

Coordenação dos Professores
Alcides Jorge Costa, Luís Eduardo Schoueri
e Paulo Celso Bergstrom Bonilha

ISSN 1415-8124

REVISTA

DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

20



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

DIALÉTICA

A Eficiência do Sistema Tributário - uma Questão de Busca da Justiça com Proteção da Segurança Jurídica

Victor Borges Polizelli

Advogado em São Paulo. Graduando em Ciências Contábeis pela Faculdade de Economia, Administração e Ciências Contábeis da Universidade de São Paulo. Mestrando em Direito Econômico e Financeiro pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo.

Resumo

Este artigo aborda a questão da ineficiência do sistema tributário brasileiro em comparação com um modelo ideal de tributação baseado nos valores de justiça e segurança jurídica, no qual os princípios de congruência, continuidade, transparência, praticabilidade, comodidade e economia da tributação são combinados para oferecer um sistema tributário justo e economicamente racional.

Abstract

This article deals with the matter of inefficiency of the Brazilian tax system in comparison to an ideal model of taxation based on the values of justice and legal certainty where the principles of legal harmony, continuity, transparency, practicability, convenience, and cost-effective taxation are combined to provide a fair and economically rational taxation system.

1. Introdução

“Em 2003, o Fórum Econômico Mundial pesquisou a eficiência de 102 sistemas tributários e posicionou a Alemanha em último lugar.”

É exatamente com essas palavras que o Professor Joachim Lang, catedrático da Universidade de Colônia, inicia o prefácio à 18ª edição de uma das mais festejadas obras da doutrina alemã sobre Direito Tributário¹, livro esse que, convém destacar, já ultrapassou a marca de 30 anos de existência, conservando a preocupação central voltada ao desenvolvimento de uma ordem tributária baseada em princípios que seja orientada para a justiça tributária².

Quanto ao resultado da má colocação da Alemanha no estudo citado, a crítica feita por Lang aponta para as diversas modificações realizadas na legislação tributária alemã, que teriam contribuído para aumentar a complexidade e a insegurança jurídica do sistema tributário daquele país.

A pergunta que cumpre colocar é: *como ficou o Brasil neste estudo?* A resposta: *em penúltimo lugar*. O sistema tributário brasileiro ganhou apenas do sistema da Alemanha, porém, por muito pouco, pois foi classificado na 101ª posição, empa-

¹ No original: “Das World Economic Forum hat 2003 die Effizienz von 102 Steuersystemen untersucht und Deutschland auf den letzten Platz gesetzt.” Cf. TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Steuerrecht*. 18ª ed. Colônia: Otto Schmidt KG, 2005. p. VII.

² Cf. TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Op. cit.* (nota 1), p. 1 (parágrafos 1, 4).

tado tecnicamente com a Romênia (100^a) e pouco atrás de Argentina e Ucrânia (99^o e 98^o lugares respectivamente)³. Ou seja, o Brasil tem um dos piores sistemas tributários, dentre aqueles listados na pesquisa em questão, no que respeita ao quesito eficiência.

Embora a metodologia utilizada pela equipe do Fórum Econômico Mundial no referido estudo possa ser questionada por consistir em mera consulta à opinião de empresários dos diversos países examinados⁴, os resultados indicam alguma deficiência dos sistemas tributários, especialmente dos países que tiveram as piores avaliações, sugerindo que tais sistemas seriam muito complexos e distorsivos quanto às decisões dos agentes econômicos, em oposição aos sistemas que teriam as qualidades de simplicidade e transparência⁵.

De fato, seguindo-se na linha da crítica feita pelo Professor Lang quanto ao excesso de alterações legislativas, o sistema tributário brasileiro também pode ser acusado de complexo em razão do excessivo e desordenado processo legislativo⁶. Entretanto, inúmeras são as razões que podem ser levantadas como motivadoras de tal classificação. Afora a quantidade exagerada de atos legislativos, há que se falar também em questões qualitativas da legislação, tais como a necessidade de se preservar a congruência do sistema e a carência de medidas simplificadoras⁷, dentre outros problemas e distorções.

Todavia, a busca pela excelência de determinado sistema tributário não deve voltar-se apenas para o aspecto econômico, devendo atentar também para a função social da tributação. Assim, a política tributária deveria ser orientada de forma a atender simultaneamente às necessidades: (i) de obter recursos para financiar as atividades estatais (função financeira/orçamentária); (ii) de promover o desenvolvimento econômico (função econômica); e (iii) de promover a divisão de renda e patrimônio (função social).

Colocados de maneira bastante simples, esses seriam os objetivos a se buscar na conformação de uma política tributária justa e economicamente racional segundo o que leciona o Professor Fritz Neumark em livro de título sugestivo⁸.

³ O estudo foi publicado em relatório anual sobre competitividade elaborado pelo Fórum Econômico Mundial e uma lista completa do *ranking* dos sistemas tributários pode ser consultada no *Argumente zu Marktwirtschaft und Politik* nº 88, Berlin: Stiftung Marktwirtschaft, 2004. p. 13. Disponível em: <<http://www.stiftung-marktwirtschaft.de/module/argument88.pdf>>. Acesso em: 04.09.2006.

⁴ Conforme indicado na página eletrônica do Fórum Econômico Mundial, em *Executive Opinion Survey*. Disponível em: <<http://www.weforum.org/en/initiatives/gcp/GlobalCompetitiveness>>. Acesso em: 04.09.2006.

⁵ Os entrevistados deviam atribuir uma nota de 1 (altamente complexo e distorsivo quanto a decisões econômicas) a 7 (eficiente e transparente) aos países, cf. Stiftung Marktwirtschaft, *op. cit.* (nota 3), p. 13.

⁶ Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. "Mutações, Complexidade, Tipo e Conceito, sob o Signo da Segurança e da Proteção da Confiança". *Tratado de Direito Constitucional Tributário: Estudos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. TÓRRES, Heleno Taveira (coord.). São Paulo: Saraiva, 2005. p. 248.

⁷ A propósito, no relatório do *Brazil Competitiveness Meeting 2003*, promovido pelo Fórum Econômico Mundial, já se apontava para a necessidade de uma reforma tributária que, dentre outras medidas, reduzisse a multiplicidade de alíquotas do ICMS, bem como que diminuísse o efeito cumulativo de tributos federais e promovesse uma simplificação de regras e procedimentos. Documento disponível em <http://www.weforum.org/pdf/brazil_agenda_monitor.pdf>. Acesso em: 14.06.2006.

⁸ Cf. NEUMARK, Fritz. *Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik*. Tübingen: J. C. B. Mohr (Paul Siebeck), 1970. p. 19.

A idealização de um sistema tributário racional voltado para a promoção do desenvolvimento econômico também se manifesta como um imperativo nas lições do Professor Ricardo Lobo Torres. De maneira semelhante ao sistema idealizado por Neumark, não se trata unicamente de um sistema que garanta o desenvolvimento econômico em si só, balizado apenas em metas de expansão e rentabilidade, mas sim um desenvolvimento econômico subordinado à noção de justiça social e aliado à concretização dos valores de liberdade, igualdade e segurança jurídica⁹.

Essa visão do sistema tributário insere-se num contexto maior de retorno ao estudo dos valores concebidos à época do liberalismo, no século XVIII, num movimento renovado de legitimação do Estado de Direito com fundamento no neocontratualismo e na democracia deliberativa. O interesse pela justificação do sistema com base em valores morais eleva a importância do estudo dos princípios gerais¹⁰.

A proposta deste estudo consiste, assim, na análise dos fundamentos da eficiência de um sistema tributário que fomente o desenvolvimento econômico e atenda às aspirações de justiça, sem prejuízo dos ideais de liberdade, igualdade e segurança jurídica.

Para tanto, propõe-se inicialmente a delimitação da noção de justiça, buscando-se ponderar, em especial, suas relações de harmonia ou tensão com a segurança jurídica, pois esta se apresenta também como um dos fundamentos essenciais ao Direito. Depois de fixadas essas idéias, o estudo deverá avançar no exame dos aspectos essenciais de determinados princípios jurídicos que seriam úteis para garantir a eficiência de um sistema tributário justo e economicamente racional, quais sejam, os princípios da congruência, continuidade, transparência, praticabilidade, comodidade e economia da tributação.

2. Noções Gerais de Justiça

A delimitação do conceito de justiça é uma tarefa que já percorreu séculos atraindo a atenção de filósofos, sociólogos, juristas, economistas etc. Entretanto, como se verá adiante, embora já se tenha alcançado algum nível de objetividade na definição do que seja justiça em termos ideais, sua realização nos casos concretos configura um sonho e um desafio permanente da humanidade.

Remontando a tempos antigos e à busca de um código de ordem superior resistente às mudanças do tempo, a discussão quanto à justiça pode ser abstraída já a partir da famosa definição do Direito Romano, segundo a qual os preceitos do Direito são: (i) viver honestamente; (ii) não lesar a ninguém; e (iii) dar a cada um o que é seu, extraída do Digesto de Justiniano (*Iuris praecepta sunt haec: honeste vivere, alterum non laedere, suum cuique tribuere*, D. 1.1.10¹¹).

Notadamente no mandamento de *suum cuique tribuere*, observa-se a justiça em seu sentido *formal*, equivalente a um valor ético-social de proporcionalidade, que exige que, em relações juridicamente reguladas, se atribua a alguém aquilo que lhe

⁹ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: Valores e Princípios Constitucionais Tributários*. V. 2. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. pp. 221-222; 349-351; 357-358.

¹⁰ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Op. cit.* (nota 9), pp. 193-194; 219-221.

¹¹ Cf. MARKY, Thomas. *Curso Elementar de Direito Romano*. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 13.

é devido. Tomada neste sentido amplo, a definição de justiça não se revela muito problemática. Mais complexo, porém, é o papel complementar do Direito em definir o *que é devido* e *para quem é devido*, isto é, a revelação da justiça em seu sentido material¹².

A noção de proporcionalidade já era referência na ética de Aristóteles, que atribuía ao aspecto formal da justiça as idéias de igualdade e de proporcionalidade aritmética e geométrica. De acordo com as lições do Professor Tercio Sampaio¹³, Aristóteles distingue entre *justiça comutativa*, aquela que se ocupa de encontrar proporcionalidade entre as coisas de sujeitos iguais, e *justiça distributiva*, que baliza as coisas de sujeitos diferentes.

Trazendo a questão para momentos históricos mais próximos, importa destacar que, com o desenvolvimento do positivismo nos séculos XIX e XX, as reflexões sobre justiça foram relegadas ao plano da moral, considerado estranho ao direito¹⁴. É apenas a partir do final do século XX, principalmente com as obras de John Rawls, Ronald Dworkin, James Buchanan e Klaus Tipke, que se inicia um movimento de retorno às questões jurídicas básicas, reatando-se alguns dos laços que outrora uniram o Direito estreitamente à moral.

Esse fenômeno, que o Professor Ricardo Lobo Torres reporta ser conhecido como “virada kantiana”, conduz à superação do positivismo e à justificação do sistema jurídico com a fundamentação moral da justiça. A releitura¹⁵ da obra de Kant engendra, assim, uma nova perspectiva sobre a relação entre direito e moral, de forma que a separação entre um e outra se opera entre o plano abstrato da norma ética e o plano do direito positivado. Uma diferença primordial entre esses planos verifica-se na questão da *efetividade*, pois a regra moral abstrata atua apenas excepcionalmente sobre a ordem jurídica positiva, e esta é que se dirige aos cidadãos, conferindo-lhes direitos e obrigações¹⁶.

O momento atual, portanto, reintroduz o elemento “justiça” no discurso jurídico como unidade de suporte e regra de formação do sistema. Embora se reconheça que a noção de justiça varia conforme a época e sociedade, um grande debate se inicia na busca da compreensão de seus elementos essenciais¹⁷.

A justiça é vista, portanto, tanto como *fundamento racional* que dá sentido ao sistema jurídico quanto como seu *problema significativo permanente*, haja vista que,

¹² Cf. FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *Introdução ao Estudo de Direito: Técnica, Decisão, Dominação*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1994. p. 351.

¹³ Cf. FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *Op. cit.* (nota 12), p. 352.

¹⁴ Para Hans Kelsen a “afirmação de que as normas sociais devem ter um conteúdo moral, devem ser justas, para poderem ser consideradas como Direito, apenas pode significar que estas normas devem conter algo que seja comum a todos os sistemas de Moral enquanto sistemas de Justiça. Em vista, porém, da grande diversidade daquilo que os homens efetivamente consideram como bom e mau, justo e injusto, em diferentes épocas e nos diferentes lugares, não se pode determinar qualquer elemento comum aos conteúdos das diferentes ordens morais.” (Cf. KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. São Paulo: Martins Fontes, 1998. pp. 72-73)

¹⁵ *Releitura e virada kantiana* são expressões que denotam uma volta à obra do filósofo de Königsberg para dela se extraírem conclusões diferentes daquelas formuladas pelos positivistas.

¹⁶ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Op. cit.* (nota 9), pp. 1-8; 136.

¹⁷ CALIENDO, Paulo. “Da Justiça Fiscal: Conceito e Aplicação”. *Tratado de Direito Constitucional Tributário: Estudos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. TÓRRES, Heleno Taveira (coord.). São Paulo: Saraiva, 2005. pp. 371-375; 389.

em seu aspecto material, a noção de justiça é de difícil apreensão. Resta, assim, a tarefa de explicar, nos limites oferecidos pela justiça formal, quais seriam os princípios que orientam a definição *do que é devido e para quem é devido*¹⁸. Esta discussão passa a ser aqui apresentada sob o enfoque exclusivo da justiça fiscal, com o objetivo de se restringir o tema à busca dos fundamentos para a construção de um sistema tributário eficiente que promova a justiça fiscal com a preservação da segurança jurídica.

3. Justiça Fiscal

Em uma importante obra jurídica sobre o tema da justiça fiscal, Klaus Tipke introduz o assunto reconhecendo, de antemão, a dificuldade na definição do que seja “justiça”, mas alertando que algum conceito, ainda que imperfeito, deve ser buscado a fim de se alcançar e conciliar os objetivos de igualdade tributária e eficiência na tributação¹⁹. O Professor emérito da Universidade de Colônia defende ser necessário urgentemente se remover o conceito de justiça fiscal do discurso político-jurídico e preenchê-lo com o máximo possível de conteúdo, permitindo que a justiça fiscal seja manuseável na prática como um conceito jurídico²⁰.

Assumidamente inspirado na máxima de Kant, de que *quando perece a justiça, não há mais sentido para que os homens vivam sobre a Terra*, Klaus Tipke eleva o valor da justiça afirmando que “quando a justiça não deva mais exercer nenhum papel no Direito Tributário, então não haverá mais razão para que nós, como juristas, ocupemos-nos desta matéria”²¹.

O caminho da definição da justiça ao longo da história é também abordado por este representante da “virada kantiana”, que enxerga no ensinamento legal do jurista romano Domício Ulpiano (*Justitia est constans et perpetua voluntas jus suum cuique tribuendi*) uma tradução da idéia de distribuição justa. Esta, porém, esbarra no problema de se conhecer a real extensão do vocábulo *suum*. Ou seja, como é possível determinar o “seu” que deve ser distribuído a cada um? Como determinar a distribuição justa de bens e encargos, de direitos e obrigações?

À divisão aristotélica entre *iustitia commutativa*, assim entendida aquela que alcança as relações dos cidadãos entre si (especialmente em relações contratuais), e *iustitia distributiva*, tomada em relação de uma pessoa com a comunidade (especialmente com o Estado), Tipke acrescenta a *iustitia protectiva*, esclarecendo ser um dos componentes da justiça a exigência de que a lei justa seja efetivamente buscada e implementada²². Esse pensamento aproxima-se do discurso da efetividade da norma moral abstrata aplicado ao Direito Tributário.

¹⁸ Cf. FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *Op. cit.* (nota 12), pp. 352-355.

¹⁹ Cf. TIPKE, Klaus. *Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis: von politischen Schlagwort zum Rechtsbegriff und zur praktischen Anwendung*. Colônia: Otto Schmidt KG, 1981. pp. 1-8.

²⁰ No original: “Dringend notwendig ist es aber, den Begriff der Steuergerechtigkeit vom rechtspolitischen Schlagwort wegzubringen und mit möglichst viel Inhalt zu füllen, damit der Begriff als Rechtsbegriff praktisch handhabbar wird.” Cf. TIPKE, Klaus. *Op. cit.* (nota 19), p. 2.

²¹ “Von keinem Geringeren als Immanuel Kant stammt der Satz: ‘Wenn die Gerechtigkeit untergeht, so hat es keinen Wert mehr, dass Menschen auf Erden leben.’ Wenn die Gerechtigkeit im Steuerrecht keine Rolle mehr spielen sollte, dann hätte es keinen Zweck mehr, dass wir uns als Juristen mit dieser Materie befassen.” Cf. TIPKE, Klaus. *Op. cit.* (nota 19), p. 4.

²² Cf. TIPKE, Klaus. *Op. cit.* (nota 19), pp. 9-11.

Ao enfrentar o problema da concretização da justiça distributiva, Ricardo Lobo Torres destaca que esse tema merece um destaque principal nos debates políticos e humanísticos em vista dos elevados níveis de desigualdade social verificados atualmente, sobretudo em países em vias de desenvolvimento. Na visão desse Professor, a justiça fiscal, enquanto integrante de um contexto maior de conciliação entre as justiças social e política, consiste no melhor instrumental para se alcançar o ideal de redistribuição de rendas²³.

A implementação de uma justiça distributiva também se apresenta como uma das questões-chave da Economia. Atuando o lado dos problemas de eficiência produtiva (pleno emprego dos fatores de produção) e eficácia alocativa (geração dos produtos reclamados por aspirações e prioridades sociais), a justiça distributiva procura definir a estrutura de repartição de renda e riqueza que melhor reflita as capacidades e os esforços individuais²⁴.

Rechaçando a busca da plena igualdade sob o fundamento de que esta levaria à injustiça de não se premiar adequadamente os esforços diferenciados, com as conseqüências de desestímulo ao empenho individual, rebaixamento dos níveis de produção e, no longo prazo, um possível estado generalizado de empobrecimento, a questão da justiça distributiva caminha hoje, na teoria econômica, para uma desradicalização. Conforme reporta o Professor José Paschoal Rossetti²⁵, exige-se o atendimento aos seguintes critérios: (i) equidade na distribuição do produto social, e (ii) adoção de critérios distributivos que não impliquem perdas de estímulos socialmente úteis.

Na sua exposição sobre a justiça tributária, Tipke também indica um certo abrandamento dos ideais de distribuição igualitária extremada. Na leitura das seis regras de justiça propostas por Chaïm Perelman, o referido Professor de Colônia assinala que o conceito romano (*suum cuique tribuere*) se deixa explorar em diversos desdobramentos, passando-se: 1) da abordagem da distribuição rigorosamente igualitária (*Jedem das Gleiche*); 2) à divisão conforme os méritos (*Jedem nach seinen Verdiensten*); 3) conforme os trabalhos realizados (*Jedem nach seinen Werken*); 4) conforme as necessidades (*Jedem nach seinen Bedürfnissen*); 5) até à divisão por classes sociais (*Jedem nach seinen Rang*); ou 6) por estrita obediência do que dispuser a lei (*Jedem nach dem ihm durch Gesetz Zugeteilten*).

Tipke permite constatar que cada desdobramento da teoria da distribuição justa, se levado ao extremo, revela imperfeições e impropriedades enormes. Sua conclusão é de que, especialmente no âmbito de Direito Tributário, se demonstra mais apropriada a regra do *a cada qual conforme sua capacidade* (*Jedem nach seinen Fähigkeiten - nach seinen Möglichkeiten*), a qual conduz à distribuição de maiores obrigações tributárias aos que detêm mais riqueza e obtêm mais rendimentos²⁶.

Algumas observações importantes de Tipke às seis regras de Perelman são destacadas adiante.

²³ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Op. cit.* (nota 9), pp. 112-114; 122-124.

²⁴ Cf. ROSSETTI, José Paschoal. *Introdução à Economia*. 20ª ed. São Paulo: Atlas, 2003. pp. 156-158; 188-198.

²⁵ Cf. ROSSETTI, José Paschoal. *Op. cit.* (nota 24), pp. 193-194.

²⁶ Cf. TIPKE, Klaus. *Op. cit.* (nota 19), pp. 11-21.

Quanto ao primeiro critério de Perelman, *a cada um a mesma coisa*, Tipke confronta este ideal com a realidade de que, por natureza, as pessoas aspiram a graus e títulos mais altos. Uma das questões interessantes de sua crítica a este critério é o contraponto com os ideais de justiça divina expressos na *parábola dos trabalhadores enviados à vinha*, pois nesta ocasião pessoas que tiveram esforços diferentes receberam remunerações idênticas²⁷. Uma tal distribuição, embora concebida como derivada de uma bondade suprema, não decorre de aplicação da justiça, mas sim do poder²⁸.

Ao tratar da *divisão em razão dos méritos*, Tipke destaca que “mérito” é um conceito indefinido, de forma que a aplicabilidade desta regra também acaba sendo incerta. Reflete-se ainda sobre as formulações de Kant para mérito (alguém fazer mais do que poderia ser compelido a fazer pela lei), débito (alguém fazer exatamente o que manda a lei) e demérito (ou culpabilidade, alguém fazer menos do que poderia ser compelido a fazer pela lei). Porém, a principal contestação feita a essa segunda regra de Perelman repousa na controvérsia de se definir realmente como meritória a atuação de uma pessoa que tenha condições socioeconômicas mais vantajosas em comparação com o esforço de outra pessoa que efetivamente faz mais do que o esperado, mas não alcança resultados tão satisfatórios em função de seu ponto de partida mais baixo e carência de oportunidades.

No que respeita às terceira e quarta regras, *a cada um segundo o seu trabalho ou conforme suas necessidades*, Tipke enfatiza as dificuldades, num caso, de se diferenciar a importância das diversas formas de trabalho, e, noutro, de se definir até onde vai a necessidade e começa o prazer. Especialmente quanto à satisfação das necessidades, admite-se que o conceito abrange as necessidades básicas à existência física e permite um aumento do seu campo de abrangência até o limite daquilo que seria identificado como relacionado ao deleite ou prazer²⁹.

A seu turno, a *diferenciação conforme a classe social* a que pertence o indivíduo (5ª regra de Perelman) conduz à instituição de privilégios injustos e contraria o princípio jurídico de indiscriminação (de origem, raça, sexo, cor, idade etc.), hoje elevado ao nível de proteção constitucional tanto no Brasil (artigo 3º, inciso IV da Constituição Federal), quanto em outros países³⁰.

Tipke aborda também esta questão ao tratar da evolução do Direito Tributário, que partiu do sistema feudal, extremamente técnico e fiscalista, em que algumas classes sociais nada pagavam, pois exerciam funções consideradas especiais (*4 nobreza paga com o sangue, o clero com preces e os cidadãos com dinheiro*³¹), até chegar à modernidade com o estabelecimento da noção de “generalidade” para os tributos, pregando-se a oneração de todos os indivíduos e a eliminação de privilégios.

²⁷ Aqueles que chegaram primeiro e trabalharam mais (até 10 vezes mais que os que chegaram por último) questionaram o dono da vinha e receberam a seguinte resposta: “Amigo, não fui injusto contigo. Não combinamos um denário? Toma o que é teu e vai. Eu quero dar a este último o mesmo que a ti. Não tenho o direito de fazer o que quero com o que é meu? Ou estás com ciúme porque sou bom?” (Cf. Evangelho Segundo São Mateus, 20, 13-15)

²⁸ Cf. TIPKE, Klaus. *Op. cit.* (nota 19), pp. 12-15.

²⁹ Cf. TIPKE, Klaus. *Op. cit.* (nota 19), pp. 16-18.

³⁰ Cf. TIPKE, Klaus. *Op. cit.* (nota 19), pp. 18-19.

³¹ No original: “Der Adel zahlt mit dem Blut, der Klerus mit Gebeten, und die Bürger zahlen mit Geld.” Cf. TIPKE, Klaus. *Op. cit.* (nota 19), pp. 32-33.

Por fim, a regra do *a cada um segundo o que lhe atribuir a lei* remete à visão de justiça defendida pelos positivistas, que identificam o Direito como um instrumento formal da vontade política do legislador e acreditam que os Estados democráticos com seus sistemas de decisão por votação são capazes, por si só, de estabelecer a justiça. Esta concepção, que conduz à quase inexistência de limites à ação do legislador, é severamente criticada por Tipke, sob o fundamento de que nem toda lei editada pelo legislador democrático deve necessariamente ser justa.

Nesse sentido, o valor da “justiça” deve ser integrado à aplicação do Direito com a utilização de princípios gerais, não primando apenas pela aplicação do princípio democrático de validade das decisões tomadas por maioria. Segundo esse autor, o Estado de Direito, tal como se apresenta atualmente, oferece a experiência dos erros do passado e permite a demonstração da falibilidade do princípio da prevalência da maioria³².

Incontroverso é que o problema da justiça não se permite uma abordagem simplista e uniforme, de forma que o mandamento do *suum cuique tribuere* deva ser interpretado de maneiras diferentes dependendo do campo de aplicação. No Direito Penal, por exemplo, assinala Tipke, vale mais a aplicação do princípio de “conforme os méritos”, pois cada um tem a pena que merece. No Direito Trabalhista, vale distribuir a cada um conforme os trabalhos realizados. Na concessão de benefícios, vale atribuí-los conforme as necessidades e, no Direito Tributário, como dito, vale a aplicação da justiça conforme as capacidades de cada um.

Como apontado acima, Tipke confia mais na adequação do princípio da capacidade contributiva como o instrumento adequado à realização da justiça, pois este conduz ao tratamento igualitário, tendo em vista assegurar, aos iguais, tributação equivalente (devendo-se garantir também a aplicação consistente da norma) e, aos desiguais, tributação de maneira mais coerente com a sua capacidade.

A justiça fundamenta-se, assim, no contexto atual, principalmente na aplicação dos valores e princípios da igualdade. E, como bem ressaltado pelo Professor Ricardo Lobo Torres, um dos principais elementos para a compreensão da igualdade repousa na questão da polaridade, pois diferentemente de outros valores, em que a polaridade conduz à sua negação (*e.g.*, injustiça, insegurança, ausência de liberdade), o oposto da igualdade pode ser utilizado exatamente para justificar a aplicação do princípio da tributação conforme a capacidade, reafirmando-se a igualdade por meio do tratamento desigual aos desiguais na medida de sua desigualdade³³.

De maneira semelhante, Fritz Neumark, autor que busca os fundamentos de uma tributação justa e economicamente racional, esclarece haver uma ampla concordância de cientistas financeiros acerca da existência de tributação justa quando atendidos os princípios de generalidade, igualdade e capacidade contributiva³⁴. Em essência, suas definições para esses princípios conduzem à noção de que a tributação deve atender a critérios econômicos de capacidade contributiva, alcançando a todos e excluindo apenas as pessoas beneficiadas por políticas econômicas ou

³² Cf. TIPKE, Klaus. *Op. cit.* (nota 19), pp. 5-8; 19; 28-30.

³³ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Op. cit.* (nota 9), pp. 161-162.

³⁴ Cf. NEUMARK, Fritz. *Op. cit.* (nota 8), p. 69.

sociais exonerativas (generalidade), primando por tratamento igual aos iguais e desigual aos desiguais (igualdade) e impondo-se tributação relativamente mais onerosa aos contribuintes de capacidade diferenciada (tributação conforme a capacidade)³⁵.

Essa discussão da justiça tributária, inserida nos tempos atuais de reformulação das bases do Direito, demanda a estruturação de um sistema de tributação alinhado com a economia e com as exigências de prosperidade econômica da sociedade³⁶, bem como apto à realização da justiça social, servindo ao alcance de uma vida digna para todos³⁷.

Enfim, verifica-se que também no âmbito do Direito Tributário a justiça desempenha um importante papel, sendo considerado um elemento do sistema jurídico fundamental ao debate que aqui se apresenta sobre a eficiência de sistemas tributários. Entretanto, conforme discutido adiante, a qualidade de um ordenamento jurídico depende não só da aplicação da justiça, mas demanda também o alcance de um nível satisfatório de segurança jurídica³⁸, garantido pela aplicação de princípios que prezam pela integridade e viabilidade do sistema tributário.

4. Noções Gerais de Segurança Jurídica

Segurança jurídica é um dos principais valores que o sistema jurídico busca atender e resguardar. Formulada em termos amplos (segurança em sentido formal), sua definição é também bastante simples, pois significa a exigência de certeza quanto à existência e aplicabilidade dos direitos do cidadão. Alcança as atividades de elaboração, interpretação e aplicação do Direito, assegurando aos cidadãos uma expectativa precisa de seus direitos e deveres em face do ordenamento jurídico³⁹.

Ainda no contexto amplo da definição, Klaus Tipke critica a posição dos positivistas, que vêem na segurança jurídica a simples garantia de que o ordenamento jurídico tenha um conteúdo qualquer determinado (ainda que arbitrário). Na sua concepção, a segurança jurídica demanda a segurança de regras e a segurança contra a arbitrariedade desregrada⁴⁰.

A generalidade do âmbito material de validade da segurança jurídica, no entanto, dificulta uma demarcação conceitual mais precisa⁴¹. Afinal, segurança com relação a qual direito?

³⁵ Cf. NEUMARK, Fritz. *Op. cit.* (nota 8), pp. 75; 120; 135.

³⁶ Cf. CALIENDO, Paulo. *Op. cit.* (nota 17), pp. 390-391.

³⁷ Cf. GRUPENMACHER, Betina Treiger. "Justiça Fiscal e Mínimo Existencial". In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (coords.). *Princípios de Direito Financeiro e Tributário: Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. pp. 101-105.

³⁸ Cf. TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Op. cit.* (nota 1), pp. 1-3; 36 (parágrafos 1, 4, 9, 36).

³⁹ Cf. COELHO, Sacha Calmon Navarro. "O Princípio da Legalidade. O Objeto da Tutela". In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (coords.). *Princípios de Direito Financeiro e Tributário: Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 621.

⁴⁰ Em sua definição de segurança jurídica o Professor emérito de Colônia destaca que o "contribuinte convive mais seguramente com um direito regrado e plausível do que com um direito incompreensível, que os conselheiros são capazes de lhe comunicar, mas não de lhe explicar." Cf. TIPKE, Klaus. *Op. cit.* (nota 19), pp. 141-142.

⁴¹ Cf. BORGES, José Souto Maior. "O Princípio da Segurança na Constituição Federal e na Emenda Constitucional 45/2004: Implicações Fiscais". In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (coords.). *Princípios de Direito Financeiro e Tributário: Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. pp. 248-249.

A Constituição Federal brasileira contempla a segurança em diversos de seus dispositivos. Por exemplo, na proibição de leis retroativas (artigo 5º, inciso XXXVI), refletida no Direito Tributário por meio do artigo 150, inciso III, dentre outras passagens, como a da irretroatividade da lei penal (que aparece por duas vezes: artigo 5º, incisos XXXIX e XL). Entretanto, sua aplicação a casos concretos deverá ser instrumentada por meio dos princípios que dela derivam, quais sejam, a legalidade, a tipicidade, a irretroatividade, a anterioridade, a proibição de analogia e a proteção da confiança do contribuinte.

Reconhecendo a prevalência da segurança jurídica sobre outros princípios aplicados em Direito Tributário e em Direito Penal, a Professora Misabel Abreu Machado Derzi ressalta a insistência da Constituição Federal brasileira na previsão da proteção à segurança jurídica e defende a aplicação deste princípio não apenas às leis, mas também aos atos administrativos ou judiciais em geral⁴².

Essa concepção de segurança jurídica é interessante, pois exige que tanto a Administração Tributária quanto o Poder Judiciário orientem seus atos e tomem suas decisões em coerência com práticas ou decisões passadas, nas quais o contribuinte confiou e se baseou para decidir a organização de suas atividades.

O campo de abrangência da segurança também alcança, portanto, os atos administrativos e as decisões judiciais, de forma que a prática administrativa reiterada e a tendência jurisprudencial devam ser levadas em conta pelos atos legislativos, administrativos e judiciais que lhes sobrevenham.

A equiparação das práticas reiteradamente observadas pela autoridade administrativa a “normas” e a conseqüente proteção da confiança do contribuinte que nelas acreditou vêm garantidas expressamente no artigo 100, inciso III e parágrafo único do Código Tributário Nacional.

Por outro lado, o respeito à tendência jurisprudencial e o imperativo para que casos iguais recebam decisões iguais não estão positivados no ordenamento jurídico brasileiro e recebem sua fundamentação a partir do princípio da igualdade. Interpretações imprevisíveis instalam a arbitrariedade, que desiguala injustamente os contribuintes e projetam insegurança⁴³.

Além da relação íntima com a igualdade, a segurança jurídica guarda também uma forte relação com a justiça, eis que tais valores lhe servem de instrumentos de medida e legitimação. Existe, assim, um imperativo de que haja harmonia entre os valores de justiça e segurança, bem como com a igualdade, para que sejam alcançados os ideais de democracia.

Nos tempos atuais, no qual muitos autores reconhecem a formação de um Estado da sociedade de risco⁴⁴, caracterizado, dentre outros, pelos paradigmas de indeterminação, insegurança, ambivalência, informalidade, deslegalização, incerteza e descrença na força normativa do Direito, observa-se também uma desradi-

⁴² Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. *Op. cit.* (nota 6), pp. 270-278.

⁴³ Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. *Op. cit.* (nota 6), p. 284.

⁴⁴ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Op. cit.* (nota 9), pp. 176-180; Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. *Op. cit.* (nota 6), pp. 245-251; Cf. SILVA, Sérgio André R. G. da. “A Tributação na Sociedade de Risco”. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÓRRES, Heleno Taveira (coords.). *Princípios de Direito Financeiro e Tributário: Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. pp. 179-185.

calização da segurança jurídica. No entanto, essa flexibilização, tanto da segurança quanto da legalidade, vem acompanhada da aqui abordada estruturação de um sistema tributário alinhado com os ideais de justiça social. Ou seja, trata-se de uma nova perspectiva sobre a segurança jurídica, que não abrange só a segurança dos direitos individuais, mas também a segurança social e a segurança dos direitos difusos⁴⁵.

Não obstante essa almejada harmonia, os valores de justiça e segurança podem vir a entrar em choque, configurando um fenômeno que o Professor Ricardo Lobo Torres identifica como uma contradição básica do sistema jurídico em permanente necessidade de ponderação⁴⁶. O próximo item deste estudo dedica-se à abordagem dessa relação conflituosa.

5. Tensão entre Justiça Fiscal e Segurança Jurídica

Como já apontado aqui, a busca da justiça isoladamente não se afigura capaz de proporcionar a qualidade idealizada ao sistema tributário, sendo necessário congrega a justiça com a proteção da segurança jurídica. Porém, apesar de ser identificada como um ingrediente da justiça, freqüentemente verifica-se uma relação de tensão entre esses valores⁴⁷.

Uma ordem jurídica idealmente justa promove também a segurança jurídica. Essa sintonia, entretanto, não é permanente, pois há situações em que para se favorecer a segurança jurídica deve-se sacrificar a justiça estrita (justiça individual e concreta), ou vice-versa⁴⁸.

Mudanças no entendimento jurisprudencial, por exemplo, provocam insegurança e para que um tal sacrifício da segurança seja legítimo ele deve ser justificável, essencialmente, por: (i) uma mudança das circunstâncias, assim entendida como a modificação das relações sociais, ou (ii) uma diferente ponderação dos fundamentos jurídicos da jurisprudência anterior⁴⁹.

Não há, assim, uma hierarquia permanente entre os valores ou princípios de justiça e segurança jurídica. Sobretudo nos tempos atuais de elevada complexidade e mutabilidade das relações sociais, a doutrina jurídica tem-se voltado a uma reconstrução do Direito e uma das consequências desse movimento é a visualização dos princípios em constante deslocamento, devendo prevalecer em cada caso concreto o princípio que tiver maior importância de acordo com os interesses em jogo⁵⁰.

A evolução histórica na ponderação de valores em relação à segurança jurídica é notável especialmente no sentido de uma maior flexibilização da segurança. É possível verificar uma diferença brutal entre (1) os tempos de Adam Smith, período de construção dos sistemas jurídicos, em que havia uma preocupação

⁴⁵ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Op. cit.* (nota 9), p. 93.

⁴⁶ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Op. cit.* (nota 9), pp. 46-47, 159-161.

⁴⁷ Cf. TIPKE, Klaus. *Op. cit.* (nota 19), pp. 122-123.

⁴⁸ Cf. PAUPÉRIO, Artur Machado. "Segurança Jurídica - I". In: FRANÇA, Rubens Limongi (coord.). *Enciclopédia Saraiva do Direito*. V. 67. São Paulo: Saraiva, 1977. pp. 291-293.

⁴⁹ Cf. BORGES, José Souto Maior. *Op. cit.* (nota 41), pp. 250-254.

⁵⁰ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Op. cit.* (nota 9), pp. 223-228.

maior com a segurança jurídica⁵¹, pois um grau mínimo de segurança era considerado mais importante do que um nível considerável de desigualdade, e (2) os tempos atuais, em que a preocupação se volta para a realização dos ideais de justiça social, conduzindo a uma flexibilização da segurança jurídica e revelando situações de prevalência dos valores de igualdade e justiça sobre a segurança, na busca incessante de superação da tensão entre esses valores e a segurança jurídica⁵².

O clima de insegurança da atual sociedade de risco exige, assim, a adaptação do sistema jurídico frente à dinâmica da vida humana mediante a adoção de novos princípios jurídicos que garantam a integridade e viabilidade do sistema tributário e possibilitem a diminuição das complexidades e distorções da tributação⁵³.

6. Princípios Vinculados à Eficiência do Sistema Tributário

Dentre outros princípios que cooperam na construção de um sistema tributário eficiente, justo e economicamente racional, merecem atenção, neste estudo, os princípios denominados por Fritz Neumark de técnico-tributários⁵⁴, quais sejam, os já anunciados princípios da congruência, continuidade, transparência, praticabilidade, comodidade e economia da tributação. Sua análise permitirá identificar determinadas situações de conflito entre justiça fiscal e segurança jurídica presentes no sistema tributário brasileiro.

Conforme exposto na seqüência, alguns desses princípios guardam relação com os princípios da tributação anunciados por Adam Smith já no século XVIII, notadamente os princípios de certeza, conveniência (ou comodidade) do pagamento e economia da tributação⁵⁵.

6.1. Congruência, continuidade e transparência

É possível identificar uma certa relação entre os princípios da congruência, continuidade e transparência, tendo em vista que eles derivam dos imperativos de unidade e coerência exigidos para que se diferencie uma ordem jurídica sistêmica de um mero aglomerado de normas.

Colocados de maneira bastante simples⁵⁶: o princípio da *congruência* exige a estruturação do sistema tributário de modo a evitar contradições e lacunas; o princípio da *continuidade* ou consistência determina que as modificações no sistema tributário sejam feitas apenas em longos intervalos e em razão de reformas gerais e sistêmicas; e o princípio da *transparência* demanda a elaboração de normas tributárias claras, unívocas e inteligíveis para que o homem médio seja capaz de conhecer e ter certeza de seus direitos e obrigações.

⁵¹ “The certainty of what each individual ought to pay is, in taxation, a matter of so great importance, that a very considerable degree of inequality, it appears, I believe, from the experience of all nations, is not near so great an evil as a very small degree of uncertainty.” (Cf. SMITH, Adam. *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*. Nova Iorque: The Modern Library, 2000. p. 889)

⁵² TORRES, Ricardo Lobo. *Op. cit.* (nota 9), pp. 46-47; 93; 159-161; 173-174.

⁵³ TORRES, Ricardo Lobo. *Op. cit.* (nota 9), pp. 179; cf. SILVA, Sérgio André R. G. da. *Op. cit.* (nota 44), pp. 190-192.

⁵⁴ Cf. NEUMARK, Fritz. *Op. cit.* (nota 8), pp. 44-46; 334-335.

⁵⁵ Cf. SMITH, Adam. *Op. cit.* (nota 51), pp. 888-890.

⁵⁶ Cf. NEUMARK, Fritz. *Op. cit.* (nota 8), pp. 336; 342-344; 365.

Trata-se de princípios dirigidos principalmente ao legislador tributário, que deve prezar pela coerência e unidade do sistema na formulação de regras de tributação. Entretanto, embora a enunciação dos princípios em questão não ofereça grandes dificuldades, a realidade verificada no sistema tributário brasileiro poderia levar a crer que o legislador desconhece tais orientações.

Acontece que a atuação do legislador atualmente tem se visto envolta em um contexto de constantes pressões corporativas, exercidas por organismos profissionais, entidades de classe, instituições internacionais etc., que exercem influência na produção normativa com vistas à criação de benefícios e regras particulares de exceção⁵⁷, as quais, ao final, contribuem para aumentar a complexidade e configuram um desafio ao intérprete que busca a compreensão do sistema à luz de categorias lógicas.

Além da atividade dos grupos de pressão, um fator importante que pode ser apontado como causa da complexidade a que chegaram determinados sistemas tributários decorre exatamente do exagero no atendimento ao princípio da capacidade contributiva. Com efeito, as tentativas de se medir a capacidade efetiva do contribuinte, sobretudo nos tributos incidentes sobre a renda, levam inexoravelmente a uma maior complexidade do sistema⁵⁸.

Aqui já se verifica um paradoxo entre a busca da justiça e a proteção da segurança jurídica, pois quanto mais os sistemas tributários avançam na configuração da tributação conforme a real capacidade do contribuinte, aplicando-se uma diretiva que é considerada adequada à realização da justiça fiscal, qual seja, o princípio da capacidade contributiva, tanto mais insegurança jurídica se produz. A razão para tanto é que se extrapola na edição de um grande e complexo conjunto de normas para fins da identificação personalizada dos diversos componentes da base de cálculo do tributo, dificultando a compreensão do sistema.

Contra a crescente complexidade do sistema, demanda-se assim o atendimento aos princípios que garantem a coerência e unidade do ordenamento jurídico, permitindo-se uma maior simplificação. A abundância de normas provoca uma inflação jurídica que, assim como a inflação monetária, conduz à sua desvalorização⁵⁹.

As coisas essenciais que devem ser observadas na composição das leis já eram uma preocupação nos tempos de Montesquieu, que reclamava concisão e simplicidade no estilo⁶⁰, inteligibilidade pelo homem médio⁶¹ e precisão no uso de ex-

⁵⁷ Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. *Op. cit.* (nota 6), pp. 247-249.

⁵⁸ Cf. NOVOA, César García. "El Reto de la Simplificación de los Sistemas Tributarios". In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÓRRES, Heleno Taveira (coords.). *Princípios de Direito Financeiro e Tributário: Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. pp. 319-321.

⁵⁹ Cf. CASÁS, José Osvaldo. "Seguridad Jurídica, Legalidad y Legitimidad en la Imposición Tributaria". In: 1º Congresso Internacional de Direito Tributário - IBET, 12 a 15 de agosto de 1998, Vitória, ES. *Justiça Tributária: Direitos dos Fiscos e dos Contribuintes nos Atos da Administração e no Processo Tributário*. São Paulo: Max Limonad, 1998. p. 355.

⁶⁰ "Seu estilo [o das leis] deve ser conciso. (...) O estilo das leis deve ser simples; a expressão direta é sempre melhor compreendida do que a expressão meditada." (Cf. MONTESQUIEU. *Do Espírito das Leis*. Tradução Jean Melville. São Paulo: Martin Claret, 2003. p. 598)

⁶¹ "É essencial que as palavras da lei despertem em todos os homens as mesmas idéias. (...) As leis não devem ser sutis; elas são feitas para os indivíduos de entendimento medíocre." Cf. MONTESQUIEU. *Op. cit.* (nota 60), pp. 598-600.

pressões⁶². O estágio de complexidade a que se chegou requer um retorno urgente às máximas de simplificação do sistema.

Com o atendimento aos princípios da congruência, continuidade e transparência estariam asseguradas a certeza reclamada por Adam Smith⁶³ e, bem assim, a eficiência da tributação, na medida em que, evitando-se o oportunismo das constantes modificações tributárias assistemáticas, se contribui para uma integridade e estabilidade do sistema tributário. Essas medidas são benéficas ao contribuinte, pois ele se acostuma com o pagamento do imposto de acordo com procedimentos conhecidos, e também à Administração Tributária, a qual, graças à experiência adquirida, consegue trabalhar mais racionalmente e obter melhores resultados⁶⁴.

Tomando de empréstimo a comparação feita por Neumark, os princípios ora abordados permitem-se a uma certa sintonia com a famosa questão colocada por Nicolas François Canard, no sentido de que “a grande verdade é que todo imposto velho é bom, e todo imposto novo é mau”⁶⁵.

É importante esclarecer que não se trata, porém, de uma exigência de congelamento do sistema tributário, pois os princípios aqui mencionados, sobretudo o da continuidade, não alcançam aquelas mudanças tributárias sistêmicas que possam ser justificadas na aplicação dos princípios relativos à capacidade de adaptação do sistema tributário (frente a novas necessidades de despesas públicas permanentes ou extraordinárias), ou à flexibilidade ativa da tributação (adaptação do sistema frente a questões conjunturais específicas - *e.g.*, de instabilidade monetária)⁶⁶.

Além disso, convém apontar que a complexidade inerente a determinadas questões da sociedade de risco impõe limitações à aplicação plena dos princípios em tela⁶⁷, exigindo ponderação na sua aplicação.

No Brasil, a realidade da legislação confirma o resultado da má colocação do País no *ranking* mencionado no início deste trabalho, pois se verificam no sistema tributário brasileiro alguns problemas fundamentais, dentre os quais: (i) uma variedade desnecessária de tributos semelhantes; (ii) uma grande inflação legislativa; (iii) pouca preocupação na redação das leis; e (iv) insuficiente atendimento aos mandamentos para consolidação e sistematização normativa.

A oneração das cadeias de abastecimento e, por fim, o consumo com pelo menos três diferentes impostos (IPI, ICMS e ISS), sem contar as contribuições “não cumulativas” (PIS e Cofins), longe de qualquer utopia de se alcançar neutralidade fiscal, são um exemplo do primeiro problema aqui apontado. Esse sistema com-

⁶² “Quando, em uma lei, se tiver fixado bem as idéias das coisas, é preciso não se voltar a expressões vagas. (...) Quando, em uma lei, as exceções, limitações, modificações, não são necessárias, é melhor não colocá-las. Semelhantes pormenores dão margem a outros pormenores.” Cf. MONTES-QUIEU. *Op. cit.* (nota 60), pp. 599-600.

⁶³ “The tax which individual is bound to pay ought to be certain, and not arbitrary. The time of payment, the manner of payment, the quantity to be paid, ought all to be clear and plain to the contributor, and to every other person.” Cf. SMITH, Adam. *Op. cit.* (nota 51), pp. 888-889.

⁶⁴ Cf. NEUMARK, Fritz. *Op. cit.* (nota 8), pp. 342-343; 364-365.

⁶⁵ Para a referência cf. NEUMARK, Fritz. *Op. cit.* (nota 8), pp. 364-365. Para a frase de Canard: “donc on peut avancer cette grande vérité, que tout vieil impôt est bon, et tout nouvel impôt est mauvais”, cf. verbete. Disponível em: <<http://www2.hsu-hh.de/uebe/Lexikon/C/Canard.pdf>>. Acesso em: 4.09.2006.

⁶⁶ Cf. NEUMARK, Fritz. *Op. cit.* (nota 8), pp. 285; 364-365.

⁶⁷ Cf. SILVA, Sérgio André R. G. da. *Op. cit.* (nota 44), pp. 208-209.

plexo revela uma certa incongruência com os objetivos constitucionais de se garantir o desenvolvimento nacional, o pleno emprego, com a proteção da livre iniciativa e livre concorrência, pois a ausência de uma não-cumulatividade plena, que poderia ser alcançada em maior escala pela reunião dos tributos apontados⁶⁸, diminuindo-se a carga tributária total e simplificando o sistema, impede o desenvolvimento econômico e estimula a sonegação, desequilibrando a concorrência.

Os segundo e terceiro problemas apontados, de inflação legislativa e de redação assistemática da legislação, são constatáveis na regulamentação recente das contribuições sociais PIS e Cofins não cumulativas. Desde sua instituição, em 2002, até hoje, foi editada quase uma centena de atos legislativos (dentre leis, medidas provisórias, decretos e instruções normativas), muitos deles não só criando regras e regimes de exceção, como também alterando o núcleo normativo básico de incidência das ditas contribuições⁶⁹. Além disso, diversas dessas modificações vieram em textos esparsos, de atos normativos que tratavam de assuntos desconexos, contribuindo para o aumento da complexidade. Uma tal complexidade que parece ser deliberadamente buscada e que beneficia apenas aos técnicos e especialistas de Direito Tributário, bem como aos contribuintes que podem pagá-los⁷⁰, gera o que se chama na Alemanha de *impostos dos tolos*⁷¹, pois só os recolhem aqueles que não têm capacidade (no sentido de disponibilidade de recursos) para contratar assistentes e consultores para lidar com o emaranhado de normas e buscar alternativas tributárias mais eficientes economicamente.

O quarto problema, de falta de sistematização e consolidação da legislação, vem sendo resolvido em parte, por exemplo, pela Secretaria da Receita Federal em constantes iniciativas de consolidação de atos normativos inferiores⁷², bem como no esclarecimento expresso quanto a um conjunto de regras revogadas ou sem efeito e às normas que estão em vigor⁷³. No entanto, iniciativas de maior relevo deveriam ser implementadas buscando a clareza do sistema legislativo.

No Brasil, a solução para muitos dos problemas aqui mencionados encontra-se já prevista no ordenamento, por meio da Lei Complementar n° 95/1998, a chamada “Lei das Leis”. Esta norma contém diversas diretivas quanto à elaboração,

⁶⁸ Cf. REIS, Antonio Carlos Nogueira. “Tributação e Desenvolvimento”. *Direito Tributário Atual* n° 17. São Paulo: Dialética, 2003. pp. 128-130.

⁶⁹ Um exemplo claro disso, dentre vários outros, é a questão dos créditos por depreciação de máquinas e equipamentos: (i) de 2002 a 01/2004, quaisquer bens incorporados ao ativo imobilizado gravavam crédito; (ii) de 01/2004 até 04/2004, a abrangência foi reduzida para alcançar apenas máquinas e equipamentos usados na produção de bens ou prestação de serviços; (iii) a partir de 05/2004, um artigo desconexo (artigo 31 da Lei n° 10.865/2004), editado fora do núcleo normativo básico que prevê o direito aos créditos (artigo 3° da Lei n° 10.833/2003), vedou qualquer crédito relativo a bens adquiridos até 04/2004, passando a ser possível a dedução relativa apenas a bens adquiridos a partir de 1° de maio de 2004.

⁷⁰ Cf. NOVOA, César Garcia. *Op. cit.* (nota 58), pp. 320-321.

⁷¹ *Dummensteuern*. Cf. TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Op. cit.* (nota 1), pp. 16-17 (parágrafo 1, 49).

⁷² Por exemplo, a Instrução Normativa n° 390/2004, que trata da apuração da contribuição social sobre o lucro líquido, e a Instrução Normativa n° 267/2002, que dispõe sobre incentivos fiscais decorrentes do imposto de renda das pessoas jurídicas.

⁷³ A Instrução Normativa n° 79/2000 declara revogadas mais de 2000 instruções normativas, ao passo que a Instrução Normativa n° 85/2000 lista instruções normativas que se encontram total ou parcialmente em vigor.

redação, alteração e consolidação das leis, que se alinham com os princípios de congruência, continuidade e transparência supracitados e, se implementadas com seriedade, podem contribuir para diminuir a complexidade do ordenamento jurídico brasileiro.

Conforme notícia o Professor Victor Uckmar⁷⁴, iniciativa semelhante foi adotada na Itália por meio de um Estatuto do Contribuinte, em que se exige, por exemplo, que (i) as leis que contenham disposições tributárias mencionem o objeto de tais disposições no seu título; (ii) as leis que não tratem de matéria tributária não incluam dispositivos tributários em seu corpo, salvo se considerados extremamente indispensáveis à matéria; (iii) as disposições modificativas da legislação tributária reproduzam o texto integral da norma modificada.

Trata-se também de um bom exemplo a ser seguido.

6.2. *Praticabilidade, comodidade e economia da tributação*

Por fim, trata-se aqui de outro conjunto de princípios que objetivam a simplificação das normas tributárias com facilitação tanto da atividade administrativa quanto do ato do contribuinte de pagar tributos.

Em termos amplos, *praticabilidade* designa todos os meios, todas as técnicas usadas para possibilitar a execução e a aplicação das leis. Conforme leciona a Professora Misabel⁷⁵, o legislador, para tornar viável a aplicação da lei, muitas vezes se utiliza de abstrações generalizantes fechadas (presunções, ficções, enumerações taxativas, somatórios e quantificações).

Existe uma relação forte desse princípio com o princípio da *comodidade*, definido por: (i) Adam Smith como conveniência da tributação, no sentido de que os tributos devem ser cobrados da maneira e no momento que forem mais adequados ao contribuinte⁷⁶; e (ii) por Fritz Neumark como a diretiva para que os tributos sejam estruturados de forma a garantir aos contribuintes todas as facilidades possíveis, observando-se os princípios superiores da tributação⁷⁷.

É possível verificar-se também a relação direta do princípio da praticabilidade com o princípio da *economia da tributação*, concebido, em essência, por ambos os autores supracitados como a diretiva para que a tributação seja moldada de forma que as atividades administrativo-tributárias onerem a contribuintes e Fisco na medida mínima necessária para atender aos fins políticos e sociais da tributação⁷⁸.

Um dos exemplos dados por Adam Smith ilustra essa relação com a praticabilidade. Ele afirma que é retirada uma quantia de dinheiro dos contribuintes em medida maior do que a quantia que sobra aos cofres públicos, contrariando-se o

⁷⁴ Cf. UCKMAR, Victor. "La Giusta Imposta". In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Teixeira (coords.). *Princípios de Direito Financeiro e Tributário: Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. pp. 11-12.

⁷⁵ Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. "Princípio da Praticabilidade do Direito Tributário". *Revista de Direito Tributário* nº 47. São Paulo: RT, 1989. pp. 175-179; "A Praticidade, a Substituição Tributária e o Direito Fundamental à Justiça Individual". In: FISCHER, Octavio Campos (coord.). *Tributos e Direito Fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004. pp. 264-266.

⁷⁶ "Every tax ought to be levied at the time, or in the manner, in which it is most likely to be convenient for the contributor to pay it." Cf. SMITH, Adam. *Op. cit.* (nota 51), p. 889.

⁷⁷ Cf. NEUMARK, Fritz. *Op. cit.* (nota 8), p. 379.

⁷⁸ Cf. NEUMARK, Fritz. *Op. cit.* (nota 8), p. 372; Cf. SMITH, Adam. *Op. cit.* (nota 51), p. 889.

princípio da economia da tributação, quando a atividade administrativa de tributação é complexa a ponto de requerer um grande número de funcionários, cujos salários vão consumir uma parte substancial do produto da arrecadação.

O emprego do princípio da praticabilidade, assim, serve, de um lado, aos contribuintes, permitindo a melhor compreensão do sistema e a comodidade da tributação, e, de outro lado, às capacidades institucionais e técnicas das autoridades encarregadas do lançamento, cobrança e controle, fazendo assim com que essas medidas sejam aplicáveis e produzam resultados eficientes a ambos os lados da relação tributária⁷⁹.

Tipke e Lang incluem neste princípio os requisitos de certeza, transparência, simplicidade e economia, afirmando que os tributos são vantajosos, tanto para o Estado quanto para os cidadãos, quando eles são praticáveis, ou seja, os fatos geradores previstos na lei são simples e compreensíveis, a carga tributária é transparente e o lançamento tributário não é oneroso⁸⁰.

As relações, portanto, entre os princípios de praticabilidade, comodidade e economia da tributação e aqueles tratados anteriormente (congruência, continuidade e transparência) são realmente bastante intensas, pois todos visam aos objetivos comuns de simplificação e eficiência do sistema tributário.

Tratando da operacionalização da praticabilidade, vale retomar a noção de que, para fins de aliviar o trabalho da Administração Tributária e, bem assim, o do contribuinte, o legislador trabalha com tipificações, quantificações, faixas de separação, simplificações desoneradoras, quantias isentas e limites de isenção. Deve-se exigir, no entanto, que essas normas orientadas para a simplificação, quando envolverem faixas de valores, fixem-se numa média de normalidade (*Durchschnittsnormalität*), o que inevitavelmente, no entanto, leva à geração de tratamento diferenciado (desigual) no caso concreto⁸¹.

Os exemplos de utilização deste princípio no Direito Tributário brasileiro são diversos, podendo ser citados aqui os regimes de lucro presumido e Simples, as normas de limites de isenção dos impostos de renda e do imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação, e as normas de simplificação que desoneram o trabalho do Fisco (lançamento por homologação; retenções de tributos em geral e substituição tributária “para frente”), dentre outras.

O uso do princípio da praticabilidade, entretanto, revela também o grave problema da tensão entre segurança jurídica e justiça fiscal, uma vez que, ao se estabelecer a tributação com base numa média de normalidade, se promove a segurança jurídica em detrimento da realização da justiça individual. Segundo Misabel, os princípios da igualdade, no sentido de justiça individual, e da capacidade contributiva são abrandados (e freqüentemente violados) por meio do princípio da praticabilidade⁸².

⁷⁹ Cf. NEUMARK, Fritz. *Op. cit.* (nota 8), p. 358.

⁸⁰ Cf. TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Op. cit.* (nota 1), p. 188 (parágrafos 8, 12).

⁸¹ Cf. TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Op. cit.* (nota 1), p. 101 (parágrafos 4, 130-132).

⁸² Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. “A Praticidade, a Substituição Tributária e o direito Fundamental à Justiça Individual.” In: FISCHER, Octavio Campos (coord.). *Tributos e Direito Fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004. p. 264.

Um exemplo do abrandamento da justiça individual em favor da segurança jurídica pode ser visualizado no valor fixo de dedução de despesas com dependentes na apuração do imposto de renda de pessoa física. Ao escolher o valor anual de R\$ 1.404,00⁸³ por dependente, a legislação (espera-se) tomou por base a média normal brasileira de gastos com dependentes e, com isso, buscou beneficiar a maior parcela da população, gerando segurança jurídica quanto ao direito de deduzir esse valor fixo sem necessidade de provas ou debates. Por outro lado, os casos extremos, notadamente daquela pequena parcela da população que incorre em gastos superiores com dependentes, vir-se-ão em situação de injustiça, pois o valor da média lhes prejudica, gerando tributação inadequada.

Assim, o princípio da praticabilidade deve ser utilizado com restrições, buscando atender aos outros princípios aqui tratados e baseando suas presunções, quantificações, limites etc., em valores que efetivamente correspondam a uma média de normalidade e, sobretudo, admitam/facilitem a realização de prova em contrário para permitir a aplicação da justiça individual em casos extremos.

A contribuição deste princípio à simplificação é notável. Porém, cabe formular aqui uma questão: se, como visto, existem várias regras no sistema tributário que atendem ao princípio da praticabilidade, por que o Brasil foi considerado um dos piores sistemas tributários na avaliação do Fórum Econômico Mundial?

E a possível resposta: porque são *várias* as regras. Ou seja, de nada adianta atender ao princípio da praticabilidade, criando-se uma rede complexa de regras. Em poucas palavras, a simplificação do sistema não se resolve com o atendimento a um só dos princípios aqui citados, mas com a busca do equilíbrio entre eles.

7. Conclusão

Como visto, não basta a um sistema tributário buscar a eficiência voltada apenas ao aspecto econômico, devendo-se primar pela conciliação dos interesses financeiros, econômicos e sociais.

Essa seria uma boa explicação para a má colocação do Brasil no *ranking* divulgado pelo Fórum Econômico Mundial, pois tal enquête observa apenas o lado econômico da questão, sem uma preocupação direta com o desempenho na área social. Porém, a classificação de nosso País em índices sociais, tais como o IDHS (Índice de Desenvolvimento Humano Sustentável), não é de todo satisfatória, de forma que ambos os *rankings* citados demonstram um grande trabalho a se fazer no Brasil na busca dos ideais de justiça, igualdade e segurança combinados.

Tratou-se aqui de justiça fiscal, sugerindo-se que um critério ideal para se definir o *que é devido e para quem é devido* consiste na aplicação do princípio da capacidade contributiva, distribuindo-se desigualmente as obrigações tributárias na medida das desigualdades econômicas e sociais.

Todavia, a aplicação desse ideal de justiça também encontra seus limites, pois o exagero na edição de normas que sirvam de instrumento para se identificar os inúmeros aspectos da capacidade contributiva individual contribui para tornar o sistema complexo, ininteligível e, portanto, inseguro.

⁸³ Quantia válida para o ano-calendário de 2005.

A construção de um sistema tributário justo e, ao mesmo tempo, economicamente racional demanda congruência, continuidade e transparência na produção legislativa, devendo-se adotar instrumentos de praticabilidade que gerem comodidade e economia da tributação, facilitando a vida tanto dos contribuintes quanto do Fisco.