezes outros elementos externos, como a questão dos custos administrativos, o que caracterizaria um conflito misto.

3.2.2.2 Conflitos externos

Para mensurar e enfrentar conflitos entre os diversos princípios jurídicos, Herrera Molina afirma pela necessidade de identificação e reconhecimento de uma determinada ordem hierárquica entre eles¹³⁸. Este reconhecimento parte da premissa de que os direitos que preservam núcleos essenciais dos direitos fundamentais ganham maior robustez e relevância dentro do ordenamento, da forma como determinado pela Constituição. É que o não reconhecimento de determinado grau de hierarquização nos remeteria a simples análise das consequências, o que fatalmente poderia ocasionar prejuízo aos direitos fundamentais.

¹³⁶ P. LERCHE. *Grundrechtlicher Schutzbereich Grundrechtsprägung und Grundrechtseingriff*. Apud HERRERA MOLINA, *Op. cit.*, nota 62, pp. 158-159.

¹³⁷ HERRERA MOLINA, *Op. cit.*, nota 62, p. 158-159.

¹³⁸ *Ibidem*, p. 149.

Alguns autores brasileiros defendem a hierarquização axiológica como critério para resolução de antinomias entre normas constitucionais, tais como Juarez Freitas¹³⁹ e José Souto Maior Borges¹⁴⁰. No entanto, como bem advertem Daniel Sarmento e Cláudio Pereira de Souza Neto¹⁴¹, a hierarquização rígida de valores constitucionais diante de ausência de normas de apoio para tanto na Constituição levaria a preferências subjetivas do intérprete e a uma inadmissível fragilização das normas situadas em nível inferior, levando essas a perderem significativamente sua força. Diante destas considerações, reconhecemos a relevância fundamental de determinadas normas, mas, para efeito de controle de um eventual fechamento hierárquico previamente excludente, consideramos possível seja determinado um sistema de prioridades entre normas constitucionais desde que não o seja feito de forma absoluta. Neste sentido também parece se alinhar o mencionado autor espanhol quando reconhece dificuldades para hierarquização, tais como a falta de previsão constitucional expressa, o caráter instrumental dos diversos princípios jurídicos e o fato de a hierarquização variar em função das circunstâncias do caso concreto¹⁴².

Isto é posto porque a capacidade contributiva pode entrar em conflito com outros direitos fundamentais. Com grande destaque, notamos frequentemente discussões que envolvem a capacidade contributiva e o direito de propriedade, e os seus vários desdobramentos, passando a incluir uma série de outros valores consignados na Constituição. A busca pela definição dos limites do confisco também permeia o controle e necessidade dos gastos públicos. Isto porque, o elenco de inúmeros direitos e garantias envolve o dispêndio de gastos pelo Estado, assim como subvenções e outros mecanismos que, ao fim e ao cabo, demandam uma soma de recursos necessários a serem custeados pelos contribuintes. A depender do nível destes gastos, ocorre inevitável aumento no resultado final da repartição da carga tributária e da consideração da capacidade contributiva individual. Neste passo, como afirma Herrera Molina, na maioria dos casos os conflitos entre o direito a contribuir conforme a capacidade contributiva e outros direitos fundamentais ocorrem na seara da gestão tributária, a exemplo do já mencionado problema de controle dos gastos estatais, o que demandaria um

¹³⁹ FREITAS, Juarez. *A interpretação sistemática do direito*. 2ed. São Paulo: Malheiros, 1995, p. 161-166.

¹⁴⁰ BORGES, José Souto Maior. *Pró-dogmática: por uma hierarquização dos princípios constitucionais*. Revista Trimestral de Direito Público, n.1, p. 140-146.

¹⁴¹ SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; SARMENTO, Daniel. *Direito Constitucional: teoria, história e métodos de trabalho*. Belo Horizonte: Fórum, 2012, p. 505-506.

¹⁴² HERRERA MOLINA, *Op. cit.*, nota 62, p. 150.

ajuste de proporcionalidade a definir a necessidade da medida aos fins constitucionais e também a sua utilidade aos fins públicos, evitando que se constitua mais um benefício privado do que público, como no caso de algumas isenções e benefícios fiscais odiosos¹⁴³.

Também no enquadramento dos conflitos entre direitos fundamentais no âmbito da gestão pública, podemos considerar a tensão entre a capacidade contributiva e o direito à intimidade, sigilo e inviolabilidade de domicílio, como exemplo.

3.2.2.3 Conflitos Mistos

É no plano dos conflitos normativos mistos que mais sensivelmente enquadramos o objeto de nosso estudo: a praticabilidade tributária. Isto porque, neste ponto resta caracterizada a tensão entre o múltiplos valores envolvidos na própria configuração da capacidade contributiva – conflitos internos – e a sua relação com demais direitos, inclusive os relacionados com a administração tributária - conflitos externos.

A noção de conflitos de ordem interna, externa e mista se alinha com a proposta de investigação que adotamos acerca da praticabilidade como realizabilidade do Direito em determinado contexto fático-axiológico, dentro de uma complementaridade dialética entre fato, valor e norma, onde os elementos se interferem mutuamente. Neste contexto, a praticabilidade da norma depende da complexa determinabilidade dos fatos e, concomitantemente, do calibre dos vários princípios e valores que o orbitam no ordenamento, máxime na Constituição. Ou seja, não só dos fatos e do limite da realidade irá depender a

¹⁴³ Importante ressaltar a importância da abertura cognitiva do Direito a todas as peculiaridades dos fatos, seja entre suas ramificações internas ou com referência a objetos de estudo de outras ciências, como, por exemplo, o do presente caso onde se destaca a necessidade de controle dos gastos públicos, o que pretensamente estaria distante do objeto do estudo do direito tributário e referente ao direito financeiro, numa dogmática clássica, mas que se mostra elemento constitutivo da própria justiça fiscal na repartição da carga tributária. Neste sentido, as lições de José Souto Maior Borges: “A redução paradigmática impeditiva da análise da aplicação dos recursos públicos corresponde a um grau superlativo de alienação no campo tributário. Decorrente da mera e convencional consideração de que estes seriam problemas...financeiros! Fundamentação enferma pela inoculação do germe da especialização radical e redutora. Direito Tributário e Ética Administrativa são havidos como compartimentos estanques, incomunicáveis entre si. (...)E, no entanto, basta essa recepção constitucional de normas éticas no âmbito da Administração Fiscal para legitimar as respectivas relações intersistêmicas do Direito Tributário e Moral positiva. Numa época de desvios de recursos públicos, prática de ilícitos tão escandalosos quanto repulsivos, não há atitude mais nociva de alienação teórica do jurista especializado em Direito Tributário do que ignorá-los, enclausurado na dogmática redutora. É dever de cidadania e desafio teórico a ser enfrentado, buscar estudos mais férteis, como propugnar pela instauração da ética tributária, finalisticamente determinada pela CF.” BORGES, José Souto Maior. *Um Ensaio Interdisciplinar em Direito Tributário: Superação da Dogmática*. In: Revista Dialética de Direito Tributário – RDDT n. 211. São Paulo: Dialética, 2013, pp. 106-121.

praticabilidade da norma, mas complementarmente, da tensão axiológica decorrente da proposta de otimização dos princípios constitucionais envolvidos.

O exemplo dos conflitos mistos dá a tônica para ilustrar a problemática da praticabilidade, que envolve elementos internos da capacidade contributiva traduzidos no mínimo existencial com espeque na dignidade da pessoa humana e a proibição ao confisco com espeque no direito de propriedade, e também elementos externos condicionados à gestão tributária que realizam o princípio da eficiência e da igualdade, refletindo objetivos como a redução da elisão fiscal, a generalidade da arrecadação e a previsibilidade da imposição tributária.

O problema da tensão entre princípios demonstra sua relevância quando se analisa a eficiência, por exemplo. A otimização de tal princípio não admite em nosso ordenamento a sua elevação máxima como prioridade, de forma que os resultados econômicos tenham o mesmo peso que os direitos fundamentais de igualdade na repartição da carga tributária ou de proteção da intimidade ou domicílio do contribuinte, não se admitindo que para a obtenção da arrecadação o Estado possa desconsiderar os direitos fundamentais individuais, devassando o mínimo existencial, efetuando confisco e devassando o núcleo essencial das garantias fundamentais. Noutro extremo, o abandono da eficiência conduziria a um sistema burocrático que facilitaria a elisão e evasão fiscal, comprometendo a igualdade na divisão da carga tributária, culminando em um sistema da outra forma injusto.

De outra forma, a tensão fático-axiológica reside dentro dos limites da capacidade contributiva, como no caso da dedutibilidade dos gastos com dependentes: a sua consideração em patamar fixo pode causar de um lado um prejuízo à capacidade contributiva. No entanto, a não fixação pode causar ainda um prejuízo maior, com o incremento da desigualdade, considerando a impossibilidade de seu controle efetivo pela Administração¹⁴⁴.

3.3 Limites à praticabilidade

Conforme procuramos demonstrar, a praticabilidade importa em uma necessária aproximação da norma à realidade dentro de um contexto fático-axiológico, com o intuito de superar a complexidade dos fatos e a indeterminabilidade da realidade, seja por

¹⁴⁴ HERRERA MOLINA, *Op. cit.*, nota 62, p. 162.

impossibilidade total ou parcial ou pela excessiva onerosidade na obtenção daqueles, conformando a tensão axiológica para a otimização dos valores envolvidos.

Nestes termos, a orientação Constitucional em matéria tributária remete à indubitável necessidade de garantia dos direitos fundamentais que são principalmente – mas não somente – refletidos pela necessidade de o poder de tributar pautar-se pela capacidade contributiva individual. Não se admite, neste contexto, um distanciamento pelo poder tributante da investigação da manifestação de riqueza adotada pelo constituinte como fato gerador da obrigação tributária. Consequentemente, ao poder normativo remanesce a obrigação de determinar efetivamente os seus elementos essenciais.

No entanto, a construção do Direito demanda permanente interação com a realidade, o que representa tarefa árdua diante do crescente e galopante incremento da complexidade dos fatos. Em poucas décadas, assistimos à revolução tecnológica que alterou substancialmente a forma das relações sociais, incrementando ainda mais a dificuldade do conhecimento dos fatos. A explosão demográfica de igual forma corrobora a dificuldade na aplicação das leis, em especial das leis tributárias que demandam aplicação em massa. Aliado a isso, a complexidade dos fatos é refletida no âmbito legislativo, quando na busca pela regulamentação e produção de efeitos jurídicos, é produzida uma inflação legislativa, dificultando a sua compreensão pelos contribuintes e pela própria Administração Tributária.

Não restam dúvidas de que a tarefa de produção normativa neste cenário é complexa. No entanto, não é dada ao legislador a possibilidade tangenciar a complexidade através de caminhos simplórios, sendo imperioso o seu enfrentamento consoante os referenciais fundamentais assinalados pela Constituição. A praticabilidade da norma jurídica, principalmente no âmbito do direito tributário, deve ser conformada em limites para a imposição tributária, especialmente quando tratar de direitos e garantias fundamentais salvaguardados constitucionalmente.

A realizabilidade do Direito dentro de uma conformação fático-axiológica, principalmente para a imposição de obrigações tributárias vai ser orientada sempre pela busca da capacidade contributiva individual, não se admitindo que o legislador infraconstitucional abra mão da determinabilidade dos fatos geradores da incidência¹⁴⁵. Entretanto, nem sempre esta consideração será possível, por razões de natureza fático-axiológicas, tais como a

¹⁴⁵ Se quer afirmar que a tributação deve ser orientada pela máxima aproximação da capacidade contributiva individual, sendo considerado neste contexto que a tributação muitas vezes não alcança a precisão absoluta, mas que mantém uma aproximação individualizada e não padronizada.

indeterminabilidade dos fatos, de forma total ou parcial e a desproporcionalidade dos custos administrativos para a sua determinação de forma individualizada.

Estes dois motivos principais denotam uma série de consequências de outra ordem, como uma aplicação desigual da lei tributária carente de generalidade, o incremento da elisão e evasão fiscal e o decréscimo na arrecadação.

Também contribuem para os argumentos de ordem administrativa o aumento de obrigações acessórias pouco funcionais e burocráticas, o que induz a uma maior dificuldade de adimplemento e do chamado “*compliance*”, culminando novamente no ciclo da evasão fiscal e conseqüente desigualdade na distribuição da carga tributária. Como já referido, Misabel Derzi suscita um “*estado de necessidade administrativo*” em que constata um cenário de supercomplexidade, falta de praticidade da lei fiscal, inadaptabilidade das leis às dinâmicas mutações sociais, inadequação do processo e procedimento fiscais que se mostram voltados à aplicação individual do Direito e em maioria a casos de pouca significação econômica, adicionados à falta de quadro de servidores¹⁴⁶.

Pois bem, a apresentação deste elenco de questões aferíveis na realidade nos fornece razões para a busca de sua composição, e o Direito prevê instrumentos para a superação de incertezas e manutenção da segurança jurídica, tais como abstrações e padrões legais aptos a empregar generalidade e isonomia na aplicação da norma.

Neste momento, resta atribuída uma tarefa ao poder normativo: a de ponderar as normas envolvidas na realização da medida, procurando atentar para uma análise prévia, mas também posterior, cumprindo-lhe uma análise de proporcionalidade a ser realizada em confronto com as circunstâncias do caso concreto. No exame de proporcionalidade, impõe-se a verificação de alguns pressupostos: a) *adequação*: a abstração ou o padrão que se intenta utilizar é adequado para substituir a realidade indeterminada ou indeterminável e produzir os efeitos normativos pretendidos? b) *necessidade*: estão efetivamente verificados os argumentos que denotam a inviabilidade de aplicação geral e abstrata da norma tributária? c) *ponderação*: a medida adotada é a menos lesiva possível aos demais interesses e normas em questão em relação às demais alternativas?

Trata-se, é bem verdade, de um controle preliminar de proporcionalidade, de forma que conforme pudemos expor, a praticabilidade da norma tributária através do uso de padrões legais e abstrações alcança questões complexas que demandam o balanceamento de uma série de valores, ou seja, suscita uma conformação fático-axiológica. Neste sentido, Herrera Molina

¹⁴⁶ DERZI, op. cit., nota 1, p. 337-340.

ensina que quando o conflito acerca da praticabilidade envolver conflitos de ordem mista, ou seja, com a necessidade de composição de fatores internos e externos, o uso de abstrações ou, como anotado pelo autor, de medidas de simplificação, dependerá da observância das seguintes condições¹⁴⁷:

- a) Que, na maioria dos casos, a tributação individual se aproxime mais da capacidade contributiva com o emprego da padronização do que sem ela;
- b) Que de nenhuma maneira previsível pelo legislador se produza, através de abstrações, uma carga fiscal radicalmente dissonante da capacidade contributiva real. Neste caso, ausente uma norma de equidade para a reversão da dissonância, fatalmente sucumbiria por inconstitucionalidade;
- c) Que a medida de simplificação não possa ser preterida sem um aumento desproporcional de custos para a Administração. Anota o tributarista espanhol que este requisito ressoa dificuldade de controle, já que dependeria de dados estatísticos e estudos econômicos e da determinação do Tribunal Constitucional decidir em que momento se tornariam desproporcionais os custos administrativos. De qualquer sorte, advoga que um pequeno incremento nos referidos custos não seria desproporcional caso se conseguisse, com isso, um satisfatório alcance da capacidade contributiva real.

Consideramos de grande valia estas anotações, principalmente por tornarem sensíveis questões atinentes à praticabilidade no contexto específico do direito tributário. Nada obstante, além destes critérios de ponderação, proporcionalidade e razoabilidade, encontramos na doutrina aprofundados estudos acerca de controles para o emprego de abstrações e padronizações. Como já referido neste trabalho, Humberto Ávila nos oferece preciosos instrumentos de verificação da igualdade na tensão entre a busca pela justiça individual, consagrada na constitucionalmente na seara tributária, e a busca da justiça geral, que fomenta a abstrata e geral aplicação da norma tributária, favorecendo a justa distribuição da carga impositiva. Como já exposto, faz referência aos pressupostos necessários para o controle do emprego dos padrões legais, como *necessidade*, *generalidade*, *compatibilidade*, *neutralidade*, *não excessividade* e *ajustabilidade*. Importante ressaltar ainda a necessidade de *transparência*

¹⁴⁷ HERRERA MOLINA, *Op. cit.*, nota 62, p. 162-163.

e *publicidade* no procedimento de formação dos padrões legais, aptos a conferir legitimidade aos instrumentos da igualdade. É que, na esteira do que adverte Karl Larenz, um procedimento só se mostra capaz de legitimar uma decisão quando assentado em princípios retos e satisfaz as exigências de uma conduta justa¹⁴⁸. Desta maneira, os pressupostos, já delineados supra, nos oferecem critérios de balanceamento e verificação da igualdade na aplicação de padrões e abstrações, contribuindo para a verificação dos limites de justiça privilegiados constitucionalmente.

Cumprido anotar, ainda, a necessidade de *previsão legal* para a determinação de apuração de bases de cálculo com base em padrões e estimativas. Este é o posicionamento do Supremo Tribunal Federal, definido com o reconhecimento de repercussão geral no RE 632.265, com decisão plenária em 18.06.2015. Neste caso, o Tribunal, por unanimidade, reconheceu a inconstitucionalidade dos Decretos 31.632/2002 e 35.219/2004, ambos do Estado do Rio de Janeiro, que definiam a apuração do ICMS incidente sobre energia elétrica por estimativa do mês anterior. A inconstitucionalidade foi reconhecida diante da ausência de autorização legislativa para a referida apuração.

No que se refere ao pressuposto da *ajustabilidade*, repisamos nosso alinhamento ao posicionamento defensor do controle através das chamadas cláusulas de equidade. O fundamento de constitucionalidade material da norma padronizante exige uma abertura aos casos que possam se afastar radicalmente do padrão adotado, o que pode denotar grave ofensa a direitos individuais fundamentais que devem ser garantidos administrativamente, ainda que se argumente pela inafastabilidade da jurisdição em qualquer desses casos. Em nosso ordenamento, encontramos exemplos de mecanismos de retorno no caso do IRPF que prevê a possibilidade da declaração e dedução simplificada como alternativa à completa, quando dificultada a possibilidade de comprovação na tributação de menores quantias. Também encontramos a possibilidade de retorno à igualdade nas opções dadas ao contribuinte na adoção do supersimples e do lucro presumido. Noutra giro, na chamada substituição tributária *para frente* do ICMS, com fulcro no art. 150, § 7º da CRFB/88, existe a previsão de restituição integral e imediata quando verificada a inoccorrência do fato gerador. Frise-se, porém, que a previsão de retorno à igualdade ocorre somente no caso da inoccorrência do fato

¹⁴⁸ Tal afirmação se faz em um contexto de crítica de Larenz à premissa de Niklas Luhman que procura justificar a legitimação pelo procedimento. Consideramos memorável a lição do jurista no presente caso, em que se demanda justamente um procedimento de constituição e análise de padrões que toma como premissa a necessária observância de princípios vinculados à justiça. Cf. LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. [METHODENLEHRE DER RECHTSWISSENSCHAFT. Berlin, 1991] 6 ed. Tradução de José Lamego. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2012, p. 278.

gerador¹⁴⁹, o que nos parece não atender completamente o retorno à igualdade, já que descobertas as possíveis situações em que ocorra um distanciamento radical do padrão em relação ao preço praticado. Em suma, consideramos que a *ajustabilidade* constitui pressuposto para a manutenção da igualdade em casos radicalmente dissonantes.

De qualquer sorte, vale ressaltar que a proposição da capacidade contributiva na Constituição não encontra qualquer princípio que lhe seja contraposto com fundamento em uma ideia de praticidade, como bem afirma Humberto Ávila¹⁵⁰, de forma que as dificuldades advindas na aplicação do princípio da capacidade contributiva se relacionam muito mais com a sua realizabilidade diante das dificuldades apresentadas pela realidade e pela tensão axiológica. Esta dificuldade não legitima o legislador a abandonar o dever de observância daquele princípio, obrigando-o a lançar mão de todo o arcabouço axiológico-normativo para o alcance de uma norma justa. Consoante a lição de Moschetti: “*No existe tan solo el limite extremadamente genérico de la prohibición de lo ilógico, de lo incoherente, de lo arbitrario. Antes bien, existe el limite del principio de capacidad contributiva; éste no es un limite implícito, obvio, interno a cada norma, sino un limite externo, de sujeción a una norma superior*”¹⁵¹, que ao estar expresso na Constituição atua como pressuposto, limite máximo e parâmetro do gravame, acrescenta Pedro Herrera Molina.

No âmbito do direito tributário, fica claro que o mandamento constitucional direciona a busca da capacidade contributiva individual, asseguradas as garantias e direitos fundamentais inerentes ao sistema tributário nacional. Isso significa dizer que tais garantias demandam uma necessária investigação da capacidade contributiva individual. Outras soluções como a utilização de padrões legais e simplificação demandam elevado grau de justificação racional por parte do poder normativo, com a análise de pressupostos próprios, não sendo admitida a sua constitucionalidade diante de argumentações rasas que se apeguem a argumentos superficiais de menor custo e eficiência. Quando se fala de direitos e garantias fundamentais, a sua eventual relativização deve demandar um complexo ônus argumentativo,

¹⁴⁹ Sobre o tema, pendentes de julgamento definitivo no STF a ADI nº 2.777/SP, Rel. Min. Cesar Peluzo e a ADI 2.675/PE, com atual relatoria do Min. Ricardo Lewandowski, sobrestadas para que sejam julgadas em conjunto com o RE nº 593.849, com atual relatoria do Min. Edson Fachin, no qual foi reconhecida a existência de repercussão geral.

¹⁵⁰ ÁVILA, Humberto. *Op. cit.*, nota 61, p. 86.

¹⁵¹ F. MOSCHETTI. *La capacità contributiva*. Obra coletiva dirigida por A. AMATUCCI, *Trattato di Diritto tributario*, 1994. Apud HERRERA MOLINA, *Op. cit.*, nota 62, p. 74-75.

incumbindo ao poder legiferante um esforço justificador de enfrentamento da complexidade da realidade.

A falta de critérios e de soluções dogmáticas acaba por desaguar em argumentos consequencialistas que induzem tribunais constitucionais por vezes a aceitar leis que afrontam a capacidade contributiva e sobrevivem sob o argumento do emperramento da arrecadação e da paralisação da máquina estatal¹⁵². A proporcionalidade e o controle objetivo dos padrões, assim, se afiguram como critérios de justificação racional objetiva para a aferição de possíveis resultados a serem considerados ou não pelo Direito.

¹⁵² Neste sentido, Herrera Molina aponta este comportamento também no Tribunal Constitucional Alemão: “(...) si las deficiencias de un impuesto paralizan su aplicación, esto podría bloquear el mecanismo financiero del Estado hasta que el legislador consiguiera remediar la causa de inconstitucionalidad. Además, en ciertos supuestos no bastará con dictar una nueva norma, sino que será precisa una compleja actividad administrativa de larga duración. Ahora bien, el Tribunal Constitucional alemán permite con demasiada ligereza la ultraactividad de normas declaradas inconstitucionales. Con frecuencia se limita a aludir a las exigencias de una planificación financiera fiable y una ejecución administrativa uniforme. Este ‘déficit’ de fundamentación há sido justamente criticado por la doctrina. Em el supuesto de que el Tribunal Constitucional español se decidiera a adoptar una aplicación más precisa del principio de proporcionalidad, del que forma parte la ponderación de bienes jurídicos.” HERRERA MOLINA, *Op. cit.*, nota 62, p. 171.

4 INSTRUMENTOS DE ALCANCE DA PRATICIDADE

Diante da necessidade de realizabilidade do direito e das dificuldades resultantes de tensões fático-axiológicas, o poder normativo acaba por precisar lançar mão de técnicas legislativas aptas a promover a superação de incertezas e de indeterminabilidades. No direito tributário, o desafio aumenta diante da necessidade de aplicação da norma em massa sem olvidar da consideração da capacidade contributiva e demais garantias fundamentais.

Para tanto, existem as chamadas abstrações generalizantes, como acentua Regina Helena Costa, que englobam as presunções, ficções, indícios, conceitos jurídicos indeterminados, cláusulas gerais, normas em branco e normas de simplificação¹⁵³. Outras técnicas capazes de otimizar a praticabilidade da norma podem ser encontradas na privatização da legislação tributária e na composição de meios alternativos de solução de conflitos.

4.1 Presunções

A palavra “presunção” deriva do latim *praesumptio, praesumo, ere*, significando pressupor, supor, prever, imaginar. Não existe no ordenamento jurídico pátrio uma pré-definição do termo, muito embora seja frequentemente empregado o seu uso nos textos legais¹⁵⁴.

Para Ricardo Mariz de Oliveira, a presunção trata de um artifício estabelecido em lei para tornar viável o estabelecimento de uma verdade fática, de forma que seja possível que sobre o fato declarado verdadeiro pela lei, sejam aplicados os preceitos de Direito Substantivo adequados¹⁵⁵.

Usualmente, a doutrina divide sua classificação em simples e legais. Como ensina Luís Eduardo Schoueri, as presunções simples não estão consignadas em lei, de forma que fica a cargo do aplicador a sua utilização na formação do seu livre convencimento. Já as presunções legais decorrem de mandamento expressamente consagrado em lei. Na primeira, o aplicador

¹⁵³ COSTA, op. cit., nota 21, p. 158.

¹⁵⁴ FERRAGUT, op. cit., nota 106, p. 103.

¹⁵⁵ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Presunções no direito Tributário*. In: Caderno de Pesquisas Tributárias. MARTINS, Ives Gandra (coord.). São Paulo: Resenha Tributária, 1991, v. 9.

dispõe de liberdade para sua aplicação, enquanto que na segunda, quando absoluta, a sua liberdade fica limitada, desde que demonstrada a ocorrência de suas premissas¹⁵⁶.

Maria Rita Ferragut, em obra dedicada ao tema, aponta que, tradicionalmente, as presunções tem sido classificadas segundo dois critérios fundamentais: o da procedência e o da força probante. Quanto à procedência, podem ser legais – elaboradas pelo legislador – e *hominis* – construídas pelo aplicador da norma –, segundo sua própria convicção¹⁵⁷. Quanto à força probante, podem ser relativas (*juris tantum*), com admissão de prova em contrário, e absolutas (*juris et de jure*), sem admissão de tal prova. Considera ainda as presunções mistas ou qualificadas, que admitem apenas determinadas provas.

Em relação à classificação tradicional, tece três grandes críticas. A primeira é atinente à existência das presunções de caráter absoluto, que não podem ser consideradas verdadeiras presunções diante da inadmissão de prova em contrário, transformando fato meramente processual em fato jurídico material. Em que pese a argumentação fundamentada da renomada autora, consideramos que uma avaliação abstrata de tal classificação culmina por desconsiderar eventuais conflitos entre valores a serem preservados pelo Direito. É que em determinados casos, o poder normativo deve lançar mão de técnicas que possam salvaguardar a segurança jurídica em determinada medida. De fato, uma presunção absoluta que inadmita qualquer prova pode, ao fim e ao cabo, culminar em uma situação injusta nos casos de flagrante desigualdade. Noutro giro, a existência apenas de presunções relativas que a todo tempo admitem prova em contrário não oferece mecanismos de controle e estabilização de determinadas relações. Para ilustrar o que agora pontuamos, tomemos como exemplo o caso da substituição tributária para frente, consubstanciada no art. 150, §7º da CRFB/88. Aduziremos maiores considerações no capítulo posterior, mas podemos adiantar aqui que soluções binárias não albergam os valores caros à Constituição. O exemplo próprio do direito tributário que possui demandas de justiça individual e geral reflete bem o conflito de valores mencionado. É que a adoção de presunções absolutas quanto ao aspecto quantitativo do fato gerador despreza os direitos fundamentais da capacidade contributiva e da igualdade, por desconsiderar casos extremos. Por outro lado, a consideração somente de presunções relativas levaria a administração a ter que a todo tempo analisar individualmente os preços praticados na cadeia pulverizada de produção, indo na contramão do valor da segurança jurídica e do

¹⁵⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Presunções simples e indícios no procedimento administrativo fiscal*. In: *Processo administrativo fiscal*. ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). São Paulo: Dialética, 1998, v. 3.

¹⁵⁷ FERRAGUT, op. cit., nota 106, p. 115 et. seq.

combate à evasão e elisão fiscal com o provimento da generalidade e eficiência na distribuição da carga tributária. Eis um exemplo em que uma ou outra solução classificatória não atende os anseios jurídico-sociais.

A segunda segue o argumento esposado na primeira. Faz referência à inconstitucionalidade das chamadas presunções mistas ou qualificadas, diante da ofensa ao princípio da ampla defesa. A nossa crítica aqui segue a mesma linha de argumentação diante da necessidade de consideração dos valores em um caso concreto, permitindo uma melhor investigação. Desta forma, consideramos açodada uma prévia exclusão abstrata das técnicas de presunção diante das possibilidades apresentadas pela realidade.

Por fim, uma terceira crítica faz referência à classificação das presunções em legais e *hominis*, de forma que afirma que todas as presunções existentes em nosso ordenamento são legais, não merecendo consideração legal as presunções *hominis* não convertidas na linguagem jurídica competente.

Em profunda investigação, analisa a presunção sob a ótica de três acepções: proposição prescritiva, relação e fato¹⁵⁸. Como proposição prescritiva, afirma tratar-se de norma jurídica deonticamente incompleta que, a partir de um fato diretamente provado, implica juridicamente o fato indiretamente provado. Já como relação, constitui um vínculo jurídico entre o fato indiciário e o aplicador da norma, atribuindo-lhe um dever e direito de construir indiretamente um fato. Por fim, como fato, a presunção é o consequente da proposição que relata um evento provável e passível de prova em contrário, tratando-se de prova indireta, detentora de referência objetiva no tempo e espaço.

Em continuidade, a citada autora pontua que as presunções nada presumem juridicamente, mas, sim, prescrevem o reconhecimento jurídico de um fato provado de forma indireta, de forma que é justamente a comprovação indireta que distingue a presunção dos demais meios de prova.

Já Leonardo Speb de Paola ensina que as presunções absolutas são, em verdade, normas remissivas ou, em determinados casos, normas restritivas da hipótese ou do mandamento da norma¹⁵⁹.

O que podemos concluir é que o emprego de presunções absolutas no direito tributário encontra limitações materiais quando em conflito com os direitos fundamentais, máxime com a igualdade e a capacidade contributiva. Por outro lado, abolir esta técnica e indicar que

¹⁵⁸ Ibidem, p. 112 et. seq.

¹⁵⁹ PAOLA, Leonardo Sperb de. *Presunções e Ficções no Direito Tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 1997, p. 72-73.

somente deve ser empregada a presunção relativa para a constituição de obrigações tributárias em certa medida desguarda completamente a generalidade da norma tributária com a igualdade de repartição da carga impositiva, a preservação da segurança jurídica e a eficiência da arrecadação diante da desproporcionalidade e até inviabilidade de investigação pormenorizada dos fatos. O que nos parece mais atinente ao tema de presunções em matéria tributária é a aplicação de presunções baseadas em cautela e efetiva investigação e controle de sua construção através de procedimentos dotados de publicidade e transparência, aceitando determinada carga de generalidade e prevenindo qualquer ofensa ao núcleo essencial dos direitos fundamentais. Desta forma, o emprego de presunções em matéria tributária pode ser tolerado, desde que efetivamente controlado e munido de critérios de correção de distorções graves. Em conclusão, o emprego de presunções absolutas para a imposição de obrigações tributárias não encontra amparo em nosso ordenamento, dados os direitos e garantias fundamentais cristalizados constitucionalmente. Por outro lado, entendemos aceitável o emprego de presunções relativas diante de justificção racional pautada em critérios de igualdade e proporcionalidade, salvaguardando distorções graves.

4.2 Ficções

A palavra ficção deriva do latim *fictio*, que significa dar forma, figurar, transformar, criar e fingir¹⁶⁰. São regras de direito material que, de forma proposital, criam uma verdade legal contrária à verdade real, verificável nos fatos¹⁶¹.

Neste, é dispensada probabilidade e um suporte empírico para, partindo de um fato, presumir-se a similitude de outro. Neste, resta dispensada a presunção, sendo atribuídos efeitos independentemente de suporte probatório.

Regina Helena costa pontua a ficção como uma autêntica invenção do Direito, já que não precisa estar baseada em um fato conhecido, diferenciando a presunção da ficção justamente em razão de que na primeira a relação entre o fato conhecido e o desconhecido é provável e de que, na segunda, esta relação é improvável ou até mesmo inexistente¹⁶².

¹⁶⁰ FERRAGUT, op. cit., nota 106, p. 156.

¹⁶¹ Ibidem.

¹⁶² COSTA, op. cit., nota 21, p. 168.

Assim, indaga-se se diante de uma tal desconexão do conteúdo da ficção com a realidade, é possível observar constitucionalidade em semelhante técnica normativa. Maria Rita Ferragut assinala positivamente, considerando que ao Direito é dado criar suas próprias verdades com o fim de tutelar a boa-fé de terceiros e preservar a certeza das relações jurídicas, encontrando na Constituição os seus limites quando imputar a um sujeito a prática de um fato, em razão do direito fundamental ao contraditório e à ampla defesa¹⁶³.

Quanto ao seu emprego em matéria tributária, acreditamos que se utilizada para a instituição de obrigações, fatalmente sucumbirá por inconstitucionalidade, eis que ausente qualquer conexão com a realidade, demonstrando patente ofensa ao mandamento constitucional de observância da capacidade contributiva¹⁶⁴. Por outro lado, admite-se no direito comparado o seu emprego diante de grave caso de fraude à lei, desde que coordenado com uma presunção legal. Neste caso, a presunção recairá sobre o comportamento do contribuinte tendente a ocultar fatos e que, não contrariada, atrairá a incidência de ficção de ocorrência de fraude¹⁶⁵.

4.3 Conceitos Jurídicos Indeterminados

A complexidade da realidade é um dos pontos fundamentais de abordagem no presente estudo, já que é em sua virtude que ora investigamos os contornos práticos do Direito, especialmente no âmbito tributário. Esta complexidade pode ser percebida inclusive no processo de interpretação da linguagem que, diante de uma sociedade pluralista, pode apresentar controversos sentidos. Considerando então a premissa de complexidade da realidade, a sua apreensão pela linguagem da norma só poderá ocorrer se esta apresentar uma

¹⁶³ FERRAGUT, op. cit., nota 106, p. 157-158.

¹⁶⁴ Cf. COSTA, op. cit., nota 21, p. 169; FERRAGUT, op. cit., nota 106, p. 160.

¹⁶⁵ “Para que sea eficaz el uso de las ficciones en materia tributaria, la doctrina solicita que la ficción esté precedida y combinada con una presunción legal sobre cuál es el comportamiento ocultado en el fraude; de igual manera, se pide que tanto la presunción como la ficción estén coordinadas y que la conducta que se presume como ocultada y la que se finge por la ficción legal, coincidan.” VENEGAS ÁLVAREZ, Sonia. *Presunciones y ficciones en el impuesto sobre la renta de las personas físicas en México*. Instituto de Investigaciones Jurídicas: México, 2007, p. 91. Cf. PÉREZ DE AYALA, José Luis. *Las ficciones en el derecho tributario*, Madrid, Edersa, 1970, p. 184.

necessária abertura para a plurissignificação dos sentidos, já que a realidade não é determinada pelos conceitos, mas os conceitos é que são determinados pela realidade¹⁶⁶.

Neste passo, a indeterminabilidade da realidade pode derivar tanto da equivocidade dos sentidos possíveis da interpretação da linguagem da norma, quanto do conhecimento total ou parcial dos fatos a ela atinentes. A vagueza da linguagem se acentua quando a norma é elaborada para atender a um elevado número de casos, de forma que seja otimizada a sua generalidade. Neste processo, o poder normativo abre mão de inserir notas individualizadoras na proposição jurídica, de forma que a soma destes fatores resulta na construção de conceitos caracterizados por relativo grau de indeterminação. No entanto, quando tais conceitos apresentarem alto nível de indeterminação, serão denominados *conceitos indeterminados*.

Como bem ensina Amílcar Falcão, chama-se indeterminado o conceito em razão da dificuldade de sua determinação no momento da elaboração da norma, não que isso implique que o conceito é indeterminável. Em verdade, a determinação integral do seu conteúdo demanda a consideração de dados empíricos, fáticos, técnicos ou científicos, que só estarão disponíveis no momento da sua interpretação e aplicação¹⁶⁷.

Para uma melhor compreensão, imperiosa a anotação da distinção entre conceitos indeterminados e discricionariedade, conforme grande parte da doutrina¹⁶⁸. Em linhas gerais, os conceitos indeterminados, em virtude da plurissignificação da linguagem, transmitem ao intérprete e aplicador a função de - munido de mais dados a serem colhidos da realidade – identificar um resultado justo da norma. A indeterminação que lhe é atribuída deriva da variação das mencionadas circunstâncias presentes na realidade e da plurissignificação de sentidos possíveis em atividades hermenêuticas empreendidas pela pluralidade dos intérpretes¹⁶⁹.

Já a discricionariedade, por outro lado, é caracterizada por uma certa margem de opção ou de livre escolha entre várias soluções¹⁷⁰ e confere ao aplicador uma faculdade de completar a descrição legal dos feitos de direito, diante de um juízo de conveniência pautado

¹⁶⁶ RIBEIRO, op. cit., nota 7, p. 141.

¹⁶⁷ FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 7 ed. Atual. por Flávio Bauer Novelli. São Paulo: Noeses, 2013, p. 84.

¹⁶⁸ Cf. RIBEIRO, op. cit., nota 7, p. 144 (nota 548).

¹⁶⁹ Ibidem, p. 145-146.

¹⁷⁰ FALCÃO, op. cit., nota 167, p. 81.

por parametricidade ou mensurabilidade legal¹⁷¹. O que significa que este juízo só pode ser exercido diante dos contornos objetivados pela norma e diante dos critérios fundamentais de justiça e igualdade, atendidos os parâmetros da proporcionalidade.

Os conceitos indeterminados, portanto, já comportam uma decisão legal, merecendo apenas a verificação dos contornos conceituais diante do suporte fático a ser verificado no momento da interpretação e da aplicação. O poder normativo atribuído ao intérprete e aplicador a verificação do chamado halo conceitual, que pode ser compreendido como uma zona intermediária entre a noção de certeza ou consenso da representação conceitual, considerada o núcleo, e a noção de alienação completa da sua representação ou, em outras palavras, do que consensualmente não integra o conceito. Neste contexto, o fim da zona intermediária na consideração do conceito de chamado de franja marginal, representando a fronteira entre o halo conceitual e a certeza negativa de sua consideração¹⁷².

Regina Helena Costa¹⁷³ aponta, com base na doutrina alemã, que a divisão clássica entre conceitos jurídicos indeterminados e discricionariedade não se encerra na simples consideração de ambos, já que não podendo a lei prescindir do emprego de conceitos indeterminados, pode ocorrer, como consequência, uma atuação discricionária da administração pública em determinadas hipóteses. Isto pode ocorrer em razão de uma distinção dos conceitos indeterminados em conceitos de experiência e conceitos de valor. Os primeiros referem-se a objetos sensíveis a determinadas realidades espirituais e os segundos se relacionam a sentimentos e desejos. No primeiro, o administrador socorre-se do processo interpretativo e torna preciso o conceito. O problema maior está na adoção de conceitos de valor, de forma que remanescendo um campo nebuloso do conceito pendente de determinação, o seu processo se completa por discricionariedade.

Não vislumbramos nesta análise qualquer impedimento ao emprego dos conceitos indeterminados. Na verdade, consoante nossa exposição, pudemos verificar que a indeterminação é própria da realidade e da linguagem, não podendo o Direito negligenciá-la. Os conceitos indeterminados são importante técnica de apreensão e composição de normas de forma apta à manutenção da conexão com a realidade complexa e mutante.

¹⁷¹ RIBEIRO, op. cit., nota 7, p. 146-147.

¹⁷² Ibidem, p. 147-148.

¹⁷³ COSTA, op. cit., nota 21, p. 179 et. seq.

4.4 Privatização da Gestão Tributária

O fenômeno da privatização da gestão tributária vem transformando a função estatal da administração tributária e é visível na generalidade dos países desenvolvidos. Cuida-se de uma crescente atribuição dos contribuintes em apurar, liquidar e pagar tributos. Como bem anota Casalta Nabais, a administração deixa de ser a aplicadora de normas de imposição e tributação com base em elementos à sua disposição, em uma fiscalização *ex ante*, e passa a ser fiscalizadora da aplicação dessas normas por parte dos particulares. Passa-se ao pressuposto de um “Estado vigilante” ou, em uma concepção mais moderna, um “Estado supervisor”¹⁷⁴.

Neste contexto, o Estado se vê em dificuldades e limitações para continuar exercendo seu papel clássico. A complexidade da realidade já não oferece meios de investigação e aplicação da imposição tributária sem evitar a evasão fiscal. Resta transferido ao contribuinte a obrigação de informar, apurar e liquidar o próprio tributo, manter escriturações contábeis e toda uma sorte de dados necessários para a fiscalização administrativa.

Trata-se de uma reformulação do sistema com vistas a torná-lo praticável, atendidos os requisitos de generalidade da tributação. No entanto, graves considerações podem ser feitas à forma como é realizada esta privatização.

Em primeiro lugar, o ônus de dialogar com a complexidade das relações socioeconômicas, diante da incapacidade de administração pelo Estado, não pode ser contornado com a simples transferência de obrigações para o particular, sem qualquer consideração de sua complexidade e conseqüente reflexo na atividade empresarial, mitigando inclusive o direito ao exercício da atividade econômica. Como adverte Souto Maior Borges¹⁷⁵, as obrigações acessórias assumem vulto colossal, atribuindo aos particulares, por mera comodidade, infundáveis atribuições, de forma que os contribuintes são obrigados a manter uma estrutura administrativa meramente instrumental para a gestão e pagamento de tributos¹⁷⁶.

Em segundo lugar, Casalta Nabais aponta para a sensível falta de participação da sociedade, em especial dos contribuintes, na construção normativa que tece as atribuições dos particulares na gestão tributária. Neste sentido, afirma o autor, as empresas devem ser

¹⁷⁴ NABAIS, José Casalta. *Direito Fiscal*. 6 ed. Coimbra: Almedina, 2010, p. 355 et. seq.

¹⁷⁵ BORGES, José Souto Maior. *Direitos Humanos e Tributação*. Revista Tributária de Finanças Públicas n 40. São Paulo: RT, set/out 2001, p. 188-224.

¹⁷⁶ Para a consideração de dados sobre a estrutura necessária ao adimplemento de tributos, cf. cap. 2, item 5.

chamadas a desempenhar um papel mais ativo na disciplina jurídica da liquidação e cobrança de impostos¹⁷⁷. Para tanto, aponta duas razões principais: por um lado, a ideia de democracia participativa, que se baseia na democracia representativa, fornece o suporte para a ideia dos destinatários da norma participarem do processo de elaboração da norma que lhes impõe direitos e deveres; por outro lado, assinala que são justamente as empresas as mais capacitadas, diante da sua experiência e saber, a contribuir com a elaboração legislativa para a construção de sistemas eficientes e simplificados¹⁷⁸.

Concordamos com as ponderações apresentadas, alertando, contudo, para que uma pretensa representação dos contribuintes merece atenção para a manutenção da representatividade ampla, não condicionada aos contribuintes com alto poder econômico e a defesa de seus interesses. A importância da tributação busca justamente o implemento da generalidade da tributação de forma justa e isonômica, fato que, especialmente em nosso país, devemos aprimorar, diante de dados concretos de evasão e sonegação fiscal.

Por estes motivos, a chamada privatização da gestão tributária pode se constituir importante ferramenta para o alcance de um sistema tributário praticável, desde que sejam observadas as garantias fundamentais dos contribuintes, que não devem herdar a complexidade que quer se livrar o poder público. Neste sentido, uma representatividade ampla dos setores econômicos pode legitimar o processo e contribuir, inclusive, para o aperfeiçoamento dos sistema e do combate à evasão e sonegação.

4.5 Meios Alternativos de Solução de Conflitos

Dentre as variadas formas e instrumentos de alcance da praticabilidade da norma tributária, algumas em especial encontram severa resistência na cultura jurídica pátria. Soluções alternativas para conflitos em matéria tributária geralmente não recebem bons olhos na doutrina brasileira, que ainda nutre grave desconfiança e argumenta, principalmente, por uma necessária defesa do interesse público.

¹⁷⁷ “Ora, sendo assim, não se compreende que as empresas sobre as quais impondam as complexas e onerosas tarefas de administração ou gestão da generalidade dos impostos, às quais afectam importantes meios humanos e materiais, não tenham uma palavra a dizer sobre a instituição e a disciplina jurídica de um tal sistema. Pois, constituindo as empresas o suporte do actual sistema de liquidação e cobrança dos impostos, é incompreensível que não tenham uma intervenção importante no desenho ou recorte do sistema.” NABAIS, op. cit., nota 173, p. 358.

¹⁷⁸ Idem, p. 358-359.

Certamente, conforme nossa linha teórica, qualquer manifestação de praticabilidade da norma deve observar necessariamente os direitos e garantias fundamentais, maximizando os princípios caros à Constituição da República. Por isso, necessário investigar os moldes em que as soluções alternativas se apresentam, de forma que se possa aferir a sua constitucionalidade.

Um dos meios alternativos para a solução de conflitos é a transação. Buscando instituir uma Lei Geral sobre Transações Tributárias, o poder executivo federal encaminhou em abril de 2009 ao Congresso Nacional o Projeto de Lei nº 5.082/09. O projeto, em linhas gerais, busca permitir o entendimento entre o contribuinte e a Fazenda Pública, no que tange a tributos vencidos e não pagos pelo contribuinte. O objetivo principal é a solução de litígios tributários, diminuindo os questionamentos judiciais e aumentando adimplemento. O projeto sugere que a transação sempre teria o contribuinte como proponente. Poderia, então, ser aceita em três casos: em matéria jurídica controvertida, em fato imponível de difícil determinação ou em demonstração de ausência de capacidade de pagamento pelo contribuinte. O objeto da transação é previsto de forma a limitar as concessões relativas a juros, multa e encargos, restando excluída qualquer negociação acerca do valor principal.

É possível perceber, então, que se trata de uma solução de enfrentamento da complexidade da realidade. Nestes termos, são aqui utilizáveis as premissas já assinaladas na abordagem dos conceitos indeterminados. É que a solução de incertezas se faz premente diante plurissignificação da linguagem e dos intérpretes no processo hermenêutico.

O argumento da indisponibilidade do interesse público deve ceder em seus contornos formalistas, já que o extremo apego ao comando legal falha quando este já não consegue dimensionar adequadamente a realidade. Com precisão, Marçal Justen Filho (2006, p. 36) anota que, apesar de sua relevância essas concepções “*propiciam problemas insuperáveis, relacionados com a ausência de instrumento jurídico para determinar o efetivo interesse público. Isso dá margem a arbitrariedades ofensivas à democracia e aos valores fundamentais*”¹⁷⁹. Neste contexto, devido à sua ampla margem de atuação e aos próprios aspectos mutáveis da sociedade, surge uma dificuldade doutrinária na sua conceituação, o que não impede a apuração do seu núcleo mínimo, a ser conceituado sob a luz do instituto a que se quer analisar.

Conquanto, temos de considerar o objetivo público que merece proteção. É que um interesse público dentro do contexto de um Estado liberal se coaduna muito mais com a

¹⁷⁹ JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo: Saraiva, 2006, p.36.

proteção de individualidades, partindo de um Estado mínimo, não ganhando relevância a necessidade de soluções alternativas de conflitos, sendo este um plano meramente secundário. Noutra passo, diante do atual Estado Social e Democrático de Direito, imperioso que o Estado exerça um papel ativo para a promoção de desigualdades e desenvolvimento econômico, custeio do implemento de direito à saúde, educação e outras relevantes prestações sociais básicas. Neste sentido, valiosas as palavras de Maria Sylvia Di Pietro¹⁸⁰:

[...] o princípio do interesse público adquire nova roupagem. No período do Estado liberal, o interesse público a ser protegido era aquele de feição utilitarista, inspirado nas doutrinas contratualistas liberais do século XVIII, reforçadas pelas doutrinas de economistas como Adam Smith e Stuart Mill. O Direito tinha que servir à finalidade de proteger as liberdades individuais como instrumento de tutela do bem-estar geral, em sentido puramente material. Com a nova concepção do estado de direito, o interesse público humaniza-se, à medida que passa a preocupar-se não só com os bens materiais que a liberdade de iniciativa almeja, mas também com valores considerados essenciais à existência digna; quer-se liberdade com dignidade, o que exige atuação do Estado para diminuir desigualdades sociais e levar a toda a coletividade o bem-estar social. O interesse público, considerado sob o aspecto jurídico, reveste-se de um aspecto ideológico e passa a confundir-se com a ideia de bem comum.

Para tanto, são demandados recursos financeiros que possam custeadas essas atividades. Como bem pondera Heleno Torres, considerando que a margem para aumento de tributos é pequena e premente a necessidade de ajuste fiscal e equilíbrio das contas públicas, uma das soluções para o seu rápido incremento é a melhoria e celeridade na resolução de conflitos tributários¹⁸¹.

A pontuação de experiências já vivenciadas em inúmeros países insinua a utilidade do instituto, instigando-nos ao questionamento acerca da insistência em certos dogmas, repetidos inadvertidamente, que perduram sem a necessária reflexão sobre a sua real utilidade e positividade de consequências. A deficiência de alguns setores não pode servir como obstáculo intransponível à realização da transação. Notícias de corrupção devem ensejar um incremento da fiscalização e punição na forma da lei ao invés de servir como fator desestimulante. A política de confiança no agente público aliada a uma permanente fiscalização dos atos administrativos pode significar real avanço em algumas atividades estatais. Essa confiança, como demonstrado, é largamente utilizada no direito norte-americano, servindo como alicerce orientador da prática de acordos relativos a tributos. Sem

¹⁸⁰ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Parcerias na Administração Pública*. São Paulo: Atlas, 2002, p. 26.

¹⁸¹ TORRES, Heleno Taveira. *Novas medidas de recuperação de dívidas tributárias*. Fonte: Conjur. (23 jul 2013) Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2013-jul-17/consultor-tributario-novas-medidas-recuperacao-dividas-tributarias> Acesso em 1 jul 2015.

dúvida, trata-se aqui da necessidade de uma mudança de cultura. E essa mudança não pode ser considerada como mera excentricidade.

A aceleração das relações sociais e seu nível de globalização não permite exceção aos entes de direito público. Conseqüentemente, as soluções demandam cada vez menos tempo para implemento. Não se quer dizer com isso que a transação seja a panacéia para o problema da arrecadação tributária. Mas que urge que se estabeleça um canal de discussão ou rediscussão de novas soluções para antigos problemas, reavaliando conceitos, se necessário. O excesso de formalismo e o positivismo exacerbado entravam o campo de debate, na medida em que restringem o campo de interpretação da lei e da norma constitucional. A repetição anacrônica de algumas concepções jurídicas parece não encontrar adequação na demanda social contemporânea pelo Direito. Assim, novas questões, velhos conceitos, nenhuma solução.

Enfim, podemos concluir que o instituto da transação na seara tributária não contraria a ordem constitucional vigente, apresentando consonância com os valores principiológicos orientadores do regime jurídico de direito público, tornando-se uma importante e útil medida de recolhimento de recursos ao erário público e conseqüente diminuição de litígios judiciais e administrativos, com a concentração de esforços e recursos em outras questões.

5 ESTUDO DE CASOS

5.1 Regimes Tributários Simplificados

5.1.1 SIMPLES

Com previsão constitucional estabelecida no art. 179¹⁸², o tratamento diferenciado das micro e empresas de pequeno porte reflete o papel estratégico destas empresas na geração de emprego e renda na economia brasileira, como afirma Ricardo Lodi Ribeiro, constituindo ainda uma solução social bem sucedida na redução e obstáculo à formação de setores oligopolizados e à concentração econômica¹⁸³.

No ano de 2003, com o advento da Emenda Constitucional nº 42, foi inserida no art. 146 a alínea “d” que passou a dispor que cumpre à lei complementar a definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, com regimes especiais ou simplificados que deveriam incluir o ICMS, as contribuições da seguridade social devidas pela empresa e o PIS¹⁸⁴.

Assim, considerando os valores caros ao Constituinte Originário e Derivado no enquadramento e importância destas empresas, foi incorporado ao Direito o estímulo a um tratamento diferenciado, de forma a simplificar e reduzir o volume e quantidade de obrigações a cumprir, como forma de por em prática o objetivo de estímulo e crescimento destas empresas.

Importa aqui destacar que o Constituinte operou uma ponderação prévia entre a capacidade contributiva e o objetivo extrafiscal consignado na necessidade de incentivo ao desenvolvimento das micro e pequenas empresas e a sua importância para a economia nacional, incorporando tal desiderato ao sistema jurídico e prestigiando a praticidade da norma através da simplificação dos sistemas de arrecadação e desoneração tributária. Notável

¹⁸² “Art. 179. 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.”

¹⁸³ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Tratamento Diferenciado para as Microempresas e os Regimes Simplificados na Constituição*. In: *Temas de Direito Constitucional Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Iuris, 2009, p. 393.

¹⁸⁴ Art. 146. Cabe à lei complementar: (...) III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: (...) d) 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.

aqui a consideração de que para efeitos de ajuste de praticabilidade da norma constitucional tributária, ocorreu uma ponderação prévia entre o objetivo extrafiscal (estímulo às ME e EPP), a igualdade e a capacidade contributiva, e o Constituinte já sinalizou uma preferência pela simplificação, o que repercute, nesse caso, uma expressa construção jurídico-positiva do princípio da praticidade¹⁸⁵ que, no momento de sua regulamentação e produção normativa infraconstitucional, deve ser novamente ponderado com a capacidade contributiva para o cumprimento dos objetivos elencados constitucionalmente.

Ressaltamos que não há que se falar em renúncia à capacidade contributiva, o que inviabilizaria a validade da norma tributária. No entanto, a sua apreensão deve ser feita com base em parâmetros gerais, privilegiando a sua interpretação por categorias de contribuintes e não de forma totalmente individualizada, justificada pela dificuldade e alto custo de tal investigação tanto pela Administração quanto pelos contribuintes que administram micro ou pequenos negócios.

Outra questão atinente ao regime de simplificação do SIMPLES é a determinação constitucional de recolhimento unificado e centralizado, conforme estabelecido no art. 146, parágrafo único da CRFB/88, inserido pela EC 42/03¹⁸⁶. Resta saber se esta arrecadação centralizada e unificada, orientada pela praticidade na tributação, ofende o pacto federativo e limita a autonomia dos entes federativos. Neste ponto, afirmam alguns autores pela inconstitucionalidade do regime sob a argumentação de exclusão de estados e municípios de suas competências legislativas e consequente perda da autonomia financeira¹⁸⁷. No entanto, tal argumento nos parece demasiadamente abstrato. É que, em primeiro lugar, a Lei Complementar n° 123 de 14 de dezembro de 2006, que estatui o SIMPLES, preconiza sua

¹⁸⁵ Aqui alçada como mandado de otimização em uma construção jurídico-positiva, a praticidade da norma ou do sistema normativo recebe um comando expresso de simplificação, que passa a orientar axiologicamente o legislador infraconstitucional.

¹⁸⁶ “Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que: I - será opcional para o contribuinte; II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado; III - o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento; IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes.”

¹⁸⁷ “O que fez a EC n° 42/2003, ao incluir o parágrafo único ao art. 146 da Constituição foi, pura e simplesmente, criar uma tributação única sobre a quase totalidade das empresas existentes no país, excluindo-as do âmbito das competências tributárias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. A legislação tributária desses entes políticos será absolutamente residual com relação à legislação federal, abarcando uma ínfima parcela das empresas-contribuintes.” BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama. *Inconstitucionalidade do “Super Simples”*. In: Revista Dialética de Direito Tributário, n.126. São Paulo: Dialética, 2006.

gestão de forma compartilhada através do Comitê Gestor do Simples Nacional - CGSN, e este é devidamente representado pelos entes da federação¹⁸⁸. De qualquer forma, o mais importante é que, como bem assevera Ricardo Lodi Ribeiro, o objetivo constitucional de descentralização econômica e criação de empregos não pode ser inviabilizado pelo argumento de que a simplificação da tributação, eleita como forma de incentivar as micro e pequenas empresas, ofende a existência de três fazendas tributantes. O objetivo do regime federativo é justamente o de atender aos interesses da cidadania, principalmente quando não se verifica, no caso, uma afetação ao núcleo do regime federativo¹⁸⁹. E uma vez que verificada a preservação deste núcleo, a norma de competência, por si, não deve constituir resistência a um outro objetivo constitucional com vistas a compor uma noção de justiça, atraindo aqui a subsunção do princípio instrumental da eficiência que neste caso concorre para calibrar a otimização dos objetivos constitucionais tributários.

Em estudo realizado pelo IBPT no ano de 2013, foi estimada a existência de 6 milhões de empreendedores informais, muitas vezes por conta de restrições de enquadramento no regime simplificado, o que merece detida análise acerca da necessidade de ampliação e aperfeiçoamento do sistema que resulta em expressiva taxa de crescimento de formalização de novos negócios, geração de empregos e pagamento de INSS pelos novos empregados e empreendedores¹⁹⁰.

Conforme dados do Anuário de Finanças dos Municípios Paulistas (2012/2013), o crescimento do setor de serviços nos últimos anos se deve principalmente pela entrada em vigor da LC 123/2006, de forma que as novas legislações abriram espaço para atividades que não eram contempladas pela economia. O estímulo ao micro e pequeno empresário,

¹⁸⁸ “**Art. 2º.** O tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte de que trata o art. 1º desta Lei Complementar será gerido pelas instâncias a seguir especificadas: **I** - Comitê Gestor do Simples Nacional, vinculado ao Ministério da Fazenda, composto por 4 (quatro) representantes da Secretaria da Receita Federal do Brasil, como representantes da União, 2 (dois) dos Estados e do Distrito Federal e 2 (dois) dos Municípios, para tratar dos aspectos tributários; e **II** - Fórum Permanente das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, com a participação dos órgãos federais competentes e das entidades vinculadas ao setor, para tratar dos demais aspectos, ressalvado o disposto no inciso III do caput deste artigo; **III** - Comitê para Gestão da Rede Nacional para Simplificação do Registro e da Legalização de Empresas e Negócios - CGSIM, vinculado à Secretaria da Micro e Pequena Empresa da Presidência da República, composto por representantes da União, dos Estados e do Distrito Federal, dos Municípios e demais órgãos de apoio e de registro empresarial, na forma definida pelo Poder Executivo, para tratar do processo de registro e de legalização de empresários e de pessoas jurídicas. (Redação dada pela Lei Complementar nº 147, de 7 de agosto de 2014)”

¹⁸⁹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. op. cit., nota 152, p. 401.

¹⁹⁰ AMARAL, Gilberto Luiz do; ANDRADE FILHO, Othon de; DE OLIVEIRA, Cosmo Rogério. *O Impacto da Universalização do Simples Nacional na Arrecadação Federal Brasileira*. Curitiba: IBPT, 2014.

alavancado pelo SIMPLES, se mostra como política fundamental para o incremento da receita bruta dos municípios através do aumento da arrecadação do ISS e uma consequente diminuição de dependência dos recursos repassados pela União através do FPM¹⁹¹. Desta forma, a consideração de ofensa ao núcleo federativo perde consistência e se revela meramente abstrata, em contradição com os dados verificados durante a vigência do regime simplificado.

Por estes motivos, consideramos os efeitos positivos da desburocratização do sistema tributário, especialmente diante de micro e pequenas empresas que originalmente são mais prejudicadas com o custo advindo da burocracia e elevado número de obrigações acessórias, principalmente quando comparada em valores percentuais do seu faturamento.

5.1.2 Regime Tributário Simplificado no Direito Comparado

Ao contrário do Brasil, muitos países membros da OCDE e da União Europeia não adotam desonerações tributárias como estimulante, valendo-se, ao invés, de créditos sobre incentivos em pesquisa e desenvolvimento. Neste passo, no que tange ao incentivo das pequenas empresas, maior enfoque é dado na simplificação do cumprimento das obrigações acessórias e nos prazos para pagamento, em clara preocupação com a redução do custo para o adimplemento e regularidade tributária em cumprimento das regras vigentes ou, em outros termos, com a redução do *compliance cost*. Em estudo sobre o tema da desoneração tributária, Giovanni Campos apresentou o seguinte cenário sobre os regimes simplificados para

¹⁹¹ “Alternativas para melhorar a base tributária do município é uma forma também de depender menos da transferência da União. Em 2012, de acordo com o estudo da FNP, a receita dos municípios paulistas com o Fundo de participação dos Municípios (FPM) recuou 3,3%, para R\$ 9,03 bilhões, em comparação com o acumulado de 2011. A explicação disso foram as políticas fiscais anticíclicas aplicadas pelo governo federal naquele ano, principalmente a desoneração do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). O FPM é formado por 23,5% do recolhimento líquido de Imposto de Renda (IR) e do IPI. Em 2012, o segundo imposto diminuiu 8,74%, para R\$ 42,42 bilhões. Ao mesmo tempo, o IR recuou 0,94%, em virtude do baixo crescimento da atividade econômica, que prossegue, e que afeta a arrecadação de IR de pessoa jurídica. Por outro lado, a receita dos municípios paulistas (que subiu 7,8%, para R\$ 113,73 bilhões) foi compensada, em parte, pela arrecadação de ISS, que aumentou 11,3%, para R\$ 15,50 bilhões, alta próxima ao total das cidades brasileiras, de 11,6%. Do total arrecadado nos municípios de São Paulo, R\$ 1,504 bilhão veio do Simples Nacional. Desde que a Lei Geral entrou em vigor, efetivamente em 2007, o incentivo para formalizar os empreendedores permitiu que a participação média na arrecadação do ISS nos municípios paulistas, subisse de 2,7% para 8,7%. Desta forma, para Cialdini é importante que os municípios regulamentem a Lei Geral, de modo a aumentar a arrecadação municipal e ativar a economia local.” BOMPAN, Fernanda. *Incentivar pequena empresa é saída para receita municipal*. Disponível em: <<http://www.portaldodesenvolvimento.org.br/incentivar-pequena-empresa-e-saida-para-receita-municipal/>> Acessado em 30 jun 2015.

pequenas empresas em países como Alemanha, Austrália, Canadá, Espanha, Itália e Japão, conforme o quadro a seguir¹⁹²:

| Países | Simplificação administrativa e limite de isenção no âmbito do IVA | Dispositivos que favorecem especialmente as MPE |
|-----------|--|---|
| Alemanha | Negócios com faturamento inferior ao limite de isenção do IVA (€ 17.500) não necessitam apresentar declaração e as MPE têm obrigações mais simplificadas | Mesmo com várias restrições, as MPE gozam de uma taxa de depreciação acelerada 20% acima da taxa regular sobre ativos móveis |
| Austrália | Opção pelo regime de caixa, tanto para reconhecimento dos débitos, como dos créditos. Possibilidade de pagamento em parcelas trimestrais em valor pré- definido pela Administração Tributária, bem como a opção pelo ajuste anual de despesas privadas nas compras realizadas pelas empresas sujeitas ao IVA, ao invés do ajuste ser feito a cada aquisição, para efeito do cálculo dos créditos | Isenção do imposto incidente sobre ganhos de capital obtidos com a venda de ativos da empresa, desde que a propriedade tenha ocorrido por mais de 15 anos para contribuintes com mais de 55 anos ou aposentados. Redução de 50% do ganho de capital na alienação de ativos em uso. No caso de imposto sobre a renda, há regras simplificadas para depreciação de ativos (taxa de depreciação única para o ativo permanente, ao invés de uma taxa para cada ativo) e redução de 25% do imposto a pagar, se o faturamento anual foi inferior a 75 dólares australianos. Período de prescrição reduzido de 04 para 02 anos e dispensa de emissão de notas fiscais para pequenas transações |
| Canadá | As MPE podem usar contabilidade simplificada e negócios com faturamento inferior a 500 mil dólares canadenses (aproximadamente 426 mil dólares norte-americanos); podem declarar uma vez por ano e fazer pagamentos trimestrais. Há um limite de isenção de CA\$ 30.000 (US\$ 25.554) | Enquanto as demais empresas têm um crédito fiscal de 20% sobre a inversão em pesquisa científica e desenvolvimento, as MPE têm um crédito de 35% do dispêndio até 2 milhões de dólares canadenses. Nessa mesma linha, as demais empresas têm um crédito fiscal de 10% sobre investimento em edifícios, máquinas e equipamentos utilizados nas atividades agrícolas, pesca, mineração, exploração de petróleo e gás e industrial na região do atlântico; já as MPE têm um crédito fiscal de 40% dessas inversões. Por fim, os ganhos de capital proveniente da valorização das MPE e os incentivos |

¹⁹² CAMPOS, Giovanni Christian Nunes. *O ônus tributário das ME e EPP brasileiras – Evolução e comparação com as empresas tributadas pelo regime ordinário*. Monografia apresentada ao 1º Prêmio Tributação e Empreendedorismo promovido pelo CGSN - Comitê Gestor do Simples Nacional / Ministério da Fazenda. Disponível em: <http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/Arquivos/noticias/monografia_da_segunda_colocada.pdf>

| | | |
|---------|---|--|
| | | dados pelas províncias para os projetos de capital de risco recebem tratamento tributário favorecido |
| Espanha | Negócios em geral (empresas e pessoas físicas) cujo faturamento anual não exceda € 6.010.121,04 são obrigados a apresentar declarações e efetuar pagamento trimestralmente, quando as demais empresas devem fazê-los mensalmente. Não há incentivos de IVA especiais para as MPE, nem limite de isenção | Há depreciação acelerada para as MPE, com taxa dobrada em relação à ordinária das demais empresas para os ativos novos, e triplicada para ativos usados. Ainda, no caso de ativos novos, caso haja aumento e manutenção de emprego por 24 meses, há liberdade de amortização |
| Itália | Alguns pequenos negócios possuem obrigações simplificadas, como prestadores de serviços cujo faturamento não exceda € 309.874,14. Há um limite de isenção de € 17.500 (US\$ 22.748) Não há incentivo relevante | |
| Japão | Regime simplificado para pequenos negócios, sejam indivíduos ou empresas, cujo faturamento (dois últimos anos) seja inferior a ¥ 50 milhões de ienes (aproximadamente US\$ 402 mil dólares norte-americanos). Nesse caso, ainda admite-se um crédito presumido sobre as compras. Há um limite de isenção de ¥ 10 milhões de ienes (US\$ 83.000) | Permitido um crédito fiscal de 12% sobre os gastos com pesquisas, além de uma depreciação de 30% no primeiro ano com a aquisição de determinados equipamentos, bem como a dedução imediata do custo de aquisição de ativos de baixo valor |

Neste passo, temos alguns exemplos de modelos que ponderam o incentivo às micro e pequenas empresas com a capacidade contributiva, alcançando soluções diversas com a introdução de incentivos para investimentos específicos ao invés da desoneração tributária, o que nos parece, em análise preliminar, que favorece uma conciliação dos objetivos extrafiscais sem que seja necessária a relativização da capacidade contributiva. Nada obstante, é necessário frisar que uma conclusão mais abalizada demandaria um estudo das peculiaridades de cada sistema, o que não impede uma avaliação abstrata, como a que aqui fazemos, no sentido de comparar tal situação à proposta de Ferreiro Lapatza, já mencionada, que sugere a simplificação dos sistemas tributários com a maior generalização possível e com a menor excepcionalização através de regimes fiscais específicos.

Em todo caso, diante do cenário nacional, não se trata somente de comparar incentivo com redução de carga tributária, mas, principalmente, com redução de complexidade para o adimplemento da tributação, o que inclui obrigações acessórias atinentes a vários tributos. É possível notar, avaliando o quadro em destaque, que a sistemática de otimização da

simplificação de procedimentos, especialmente para empresas de pequeno porte, é prática reiterada nos sistemas tributários de vários países, o que significa importante estímulo para a formalização e crescimento da atividade econômica e do emprego de forma mais capilarizada.

5.1.3 Considerações

Desta forma, a apreensão da capacidade contributiva através de uma média objetiva parece atender aos objetivos fundamentais preconizados pela Constituição para a ordem econômica e, no que se refere à justiça tributária, atenua a complexidade para o adimplemento fiscal e otimiza os níveis de “*compliance*”, estimulando a formalização das atividades empresariais e a previsibilidade e determinabilidade das obrigações tributárias. Tampouco constitui ofensa ao núcleo essencial do pacto federativo, máxime pela unificação de arrecadação através de apenas uma fazenda tributante não possuir tal condão de ofensa e, além disto, pela representatividade que estados e municípios possuem junto ao CGSN e na fiscalização e arrecadação do SIMPLES, o que, aliás, incrementa a autonomia financeira de tais entes com o constatado estímulo à atividade econômica daqueles setores.

Realizando uma exame de proporcionalidade, podemos constatar que o regime simplificado constitui medida adequada aos objetivos colimados, já que propicia a otimização e fomento do emprego, redução da informalidade, maior eficiência na fiscalização e arrecadação, propiciando uma redução burocrática e aumento da adimplência fiscal, com o incremento do chamado “*compliance*”. Noutro ponto, podemos identificar a necessidade do ajuste de praticidade no sistema tributário, especialmente quanto ao público alvo do regime, qual seja, as micro e pequenas empresas, que são asfixiadas pela incapacidade de gestão de questões fiscais burocráticas, principalmente pelo alto custo que tal gestão representa.

Em um exame de ponderação ou proporcionalidade em sentido estrito, o regime de simplificação se apresenta como a alternativa mais viável, atingindo com eficiência os seus objetivos e traduzindo mais bônus do que ônus. Aliás, ressalte-se que estudos referentes ao SIMPLES apontam que a desoneração tributária considerada por contribuinte fica concentrada nos tributos federais¹⁹³, quase não causando impacto nos tributos estaduais. Já quanto aos tributos municipais, foi constatado aumento da arrecadação¹⁹⁴.

¹⁹³ “Dessa forma, a imposição tributária global do Simples Nacional demonstrou uma sensível desoneração tributária no âmbito federal, quando comparada com a tributação pelo regime do lucro presumido (IRPJ, CSLL, Cofins e PIS/Pasep cumulativos, IPI e contribuições de natureza previdenciária). No âmbito estadual ou

Concluimos que a configuração atual do SIMPLES não só se afigura constitucional, como deve ser ampliada e aperfeiçoada incluindo as mais diversas atividades e ainda prevendo um regime de transição para o caso de crescimento das pequenas empresas e consequente necessidade de migração para a tributação através do lucro presumido, de forma a evitar o atual cenário de desestímulo e até mesmo interrupção das atividades empresariais com o fim de evitar penalidades.

5.2 Substituição Tributária Progressiva ou “para frente”

A figura da substituição tributária progressiva ou “para frente” já existe há vários anos, apesar das frequentes discussões suscitadas em sede jurisprudencial e doutrinária. Encontra raízes já na redação original do Código Tributário Nacional, com os termos iniciais do art. 58, §2º, inciso II, que dispunha que a lei poderia atribuir a condição de responsável ao industrial ou comerciante atacadista, quanto ao imposto devido pelo comerciante varejista, mediante acréscimo, ao preço da mercadoria a ele remetida, de percentagem não excedente de 30% (trinta por cento) que a lei estadual fixar. Posteriormente, o Ato Complementar nº 34, de 30.01.67, substituiu o referido inciso II do parágrafo 2º, atribuindo a condição de responsável mediante o acréscimo de: a) da margem de lucro atribuída ao revendedor, no caso de mercadoria com preço máximo de venda no varejo marcado pelo fabricante ou fixado pela autoridade competente; b) de percentagem de 30% (trinta por cento) calculada sobre o preço total cobrado pelo vendedor, neste incluído, se incidente na operação, o art. 46, nos demais casos.

Pouco tempo depois, foram tais dispositivos revogados pelo Decreto-Lei 406 de 1968 e, não demorou muito, foram novamente legalizados por alteração promovida pela Lei Complementar 44/1983 na própria redação do Decreto-Lei, atribuindo a condição de

distrital, considerando os dois regimes especiais estaduais analisados (Paraíba e Simples Paulista), verifica-se que houve um agravamento do ICMS no Simples Nacional, porém esse agravamento certamente não é suficiente para afastar o reconhecimento de uma desoneração do ICMS ordinário e atualmente vigente, como pode ser observado em Ono et alli (2009, p. 257 a 274), isso em decorrência do expressivo ônus do ICMS na tributação nacional, que é o mais relevante tributo da federação. Por fim, no âmbito municipal, há alguma desoneração do ISS para a faixa de receita bruta referente às microempresas, porém após a faixa de receita bruta de R\$ 600.000,01 a alíquota já excede 4%, permanecendo em 5% para toda a faixa acima de R\$ 1.200.000,01, a demonstrar que os municípios têm uma participação modesta no incentivo constitucional às microempresas e empresas de pequeno porte, como se verá no tópico subsequente desta monografia.” CAMPOS, op. cit., nota 192.

¹⁹⁴ Adoção do Simples Nacional pelos Municípios e seus impactos positivos na arrecadação do ISSQN. SEBRAE-MG – Unidade de Políticas Públicas. Belo Horizonte, março de 2011.

responsável ao: a) industrial, comerciante ou outra categoria de contribuinte, quanto ao imposto devido na operação ou operações anteriores promovidas com a mercadoria ou seus insumos; b) produtor, industrial ou comerciante atacadista, quanto ao imposto devido pelo comerciante varejista; c) produtor ou industrial, quanto ao imposto devido pelo comerciante atacadista e pelo comerciante varejista; d) transportadores, depositários e demais encarregados da guarda ou comercialização de mercadorias. Foi determinado ainda que se substituto e substituído fossem domiciliados em estados distintos, a substituição dependeria de Convênio entre os entes envolvidos – art. 6º, parágrafo 4º.

Merece destaque a inclusão do parágrafo 7º ao art. 3º do DL 406/1968, que dispunha que seria garantida, ao final do período, a complementação ou a restituição em moeda ou sob a forma de utilização como crédito fiscal, em relação, respectivamente, às quantias pagas com insuficiência ou em excesso, o que veio a ser posteriormente abolido.

Neste passo, foi celebrado pelos Estados-membros e pelo Distrito Federal o convênio 66/1988, com força de lei complementar com fulcro no art. 34, parágrafo 8º do ADCT. E, finalmente, em 17 de março de 1993 foi acrescentado o parágrafo 7º ao art. 150 da CRFB/88, pela Emenda Constitucional nº 3. Tal norma estatui que a 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.

Como se vê, o estabelecimento da substituição tributária para fins de tributação da cadeia econômica busca concentrar a fiscalização e arrecadação em um de seus contribuintes principais com o intuito de otimizar a arrecadação e evitar a evasão fiscal. No entanto, o emprego desta técnica suscita ainda hoje muitas críticas por parte da doutrina. Na jurisprudência, especialmente no Supremo Tribunal Federal, pendem de julgamento as Ações Diretas de Inconstitucionalidade nº 2.777/SP, Rel. Min. Cesar Peluzo e a de número 2.675/PE, atual rel. Min. Ricardo Lewandowski, sobrestadas para que sejam julgadas em conjunto com o RE nº 593.849, de atual relatoria do Min. Edson Fachin, no qual foi reconhecida a existência de repercussão geral.

Tal matéria, na verdade, está sendo rediscutida, já que em virtude da alteração da composição da Corte, foram novamente aventados argumentos acerca da necessidade de alteração do posicionamento alcançado com o julgamento da ADI 1851/AL, Rel. Min. Ilmar Galvão. Neste, o Tribunal julgou constitucional o Convênio ICMS nº 13/1997, por maioria, vencidos os Ministros Carlos Velloso, Celso de Mello e Marco Aurélio. Tal Convênio dispunha em sua cláusula segunda que não seria devida restituição de valor complementar de

ICMS caso o valor da operação fosse inferior ou superior ao estabelecido com base no art. 8º da LC 87/1996.

A questão aqui posta é saber se a norma constitucional que adota a substituição tributária “para frente” deve ser interpretada de forma que a restituição do tributo pode ocorrer somente no caso de inocorrência do fato gerador, como já expresso na redação do dispositivo do art. 150, parágrafo 7º da CRFB/88, ou se a restituição deve ocorrer também nos casos de variação do preço final em relação ao padrão fiscal.

Neste cenário, inúmeros valores constitucionais estão colocados em pauta, tais como a dificuldade na fiscalização, a consequente evasão fiscal, a quebra de isonomia no cumprimento da repartição da carga tributária, prejuízos à livre concorrência e a obediência ao mandamento de tributação conforme a capacidade contributiva, por exemplo.

Entendemos que a questão merece uma principal análise do momento de formação do padrão fiscal, garantida a máxima observância da realidade, imposição atribuída ao legislador e à administração para o alcance da superação da indeterminabilidade oferecida pela realidade. Esta, por sua vez, não decorre da imprecisão dos fatos, que podem ser efetivamente conhecidos, mas do alto custo necessário para a fiscalização e arrecadação pulverizadas pelos inúmeros contribuintes componentes da cadeia econômica. Neste caso, a Constituição já pondera pela necessidade de aperfeiçoar a praticidade da norma e determina a substituição tributária baseada em presunção relativa prévia. O que não parece condizente com esta decisão constitucional é a interpretação no sentido de demandar que a administração, após a tomada de valores por pauta fiscal, venha novamente a analisar individualmente as variações de preço, a maior ou menor, em cada operação. De fato, esta interpretação caminha para esvaziar a ponderação previamente realizada pela Constituição. Noutro giro, tampouco se pode assinalar que a norma constitucional deverá ser interpretada no sentido de que a restituição só será cabível caso o fato gerador não venha a ocorrer, já que não foge ao comando constitucional a aceitação de casos que transbordem outros direitos fundamentais, como a igualdade e a capacidade contributiva. Imperioso notar a importância de se afastar de pensamentos binários, onde só parecem possíveis duas alternativas. É que a adoção de um ou outro entendimento isoladamente acaba por alijar em determinada medida valores caros ao Constituinte e à sociedade.

Neste sentido, consideramos relevante a norma constitucional que determina a substituição tributária concentrada em uma das fases da cadeia econômica. Por outro lado, a adoção de padrões fiscais para mensurar os preços a serem atribuídos para efeito de aferição de base de cálculo demanda complexa justificativa e, ainda, a previsão de ajustabilidade para

eventuais dissonâncias importantes. Em consequência, o que importa acurado exame de constitucionalidade é a adoção do padrão tanto no momento anterior à sua elaboração, quanto no momento posterior quanto à sua conformação com a realidade, de forma a salvaguardar a capacidade contributiva e igualdade constitucionalmente consagradas. Para tanto, repise-se a necessária reparação de casos que possam desviar consideravelmente da média, através das chamadas cláusulas de retorno ou de equidade.

Entendemos importante reforçar que a norma constitucional do art. 150, parágrafo 7º, deve ser interpretada em consonância com os demais valores maiores, essencialmente os direitos e garantias fundamentais, de forma que não se pode admitir que tal norma seja interpretada sob uma única ótica, como por exemplo sob uma alegação de praticidade e necessidade de arrecadação. Neste caso, privilegiando apenas este interesse, se cristalizaria a base de cálculo tomada pela administração, reverenciando-a como verdade absoluta, subvertendo os demais princípios constitucionais. Como bem adverte Eduardo Maneira, a definitividade de uma base de cálculo irreal representa total submissão dos princípios da capacidade contributiva, não confisco, razoabilidade e proporcionalidade, subvertendo completamente os valores consagrados pelo sistema tributário¹⁹⁵. Não se trata, assim, de se afirmar que a pauta fiscal deve ser simplesmente uma “não arbitrariedade”, ou ainda como restou decidido no voto vencedor do Ministro Ilmar Galvão na ADI 1851, de que “*se a base jurídica é definida em lei, não resta nenhum interesse jurídico em apurar se correspondeu ela à realidade*”¹⁹⁶. Ao contrário, conforme pudemos expor na base teórica deste estudo, os comandos constitucionais de igualdade e capacidade contributiva estão também direcionados ao legislador, eminentemente na esfera tributária, não se dando a oportunidade a este de produzir normas que afrontem tais princípios, tanto no momento da sua edição, quanto com os efeitos advindos com o decorrer do tempo.

Neste sentido, não se admite uma prevalência binária de um argumento baseado em praticidade. Reiteramos que não existe na Constituição uma ideia de praticidade que expressamente venha se opor à capacidade contributiva, devendo esta sempre ser observada, ainda quando impossível a sua apuração em caráter pleno, devendo ser investigada com seriedade na formação de padrões e abstrações generalizantes. Não se admite assim um argumento de praticidade isoladamente, eis que esta não se justifica por si só. É atributo do

¹⁹⁵ MANEIRA, Eduardo. *O Princípio da Praticidade no Direito Tributário*. In: Revista Internacional de Direito Tributário, vol. 1, nr.2, julho/dezembro de 2004.

¹⁹⁶ ADI 1851/AL, Voto do Relator Min. Ilmar Galvão, p. 22.

Direito, na medida em que este demanda realizabilidade. E para tanto, não abre mão da sua carga normativa, principalmente dos direitos e garantias fundamentais.

No entanto, quer nos parecer que por vezes essa necessidade de apego à capacidade contributiva é ignorada. Citemos como exemplo o voto do Ministro Eros Grau na ADI 2777/SP em que afirma que apesar de bem argumentado o pedido inicial, não há justificativa para a repetição do indébito nem mesmo em casos dissonantes, eis que não expressamente indicada esta possibilidade na redação do dispositivo constitucional¹⁹⁷.

Obviamente, apesar de merecer a proteção do sistema eleito constitucionalmente para a substituição tributária, a adoção de padrões fiscais encontra limites na própria Constituição, ainda que não expressos no dispositivo. Concordamos com a constitucionalidade da substituição e com a otimização dos interesses caros ao sistema tributário como o aperfeiçoamento da eficiência da fiscalização e arrecadação, combate à evasão fiscal, manutenção da igualdade na repartição da carga tributária e da lealdade de concorrência. No entanto, entendemos que a análise e interpretação do dispositivo não cessa na sua declaração de constitucionalidade. Consideramos essencial a enunciação de limites ao uso de padrões com base no princípio da isonomia e da capacidade contributiva.

Este é justamente o ponto em que se ancora o Sindicato do Comércio Varejista de Derivados de Comércio de Petróleo de Campinas e Região – RECAP e a Associação de Revendedores do Comércio Varejista de Derivados de Petróleo de Petróleo e Afins no Estado de São Paulo – “SPCOMBUSTÍVEIS”, ao apresentarem razões como *amicus curiae* na ADI 2777/SP¹⁹⁸. Empreendem que ressalta das análises apresentadas o fato de que a autoridade tributária paulista, ao fixar base de cálculo para fazer incidir o ICMS, o faz sem considerar o preço médio de mercado que a lei mandou tomar como parâmetro (§4º do art. 8º, da Lei Complementar 87/96 e arts. 28 e 28-A, da Lei paulista 6.374/89¹⁹⁹), tampouco as orientações

¹⁹⁷ “Os argumentos desenvolvidos nos votos que afirmam a improcedência da ação são inteligentes, mas insuficientes para justificar devolução de montante de tributo recolhido no regime de substituição tributária em situação que não a expressamente indicada no preceito constitucional, ou seja, a de efetiva não realização do fato gerador presumido.” ADI 2777/SP, voto do Min. Eros Grau, p. 5.

¹⁹⁸ ADI 2777/SP, peças eletrônicas, movimento 49 – Juntada por linha – PG nº 138299/2003.

¹⁹⁹ “**Art. 28** - No caso de sujeição passiva por substituição, com responsabilidade atribuída em relação as subsequentes operações, a base de cálculo é o valor da operação praticado pelo substituto ou substituído intermediário, incluídos os valores correspondentes a frete, carreto, seguro, impostos e outros encargos transferíveis ao varejista, acrescido do valor resultante da aplicação de percentual de margem de valor agregado estabelecido de conformidade com o disposto no artigo seguinte.

Art. 28-A - O percentual de margem de valor agregado de que trata o artigo anterior, será fixado pelo Poder Executivo com base em preços usualmente praticados no mercado, obtidos por levantamento, ainda que amostragem ou por meio de dados fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados.” (Acrescentado pela lei estadual nº 9.794/97)

contidas nas cláusulas quarta e quinta do Convênio ICMS nº 70/97 para a fixação da margem de valor agregado e obtenção de preço médio²⁰⁰. Afirma que, ao contrário, o Fisco paulista não disponibiliza sua pesquisa de preços a ninguém e age deliberadamente artificializando o preço.

Neste caso, nos parece que, verificada a idoneidade das alegações, merece prosperar o pedido de repetição do indébito quanto ao que comprovadamente superar o preço real. Como afirma José Meira Júnior, a presunção de ocorrência de fato gerador quantificado numa base de cálculo aleatória e meramente arrecadatória é inadmissível, já que arbitramentos de valores vinculados a levantamentos econômicos sem nexos de causalidade com valores da operação evidenciam a condenação da pauta fiscal²⁰¹. Neste sentido, concordamos com o autor. Isto porque, a cobrança baseada em padrões fiscais deve se pautar, repisamos, na franca transparência de seus métodos, premissa basilar para a medida de constitucionalidade da abstração. É a partir deste requisito elementar que poderemos aferir o cumprimento dos demais, como compatibilidade, generalidade, neutralidade e não excessividade, por exemplo. A falta de cumprimento destes pressupostos culmina na inevitável inconstitucionalidade da padronização, por ofensa ao princípio da capacidade contributiva e igualdade.

Neste passo, concluindo nossa análise, consideramos legítima a substituição tributária progressiva ou “para frente”, em razão dos fins a que se destina. No entanto, sua aplicação concreta deve atender aos demais valores constitucionais, de forma que podemos iniciar seu controle através do princípio da proporcionalidade, com a análise da adequação e necessidade

²⁰⁰ “**Cláusula quarta** - Na definição da metodologia da pesquisa a ser efetuada pelas unidades federadas e pelas entidades representativas do setor envolvido, para fixação da margem de valor agregado, deverão ser observados os seguintes critérios, dentre outros que poderão ser necessários face à peculiaridade do produto: I - identificação do produto, observando suas características particulares, tais como: tipo, espécie e unidade de medida; II - preço de venda à vista no estabelecimento fabricante ou importador, incluindo o IPI, frete, seguro, e demais despesas cobradas do destinatário, excluído o valor do ICMS relativo à substituição tributária; III - preço de venda à vista no estabelecimento atacadista, incluindo o frete, seguro e demais despesas cobradas do destinatário, excluído o valor do ICMS relativo à substituição tributária; IV - preço de venda a vista no varejo, incluindo o frete, seguro e demais despesas cobradas do adquirente; V - não serão considerados os preços de promoção, bem como aqueles submetidos a qualquer tipo de comercialização privilegiada. § 1º A pesquisa efetivar-se-á por levantamento a ser realizado pelo sistema de amostragem nos setores envolvidos. § 2º A pesquisa, sempre que possível, considerará o preço de mercadoria cuja venda no varejo tenha ocorrido em período inferior a 30 dias após a sua saída do estabelecimento fabricante, importador ou atacadista. § 3º As informações resultantes da pesquisa deverão conter os dados cadastrais dos estabelecimentos pesquisados, as respectivas datas das coletas de preços e demais elementos suficientes para demonstrar a veracidade dos valores obtidos. **Cláusula quinta** - A margem de valor agregado será fixada estabelecendo-se a relação percentual entre os valores obtidos nos incisos IV e II ou entre os incisos IV e III da cláusula anterior, adotando-se a média ponderada dos preços coletados. Parágrafo único. A margem de valor agregado será nacional, podendo ser individualizada por unidade federada ou, ainda, regionalizada, para atender as peculiaridades na comercialização do produto”.

²⁰¹ MEIRA JÚNIOR, José Julberto. *Uma Visão Crítica da Substituição Tributária*. Disponível em: <<http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/21015-21016-1-PB.pdf>>

da medida no caso concreto, atentando sempre para a prevalência da investigação da capacidade contributiva realmente considerada, ainda que signifique um pequeno incremento de custos, o que pode ser verificado em um exame de proporcionalidade em sentido estrito.

Admitida a aplicação de abstrações, passa-se à necessidade de controle através de pressupostos específicos de *generalidade, compatibilidade, neutralidade, não excessividade, ajustabilidade, transparência e publicidade*. Consideramos que a observância de tais pressupostos colabora para a obtenção de resultados mais justos e isonômicos na aplicação da norma tributária.

Desta forma, reiteramos nosso posicionamento no sentido de que a praticidade da norma se faz necessária para contornar a complexidade oferecida pela realidade e produzir os esperados efeitos no campo social. No direito tributário, a aplicação generalizada da lei imprime a necessidade de adoção de mecanismos capazes de conciliar a generalidade com os direitos fundamentais individuais. É diante deste cenário que entendemos que argumentações de praticidade não podem referir soluções simplórias, incumbindo ao legislativo, executivo e judiciário o enfrentamento da complexidade fático-axiológico-normativa que compõe o Direito.

Dito isto, consideramos que o Egrégio Supremo Tribunal Federal deveria rever seu posicionamento com o advento do julgamento das referidas ações, considerando a constitucionalidade do art. 150, § 7º da CRFB, porém devendo ser interpretado com a observância dos princípios fundamentais da Constituição na sua elaboração para a validade do padrão, não mais admitindo uma interpretação que negligencie eventuais abusos do poder legislativo ou executivo na formação dos preços padronizados, impondo ainda a necessidade de ajustabilidade através da previsão legal de cláusulas de retorno ou de equidade, por serem medidas de preservação da igualdade.

5.3 Lucro Presumido

A tributação através da apuração de lucro presumido consubstancia uma das formas de simplificação do procedimento de investigação da base de cálculo do imposto sobre a renda. Nos termos do art. 44 do CTN, a base de cálculo do referido imposto é o montante real, arbitrado ou presumido da renda ou proventos tributáveis.

A apuração pelo lucro real baseia-se na investigação da receita bruta do contribuinte, ajustada pelas compensações, perdas e despesas, na forma da lei – art. 9º e seguintes da lei

9.430/96. Já a disciplina do lucro arbitrado é forma de apuração da base de cálculo utilizada quando o contribuinte não cumpre as obrigações legais determinadas para a aferição da base de cálculo real ou presumida, no caso de omissão ou dúvida quanto à documentação apresentada, nos termos do art. 148 do CTN²⁰². A definição do seu montante é determinada com a aplicação de determinada alíquota diretamente sobre a receita bruta, nos termos do art. 16 da lei 9.249/95²⁰³.

No que se refere ao lucro presumido, trata-se de opção a ser realizada pelo contribuinte, disciplinada no art. 2º da lei 9.430/96²⁰⁴, onde a apuração será realizada sobre base de cálculo estimada, com presunção de lucro determinada conforme a atividade. Não podem realizar tal opção os contribuintes cuja receita bruta exceder os limites estabelecidos no art. 13 da lei 9.718/98²⁰⁵ e nos casos de obrigatoriedade de apuração pelo lucro real, na forma do art. 14 do mesmo diploma²⁰⁶.

²⁰² “**Art. 148.** Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.”

²⁰³ “**Art. 16.** O lucro arbitrado das pessoas jurídicas será determinado mediante a aplicação, sobre a receita bruta, quando conhecida, dos percentuais fixados no art. 15, acrescidos de vinte por cento. **Parágrafo único.** No caso das instituições a que se refere o inciso III do art. 36 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, o percentual para determinação do lucro arbitrado será de quarenta e cinco por cento.”

²⁰⁴ **Art. 2º.** A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei no 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pelo art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, auferida mensalmente, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei no 8.981, de 20 de janeiro de 1995. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)
§ 1º O imposto a ser pago mensalmente na forma deste artigo será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento.

§ 2º A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ficará sujeita à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.

§ 3º A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§ 1º e 2º do artigo anterior. **§ 4º** Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor: **I** - dos incentivos fiscais de dedução do imposto, observados os limites e prazos fixados na legislação vigente, bem como o disposto no § 4º do art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995; **II** - dos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto, calculados com base no lucro da exploração; **III** - do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real; **IV** - do imposto de renda pago na forma deste artigo.

²⁰⁵ **Art. 13.** A pessoa jurídica cuja receita bruta total no ano-calendário anterior tenha sido igual ou inferior a R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou a R\$ 6.500.000,00 (seis milhões e quinhentos mil reais) multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a 12 (doze) meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido. (Redação dada pela Lei nº 12.814, de 2013)

§ 1º A opção pela tributação com base no lucro presumido será definitiva em relação a todo o ano-calendário.

Neste passo, estamos diante de interessante exemplo de praticidade da norma tributária, onde a eficiência da arrecadação e fiscalização é otimizada através de opção facultada a determinados contribuintes com determinado faturamento e complexidade econômica, de forma a conciliar o interesse no aperfeiçoamento da arrecadação e a simplificação das obrigações legais do contribuinte para a adimplência tributária. Como já pudemos observar no tópico anterior referente à simplificação dos sistemas tributários, o custo para a regularização tributária repercute significativamente na atividade econômica, influenciando inclusive na competitividade das empresas nacionais.

Noutro giro, os contribuintes com maior poder econômico e receita bruta que supere o limite estipulado não podem optar pelo lucro presumido em razão da complexidade de suas operações, o que demanda uma razoável diferenciação, não significando qualquer ofensa à igualdade. O que podemos verificar então é que se trata de um bom instrumento de conciliação da capacidade contributiva – já que sendo uma opção do contribuinte, só será adotada se refletir aproximadamente a sua base de cálculo real – e a eficiência, na medida em que otimiza a fiscalização e arrecadação, eminentemente onerosa dada a sua demanda em massa.

Pois bem, a legalidade da referida técnica de aplicação da norma tributária não encontra maiores resistências na doutrina, salvo no que se refere ao disposto no art. 13, parágrafo primeiro, da lei 9.718/98, acima transcrito. Referido dispositivo dispõe que uma vez realizada a opção pelo lucro presumido, esta será definitiva em relação a todo o ano-calendário.

§ 2º Relativamente aos limites estabelecidos neste artigo, a receita bruta auferida no ano anterior será considerada segundo o regime de competência ou de caixa, observado o critério adotado pela pessoa jurídica, caso tenha, naquele ano, optado pela tributação com base no lucro presumido.

²⁰⁶ **Art. 14.** *Estão obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas: I - cuja receita total no ano-calendário anterior seja superior ao limite de R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 (doze) meses; (Redação dada pela Lei nº 12.814, de 2013) II - cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta; III - que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior; IV - que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto; V - que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, na forma do art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996; VI - que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring). VII - que explorem as atividades de securitização de créditos imobiliários, financeiros e do agronegócio (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010)*

Questionando este dispositivo, se levantam vozes como a de Maria Rita Ferragut²⁰⁷ e de Regina Helena Costa²⁰⁸. Ambas comungam da concepção de que a proibição de mudança de regime poderá ocasionar eventualmente uma inconstitucionalidade em determinadas situações. Até aqui, concordamos com as ilustres autoras. No entanto, dissentimos da fundamentação argumentativa que corrobora a conclusão. Maria Rita Ferragut anota que “*a mudança de regimes é faculdade que, em regra, somente poderia prejudicar o Fisco [...]*”, de forma que a apuração será inconstitucional se o contribuinte provar que o lucro presumido apura base superior à real.

Em primeiro lugar, consideramos que a premissa adotada não se coaduna com o valor da tributação em um Estado Social e Democrático de Direito hoje vigente. A argumentação de validade jurídica de qualquer instituto não comporta a aceitação de “prejuízo” ao Fisco, eis que este representa, em último grau, a própria sociedade e a coletividade. O fato é que o legislador adota contornos de praticidade para a aplicação da norma tributária em massa, devendo obrigatoriamente se aproximar da realidade e da capacidade contributiva, elegendo padrões de aproximação que devem ser legitimamente instituídos. Esse padrões refletem uma aproximação, mas não precisão, já que para tanto não seria necessária a utilização de um padrão. Neste sentido, tal norma comporta um determinado nível de dissonância com a precisão do lucro real, admitido em margens razoáveis, sem oposição a qualquer das partes: nem ao contribuinte, nem ao Fisco.

Além disto, admitir uma constante troca de regimes quando a estimativa não reflete exatamente o lucro real desafia a própria lógica do instituto, que perde a sua razão de existência e se torna novamente burocrático.

Não significa dizer, contudo, que qualquer desvio no ano-calendário possa ser tolerado, especialmente quando o distanciamento do padrão com a realidade do caso concreto se revelar acintoso. Tal assertiva se coaduna com a base teórica exposta neste estudo, já que dentre os pressupostos para a constitucionalidade dos padrões em matéria tributária, se destacam neste caso a compatibilidade, não excessividade e ajustabilidade. No caso do lucro presumido, a estimativa geralmente se apresenta compatível com a tomada da receita bruta, variando conforme as deduções legais. No entanto, se no caso concreto não forem consideradas adequadamente as nuances relativas a determinado contribuinte e que acarretem

²⁰⁷ FERRAGUT, op. cit., nota 106, p. 228-229.

²⁰⁸ COSTA, op. cit., nota 22, p. 258.

excessividade gravosa ao mesmo, será demandada a necessidade de ajustabilidade para o reequilíbrio da igualdade e retorno à capacidade contributiva.

Neste passo, consideramos que a norma do art. 13, parágrafo primeiro da lei 9.718/98 demanda a necessidade de previsão de ajustabilidade para eventuais casos radicalmente dissonantes, motivo que justifica um retorno à situação de igualdade. A eleição desta opção de ajuste concilia a salvaguarda dos interesses protegidos pelo dispositivo com o princípio constitucional da igualdade e da capacidade contributiva.

5.4 Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

O estudo do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física nos oferece alguns exemplos para a análise da praticidade utilizada nas normas atinentes. Isto porque, o emprego de mecanismos de simplificação e abstração se aproxima sensivelmente dos contornos mínimos da capacidade contributiva, resultando não raro em conflitos entre valores ou, utilizando a classificação de Herrera Molina, resultando em conflitos mistos²⁰⁹.

Em primeiro lugar, é possível observar a opção assinalada ao contribuinte para a consideração do desconto simplificado, que importa em uma presunção legal de gastos dedutíveis da base de cálculo do Imposto. Para efeito de simplificação, estima-se que as deduções legais do contribuinte totalizam 20% da sua receita bruta, geralmente limitado a um determinado montante²¹⁰.

Trata-se de importante instrumento de simplificação considerando a capacidade contributiva, considerando a preservação do mínimo existencial diante do reconhecimento de gastos dedutíveis que muitas vezes se mostram de difícil comprovação plena, especialmente quando referentes a valores de baixa monta. Outro ponto positivo é a sua apresentação como opção, permitindo aos contribuintes que se encontrem em posição diferente diante de excessivos gastos dedutíveis que apresentem uma declaração completa, com as respectivas comprovações.

Noutro ponto, as questões mais sensíveis aos conflitos entre valores ocorrem quando são realizadas padronizações das parcelas dedutíveis da base de cálculo do referido imposto.

²⁰⁹ Cf. cap. 3, tópico 2.2.3.

²¹⁰ Para o ano-calendário de 2015, o limite da dedução simplificada é de R\$ 15.880,89 (quinze mil, oitocentos e oitenta reais e oitenta e nove centavos). Vide Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, art.10, inciso VI, com redação dada pela Lei nº 11.482, de 31 de maio de 2007, alterada pela Lei nº 12.469, de 26 de agosto de 2011; Instrução Normativa RFB nº 1.545, de 3 de fevereiro de 2015, art. 3º, §§ 1º e 3º.

Nestes casos, a praticidade da norma tributária demanda acuidade ao permitir a adoção de mecanismos de simplificação, eis que fortemente presentes na seara da pessoa física as limitações ao poder de tributar, máxime pela consideração do mínimo existencial.

Assim, passemos a nos deter em dois casos clássicos onde consta uma proteção ao mínimo existencial: a dedução de gastos com educação e a dedução de gastos com saúde. Em nosso país, são dedutíveis da base de cálculo do IRPF as despesas com instrução do contribuinte e de seus dependentes relacionados na declaração, inclusive de alimentandos, em razão de decisão judicial, acordo homologado judicialmente ou por escritura pública, efetuados a estabelecimentos de ensino, relativamente à educação infantil, compreendendo as creches e as pré-escolas; ao ensino fundamental; ao ensino médio; à educação superior, compreendendo os cursos de graduação e de pós-graduação (mestrado, doutorado e especialização); à educação profissional, compreendendo o ensino técnico e o tecnológico. No entanto, tais gastos estão sujeitos a um limite máximo²¹¹. A questão a ser discutida recai sobre a constitucionalidade do limite para dedução. Ocorre que a discussão sobre a estipulação de um limite para deduções implica não só na sua consideração abstrata, mas também no desajuste do padrão em relação ao tempo, desatualizando a proteção do mínimo existencial concretamente.

Roque Antonio Carrazza critica a desatualização dos padrões de dedução atuais, afirmando que repousam sobre bases absolutamente irrealistas, de forma que “*os valores dedutíveis com educação são extremamente baixos, muito distantes dos gastos usuais numa escola particular de bom nível*”. Neste sentido, anotando que diante da incorporação da educação e moradia aos direitos sociais previstos no art. 6º da CRFB, com alteração da EC 26/2000, conclui que para o exercício de tais direitos, a ordem jurídica garante o total abatimento destas despesas, por ocasião do ajuste anual, independentemente do que vier dispor a legislação do IRPF²¹².

Temos alguma preocupação com as considerações do renomado autor, tanto nas suas premissas, quanto na sua conclusão. Primeiramente, a colocação de gastos usuais numa escola particular de bom nível permeia alto grau de subjetividade, de forma que se perguntarmos a um grande número de pessoas o que pode ser considerado uma escola particular de bom nível,

²¹¹ O valor considerado para o ano-calendário de 2014 é de R\$ 3.375,83. Cf. Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, art. 8º, inciso II, "b"; com redação dada pela Lei nº 11.482, de 31 de maio de 2007, alterada pela Lei nº 12.469, de 26 de agosto de 2011, art. 3º; Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto sobre a Renda - RIR/1999, art. 81; Instrução Normativa RFB nº 1.500, de 29 de outubro de 2014, art. 91.

²¹² CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 29 ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 139-140.

teremos respostas muito heterogêneas. Devemos ter em conta o alto grau de desigualdade da sociedade brasileira e, a partir daí, considerar qual classe econômica utilizaremos para o cálculo de gasto usual. Entendemos que no caso de não adotarmos um referencial médio da sociedade, cada um terá o seu “mínimo existencial” sobre o qual não deve incidir tributação. É justamente seguindo esta linha que iremos desaguar em uma concepção de justiça utilitarista que almeja a satisfação coletiva baseada na concepção de satisfação individual. Reiteramos o que já dito acerca da crítica de John Rawls sobre este ponto do utilitarismo²¹³, de forma que a heterogeneidade dos gostos e satisfações pessoais dificulta a tomada de um paradigma para o alcance de um critério de justiça equitativo, já que o que pode ser considerado um estabelecimento de bom nível para uns, pode não ser assim considerado para outros. Neste sentido, entendemos que o que merece proteção é o mínimo existencial objetivamente considerado, em um valor que seja aplicável a todos, sem distinção. Do contrário, sem a objetivação de um mínimo, serão admitidos como dedutíveis gastos com instituições de alto padrão, sem uma justificativa razoável de afetação da capacidade contributiva, causando incompatibilidade com a justiça constitucional tributária.

Assim, importa assinalar aqui que a adoção de um padrão de estimativa de gastos dedutíveis como limite visa solucionar a ocorrência de uma tensão axiológica, que pode ser traduzida em um conflito misto. É que, se por um lado, a fixação de limites para dedução de gastos pode vir a limitar a capacidade contributiva, por outro, a falta de fixação pode causar graves desigualdades e conseqüente ofensa à própria capacidade contributiva, diante da incapacidade administrativa em verificar a idoneidade de todas as deduções²¹⁴. Dito isto, concordamos com a necessidade de manutenção de compatibilidade do padrão à realidade, sob pena de inconstitucionalidade, sendo essa, aliás, a linha teórica que procuramos expor neste estudo.

No entanto, no que se refere ao IRPF, as dificuldades para a atualização e correção dos padrões são muito maiores. Como bem destaca Inessa Vasconcelos, os contribuintes mais prejudicados são os que justamente não possuem forma de pressão e apelo no momento da produção legislativa, tampouco junto à Fazenda Pública, de modo que acabam sentido mais gravemente o peso da força fiscalizatória do Estado²¹⁵.

²¹³ Cf. cap. 2, tópico 2.1.

²¹⁴ HERRERA MOLINA, op. cit., nota 62, p. 162.

²¹⁵ “No que toca à tributação da renda e proventos das pessoas físicas, verifica-se que há uma maior interferência e moldagem por parte da Fazenda Pública, já que tais contribuintes tradicionalmente são mais impotentes em face do poder político do que as pessoas jurídicas, não detendo meios e recursos para exercer

Tais assertivas podem ser comprovadas se comparadas com análises econômicas. De acordo com estudos realizados pelo Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos - DIEESE, o custo de vida mínimo de uma família composta por 2 (dois) adultos e 2 (duas) crianças pode ser traduzido conforme o cálculo do salário mínimo necessário no valor de R\$ 3.377,62, de forma a suprir as necessidades básicas de alimentação, habitação, vestuário, transporte etc²¹⁶. Já a previsão de isenção de IRPF em um cálculo mensal até o mês de março de 2015 alcança o valor de R\$ 1.787,77. Isto significa um severo descompasso do padrão adotado para efeito de estimativa com a necessária proteção ao mínimo existencial, o que se afigura flagrante inconstitucionalidade.

No caso da delimitação dos valores despendidos com instrução a serem dedutíveis da base de cálculo do IRPF, a tensão fático-axiológica que se observa redundando em uma verificação de uma limitação da realidade com a inviabilidade de a Administração Tributária conhecer e fiscalizar individualmente os gastos a serem considerados dedutíveis. Diante deste fato, verifica-se um conflito que envolve aspectos da própria capacidade contributiva, de forma que simples consideração de um limite ou a sua ausência entram em rota de conflito e restrição do próprio princípio. Diante deste impasse, a solução parece que melhor se aproxima da eleição de um padrão que possa refletir uma efetiva aproximação com o mínimo existencial, homenageando os direitos fundamentais. Nesta mesma linha, a intributabilidade das despesas com instrução deriva da proteção ao núcleo essencial do direito à educação, de forma que nos afigura legítimo a estipulação de um limite objetivo de proteção aplicável a todos indistintamente. De qualquer sorte, é imperioso que tal limite seja legitimamente considerado refletor da realidade, mediante a consideração dos pressupostos para a adoção de padrões, conforme até aqui exposto.

Da mesma forma, a padronização de deduções exerce efeitos negativos no que se refere aos gastos com saúde. Em nosso ordenamento, a delimitação dessas despesas não contempla os gastos com medicamento, salvo aqueles que constarem das notas emitidas por entidades hospitalares. É certo que a delimitação de padrões e estimativas favorece o próprio equilíbrio da capacidade contributiva quando fornece um meio eficaz de controle das

forte pressão e influência política na elaboração legislativa, nem dispondo, muitas vezes, de subsídios para efetuar um eficaz planejamento tributário, ao contrário do que ocorre com as grandes corporações. De fato, no atual contexto da tributação da renda no Brasil, não restam dúvidas que as pessoas físicas assalariadas são quem sofrem o maior impacto do poder fiscalizatório estatal.” VASCONCELOS, Inessa de Mota Linhares. Efetivação da justiça tributária: a constitucionalidade da dedução de despesas com medicamentos adquiridos pelo contribuinte da base de cálculo do IRPF. Tese (doutorado) – Universidade de Fortaleza, 2012, p. 215.

²¹⁶ Disponível em: <<http://www.dieese.org.br/metodologia/metodologiaCestaBasica.pdf>>. Acesso em 19 de junho de 2015.

deduções. No entanto, a inadmissão de dedução de despesas com medicamentos nos parece medida que novamente vem ferir o mínimo existencial. Agrava-se o quadro quando se admite a dedução de medicamentos administrados por hospitais, o que não parece guardar um grau justificável de razoabilidade no *discrímen*.

Entendemos, porém, que neste caso a solução é diversa. Isto porque, frequentemente o gasto com medicamentos visa a preservação do núcleo fundamental da vida. Em diferentes casos, existe uma demanda por medicamentos altamente custosos, principalmente quando destinados ao tratamento de doenças crônicas. Entendemos que a não contemplação da dedução destes gastos ou um eventual limite para tanto, tal como nos casos de instrução, não guarda a proteção necessária com os direitos fundamentais. No primeiro caso, é premente que os gastos com medicamentos essenciais se afiguram como gastos estritamente necessários, o que se afigura frontal ofensa à capacidade contributiva a não dedução dos valores pagos para sua aquisição. No segundo caso, uma eventual estipulação de padrão nos parece, em primeira análise, impraticável, já que muito irreal a apreensão de um padrão médio de gastos.

Desta forma, não nos parece justificável a exclusão dos referidos medicamentos sob uma argumentação de alto custo de fiscalização para o poder público, de forma que carece de necessidade a desconsideração dos referidos medicamentos ou até uma suposta adoção de padrão. Em estudo dedicado ao tema, Inessa Vasconcelos aponta meios concretos para a superação do argumento de alto custo para o Estado, assinalando que diante do atual contexto da informatização tributária, poderiam ser criadas obrigações acessórias para a facilitação da fiscalização de compras efetuadas pelos contribuintes através de seus CPFs, incentivando, ainda, o incremento da fiscalização do ICMS com o estímulo e necessidade de emissão de notas fiscais²¹⁷.

Sendo assim, ao contrário da adoção de limite para dedução dos gastos com instrução - onde se busca identificar o mínimo existencial não tributável baseado em uma estimativa de gastos ordinários, de forma em que se aceita uma ponderação diante de conflitos atinentes à própria capacidade contributiva e o alto custo financeiro para fiscalização - a fixação de despesas dedutíveis com saúde que não incluam medicamentos necessários à sobrevivência do contribuinte, e ainda com o gravame de só aceitá-los quando incluídos em nota fiscal emitida por entidade hospitalar, não parece merecer consideração de ponderação por se tratar justamente de ofensa ao núcleo essencial do direito à vida. A essencialidade do direito neste

²¹⁷ VASCONCELOS, op. cit., nota 196, p. 280-281.

caso repele qualquer norma infraconstitucional que ouse desconsiderar o mínimo existencial imune nos termos do princípio fundamental da capacidade contributiva.

Pelos argumentos pontuados, consideramos constitucional o estabelecimento de uma estimativa de gastos essenciais com instrução que representem o mínimo existencial, tomados como limite para dedução da base de cálculo do IRPF. No entanto, esta alternativa impõe ao legislativo e ao executivo a composição de um padrão vinculado à realidade. Conforme os dados consignados, parece claro que o padrão adotado se distancia da realidade, o que resulta na possibilidade de reconhecimento de sua ilegalidade. Noutra passo, a padronização de gastos com educação, ainda que não sujeitos a limites quantitativos, discrimina inconstitucionalmente as deduções, excluindo os gastos com medicamentos, especialmente quando se tratarem dos fundamentais para a manutenção da vida do contribuinte. Neste caso, não se admite ponderação com o argumento do alto custo de fiscalização, por se tratar do núcleo essencial do direito fundamental à vida e à saúde. Muito mais quando a realidade oferece meios concretos de investigação por parte da Administração Fiscal através de recursos tecnológicos, inclusive já utilizados em outras searas de investigação pela própria Receita.

No entanto, infelizmente, o só reconhecimento de inconstitucionalidade nos presentes casos não exerce efeitos práticos, já que tratamos de pessoas físicas, quase sempre sem recursos ou acesso à justiça, especialmente em nosso país caracterizado por profunda desigualdade social. Nestes termos, parece fundamental a necessidade de representatividade de um órgão defensor dos interesses coletivos que possa demandar pela necessidade de atualização dos padrões ou pela correta consideração do mínimo existencial no caso dos medicamentos. No que se refere ao Ministério Público, é pacífica a jurisprudência no sentido da sua ilegitimidade para a propositura de ação pública em matéria tributária, inclusive com o reconhecimento de repercussão geral²¹⁸. Consideramos realmente que a matéria tributária trata de relações individuais, não cabendo ao Ministério Público essa representação. No entanto, especialmente no que se refere às pessoas físicas hipossuficientes que encontram dificuldades para acesso à justiça, nos parece que o órgão capaz de exercer uma necessária representatividade seria a Defensoria Pública. A sua legitimidade para a propositura de Ação Civil Pública foi recentemente discutida na Corte Constitucional e declara a constitucionalidade do art. 5º, inciso II da lei 7.347/85, incluído pela lei 11.448/2007, que atribui legitimidade ao referido órgão, reconhecendo que em um país marcado por inegáveis

²¹⁸ ARE 694.294, DJE 17/05/2013.

diferenças e por concentração de renda, uma das grandes barreiras para a implementação da democracia e da cidadania ainda é o acesso à Justiça²¹⁹.

Ainda que diante de tal reconhecimento, a discussão de matéria tributária em sede de Ação Civil Pública encontra o óbice no parágrafo único do art. 1º da lei 7.347/85, incluído pela Medida Provisória nº 2.180-35, de 2001. Consideramos que nos casos ora tratados, diante da essencialidade do direito à vida e à saúde, e da fragilidade de alguns grupos de contribuintes, se revela essencial uma revisão desta limitação legislativa e o reconhecimento de possibilidade de propositura de Ação Civil Pública para a proteção do mínimo existencial.

Apesar de alguns autores considerarem o uso da Ação Civil Pública em matéria tributária, assim como Ricardo Lobo Torres²²⁰ e James Marins²²¹, entendemos que a sua utilização só pode ocorrer com a devida alteração legislativa.

Diante deste cenário de complexidade e recortes produzidos por deduções mal distribuídas e que, ao fim e ao cabo, dificilmente encontrarão um equilíbrio, acreditamos que o caminho que melhor atenderia a justiça tributária em conformidade com o mínimo existencial seria a elevação da isenção de IRPF em um patamar considerável e atualizável. A falta de um padrão fidedigno, aliado a uma desigual aplicação de deduções, culmina em um sistema injusto e complexo. Este é, inclusive, um caminho apontando para a redução das complexidades na tributação de pessoa física, indicado pelo FMI para sistemas tributários, conforme aponta estudo realizado pela Consultoria Legislativa do Senado Federal²²².

5.5 Preços de Transferência

²¹⁹ ADI 3943, ATA Nº 12, de 06/05/2015. DJE nº 97, divulgado em 22/05/2015.

²²⁰ Para o renomado autor, o fundamento de aplicação repousa no art. 81 da lei 8.078/90. Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 12 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 351.

²²¹ “Sem dúvida os danos tributários causados na esfera econômica dos contribuintes, através de atos de arrecadação pública ilegais ou inconstitucionais, são espécies de interesse coletivo, mais especificamente, na maioria das hipóteses, interesses individuais homogêneos, perfeitamente tuteláveis, portanto, através da ação civil pública.” MARINS, James. *Ação Civil Pública em Defesa do Meio Ambiente, do Patrimônio Cultural e dos Consumidores*. São Paulo: RT, 2002, p. 41.

²²² MENDES, Marcos J.. *Os Sistemas Tributários de Brasil, Rússia, China, Índia e México: comparação das características gerais*. Textos para discussão n. 49. Brasília: Consultoria Legislativa do Senado Federal/Centro de Estudos, outubro de 2008. Disponível em: <http://www12.senado.gov.br/publicacoes/estudos-legislativos/tipos-de-estudos/textos-para-discussao/td-49-os-sistemas-tributarios-de-brasil-russia-china-india-e-mexico-comparacao-das-caracteristicas-gerais> Acesso em 01 jul 2015.

Preço de transferência pode ser entendido como a atribuição de um valor de transação por um Estado em substituição ao declarado por duas partes em contrato, quando entre elas houver relação que possa justificar uma possibilidade de manipulação do preço de mercado.

É que nestes casos, observa-se uma real possibilidade de transferência de base de cálculo para a tributação em outros Estados, principalmente, mas não exclusivamente, aqueles que oferecem tributação privilegiada.

Há de ser ressaltado que para a atribuição de preço de transferência por um Estado, não há a necessidade de se verificar a intenção das partes em deixar de pagar tributos. Isto porque, inúmeros fatores podem contribuir para a manipulação dos preços entre partes relacionadas, nem sempre adstritas a objetivos tributários, tais como a presença de incentivos financeiros, restrições cambiais, pressões salariais e pela própria exigência de performance administrativa no âmbito das organizações multinacionais, tais como necessidade de fluxo de caixa ou de lucratividade nos seus diferentes níveis²²³.

No entanto, com o objetivo de corrigir eventuais distorções e preservar a competência tributária sobre a riqueza produzida em seu território, cada Estado tem a possibilidade de investigar o valor real de mercado da operação, nada obstante as partes relacionadas declararem outro em contrato. É importante frisar que tal medida está sempre sujeita ao requisito de relação de controle entre as partes contratantes, eis que a partir deste fato é que surge a possibilidade de manipulação do preço em contrato. Assim, não há que se falar na atribuição de preço de transferência entre partes independentes.

Cumprido destacar também o sentido da expressão preço de transferência aqui empregado. É que em um sentido jurídico, diante do contexto apresentado, a expressão referida mais se aproxima de uma intenção de controle e investigação dos preços entre partes relacionadas. Neste caso, o sentido correto seria o “controle dos preços de transferência”, ao invés do simples uso da expressão “preços de transferência”, que pode receber sentidos mais amplos, principalmente por envolver inter sistemas em sua compreensão. Na língua inglesa, o sentido fica mais claro na utilização da expressão “*transfer pricing*”, quando em referência à atribuição de preço entre partes relacionadas.

Pois bem, dito o objetivo do controle dos preços de transferência, qual seja, o de preservar base de cálculo na produção e circulação de riquezas em um determinado Estado, em detrimento de uma possível manipulação de preços entre partes relacionadas, cabe agora

²²³ GREGORIO, op. cit., nota 131, p. 39.

abordar que parâmetros podem ser utilizados para investigar esse preço de mercado para substituição do preço manipulado.

A preocupação em preservar uma tributação justa e aproximada da realidade, fez com que a comunidade internacional tentasse desenvolver um padrão de identificação dos preços efetivamente praticados no mercado. Na verdade, já nos primeiros estudos sobre bitributação em transações internacionais, era possível observar a presença de tema relativo aos preços de transferência²²⁴.

Em decorrência de constantes estudos, a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) editou um relatório com diretrizes e métodos capazes de direcionar os Estados e contratantes ao alcance e investigação de preços, sob diferentes condições, os mais próximos da realidade comercial, eliminando super ou subvalorações (*OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*). Originalmente publicadas em 1979, a sua aprovação pelo Conselho da OCDE só ocorreu em 1995, com posteriores atualizações em 2009 e 2010²²⁵.

Com essa internacionalização de padrões, criou-se uma referência de atuação no sentido da persecução dos valores praticados pelo mercado: o princípio *arm's length* ou “à distancia de um braço.” Tal princípio consiste em tratar os membros de um grupo multinacional como se eles atuassem como entidades separadas e não como um todo.²²⁶ Neste passo, despreza-se o preço contratual declarado pelos contratantes vinculados e atribui-se o preço de mercado a ser investigado de forma comparativa com contratos similares realizados por pessoas independentes.

Diante dos desafios em controlar as bases tributárias e evitar práticas lesivas ao interesses nacional, a lei 9.430 de 27 de dezembro de 1996 disciplinou em seus artigos 18 a 24 o controle dos referidos preços de transferência, acentuando inspiração nas *Guidelines* editadas pela OCDE, conforme expressamente disposto no item 12 da sua exposição de motivos²²⁷.

²²⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Preços de Transferência no direito brasileiro*. 2 ed. São Paulo: Dialética, 2006, pp. 23 e 24.

²²⁵ Acessível em: http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2010_tpg-2010-en

²²⁶ SCHOUERI. Op. cit., nota 224, p. 27.

²²⁷ “**Item 12.** As normas contidas nos art. 18 a 24 representam significativo avanço da legislação nacional face ao ingente processo de globalização, experimentado pelas economias contemporâneas. No caso específico, em conformidade com regras adotadas nos países integrantes da OCDE, são propostas normas que possibilitam o controle dos denominados “Preços de Transferência”, de forma a evitar a prática, lesiva aos interesses nacionais,

Note-se que, como consignado, as publicações da OCDE foram aprovadas em 1995 e a lei 9.430 foi publicada em 1996, sob forte influência da aprovação internacional dos termos e diretrizes consubstanciadas nas *Guidelines*, não obstante o Brasil não ser membro de tal Organização. Apesar da expressa referência, várias críticas doutrinárias apontam que, em determinados momentos, a legislação brasileira excetuou o princípio do *arm's length* com a adoção de critérios mais estáticos, em um claro estreitamento com a segurança jurídica.

Para Ricardo Marozzi Gregorio, a enunciação taxativa de hipóteses que caracterizam a vinculação entre as partes de uma transação é um exemplo, diante das dificuldades em perquirir a real condição dos contratantes, de que o legislador optou por elencar os casos em que necessariamente será aplicado controle dos preços de transferência²²⁸.

Márcio Ávila aponta que, ao contrário da diretriz OCDE TP 1.69 que defende a seleção do método de preço de transferência que avalie da melhor forma possível o preço de plena concorrência, a lei nº 9.430/96 permite a dedução do maior valor apurado na importação (art. 18, §4º) e do menor dos valores apurados na exportação (art. 19, §5º), atribuindo ao contribuinte a possibilidade de escolha, privilegiando o planejamento tributário em detrimento de uma aproximação do preço de mercado²²⁹.

Já Heleno Torres cita a exclusão dos *royalties* e as transferências de tecnologia do âmbito de controle, sujeitando-as a uma limitação de dedutibilidade, o que significa maior praticidade na sua tributação²³⁰.

Diante disto, é possível afirmar que apesar de expressa inspiração do princípio *arm's length* no controle de preços de transferência brasileiro, podemos identificar expressas opções por uma maior praticidade em determinados casos. É que diante da complexidade dos fatos e da dificuldade na investigação de elementos comparativos para a identificação dos elementos de mercado, principalmente por se tratarem de relações comumente ocorridas em Estados soberanos distintos, o legislador optou em vários momentos por privilegiar a segurança jurídica, adotando presunções e parâmetros como referência. Imperiosa, ainda, a necessidade

de transferências de resultados para o exterior, mediante a manipulação dos preços pactuados nas importações ou exportações de bens, serviços ou direitos, em operações com pessoas vinculadas, residentes ou domiciliadas no exterior”.

²²⁸ GREGORIO, op. cit., nota 131, p. 173.

²²⁹ ÁVILA, Márcio Ladeira. *Preços de transferência na indústria do petróleo*. Rio de Janeiro: Interciência, 2010, p. 7.

²³⁰ TÔRRES, Heleno. *Direito Tributário Internacional: Planejamento Tributário e Operações Transnacionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 259.

de salvaguardar a livre concorrência, já que ausente um controle sobre a transferência de bases de cálculo com o intuito de reduzir a tributação, prejudicada a atividade empresária que não dispõe de uma tal estrutura.

Neste passo, a investigação de preços de transferência no âmbito internacional se baseia em duas vertentes principais: uma tem por base o lucro da operação e a outra tem por base o valor da transação. Quanto ao lucro, é dividido em dois submétodos que apuram a margem líquida da transação e a repartição de lucros. Já quanto ao valor da transação, apura-se o valor do custo adicionado, confronto de preços e preço de revenda.

No âmbito interno, a legislação brasileira adotou métodos de apuração do preço parâmetro diferenciando contratos de importação e exportação – lei federal nº 9.430/96, artigos 18 e 19, respectivamente. Nos contratos envolvendo importações, foram adotados os métodos do custo de produção mais lucro, preços independentes comparados e preço de revenda menos lucro. Nos contratos envolvendo exportações, foram adotados os métodos de apuração de custo de aquisição, preço de venda a varejo no país de destino diminuído do lucro, preço de venda nas exportações e preço de venda por atacado no país de destino diminuído do lucro.

De um modo geral, a grande problemática enfrentada na atribuição dos contornos de praticabilidade das normas atinentes aos preços de transferência, diz respeito a uma dificuldade de aproximação do preço real diante de casos em que a comparabilidade de preços se apresenta extremamente difícil, diante da especificidade dos contratos e, conseqüentemente, a uma pretensa redução de complexidade nos critérios de apuração do preço parâmetro²³¹, de forma que reste simplificada, porém, desconectada da realidade. É justamente esta desconexão que não pode sobreviver diante do mandamento constitucional da capacidade contributiva. Noutra giro, a enunciação taxativa de hipóteses em que ocorre uma vinculação entre as partes contratantes contribui para o referido afastamento, sem a consideração necessária dos critérios de igualdade na proposição e manutenção de padrões legais²³². Neste sentido, já pudemos observar nos casos analisados anteriormente que é

²³¹ GREGORIO, op. cit., nota 131, p. 171-172.

²³² Em estudo sobre o tema, Eduardo Morais da Rocha faz apontamentos no sentido de que a praticidade vem sendo aplicada no sistema de fixação de preços de transferência algumas vezes como um sintoma de desconfiança na relação entre Fisco e Contribuinte. A tônica da crítica guarda relação com o já revogado método PRL 60% e sua regulamentação pela IN SRF 243/02, em franco distanciamento com a realidade. Nada obstante, consideramos valiosas as observações pelo autor feitas quanto ao sentido necessário da praticidade, *in verbis*: “Embora esteja autorizado a fazer uso do princípio da praticidade para uma aplicação mais cômoda e viável que torne a lei exequível por meio da massificação das relações tributárias com um menor gasto e uma maior economia para o Estado, o legislador tem, nesse caso, lançado mão do instituto para reduzir as complexidades de uma aplicação individualizada da lei, na desconfiança de que, em regra, todos os agentes econômicos agem

justamente a ausência de critérios aptos à revisão e investigação dos padrões a maior causa de desigualdade e ofensa à capacidade contributiva.

Como observa Ricardo Marozzi Gregorio, a predeterminação de margens é o aspecto mais polêmico da metodologia brasileira em relação à internacional²³³. E apesar da previsão legal de que os percentuais e margens a serem adotados na forma da lei podem variar diante da apresentação de recurso com dados e pesquisas, o fato é que a regulamentação administrativa que determina tal procedimento não parece estimular os contribuintes a buscarem mudança de margens²³⁴ e, como afirma Schoueri²³⁵, desde a edição da lei, não se tem notícia que alguma margem tenha sido alterada.

No sistema de controle de preços de transferência, um exemplo positivo de praticabilidade consoante a necessária observância dos direitos fundamentais nos parece ser a adoção dos novos métodos PCI e PECEX. A Medida Provisória nº 563, de 3 de abril de 2012, convertida na lei 12.715/12, alterando a lei 9.430/96, introduziu no ordenamento jurídico brasileiro, os métodos de aferição de preços médios para importação e exportação denominados PCI e PECEX, respectivamente. A regulamentação dos referidos métodos ocorreu por via da IN 1.312 de 28 de dezembro de 2012, com última alteração conhecida pela IN 1.498 de 14 de outubro de 2014. O objetivo dos novos métodos é a investigação de preços médios diários na cotação de bens e direitos, com expressa referência a *commodities* com cotação em bolsa de mercadorias e futuros reconhecidas internacionalmente.

Diante da incerteza gerada pela adoção do termo e sobre o que pode ser considerado *commodity*, essencial para a aplicação do método PCI e PECEX, o seu enquadramento toma aplicação dos arts. 16, §3º e 34, §3º da IN 1.312/12 com a alteração da IN 1.395/13, e restringe a aplicação dos métodos ao rol de bens constante nos anexos da referida IN. Neste

de má-fé, em detrimento de valores e princípios consagrados no ordenamento jurídico. Com isso, tem-se alterado o objetivo da praticidade no seu intuito principal de facilitar a aplicação e a fiscalização em massa da lei, para torná-la, somente, um mecanismo de arrecadação de recursos aos cofres públicos. Assim, em vez de utilizar a praticidade apenas para reduzir as complexidades do ambiente e tornar viável a execução e a fiscalização das operações de importação pelo Fisco, o instituto tem sido utilizado também em sua feição negativa – qual seja, como sinônimo de desconfiança.” ROCHA, Eduardo Moraes da. *A praticidade como sinônimo de desconfiança e as margens de lucro fixas nos preços de transferência*. Rev. SJRJ, v. 19, n. 33. Rio de Janeiro, abr 2012, p. 69-87.

²³³ GREGORIO, op. cit., nota 131, p. 172.

²³⁴ Ibidem.

²³⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Margens Predeterminadas, Praticabilidade e Capacidade Contributiva*. In: Luís Eduardo Schoueri (coord.) *Tributos e Preços de Transferência*. V. 3. São Paulo: Dialética, 2009, p. 123.

passo, a instrução trouxe uma lista de bens no Anexo I²³⁶, que cumulativamente devem estar cotados em bolsas de mercadorias e futuros oficialmente reconhecidas e listadas no Anexo II ou em institutos de pesquisa listados no Anexo III. Foi possível notar que na referida IN, a extensão também para os preços públicos cotados em instituições de pesquisas setoriais, caso ausente a sua cotação em bolsas oficiais²³⁷.

Neste ponto é possível observar uma ampliação dos instrumentos de investigação do valor real de mercado. A questão a ser levantada é se há ilegalidade na ampliação do rol de hipóteses de aplicação dos métodos PCI e PECEX pela IN 1.312/12, estendendo para bens com cotação em instituições de pesquisa, ainda que não cotados em bolsas de mercadorias e futuros.

No entanto, entendemos que não paira ilegalidade neste ponto. É que a própria norma do art. 18-A da lei 9.430/96, em seus parágrafos, disciplina alternativas para o não alcance exato dos procedimentos previstos no *caput*. Neste caso, o seu parágrafo quarto traz expressamente a possibilidade de extensão da aplicação do método se existir cotação de preços em instituições de pesquisa setoriais internacionalmente reconhecidas.

²³⁶ *COMMODITIES E SEUS RESPECTIVOS CÓDIGOS NA NOMENCLATURA COMUM DO MERCOSUL PARA FINS DE APLICAÇÃO DO MÉTODO PCI e PECEX: I. Açúcares de cana ou de beterraba e sacarose quimicamente pura, no estado sólido (NCM 17.01.1); II. Algodão (NCM 52); III. Alumínio e suas obras (NCM 76); IV. Cacau e suas preparações (NCM 18); V. Café, mesmo torrado ou descafeinado; cascas e películas de café; sucedâneos do café que contenham café em qualquer proporção (NCM 09.01); VI. Carnes e miudezas, comestíveis (NCM 02); VII. Carvão (NCM 27.01 a 27.04); VIII. Minérios de cobre e seus concentrados (NCM 2609.00.00) e Estanho e suas obras (NCM 80); X. Farelo de Soja (NCM 2304.00); XI. Farinhas de trigo ou de mistura de trigo com centeio (méteil) (NCM 1101.00); XII. Minérios de ferro e seus concentrados (NCM 26.01) e Ferro fundido, ferro e aço (NCM 72); XIII. Gás de petróleo e outros hidrocarbonetos gasosos (NCM 27.11); XIV. Minérios de manganês e seus concentrados (NCM 2602.00) e Manganês e suas obras incluindo os desperdícios e resíduos (NCM 8111.00); XV. Óleo de soja e respectivas frações (NCM 15.07); XVI. Ouro (incluindo o ouro platinado), em formas brutas ou semimanufaturadas, ou em pó (NCM 71.08); XVII. Petróleo (NCM 27.09 e 27.10); XVIII. Prata (incluindo a prata dourada ou platinada), em formas brutas ou semimanufaturadas, ou em pó (NCM 71.06); XIX. Soja, mesmo triturada (NCM 12.01); XX. Suco (sumo) de laranja (NCM 2009.1); XXI. Trigo e mistura de trigo com centeio (méteil) (NCM 10.01); XXII. Chumbo e suas obras (NCM 78) e Minérios de chumbo e seus concentrados (NCM 2607); XXIII. Níquel e suas obras (NCM 75) e Minérios de níquel e seus concentrados (NCM 2604); XXIV. Zinco e suas obras (NCM 79) e Minérios de zinco e seus concentrados (NCM 2608); XXV. Minério de Cobalto e seus concentrados (NCM 2605) e Mates de cobalto e outros produtos intermediários da metalurgia do cobalto; cobalto e suas obras, incluindo os desperdícios e resíduos (NCM 8105).*

²³⁷ **Art. 16. § 3º** Consideram-se commodities para fins de aplicação do PCI, os produtos:

I - listados no Anexo I e que, cumulativamente, estejam sujeitos a preços públicos em bolsas de mercadorias e futuros listadas no Anexo II, ou que estejam sujeitos a preços públicos nas instituições de pesquisas setoriais, internacionalmente reconhecidas, listadas no Anexo III, todos Anexos a esta Instrução Normativa; e

II - negociados nas bolsas de mercadorias e futuros listadas no Anexo II a esta Instrução Normativa; “

E ainda o art. 18 da mesma IN: “Na hipótese de não haver cotação dos bens em bolsas de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecidas, os preços dos bens importados a que se refere o § 2º do art. 16 poderão ser comparados com os obtidos a partir de fontes de dados independentes fornecidas por instituições de pesquisa setoriais internacionalmente reconhecidas.”

Outra é a conclusão para o caso da adoção, pela IN 1.312/12, da aplicação dos métodos PCI e PECEX para os bens que denominou “similares”. Conceituado em seu art. 42 e previsto em seus arts. 16, §7º e 34, §8º, a Instrução impôs que, na ausência de cotação específica para o bem, a utilização dos métodos será baseada no preço médio de bem similar. Neste caso, nos parece que realmente foi exorbitado o poder regulamentar. É que nada obstante a previsão do poder de regulamentação conferido pelo art. 18-A, §5º e 19-A, §6º, a criação da figura do bem similar extrapola os limites de independência técnica atribuídos pela lei. A indefinição do conceito de *commodity* já confere ao administrador a possibilidade de, tecnicamente, abarcar uma maior ou menor amplitude de bens, dentro do limite oferecido pelo sentido do termo. Já a extensão do método a bem similar, sem previsão legal, extrapola os limites possíveis e favorece grave insegurança jurídica ao contribuinte, o que acaba por fim a colidir com o objetivo da norma.

Outro ponto a ser destacado é que, também para efeito de investigação do preço médio, existem alguns critérios de ajustes e consideração, tais como prazo para pagamento; quantidades negociadas; influências climáticas nas características do bem; custos de intermediação, nas operações de compra e venda praticadas pelas pessoas jurídicas não vinculadas; acondicionamentos, frete e seguro, custos de desembarque, armazenagem e desembaraço aduaneiro, o que aproximam o preço atribuído em sede de controle de preços de transferência ao preço real de mercado.

Considerando o que foi exposto acerca da ideia do controle de preços de transferência através do princípio *arm's length*, com base nas diretrizes e parâmetros utilizados pela OCDE em suas *Guidelines*, na busca por um sistema comparativo de investigação da realidade, calcando expressamente a sua base no artigo 9 do Tratado Modelo de Acordos contra a Dupla Tributação, é possível afirmar que o princípio *arm's length* muito se aproxima com a persecução da capacidade contributiva e da igualdade, já que o seu objetivo é justamente a procura de métodos de comparação capazes de exprimir uma aproximação com a realidade. No ordenamento jurídico brasileiro, embora ausente disposição expressa que o consagre, a sua referência é marcante. Ocorre que o sistema brasileiro, por diversas vezes, lança mão de expedientes de demasiada praticabilidade, como por exemplo, no caso dos métodos PRL e CPL, inspirados nos *Cost Plus Method* e *Resale Price Method*, só que com a adoção de margens fixas e parâmetros legais, ao contrário da orientação da OCDE em alcançar as margens efetivamente acontecidas na prática²³⁸.

²³⁸ CURTY, Leonardo de Menezes. *O Sistema Brasileiro de Controle de Preços de Transferência à Distância de um Braço*. Revista Direito Tributário Atual n.29. São Paulo: Dialética, 2013, p. 222-236.

Já no que se refere à análise dos novos métodos PCI e PECEX, a conclusão é bem positiva. É que os novos métodos alcançam grande aproximação com a realidade quando adotam referencial de mercado não estático, ou seja, alinhado à variação do preço no momento da transação. Também a inclusão das variáveis possíveis no preço, relacionáveis tanto ao transporte quanto às variações da própria mercadoria, possibilitam essa aproximação e diminuem consideravelmente as amarras de comparação existentes em alguns casos com a adoção unicamente do princípio *arm's length*.

Os novos métodos também superam algumas críticas relacionadas ao tradicional modelo brasileiro de controle de preços de transferência quando suprimem o privilégio ao planejamento tributário em detrimento do valor real de mercado.²³⁹ É que no caso de importação ou exportação de *commodities*, não resta opção quanto à utilização de um método alternativo. E nos parece que tal possibilidade seria realmente incomum, dado que a eleição de vinculação dos preços aos praticados em bolsa de mercadorias e futuros ou instituições de pesquisa, todas oficialmente reconhecidas, já alberga exequível aproximação com a realidade, abandonando presunções e margens fixas.

Assim, os novos métodos conseguem uma satisfatória conexão com os fatos, abrindo espaço para variáveis possíveis atinentes ao caso concreto quando, na busca do preço médio, considera ajustes. Da mesma forma alcança razoável exequibilidade, alcançando as finalidades da norma com menos complexidade e maior segurança jurídica, dada a transparência do critério e a disponibilidade e previsibilidade ao contribuinte da referência adotada pelo sistema brasileiro de importação e exportação de *commodities*.

²³⁹ ÁVILA, Márcio. Op. cit., nota 229, p. 7.

CONCLUSÃO

Do que pudemos expor no presente estudo sobre praticidade ou praticabilidade, algumas conclusões podem ser anotadas:

1. Seguramente, o emprego prático de nossas ações demanda emissão de juízos de valor, inerentes à condição humana. Neste passo, somos capazes de elaborar padrões éticos de convívio social.

2. A noção de prático significa uma ação ou a aplicação de um conhecimento sobre determinado objeto.

3. O emprego de uma ação no campo prático rejeita modos de alcance do objetivo final que não atentem a juízos de valor objetivos. É que o homem, ser racional, pauta suas ações concatenando-as com princípios éticos.

4. Para alcançarmos determinado objetivo, empregamos determinada ação e conhecimento. O grande desafio é a crescente complexidade dos fatos no mundo contemporâneo, onde a infinidade de questões e objetivos cada vez mais complexos dificultam as tradicionais soluções que não mais se adaptam aos novos problemas. E as novas soluções frequentemente mostram-se ambivalentes, gerando outros problemas.

5. No caso da conduta humana, os padrões éticos não podem ser afastados para o alcance de objetivos pessoais. Assim, a praticidade é o emprego de uma ação apta ao alcance de um fim, desde que observados os padrões da ética humana.

6. O alcance dos objetivos almejados pelo homem, dentro do universo jurídico, está condicionado não só pelas regras que expressamente proíbam a conduta pretendida, mas também, na ausência destas, pelos princípios e valores prezados pela Constituição e que, de alguma forma, apresentem resultado que possa ser racionalmente considerado injusto, por preterir interesses individuais, coletivos e da humanidade. Este referencial guia não só a conduta do homem individual, mas também do Estado, produto do intelecto humano para organizar a convivência social.

7. Podemos concluir então que praticidade – em uma definição metajurídica - é a ação do homem sobre determinada coisa ou objeto, a aplicação de um conhecimento; e que a praticidade no âmbito jurídico significa a realizabilidade da norma diante de uma tensão fático-axiológica em determinada conjuntura.

8. O processo de globalização acentua a demanda por velocidade, celeridade e eficiência das relações sociais, políticas e jurídicas, em um movimento que busca justamente

contornar o quadro de alta complexidade destas relações, de forma que o Estado é demandado a ter um padrão “globalizado” de conduta para identificar e alcançar as mais variadas manifestações de riqueza para tributação, sob pena de perda de receita e dificuldades financeiras. É a demanda por eficiência.

9. A apreensão da eficiência pelo sistema jurídico – conforme esculpido no art. 37 da CRFB/88 – orienta o alcance da justiça junto com os demais valores caros à Carta Maior. Ela não estabelece algo objeto de realização, mas, sim, o modo como serão realizados outros estados autônomos de coisas. Neste passo, embora aberta cognitivamente aos delineamentos em outras ciências, a eficiência é juridicizada e concorre para a produção de um Direito justo.

10. No plano tributário, diante do caráter instrumental da arrecadação, a demanda por eficiência ganha grande peso, ao mesmo tempo em que se orienta no plano da justiça individual e geral, pelo respeito aos direitos e garantias fundamentais, máxime pela capacidade contributiva subjetiva, mas também pela força do dever de isonomia e equidade. Por ser a eficiência uma condição necessária, mas não única, para a efetivação de um direito fiscal justo é que um pragmatismo exacerbado pode ser de certa forma inerente ao plano econômico e político da tributação, mas se mostra incompatível com os Direitos e Garantias fundamentais consagrados na CRFB/88.

11. Diante de um cenário de supercomplexidade, falta de praticidade da lei fiscal, inadaptabilidade das leis às dinâmicas mutações sociais, inadequação do processo e procedimento fiscais que se mostram voltados à aplicação individual do Direito e em maioria a casos de pouca significação econômica, adicionados à falta de quadro de servidores, cresce a demanda por leis melhor praticáveis, que possam atender aos objetivos de segurança jurídica e justiça na tributação. Considerando que a complexidade se mostra excessiva, o caminho para o equilíbrio se apresenta com a redução desta complexidade, o que muitas vezes significa simplificação dos sistemas. O que não significa dizer que praticabilidade é sinônimo de simplificação, já que esta aplicada em excesso e de forma simplória pode desprezar justamente a complexa gama de direitos e valores envolvidos no ordenamento, deixando de representar uma praticabilidade válida.

12. O exame de praticabilidade da norma envolve de princípios fundamentais como a igualdade e a capacidade contributiva. A medida de igualar e desigualar os cidadãos demanda uma análise dos critérios a serem utilizados, já que não se consideram grupos iguais ou desiguais sem um critério de medida de comparação.

13. Para efeito de consideração dos desdobramentos da tensão fático-axiológica imanente à realizabilidade do Direito, especialmente no direito tributário, alguns principais

conflitos podem ser identificados na igualdade e na capacidade contributiva, o que não significa dizer que neles se esgotam. Neste passo, diante dos inúmeros valores albergados dentro de uma sociedade multicultural regrada por um constitucionalismo democrático, o uso da razoabilidade se mostra como importante mecanismo de justificação de decisões e maximização dos interesses envolvidos.

14. No âmbito do direito tributário, a grande questão que se apresenta em relação à igualdade é justamente em relação ao embate filosófico entre generalização e individualização. A concorrência de tais objetivos nos remete a ideias de justiça diferentemente consideradas: a igual distribuição do ônus tributário para o alcance de um bem comum, objetivamente considerado, que resulta representada pela chamada *justiça geral* e a necessidade de respeito e garantia aos direitos e liberdades individuais com a garantia de observância da capacidade contributiva subjetiva, representada pela *justiça individual*.

15. Neste sentido, a produção legislativa só consegue comportar uma gama limitada de diferenças e particularidades que se refletem no que podemos chamar de padrão médio, e a existência de uma igualdade particular, forte no nosso sistema jurídico em que contemplados os direitos fundamentais, já que a Constituição estabeleceu garantias individuais atinentes à tributação, o que importa dizer que se configura imposta a obrigação de observância das características individuais na sua formação.

16. A Teoria Geral do Direito nos fornece institutos para a compreensão do realizável, de forma que a indeterminabilidade de um fato real não deve implicar em uma total ausência do Direito. Para a persecução da estabilidade social e segurança jurídica através da realizabilidade da ordem normativa, adotam-se os padrões legais, de forma que são considerados indícios ou aproximações da realidade não conhecida plenamente pelo legislador para a obtenção de efeitos normativos. Em contrapartida, a possibilidade de adoção de padrões legais para a produção normativa e superação de incertezas não pode se afastar da realidade, ao contrário, devendo persegui-la e justificar racionalmente os critérios com os quais se alcançou o padrão legal.

17. Neste sentido, sendo a padronização um instrumento de justiça geral para alcançar, a capacidade contributiva concreta na maioria dos casos, aquela acarreta o dever de vinculação com a realidade em dois momentos: antes da formação do padrão e depois da formação do padrão. A vinculação do padrão com a realidade no momento anterior da sua formação demanda um suporte empírico considerável apto a comprovar a pertinência deste com o valor médio efetivamente existente. A vinculação do padrão com a realidade no momento posterior à sua realização deve a permitir um controle de eventuais discrepâncias

entre o valor presumido e o valor que efetivamente ocorre. Tanto pode ser apurada posterior inconsistência do padrão relativamente ao valor médio apurado que não mais corresponde à média real, como também a discrepância excessiva do padrão com casos eventuais.

18. A padronização e a simplificação não constituem em si objetivos da norma, senão instrumentalizam os efeitos pretendidos pelo Direito. O reflexo do desvirtuamento no uso da padronização no direito tributário dá margem a justificações extrafiscais, como o aumento da arrecadação e a economia de gastos, em desprezo aos nortes fundamentais de igualdade e justiça e sem a necessária e exigível análise e consideração da capacidade contributiva para a imposição tributária. Por outro lado, não pode ser admitido o abandono da eficiência, já que um sistema tributário ineficiente culmina na repartição desigual da carga tributária, com o aumento de fraudes e evasão.

19. A padronização quando bem utilizada pode servir aos envolvidos da relação tributária, tanto à Administração quanto aos contribuintes, e a sua função é a de possibilitar a aplicação da capacidade contributiva, sendo que o seu uso demanda controle, sob pena de distanciamento da realidade.

20. Consideramos pressupostos necessários para o controle do emprego de padrões e estimativas, a análise e verificação da *necessidade, generalidade, compatibilidade, neutralidade, não excessividade, transparência, publicidade e ajustabilidade*. Em complemento, deve ser considerado que para o uso de padrões e estimativas, deve existir previsão legal, não cabendo ao poder regulamentar extrapolar os limites definidos pela lei.

21. Em qualquer caso que envolva a praticabilidade da norma no âmbito do direito tributário, em especial nos casos em que se afigure necessária a superação de conflitos fáticos e axiológicos, se faz necessário uma verificação e controle e proporcionalidade. Para tanto, a medida deve ser adequada e necessária, devendo ser ponderada com demais medidas disponíveis. De qualquer forma, é imposto o ônus de observância do padrão com a realidade e a verificação de que a indeterminabilidade é insuperável ou de alto custo considerável.

22. Na análise dos casos indicados no estudo, podemos constatar que o regime simplificado constitui medida adequada aos objetivos colimados, já que propicia a otimização e fomento do emprego, redução da informalidade, maior eficiência na fiscalização e arrecadação, propiciando uma redução burocrática e aumento da adimplência fiscal, com o incremento do chamado “*compliance*”. Em um exame de ponderação ou proporcionalidade em sentido estrito, o regime de simplificação se apresenta como a alternativa mais viável, atingindo com eficiência os seus objetivos e traduzindo mais bônus do que ônus. Concluimos que a configuração atual do SIMPLES não só se afigura constitucional, como deve ser

ampliada e aperfeiçoada incluindo as mais diversas atividades e ainda prevendo um regime de transição para o caso de crescimento das pequenas empresas e consequente necessidade de migração para a tributação através do lucro presumido, de forma a evitar o atual cenário de desestímulo e até mesmo interrupção das atividades empresariais com o fim de evitar penalidades.

23. Quanto ao examinado regime de substituição tributária progressiva, consideramos que o Egrégio Supremo Tribunal Federal deveria rever seu posicionamento com o advento do julgamento das Ações Diretas de Inconstitucionalidade nº 2.777/SP, Rel. Min. Cesar Peluzo e a de número 2.675/PE, atual rel. Min. Ricardo Lewandowski, sobrestadas para que sejam julgadas em conjunto com o RE nº 593.849, de atual relatoria do Min. Edson Fachin, considerando a constitucionalidade do art. 150, § 7º da CRFB, porém devendo ser interpretado com a necessidade de observância dos princípios fundamentais da Constituição na sua elaboração para a validade do padrão, não mais admitindo uma interpretação que negligencie eventuais abusos do poder legislativo ou executivo na formação dos preços padronizados, impondo ainda a necessidade de ajustabilidade através da previsão legal de cláusulas de retorno ou de equidade, por serem medidas de preservação da igualdade.

24. No caso do lucro presumido, a estimativa geralmente se apresenta compatível com a tomada da receita bruta, variando conforme as deduções legais. No entanto, se no caso concreto não forem consideradas adequadamente as nuances relativas a determinado contribuinte e que acarretem excessividade gravosa ao mesmo, será demandada a necessidade de ajustabilidade para o reequilíbrio da igualdade e retorno à capacidade contributiva. Neste passo, consideramos que a norma do art. 13, parágrafo primeiro da lei 9.718/98 demanda a necessidade de previsão de ajustabilidade para eventuais casos radicalmente dissonantes, motivo que justifica um retorno à situação de igualdade. A eleição desta opção de ajuste concilia a salvaguarda dos interesses protegidos pelo dispositivo com o princípio constitucional da igualdade e da capacidade contributiva.

25. Em referência ao IRPF, pelos argumentos pontuados, consideramos constitucional o estabelecimento de uma estimativa de gastos essenciais com instrução que representem o mínimo existencial, tomados como limite para dedução da base de cálculo do IRPF. No entanto, esta alternativa impõe ao legislativo e ao executivo a composição de um padrão vinculado à realidade. Conforme os dados consignados, parece claro que o padrão adotado se distancia da realidade, o que resulta na possibilidade de reconhecimento de sua ilegalidade. Noutro passo, a padronização de gastos com educação, ainda que não sujeitos a limites quantitativos, discrimina inconstitucionalmente as deduções, excluindo os gastos com

medicamentos, especialmente quando se tratarem dos fundamentais para a manutenção da vida do contribuinte. Neste caso, não se admite ponderação com o argumento do alto custo de fiscalização, por se tratar do núcleo essencial do direito fundamental à vida e à saúde. Muito mais quando a realidade oferece meios concretos de investigação por parte da Administração Fiscal através de recursos tecnológicos, inclusive já utilizados em outras searas de investigação pela própria Receita.

26. No entanto, diante deste cenário de complexidade e recortes produzidos por deduções mal distribuídas e que, ao fim e ao cabo, dificilmente encontrarão um equilíbrio, acreditamos que o caminho que melhor atenderia a justiça tributária em conformidade com o mínimo existencial seria a elevação da isenção de IRPF em um patamar considerável e atualizável. A falta de um padrão fidedigno, aliado a uma desigual aplicação de deduções, culmina em um sistema injusto e complexo.

27. Considerando o que foi exposto acerca da ideia do controle de preços de transferência através do princípio *arm's length*, com base nas diretrizes e parâmetros utilizados pela OCDE em suas *Guidelines*, na busca por um sistema comparativo de investigação da realidade, calcando expressamente a sua base no artigo 9 do Tratado Modelo de Acordos contra a Dupla Tributação, é possível afirmar que o princípio *arm's length* muito se aproxima com a persecução da capacidade contributiva e da igualdade, já que o seu objetivo é justamente a procura de métodos de comparação capazes de exprimir uma aproximação com a realidade. No ordenamento jurídico brasileiro, embora ausente disposição expressa que o consagre, a sua referência é marcante. Ocorre que o sistema brasileiro, por diversas vezes, lança mão de expedientes de demasiada praticabilidade, como por exemplo, no caso dos métodos PRL e CPL, inspirados nos *Cost Plus Method* e *Resale Price Method*, só que com a adoção de margens fixas e parâmetros legais, ao contrário da orientação da OCDE em alcançar as margens efetivamente acontecidas na prática²⁴⁰.

28. Já no que se refere à análise dos novos métodos PCI e PECEX, a conclusão é bem positiva. É que os novos métodos alcançam grande aproximação com a realidade quando adotam referencial de mercado não estático, ou seja, alinhado à variação do preço no momento da transação. Também a inclusão das variáveis possíveis no preço, relacionáveis tanto ao transporte quanto às variações da própria mercadoria, possibilitam essa aproximação e diminuem consideravelmente as amarras de comparação existentes em alguns casos com a

²⁴⁰ CURTY, Leonardo de Menezes. *O Sistema Brasileiro de Controle de Preços de Transferência à Distância de um Braço*. Revista Direito Tributário Atual n.29. São Paulo: Dialética, 2013, p. 222-236.

adoção unicamente do princípio *arm's length*. Assim, os novos métodos conseguem uma satisfatória conexão com os fatos, abrindo espaço para variáveis possíveis atinentes ao caso concreto quando, na busca do preço médio, considera ajustes. Da mesma forma alcança razoável exequibilidade, alcançando as finalidades da norma com menos complexidade e maior segurança jurídica, dada a transparência do critério e a disponibilidade e previsibilidade ao contribuinte da referência adotada pelo sistema brasileiro de importação e exportação de *commodities*.

REFERÊNCIAS

- ABREU, Jorge Ritter. *A Tributação do Valor Adicionado no Mercosul, em Países Federados e na União Européia: mecanismos e ajustes de fronteira*. Brasília: ESAF, 2004. Monografia premiada em 3º lugar no IX Prêmio Tesouro Nacional – 2004, Mercosul.
- ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2012.
- AMARAL, Gilberto Luiz do; ANDRADE FILHO, Othon de; OLIVEIRA, Cosmo Rogério de. *O Impacto da Universalização do Simples Nacional na Arrecadação Federal Brasileira*. Curitiba: IBPT, 2014.
- AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.
- ARISTÓTELES. *Ética a Nicômaco*, 1, 1129a. 4.ed. São Paulo: Edipro, 2014.
- ÁVILA, H. Função da Ciência do Direito Tributário: do Formalismo Epistemológico ao Estruturalismo Argumentativo. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 29, p. 181-204, 2013.
- _____. *Teoria da Igualdade Tributária*. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.
- _____. *Teoria dos Princípios*. 7.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2007.
- ÁVILA, Márcio Ladeira. *Preços de transferência na indústria do petróleo*. Rio de Janeiro: Interciência, 2010.
- AVI-YONAH, Reuven. Os Três Objetivos da Tributação. Tradução de Luís Flávio Neto. *Revista de Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 22, p. 7-29, 2008.
- BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 8 ed. Atualizada por Misabel Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade*. 3.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2014.
- BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama. Inconstitucionalidade do “Super Simples”. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n.126, p. 44-53, mar. 2006.
- BARROSO, Luis Roberto. Neoconstitucionalismo e Constitucionalização do Direito (O Triunfo Tardio do Direito Constitucional do Brasil). In: SOUZA NETO, Cláudio Pereira; SARMENTO, Daniel. *A Constitucionalização do Direito: Fundamentos Teóricos e Aplicações Específicas*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007. p. 203-249.
- _____. “Aqui, lá e em todo lugar”: A dignidade humana no direito contemporâneo e no discurso tradicional. *Revista dos Tribunais*, [S.l.], Ano 101, v. 919, p. 127-196, 2012.
- _____. Vinte anos da Constituição Brasileira de 1988: o estado a que chegamos. *RDE – Revista de Direito do Estado*, [S.l.], Ano 3, n.10, 2008, p. 25-66.

- BATISTA JUNIOR, Onofre Alves. Por que a “guerra fiscal”? Os desafios do Estado na modernidade líquida. *Revista Brasileira de Estudos Políticos*, Belo Horizonte, n. 102, p. 305-341, jan./ jun. 2011.
- BECK, Ulrich. *Sociedade de Risco*. Tradução de Sebastião Nascimento. 34. ed. São Paulo: [s.n.], 2010.
- BIRD, Richard M.; CASANEGRA DE JANTSCHER, Milka. The Reform of Tax Administration. In: BIRD, Richard M.; JANTSCHER, Milka Casanegra de (Ed.). *Improving Tax Administration In Developing Countries*. [S.l.]: International Monetary Fund, 1992.
- BOMFIM, Gilson. *Incentivos tributários: conceituação, limites e controles*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015.
- BORGES, José Souto Maior. A isonomia tributária na Constituição de 1988. In: *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Malheiros Editores, n. 64 (VIII Congresso Brasileiro de Direito Tributário realizado em 14 de setembro de 1994). São Paulo, 1994.
- _____. Direitos Humanos e Tributação. *Revista Tributária de Finanças Públicas*, n. 40. São Paulo, n. 40, p. 188-224, set./out. 2001.
- _____. *Obrigação Tributária: uma introdução metodológica*. São Paulo: Malheiros Editores, [1999 ou 2001].
- _____. Pró-dogmática: por uma hierarquização dos princípios constitucionais. *Revista Trimestral de Direito Público*, [S.l.], n.1, p. 140-146.
- _____. Um Ensaio Interdisciplinar em Direito Tributário: Superação da Dogmática. *Revista Dialética de Direito Tributário – RDDT*, São Paulo, n. 211, 2013.
- CAMARGO, Margarida Maria Lacombe. *Hermenêutica e Argumentação: uma contribuição ao estudo do direito*. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.
- CAMPOS, G. C. N. *O ônus tributário das ME e EPP brasileiras – Evolução e comparação com as empresas tributadas pelo regime ordinário*. In: Prêmio Tributação e Empreendedorismo, 1., 2011, Brasília: Comitê Gestor do Simples Nacional – CGSN, maio 2011.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.
- CARVALHO JÚNIOR, Pedro Humberto Bruno de. *Defasagem do IPTU no Município do Rio De Janeiro: Uma Proposta de Reforma*. Rio de Janeiro: IPEA, 2012. Disponível em: http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/1098/1/TD_1746.pdf. Acesso em: 15 out. 2015.
- CARVALHO PINTO, Tiago Gomes de. Princípio da praticidade tributária e suas implicações para a eficiência administrativa. *Revista Científica do Departamento de Ciências Jurídicas, Políticas e Gerenciais do UNI-BH*, Belo Horizonte, vol. I, n 1, nov-2008. ISSN: 1984-2716. Disponível em: <www.unibh.br/revistas/ecivitas> Acesso em: 19 out. 2015.
- CARVALHO, Pedro Jorge da Rocha. *O princípio da praticidade e a privatização da gestão tributária*. Dissertação (mestrado) – Universidade de Fortaleza, 2009.

COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e Justiça Tributária: Exequibilidade da Lei Tributária e Direitos do Contribuinte*. São Paulo: Malheiros, 2007.

_____. *Princípio da Capacidade Contributiva*. 3.ed. São Paulo, Malheiros Editores, 2003.

CUBERO TRUYO, A.M., *La simplificación del ordenamiento tributario (desde la perspectiva constitucional)*, Marcial Pons, Madrid, 1997.

CURTY, Leonardo de Menezes. O Sistema Brasileiro de Controle de Preços de Transferência à Distância de um Braço. *Revista Direito Tributário Atual*, n.29. São Paulo: Dialética, 2013, p. 222-236.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. – 2.ed. rev.e atual. – São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Parcerias na Administração Pública*. São Paulo: Atlas, 2002.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 7. ed. atual. por Flávio Bauer Novelli. São Paulo: Noeses, 2013.

FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

FERREIRA LAPATZA, J.J.. *Informe sobre La Simplificación Del ordenamiento tributario – Base imponible, renta empresarial y beneficios fiscales*. Barcelona: Marcial Pons, 2008.

FIESP. *Carga Extra na Indústria Brasileira Parte 1 – Custos do Sistema Tributário*. FIESP. DECOMTEC. Equipe Técnica, Setembro de 2012.

FREITAS, Juarez. *A interpretação sistemática do direito*. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 1995.

GODOI, Marciano Seabra de. *Justiça, Igualdade e Direito Tributário*. São Paulo, Dialética, 1999.

GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade Social e Tributação. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo : Dialética, 2005.

HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *Capacidad Economica y Sistema fiscal – Análisis Del ordenamiento español a La luz Del Derecho alemán*. Barcelona: Marcial Pons, 1998.

HOLMES, Stephen e SUNSTEIN, Cass, *The Cost of Rights- Why Liberty Depends on Taxes*, New York and London: W. M. Norton, 1999.

JAPIASSÚ, Hilton. MARCONDES, Danilo. *Dicionário Básico de Filosofia*. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor, 2001.

JOHNSON, Steve R. *ADMINISTRABILITY-BASED TAX SIMPLIFICATION*. Nevada Law Journal, vol. 4:573, 2004.

JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo: Saraiva, 2006.

KANT, Emmanuel. *Crítica da Razão Prática*. Tradução e Prefácio: Afonso Bertagnoli. Digitalização da edição em papel da Edições e Publicações Brasil Editora S.A., São Paulo, 1959. Versão para eBook: eBooksBrasil.org, 2004.

KYMLICKA, Will. *Filosofia Política Contemporânea*. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. [METHODENLEHRE DER RECHTSWISSENSCHAFT. Berlin, 1991]. Tradução de José Lamego. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2012.

LEHNER, Moris. Consideração Econômica e Tributação conforme a Capacidade Contributiva. Sobre a Possibilidade de uma Interpretação Teleológica de Normas com Finalidades Arrecadatórias. Tradução de Luis Eduardo Schoueri. In: Schoueri, Luís Eduardo; Zilveti, Fernando Aurélio(Coord.). *Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998.

LUHMANN, Niklas. *El Derecho de La Sociedad*. México, DF: Inuversidad Ibero Americana/Colección Teoria Social, 2002.

MACHADO, Hugo de Brito. *Simplificação do Sistema Tributário Nacional*. Revista Direito Tributário em Questão, FESDT, n. 4, jul./dez. de 2009, p. 61-66.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Legitimação do Tributo: Algumas Notas*. In: Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento – RFPTD, v. 3, n. 3, 2015.

MANEIRA, Eduardo. O Princípio da Praticidade no Direito Tributário. In: *Revista Internacional de Direito Tributário*, v. 1, n. 2, jul./dez. 2004.

MARINS, James. *Ação Civil Pública em Defesa do Meio Ambiente, do Patrimônio Cultural e dos Consumidores*. São Paulo: RT, 2002.

MEIRA JÚNIOR, José Julberto. *Uma Visão Crítica da Substituição Tributária*. Disponível em: <<http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/21015-21016-1-PB.pdf>> Acesso em: 19 out. 2015.

MENDES, Marcos J.. *Os Sistemas Tributários de Brasil, Rússia, China, Índia e México: comparação das características gerais*. Textos para discussão n. 49. Brasília: Consultoria Legislativa do Senado Federal/Centro de Estudos, outubro de 2008. Disponível em: <http://www12.senado.gov.br/publicacoes/estudos-legislativos/tipos-de-estudos/textos-para-discussao/td-49-os-sistemas-tributarios-de-brasil-russia-china-india-e-mexico-comparacao-das-caracteristicas-gerais>. Acesso em: 1 jul. 2015.

MURPHY, Liam. NAGEL, Thomas. *O Mito da Propriedade: os impostos e a justiça*. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005. – (Justiça e Direito)

NABAIS, José Casalta. *Direito Fiscal*. 6. ed. Coimbra: Almedina, 2010.

_____. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2009.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Presunções no direito Tributário. In: *Caderno de Pesquisas Tributárias*. MARTINS, Ives Gandra (Coord.). São Paulo: Resenha Tributária, 1991, v. 9.

PEREZ ARRIZA, Javier. *Problemas que plantea el método de estimación objetiva en la cuantificación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a la luz de la Constitución española*. Universidad del País Vasco, p. 16. Disponível em: <<http://www.aedf-ifa.org/FicherosVisiblesWeb/Doctrinas/ArchivoDoctrina10.pdf>> .Acesso em: 15 out. 2015.

PEREZ LUÑO, Antonio-Enrique. *La Seguridad Jurídica: una garantía del derecho y la justicia*. Boletín de la Facultad de Derecho, n 15. Universidad de Sevilla, 2000.

PICKETT, Kate; WILKINSON, Richard. *O Espírito da Igualdade*. Portugal: Presença II, 2010.

POSNER, Richard. *Economic Analysis of Law*, 1977.

RAWLS, John. *Uma Teoria da Justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 2008.

REALE, Miguel. *O Direito Como Experiência*. São Paulo: Saraiva, 1968.

_____. *Teoria Tridimensional do Direito Teoria da Justiça Fontes e Modelos do Direito*. Lisboa: Imprensa Nacional-Casa da Moeda, 2003.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A Capacidade Contributiva como Manifestação da Justiça Fiscal no Estado Social e Democrático do Direito*. In: Tributação, Direitos Fundamentais e Desenvolvimento / organização Luís Cesar Souza de Queiroz, Marcus Lívio Gomes. -1ed.- Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2014.

_____. *A Segurança Jurídica do Contribuinte: Legalidade, Não-surpresa e Proteção à Confiança Legítima*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

_____. *Justiça, Interpretação e Elisão Tributária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.

_____. *O Fato Gerador da Obrigação Tributária como Acoplamento Estrutural entre o sistema Econômico e o Sistema Jurídico*. In: Temas de Direito Constitucional Tributário. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

_____. *O Princípio da Capacidade Contributiva*. In: Temas de Direito Constitucional Tributário. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

_____. *Tratamento Diferenciado para as Microempresas e os Regimes Simplificados na Constituição*. In: TEMAS de Direito Constitucional Tributário. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

ROCHA, Eduardo Moraes da. A praticidade como sinônimo de desconfiança e as margens de lucro fixas nos preços de transferência. *Rev. SJRJ*, v. 19, n. 33. Rio de Janeiro, abr. 2012, p. 69-87.

SAAD, Sergio Sydionir. *Simplificação e Praticabilidade no Direito Tributário*. Dissertação de Mestrado. Universidade de São Paulo, 2013.

SARMENTO, Daniel. *O Neoconstitucionalismo no Brasil: Riscos e possibilidades*. In: *Filosofia e Teoria Constitucional Contemporânea*. Daniel Sarmento (Coord.). Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

SARMENTO, Daniel; SOUZA NETO, Cláudio Pereira de. *Direito Constitucional: teoria, história e métodos de trabalho*. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

SCAFF, Fernando Facury. *Contas à Vista: Não basta arrecadar - tributação pode desenvolver o país*. 2013. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2013-nov-05/contas-vista-nao-basta-arrecadar-tributacao-desenvolver-pais#autores>> Acesso em: 19 out. 2015.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. *Margens Predeterminadas, Praticabilidade e Capacidade Contributiva*. In: Luís Eduardo Schoueri (Coord.) *Tributos e Preços de Transferência*. v. 3. São Paulo: Dialética, 2009.

_____. Presunções simples e indícios no procedimento administrativo fiscal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Processo administrativo fiscal*. São Paulo: Dialética, 1998, v. 3.

SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. *Direito tributário e análise econômica do Direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

SMITH, Adam. *A Riqueza das Nações – Investigação sobre sua Natureza e suas Causas*. V. II. Tradução de Luíz João Baraúna. São Paulo: Editora Nova Cultural, 1996.

SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; SARMENTO, Daniel. *Direito Constitucional: teoria, história e métodos de trabalho*. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

TEIXEIRA, Daniel. Constitucionalismo Democrático e a Transição da Legalidade para a Juridicidade no Direito Brasileiro. *Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento*, RFPTD v. 2, n.2, 2014.

TIPKE, Klaus. *Moral Tributária do Estado e dos Contribuintes*. Tradução de Luiz Dória Furquim. – Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2012.

_____. Princípio da Igualdade e a Idéia de Sistema no Direito Tributário. In: Brandão Machado (Coord.). *Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984.

_____. Sobre a Unidade da Ordem Jurídica Tributária. Tradução de Luis Eduardo Schoueri. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (Coord.). *Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998.

TIPKE, Klaus. YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

_____. Ética e Justiça Tributária. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (Coord.). *Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998.

_____. *Normas de Interpretação e Integração no Direito Tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

_____. O Princípio da Tipicidade no Direito Tributário. In: *Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico*, n. 5 – fev./mar./abr. 2006, p. 9-10.

_____. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Valores e princípios constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

VASCONCELOS, Inessa de Mota Linhares. *Efetivação da justiça tributária: a constitucionalidade da dedução de despesas com medicamentos adquiridos pelo contribuinte da base de cálculo do IRPF*. Tese (Doutorado) – Universidade de Fortaleza, 2012.

VELLOSO, Andrei Pitten. Justiça Tributária. In: ÁVILA, Humberto(Org.). *Fundamentos do Direito Tributário*. Madrid: Marcial Pons, p. 35-86, 2012.

VENEGAS ÁLVAREZ, Sonia. *Presunciones y ficciones en el impuesto sobre la renta de las personas físicas en México*. Instituto de Investigaciones Jurídicas: México, 2007.

WILKINSON, Richard; PICKETT, Kate. *O Espírito da Igualdade*. Portugal: Presença II, 2010.

ZILVETI, Fernando Aurelio. Simplicius Simplicissimus – os Limites da Praticabilidade diante do Princípio da Capacidade Contributiva. In: *Revista Direito Tributário Atual*, n.22. São Paulo: IBDT/Dialética, 2008, p. 179-192.