

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

ISSN 1415-8124

REVISTA

DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

24



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

DIALÉTICA

A Tributação na Sociedade de Risco

Sergio André Rocha

*Mestre e Doutor em Direito. Professor de Direito Tributário da
Faculdade de Direito da FGV-Rio. Advogado.*

Resumo

O objeto deste artigo é analisar como as vicissitudes da pós-modernidade e da sociedade de risco impactam o senso comum dos estudiosos da tributação. As características da sociedade de risco como a ambivalência, a complexidade e a insegurança estão presentes no centro dos debates contemporâneos sobre o Direito Tributário. Nesse cenário, princípios tradicionais como a legalidade tributária passam por uma revisão, enquanto outros passam a ocupar papéis protagonistas. O estudo da sociedade de risco e dos novos referenciais teóricos que a mesma impõe, abre as portas para uma revisão de alguns dos dogmas mais enraizados da doutrina tributária pátria.

Abstract

The purpose of this article is to analyze how the changes brought by the post-modern society and the risk society impact the common sense of tax specialists. The features of the risk society such as ambivalence, complexity, and insecurity are present in the core of current tax debates. Under this scenario, traditional principles as the legality principle are being reviewed, while others take up leading roles. The study of the risk society and the new theoretical references it implies opens the doors for the revision of some of the most embedded dogmas of the Brazilian tax doctrine.

1. Modernização Reflexiva e a Sociedade de Risco

O século XX trouxe notáveis modificações à dinâmica da vida do homem sobre a Terra. De fato, pela primeira vez em nossa história o desenvolvimento técnico-científico, assim como as vicissitudes do modelo sócio-econômico prevalecente põem em risco de continuidade a própria perpetuação da espécie humana.

De outro lado, como bem notou Manuel Atienza, vive-se um paradoxo, na medida em que, também pela primeira vez em sua história, a Humanidade possui conhecimento e recursos para que todos tenham acesso a níveis básicos de educação, saúde, moradia e alimentação, sem que, entretanto, tenha sido alcançado um estágio rudimentar de justiça social em termos globais.¹

¹ *El Sentido del Derecho*. 2ª ed. Barcelona: Ariel, 2003, p. 20. Como destaca Anthony Giddens, “a modernidade é um fenômeno de dois gumes (...). O desenvolvimento das instituições sociais modernas e sua difusão em escala mundial criaram oportunidades bem maiores para os seres humanos gozarem de uma existência mais segura e gratificante que qualquer tipo de sistema pré-moderno. Mas a modernidade tem também um lado sombrio, que se tornou muito aparente no século atual.” (*As Consequências da Modernidade*. Tradução Raul Fiker. São Paulo: Unesp, 1991, p. 16)

As transformações iniciadas no século passado e que continuam se processando no atual trouxeram consigo o fenômeno referido como *modernização reflexiva*,² o qual, nas palavras de Ulrich Beck, representa a “possibilidade de uma (auto)destruição criativa para toda uma era: aquela da sociedade industrial”. Como complementa o sociólogo alemão, “o ‘sujeito’ dessa destruição coletiva não é a revolução, não é a crise, mas a vitória da modernização ocidental”.³

Com a superação dos paradigmas da sociedade industrial por intermédio da modernização reflexiva, emerge o conceito de *sociedade de risco*, o qual “designa uma fase no desenvolvimento da sociedade moderna, em que os riscos sociais, políticos, econômicos e individuais tendem cada vez mais a escapar das instituições para o controle e a proteção da sociedade industrial”.⁴

É lógico que os riscos sempre estiveram presentes ao longo da história. Todavia, a sociedade de risco implica algo mais do que o reconhecimento de que os seres humanos expõem-se a riscos naturais e sociais que ameaçam a continuidade de sua existência individual. *A sociedade de risco traz consigo riscos que transcendem em muito a individualidade das pessoas e até mesmo as comunidades locais, com a globalização em escala mundial dos riscos.*

Em outra assentada, os riscos presentes na sociedade de risco não são naturais, com o que se quer afirmar que os mesmos *são uma decorrência do próprio desenvolvimento técnico da Humanidade e da forma como os seres humanos exercem o papel de espécie predominante na Terra.*

Como destaca Anthony Giddens,

“um cético poderia perguntar: não há nada de novo aqui? A vida humana não foi sempre marcada pela contingência? O futuro não foi sempre incerto e problemático? A resposta a cada uma dessas perguntas é ‘sim’. Não é que atualmente nossas circunstâncias de vida tenham se tornado menos previsíveis do que costumavam ser; o que mudou foram as origens da imprevisibilidade. Muitas incertezas com que nos defrontamos hoje foram criadas pelo próprio desenvolvimento do conhecimento humano”.⁵

A sociedade industrial, desenvolvida sobre o arcabouço político-econômico do protoliberalismo, convivida com riscos sociais que eram controláveis por intermédio da ação do legislador, donde terem tido destaque nesse período histórico as crenças na infalibilidade do legislador na regulação da vida em sociedade.⁶

² Importa mencionar que, como destacado por Eduardo C. B. Bittar, a denominação desse momento histórico não é pacífica, falando-se em *modernidade reflexiva*, *pós-modernidade*, *super-modernidade*, etc. (*O Direito na Pós-modernidade*. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2005, pp. 96 e 97)

³ “A Reinvenção da Política: Rumo a Uma Teoria da Modernização Reflexiva”. In: GIDDENS, Anthony; BECK, Ulrich; LASH, Scott. *Modernização Reflexiva: Política, Tradição e Estética na Ordem Social Moderna*. Tradução Magda Lopes. São Paulo: Unesp, 1997, p. 12. Sobre a reflexividade da modernidade ver também: GIDDENS, Anthony, *As Consequências da Modernidade*, 1991, p. 16.

⁴ Cf. BECK, Ulrich. *A Reinvenção da Política: Rumo a Uma Teoria da Modernização Reflexiva*, 1997, p. 15.

⁵ “Risco, Confiança e Reflexividade”. In: GIDDENS, Anthony; BECK, Ulrich; LASH, Scott. *Modernização Reflexiva: Política, Tradição e Estética na Ordem Social Moderna*. Tradução Magda Lopes. São Paulo: Unesp, 1997, p. 220. Sobre a distinção entre os riscos presentes na sociedade de risco e aqueles que caracterizam a sociedade industrial ver: BECK, Ulrich. *Liberdade ou Capitalismo*. Tradução Luiz Antônio Oliveira de Araújo. São Paulo: Unesp, 2003, pp. 113-116.

⁶ Nas palavras de André-Jean Arnaud “o Direito ‘moderno’ é um Direito que foi construído sobre princípios filosóficos em honra de uma época que leva seu nome: crença no caráter universal das

O século XX pôs em cheque a crença em tal modelo. Em um primeiro momento, o surgimento de riscos financeiros que não poderiam ser assumidos pelos indivíduos, devendo ser difundidos por toda a coletividade, leva ao desenvolvimento do contrato de seguro, que tem como um de seus escopos principais a assunção coletiva de perdas individuais que não podem ser suportadas por indivíduos e empresas unilateralmente.⁷

Na sociedade de risco, todavia, *os riscos coletivos transcendem a competência controladora do legislador*,⁸ ao mesmo tempo em que inviabilizam a difusão de seus custos por todos os indivíduos mediante contrato de seguro.

Está-se aqui diante do risco nuclear; do risco de uma depredação irreversível do meio-ambiente, do risco de uma crise econômica de proporções mundiais, como a que vivenciamos recentemente, que poderia levar a um empobrecimento global e à falência dos Estados, do risco das drogas e da AIDS, do risco do terrorismo, da bioética e, em países onde, como no Brasil, ainda não foram alcançados os padrões básicos de desenvolvimento social, do risco da exclusão social, provavelmente o maior risco enfrentado em âmbito nacional e que se encontra vinculado à proliferação das drogas e da violência e até mesmo à depredação do meio-ambiente e à contaminação por doenças.⁹

soluções jurídicas, e nas benfeitorias da lei toda-poderosa. Se seguimos os filósofos, juristas e legisladores do fim do século XVIII, vemos que o Direito era suscetível de um conhecimento universal, pois os princípios que o ditavam estavam inscritos no coração de cada um de nós, e podiam ser conhecidos graças à luzes naturais da razão. Além disso, o contrato social fazia com que a lei, votada em nome de todos, devesse ser aplicada em comum acordo, igualmente para todos. Não existiriam nunca mais privilégios, dado que a lei - porque era geral, clara, tratando do bem comum e não se interessando pelos casos particulares -, aparecia como a garantia suprema contra o arbítrio." (*O Direito Traído pela Filosofia*. Tradução Wanda de Lemos Capeller e Luciano Oliveira. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1991, p. 246)

⁷ Dá-nos clara lição acerca da relevância do contrato de seguro Sergio Cavalieri Filho, cujo entendimento encontra-se transcrito a seguir: "Poucos têm em exata dimensão a importância do seguro no mundo econômico moderno; mais do que meio de preservação do patrimônio, tornou-se, também, instrumento fundamental de desenvolvimento. Não fora a segurança que só o seguro pode dar, inúmeros empreendimentos seriam absolutamente inviáveis, dado a enormidade dos riscos que representam. Bastaria, por exemplo, uma única plataforma de extração de petróleo incendiada, ou apenas uma aeronave acidentada, para abalar irremediavelmente a estabilidade econômica das empresas que exploram tais tipos de atividade. Mas, através do seguro, consegue-se socializar o dano, repartindo-o entre todos (ou muitos), de sorte a torná-lo suportável, por maior que ele seja. Além disso, o seguro movimentava bilhões de dólares anualmente, gerando riqueza e milhares de empregos em todo o País." (*Programa de Responsabilidade Civil*. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 414)

⁸ Como destaca Willis Santiago Guerra Filho, "o direito, assim como a ética, pode ser concebido como repositório de normas consagradas socialmente para a orientação da conduta humana. Tal orientação, no entanto, pressupõe um conhecimento sobre as condições em que se dá a ação humana, conhecimento este que, em nossa sociedade, se espera seja fornecido, basicamente, pela ciência. A crescente complexidade dessa sociedade, em ritmo vertiginoso, torna aqueles repositórios, assim como os conhecimentos acumulados no passado, em grande parte, obsoletos ou, no mínimo, insuficientes, na medida em que não oferecem soluções para os problemas radicalmente novos e complexos com os quais temos de lidar. São problemas desse tipo, aqueles decorrentes da intervenção do homem no seu meio natural, incluindo, aí, o próprio material genético que o constitui, dando ensejo ao surgimento de novas ramificações tanto da ciência, como do direito e da ética, a saber, a ecologia, o direito ambiental e a bioética." ("Epistemologia Sistemática para Fundamentação de um Direito Tributário da Cidadania Democrática e Global". In: TÔRRES, Heleno Taveira (org.). *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 586)

⁹ Para um exame profundo acerca da pós-modernidade na realidade brasileira, ver: BITTAR, Eduard C. B. *O Direito na Pós-modernidade*, 2005, pp. 215-284.

O tema da sociedade de risco e seus efeitos é riquíssimo e tem diversos pontos de interseção com a ordem jurídica, imbricando-se pelos vários “ramos” do Direito, inclusive o Direito Tributário.

Tais aspectos não passaram despercebidos ao Professor Ricardo Lobo Torres, que certamente é o jurista pátrio que com maior entusiasmo e maestria tem tratado da questão relacionada à sociedade de risco e seus reflexos sobre a tributação.

Como destaca o Professor Ricardo Lobo Torres, “a sociedade de risco se caracteriza por algumas notas relevantes: a ambivalência, a insegurança, a procura de novos princípios e o redesenho do relacionamento entre as atribuições das instituições do Estado e da própria sociedade”.¹⁰

Para Zygmunt Bauman “a ambivalência, possibilidade de conferir a um objeto ou evento mais de uma categoria, é uma desordem específica da linguagem, uma falha da função nomeadora (segregadora) que a linguagem deve desempenhar. O principal sintoma de desordem é o agudo desconforto que sentimos quando somos incapazes de ler adequadamente a situação e optar entre ações alternativas”.¹¹

Como bem pontuou Ricardo Lobo Torres na passagem antes transcrita, outras características da Sociedade de Risco são a insegurança, a indeterminação e a incerteza que cobrem as relações humanas e seu meio exterior, as quais trazem consigo a paralisação comportamental do homem diante do que lhe é estranho. Sobre o *horror da indeterminação* traz-se à colação as seguintes palavras de Zygmunt Bauman:

“A clareza cognitiva (classificatória) é uma reflexão, um equivalente intelectual de certeza comportamental. Ocorrem e desaparecem juntas. Constatamos num lampejo como estão atadas quando desembarcamos num país estrangeiro, quando ouvimos uma língua estrangeira, quando observamos uma conduta que nos é estranha. Os problemas hermenêuticos que então enfrentamos oferecem um primeiro vislumbre da impressionante paralisia comportamental que se segue ao fracasso da capacidade classificatória. Compreender, como sugeriu Wittgenstein, é saber como prosseguir. É por isso que os problemas hermenêuticos (que surgem quando o significado não é irrefletidamente evidente, quando tomamos consciência de que palavras e significado não são a mesma coisa, de que existe um *problema* de significado) são vividos como irritantes. Problemas hermenêuticos não resolvidos significam incerteza sobre como uma situação deve ser lida e que reação deve produzir os resultados desejados. Na melhor das hipóteses, a incerteza produz confusão e desconforto. Na pior, carrega um senso de perigo.”¹²

Os traços da sociedade de risco acima apontados, ambivalência e insegurança, trazem a necessidade da busca por novos princípios para a fundamentação do ordenamento jurídico e das relações entre Estado e sociedade, espaço que é preenchido por princípios como o da solidariedade, o da transparência, o da proporcionalidade, o da ponderação, o da tolerância e o da responsabilidade.¹³

¹⁰ *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário: Valores e Princípios Constitucionais Tributários*. V. II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 177.

¹¹ *Modernidade e Ambivalência*. Tradução Marcus Penchel. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor, 1999, p. 9.

¹² *Modernidade e Ambivalência*, 1999, p. 66.

¹³ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário: Valores e Princípios Constitucionais Tributários*, 2005, p. 179.

É evidente, portanto que as características da sociedade de risco, acima apontadas, encontram-se amplamente presentes no campo do Direito, inclusive no âmbito da tributação, área em que será focado o presente estudo.

Analisando-se as relações entre Fisco e contribuintes nos dias atuais, verifica-se que se encontram presentes nas mesmas, em ampla medida, a ambivalência e insegurança características da sociedade de risco, a reclamarem uma mudança de paradigmas e princípios vetores do agir dos diversos atores tributários (Fazenda Pública, Poder Judiciário, contribuintes, entidades não governamentais de controle - nacionais e internacionais).

Essas mudanças criam uma crise no *sensu comum teórico do jurista*,¹⁴ habituado que está este a tratar dos problemas jurídico-fiscais com um instrumental forjado à luz das inflexões da sociedade industrial.

O objeto do presente estudo, portanto, consiste no estudo das interseções entre a problemática da sociedade de risco e o Direito Tributário, buscando-se apontar as transformações sofridas pelos sistemas tributários, com foco no sistema tributário nacional, com vistas ao seu ajustamento com a realidade da sociedade pós-moderna.

2. Sociedade de Risco e Tributação

As conexões entre a sociedade de risco e a tributação são várias. Em primeiro lugar, pode-se mencionar que após a superação do protoliberalismo pelo Estado Social, até chegarmos ao atual Estado Social Democrático de Direito, o Estado assumiu um grande número de prestações que antes se encontravam na esfera dos indivíduos. Com isso, *a necessidade de financiamento de tais atividades estatais coloriu com novas cores o fenômeno da tributação, trazendo consigo o risco da quebra do Estado e as nefastas consequências que daí adviriam.*

Além do próprio risco de quebra do Estado é de se assinalar que a ambivalência e a incerteza da sociedade de risco têm reflexo sobre as relações entre Fisco e contribuintes, colocando na berlinda a formulação tradicional sobre princípios considerados fundamentais, como os *princípios da segurança jurídica e da legalidade*. Questiona-se: como alcançar a segurança dos contribuintes e da Fazenda Pública no âmbito da sociedade de risco, uma vez que se caracteriza esta pela ambivalência e pela insegurança? Analisemos essas questões com um pouco mais de profundidade.

2.1. Sociedade de risco e tributação: o risco de quebra do Estado

No curso da história recente da Humanidade, a intervenção estatal nas atividades privadas e, assim, as atribuições conferidas ao Estado desenvolveram-se de forma mais ou menos acentuada, variando entre o intervencionismo exacerbado e o culto à liberdade individual contra os interesses coletivos (corporificados, a partir de determinado momento histórico, na atuação estatal).

Entre o final do século XVIII e o início do século XX, principalmente a partir das Revoluções Americana e Francesa, propagou-se o modelo econômico libe-

¹⁴ Sobre o *sensu comum teórico* dos juristas ver: WARAT, Luiz Alberto. *Introdução Geral ao Direito*. V. I. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1994, p. 22.

ral-individualista, que já havia se instalado na Inglaterra desde a Revolução Gloriosa de 1688, o qual pretendeu garantir a predominância *política* da classe econômica burguesa sobre as demais, assim como a sua defesa contra qualquer atuação limitadora-interventiva do Estado.

Por tal razão, o direito fundamental, sustentáculo desse modelo político-econômico, era o direito à liberdade, o qual se figurava praticamente absoluto, opo-nível a qualquer intervenção estatal considerada indevida.¹⁵

Em perfeita síntese, Norberto Bobbio assevera que “como teoria econômica, o liberalismo é partidário da economia de mercado; como teoria política é simpatisante do Estado que governe o menos possível ou, como se diz hoje, do Estado mínimo”.¹⁶

Com o passar dos anos, o individualismo exacerbado e as condições em que a classe dominante burguesa exercia seu domínio sobre a classe trabalhadora levaram à crise do sistema político-econômico liberal clássico, com a consequente necessidade da intervenção do Estado no âmbito das relações privadas.¹⁷

Surge a partir daí o chamado Estado Social, o qual se caracteriza pela intervenção estatal nas relações privadas e no exercício de direitos individuais, assim como pelo desenvolvimento das prestações de previdência e seguridade sociais.

No curso da segunda metade do século XX o Estado Social entrou em crise. O assistencialismo desse modelo foi indicado como responsável pelo crescimento da dívida pública e do déficit orçamentário,¹⁸ dando início à sua contestação e à pregação pelo retorno de um Estado Liberal não intervencionista.

Contudo, a crise por que passou o Estado Social e o surgimento de defensores de um modelo estatal neoliberal, não implicaram no desaparecimento do primeiro. De fato, como assevera Ricardo Lobo Torres “o modelo do Estado Social não desaparece totalmente. Passa por modificações importantes, com a diminuição do seu tamanho e a restrição ao seu intervencionismo. Deixa-se influenciar pelas idéias do liberalismo social, que não se confundem com as do neoliberalismo ou do protoliberalismo nem, por outro lado, com as da social democracia”.¹⁹

Apresentados esses breves apontamentos, nota-se que a intervenção estatal nas relações privadas, e assim no exercício de direitos por parte dos indivíduos, que se encontra diretamente vinculada ao caráter mais ou menos assistencialista adotado pelo Poder Público, variou da pregação por um Estado mínimo (a qual, como visto, há algum tempo voltou a ocupar espaço de destaque no ideário político-econô-

¹⁵ Cf. BONAVIDES, Paulo. *Do Estado Liberal ao Estado Social*. 7ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 40; CASTRO, Carlos Roberto de Siqueira. *O Congresso e as Delegações Legislativas*. Rio de Janeiro: Forense, 1989, p. 9; TORRES, Ricardo Lobo. *O Orçamento na Constituição*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p. 86.

¹⁶ *El Futuro de la Democracia*. Tradução José F. Fernandez Santillan. México: Fondo de Cultura Económica, 1986, p. 89.

¹⁷ Cf. REALE, Miguel. “Da Democracia Liberal à Democracia Social”. *Revista de Direito Público* nº 71. São Paulo, jul.-set. de 1984, p. 24.

¹⁸ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *O Orçamento na Constituição*, 1995, p. 11; STRECK, Lenio Luiz. *Jurisdição Constitucional e Hermenêutica: Uma Nova Crítica do Direito*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 58; HAYEK, Friedrich A. *The Constitution of Liberty*. Chicago: The University of Chicago Press, 1992, pp. 302 e 303.

¹⁹ *O Orçamento na Constituição*, 1995, p. 15.

mico ocidental) até a prevalência de um Estado Social intervencionista e “paternalista”, sendo oportuno observar que, hodiernamente, nenhuma dessas estruturas extremadas prevalece, havendo um Estado presente e participativo nas relações sociais, mas não centralizador das iniciativas econômicas e limitador dos direitos e interesses privados.

Ora, a assunção de diversas atividades pelo Estado trouxe consigo uma gama de necessidades financeiras, uma vez que todas as prestações estatais, assim como os direitos individuais e sociais garantidos pela Constituição, custam dinheiro e devem ser suportados pela coletividade.

Há, assim, importante relação entre o desenvolvimento da participação estatal na vida das pessoas de direito privado e a ampliação das carências arrecadatórias do Poder Público, *que passa a ter na arrecadação tributária a fonte de recursos indispensáveis para o custeio de suas atividades*. Como destaca Juan Manuel Barquero Estevan:

“Faz já alguns anos, em um trabalho que pode ser tido já por um clássico na literatura sobre o Estado social, *Ernst Forsthoff* afirmava que o Estado fiscal ou impositivo constitui o vínculo indispensável de união entre os princípios do Estado de Direito e Estado social, porque somente através das possibilidades de ingerência do Estado impositivo pode-se garantir o desenvolvimento do Estado social, sob uma estrita observância, ao próprio tempo, das formas do Estado de Direito e, concretamente, do respeito do Direito de propriedade. Apontava, assim, a tese de que a configuração do Estado como ‘impositivo’ constitui um pressuposto funcional do Estado social, pois este só pode alcançar seus objetivos recorrendo ao imposto como instrumento financeiro.”²⁰

No contexto de um Estado Social, portanto, a tributação passa a ser a fonte de custeio de todos os deveres estatais, muitos deles elevados a direitos fundamentais do indivíduo pela Constituição, como aqueles relativos, por exemplo, à saúde e à educação.

É diante desse cenário que se pode afirmar, com José Casalta Nabais, tratar-se o dever tributário de dever fundamental, de cujo adimplemento depende a consecução das finalidades constitucionais do Estado.²¹

²⁰ *La Función del Tributo en el Estado Democrático de Derecho*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 2002, p. 33.

²¹ *O Dever Fundamental de pagar Impostos*. Coimbra: Almedina, 1998, p. 64. Sobre o custo dos direitos vale a pena examinarmos a lição do Professor da Universidade de Nova Iorque Stephen Holmes e do Professor da Universidade de Chicago Cass R. Sunstein, a seguir transcrita: “A Declaração de Independência estabelece que ‘para assegurar esses direitos, Governos são estabelecidos entre os homens’. À óbvia verdade de que direitos dependem de governos deve ser acrescido um corolário lógico, rico em implicações: direitos custam dinheiro. Direitos não podem ser protegidos ou efetivados sem financiamento e apoio públicos. Isso é verdade tanto para os direitos primitivos como para os direitos modernos, para os direitos dos Americanos antes e depois do New Deal de Franklin Delano Roosevelt. Tanto o direito ao bem-estar quanto o direito à propriedade privada têm custos públicos. O direito à liberdade contratual não custa menos que o direito à saúde, o direito à liberdade de expressão não custa menos que o direito a uma habitação decente. Todos os direitos dependem do tesouro público.” (HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. *The Cost of Rights: why Liberty depends on Taxes*. New York: W. W. Norton & Company, 1999, p. 15) Sobre o tema ver, tam-

Além de funcionar como instrumento de custeio das atividades estatais, a tributação também desempenha papel relevante no que se refere às condições para o desenvolvimento econômico, sendo certo que um sistema tributário mal administrado pode funcionar como entrave ao crescimento de uma nação ou bloco econômico, agravando as condições de vida dos indivíduos residentes em seu território.

Tudo quanto foi aduzido acima se presta para reforçar a importância da tributação nos Estados ocidentais modernos, o que coloca em evidência a necessidade de proteção da arrecadação fiscal estatal contra quedas imprevistas, que possam levar o Estado a não adimplir seus compromissos financeiros ou a não ter recursos para custear suas atividades.

Por outro lado, denotando a ambivalência característica da sociedade de risco, tem-se que muitas vezes a proteção do tesouro público se dá com o sacrifício de direitos individuais, de forma que surgem situações em que se fazem presentes escolhas difíceis entre o prestígio das prescrições do ordenamento jurídico e proteção do Estado contra oscilações advindas de desfalques do tesouro.

Essa dicotomia aparecerá outras vezes ao longo do presente estudo, podendo-se desde já deixar assentado que a saída para a colisão entre princípios de proteção dos contribuintes e aqueles que protegem a coletividade corporificada no Estado está em postulados como a proporcionalidade e a ponderação, os quais são instrumentos-chave para a legitimação das decisões políticas no âmbito da sociedade de risco.

2.2. *Sociedade de risco e tributação: a utilização extrafiscal dos tributos*

Outro ponto de interseção entre a sociedade de risco e a tributação consiste na pretensão de utilização extrafiscal de tributos como forma de se evitarem alguns dos riscos característicos da pós-modernidade.²²

É o que se verifica, por exemplo, na área ambiental, em que se pretende a utilização da tributação como forma de inibição ao cometimento de danos ao meio ambiente.

Tem grande papel nesse campo o princípio do poluidor-pagador, o qual, nas palavras do Professor Ricardo Lobo Torres “sinaliza no sentido de que os potenciais poluidores devem arcar com a responsabilidade pelo pagamento das despesas estatais relacionadas com a precaução e a prevenção dos riscos ambientais. É princípio de justiça porque busca evitar que repercuta sobre a sociedade a obrigação de suportar os custos da sustentação do meio ambiente sadio”.²³

bém: ROIG, Rafael de Asis. *Deberes y Obligaciones en la Constitución*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1991, p. 401; TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 15; TORRES, Ricardo Lobo, *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário: Valores e Princípios Constitucionais Tributários*, 2005, p. 181.

²² Para um estudo profundo das questões relacionadas ao caráter indutor da tributação, ver: SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

²³ “Valores e Princípios no Direito Tributário Ambiental”. In: TÔRRES, Heleno Taveira (org.). *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 27.

É bem verdade que, como salienta Heleno Taveira Tôrres, há que se ter cuidado ao importar para a realidade brasileira as discussões sobre tributação ambiental,²⁴ as quais se encontram em estágio muito mais avançado no exterior.

Dado o escopo deste trabalho, pretende-se apenas pontuar a interseção entre o Direito Tributário e a sociedade de risco, tomando como exemplo a proteção do meio ambiente, para demonstrar como a tributação com fins extrafiscais vem sendo pensada como um dos instrumentos para lidar com os problemas da sociedade pós-moderna.

Trata-se, todavia, de um instrumento limitado, ainda mais se o tamanho e o poderio econômico das grandes corporações for levando em conta. O desafio, portanto, é evitar que a depredação do meio ambiente seja algo que possa ser comprado mediante o pagamento de tributos e penalidades.

2.3. *Tributação e complexidade*

Alguns dos aspectos da sociedade de risco que mais afetam a tributação são a ambivalência, a indeterminação e a incerteza, as quais impactam em cheio as normas tributárias, pondo em perigo a segurança jurídica dos contribuintes e a capacidade dos entes tributantes de arrecadarem os tributos de que são dotados pela Constituição Federal. Em razão disso prolifera-se nas leis tributárias o uso de conceitos indeterminados, ficções e presunções que tornam a legislação fiscal complexa e difícil de ser compreendida por seus aplicadores e destinatários.

Por outro lado, o corporativismo e a utilização da legislação tributária como instrumento da defesa de interesses de grupos econômicos fazem do ordenamento tributário um emaranhado de normas muitas vezes conflitantes e sem sentido, que só podem ser compreendidas (quando o são) por especialistas.

Além disso, o tecnicismo da tributação exclui a matéria fiscal da capacidade deliberativa das assembleias legislativas e acaba por entregar a tarefa de elaboração das leis fiscais exatamente aos órgãos responsáveis pela cobrança dos tributos, o que faz com que as regras tributárias se proliferem sem a adequada coerência para que componham um sistema.²⁵

²⁴ “Da Relação entre Competências Constitucionais Tributária e Ambiental - Os Limites dos Chamados “Tributos Ambientais””. In: TÔRRES, Heleno Taveira (org.). *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 102.

²⁵ De acordo com a lição da Professora Misabel Abreu Machado Derzi, “a complexidade do sistema tributário tem fontes múltiplas:

- a diferenciação em razão da necessidade de se graduar o imposto de acordo com a capacidade econômica de cada contribuinte e de se redistribuir a renda por meio da progressividade do imposto de renda, da progressividade do imposto sobre a propriedade territorial urbana, do imposto sobre a fortuna, etc.;
- a utilização de métodos destinados a corrigir as desigualdades regionais e sociais ou a praticar intervenção estatal (multiplicação de exações obrigatórias setoriais, por intermédio de contribuições) embora se enfraqueça o estado paralelamente;
- o abuso desencadeado por pressões corporativas, que criam miríades de regimes especiais e excepcionais de tributação, escondidos sob o manto da justiça e da inclusão social;
- a democracia participativa e plural facilita a intervenção legítima ou ilegítima de sindicatos, organismos profissionais, econômicos, internos e internacionais no processo legislativo;
- nesse cenário assim projetado, a descrença e o ceticismo em relação a valores e princípios até então inquestionáveis, levam muitos países a experimentar simplificações e tentativas de aumento de base dos impostos, que arranham aqueles mesmos valores e princípios.

Resultado desse estado de coisas é a grande dificuldade enfrentada pelos contribuintes no que se refere ao correto adimplemento de seus deveres fiscais assim como os problemas enfrentados pela Fazenda para fiscalizar as condutas dos contribuintes, com a difusão de planejamentos fiscais de duvidosa legitimidade, isso sem contar aqueles que ostentam evidente ilegitimidade.

2.4. Mecanismos para a superação da complexidade: nova legalidade, praticidade, transparência, ponderação, proporcionalidade, tolerância e responsabilidade

No contexto da administração da complexidade da tributação ganham espaço os princípios da praticidade, da transparência, da ponderação, da proporcionalidade, da tolerância e da responsabilidade, assim como se passa a pugnar por um princípio da legalidade mais flexível (em comparação à legalidade tributária “napoleônica” ainda prevalente no Brasil), passível de se ajustar à complexidade da sociedade pós-moderna. Analisemos tais aspectos, a começar pela revisão do princípio da legalidade.

2.4.1. Nova legalidade tributária?

O princípio da legalidade tributária é normalmente conceituado como uma garantia de que os tributos serão cobrados somente nas situações objetivamente descritas no tipo legal. Nesse sentido, Hugo de Brito Machado define o princípio em comento nos seguintes termos:

“O princípio da legalidade pode ser entendido em dois sentidos, a saber:
a) o de que o tributo deve ser cobrado mediante o consentimento daqueles que o pagam; e
b) o de que o tributo deve ser cobrado segundo normas objetivamente postas, de sorte a garantir plena segurança nas relações entre o Fisco e os contribuintes.”²⁶

A visão do princípio da legalidade como uma forma de garantia da segurança jurídica, mediante a previsão, na lei, de uma descrição objetiva do tipo tributário,²⁷ foi descrita na obra hoje clássica de Alberto Xavier,²⁸ a qual dá suporte teórico ao pensamento da *doutrina formalista do Direito Tributário*.²⁹ Para tal doutrina, o

Parece ser universal o fenômeno da crescente complexidade do sistema tributário: a cada ponto do emaranhado do tecido social corresponde um ponto da rede jurídica normativa. Irracionalidade do sistema, obscuridade, inaplicabilidade das normas, injustiça e impossibilidade administrativa de fiscalização.” (“Pós-modernismo e Tributos: Complexidade, Descrença e Corporativismo”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 100. São Paulo: Dialética, jan. de 2004, p. 72)

²⁶ *Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988*. 5ª ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 21.

²⁷ Vale a pena destacar que os termos “típico” e “tipicidade” serão utilizados no presente estudo como denotativos do significado pelos mesmos adquirido no Direito Tributário brasileiro, por influência do Professor Alberto Xavier, como representativos da determinação dos componentes da regematriz de incidência tributária. Não se desconhecem, entretanto, as objeções trazidas pela Professora Misabel Abreu Machado Derzi, em sua aclamada obra sobre o tipo nos Direitos Penal e Tributário (*Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. São Paulo: RT, 1988, p. 286).

²⁸ *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*. São Paulo: RT, 1978, pp. 36 e 37. Ver também: XAVIER, Alberto. *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001, pp. 17 e 18.

²⁹ Sobre o tema ver o nosso: “Ética, Moral e Justiça Tributária”. *Revista Tributária e de Finanças Públicas* nº 51. São Paulo, jul.-ago. de 2003, pp. 111-116.

princípio da legalidade presta-se a uma garantia absoluta dos contribuintes, na medida em que somente seria possível a cobrança de tributos descritos objetivamente na norma tributária.

Com isso, percebe-se que, juntamente com o princípio da legalidade, tal doutrina formalista apregoa que os conceitos utilizados na lei devem ser determinados, afastando-se os conceitos indeterminados, dotados de uma fluidez que traga insegurança quanto ao comando contido na regra fiscal.³⁰

A posição sobre o princípio da legalidade acima apresentada tem fulcro em vetustas e ultrapassadas concepções hermenêuticas, notadamente a crença de que a interpretação de um texto consiste em revelar sua verdadeira (e única) mensagem.³¹

Com efeito, hoje é amplamente reconhecida a ideia de que sendo os textos jurídicos vertidos em linguagem, permitem os mesmos interpretações divergentes,³² as quais serão forjadas tendo em consideração a *pré-compreensão* do intérprete.³³

Nessa assentada há de se reconhecer que a interpretação tem um viés criativo que faz com que não seja possível estabelecer aprioristicamente uma única norma jurídica que seja extraível de um determinado texto legal. Veja-se, a esse respeito, a seguinte lição de Eros Roberto Grau:

“As disposições, os enunciados, os textos, nada dizem; somente passam a dizer algo quando efetivamente convertidos em *normas* (isto é, quando - através e mediante a *interpretação* - são transformados em *normas*). Por isso as *nor-*

³⁰ Sobre essa questão, ver: ROLIM, João Dácio. *Normas Antielisivas Tributárias*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 48; DERZI, Misabel Abreu Machado. “A Desconsideração dos Atos e Negócios Jurídicos Dissimulatórios, segundo a Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 224; CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 20ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004, pp. 235 e 236; OLIVEIRA, Yonne Dolácio de. “Princípio da Legalidade”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Princípio da Legalidade*. São Paulo: Resenha Tributária, 1981, pp. 506 e 507.

³¹ Cf. MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*. 18ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 9. A ideia de que a interpretação consiste em uma atividade voltada para a descoberta do “verdadeiro” sentido de um texto legal encontra-se presente nos trabalhos de estudiosos da teoria geral do Direito e nos compêndios gerais dos diversos “ramos” jurídicos, como em: MÁYNEZ, Eduardo García. *Introducción al Estudio del Derecho*. 53ª ed. México: Porrúa, 2002, p. 327; COING, Helmut. *Elementos Fundamentais da Filosofia do Direito*. Tradução Elisete Antoniuk. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2002, p. 326; GUSMÃO, Paulo Dourado de. *Introdução ao Estudo do Direito*. 26ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 219; DINIZ, Maria Helena. *Compêndio de Introdução à Ciência do Direito*. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 1993, p. 381; LOPES, Miguel Maria de Serpa. *Curso de Direito Civil*. V. I. 7ª ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1989, p. 114; RODRIGUES, Silvío. *Curso de Direito Civil*. V. I. 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 1989, p. 24; ESPÍNOLA, Eduardo. *Sistema de Direito Civil*. Rio de Janeiro: Editora Rio, 1977, p. 157; BEVILAQUA, Clovis. *Teoria Geral do Direito Civil*. Rio de Janeiro: Editora Rio, 1975, p. 45; JESUS, Damásio E. de. *Direito Penal*. V. I. 19ª ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 27; MIRABETE, Julio Fabriní. *Manual de Direito Penal*. V. I. São Paulo: Atlas, 1998, p. 51.

³² Sobre a possibilidade de criação de mais de uma norma jurídica a partir de um mesmo texto legal, ver: ROCHA, Sergio André. *Interpretação dos Tratados contra a Btributação da Renda*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, pp. 83-90.

³³ Sobre a *pré-compreensão* do intérprete, ver: GADAMER, Hans-Georg. *Verdade e Método I: Traços Fundamentais de Uma Hermenêutica Filosófica*. 5ª ed. Petrópolis: Vozes, 2003, pp. 354-385; LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. 3ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997, pp. 285-297; CAMARGO, Maria Margarida Lacombe. *Hermenêutica e Argumentação: Uma Contribuição ao Estudo do Direito*. 2ª ed. Rio de Janeiro/São Paulo: Renovar, 2001, pp. 50-61.

mas resultam da interpretação, e podemos dizer que elas, enquanto disposições, nada dizem - elas dizem o que os intérpretes dizem que elas dizem.

Isso, contudo - note-se bem -, não significa que o intérprete, literalmente *crie* a norma. Dizendo-o de modo diverso: o intérprete não é um criador *ex nihilo*; ele produz a norma - não, porém, no sentido de fabricá-la, mas no sentido de reproduzi-la.

O produto da interpretação é a norma expressada como tal. Mas ela (a *norma*) parcialmente *preexiste*, potencialmente, no invólucro do *texto*, invólucro do *enunciado*.³⁴

Nota-se, portanto, que a *própria evolução da teoria hermenêutica põe em cheque a ideia de legalidade tributária tradicional bem como da ilusão da segurança jurídica absoluta da mesma decorrente*.

Todavia, é a complexidade típica da sociedade de risco que definitivamente abala os alicerces de tal concepção de legalidade tributária tradicionalmente sustentada no Brasil.

Com efeito, diante da complexidade e mutabilidade constante dos fatos sociais, tem-se defendido cada vez mais a utilização de *conceitos indeterminados* no campo do Direito Tributário, como forma de, por intermédio da abertura interpretativa, alcançar-se um maior espectro de aplicação das leis fiscais.

São conceitos indeterminados aqueles cujo conteúdo é incerto, aparecendo os mesmos quando “a lei refere uma esfera de realidade cujos limites não aparecem bem precisados em seu enunciado”.³⁵ Nas palavras de Karl Engisch:

“Por *conceito indeterminado* entendemos um conceito cujo conteúdo e extensão são em larga medida incertos. Os conceitos absolutamente determinados são muito raros no Direito. Em todo caso devemos considerar tais os conceitos numéricos (especialmente em combinação com os conceitos de medida e os valores monetários: 50 km, prazo de 24 horas, 10 marcos). Os conceitos jurídicos são predominantemente indeterminados, pelo menos em parte. É o que pode afirmar-se, por exemplo, a respeito daqueles conceitos naturalísticos que são recebidos pelo Direito, como os de ‘escuridão’, ‘sossego noturno’, ‘ruído’, ‘perigo’, ‘coisa’. E com mais razão se pode dizer o mesmo dos conceitos predominantemente jurídicos, como os de ‘assassinato’ (‘homicídio qualificado’), ‘crime’, ‘ato administrativo’, ‘negócio jurí-

³⁴ *Ensaio sobre a Interpretação/Aplicação do Direito*. São Paulo: Malheiros, 2002, pp. 72 e 73. Sobre a função criativa da interpretação, ver: TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, pp. 47 e 48; LATORRE, Angel. *Introdução ao Direito*. Tradução Manuel de Alarcón. Coimbra: Almedina, 2002, pp. 109-111; STRECK, Lenio Luiz. *Hermenêutica Jurídica e(m) Crise: Uma Exploração Hermenêutica da Constituição do Direito*. 4ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003, pp. 91 e 92; SCHROTH, Ulrich. “Hermenêutica Filosófica e Jurídica”. In: KAUFMANN, A.; HASSMER, N. (orgs.). *Introdução à Filosofia do Direito e à Teoria do Direito Contemporâneas*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002, pp. 383 e 384; GADAMER, Hans-Georg. *Verdade e Método I: Traços Fundamentais de Uma Hermenêutica Filosófica*, 2003, pp. 432 e 433; LARENZ, Karl, *Metodologia da Ciência do Direito*, 1997, pp. 283-284; ROSS, Alf. *Direito e Justiça*. Tradução Edson Bini. Bauru: Edipro, 2000, p. 139; RADBRUCH, Gustav. *Filosofia do Direito*. 6ª ed. Tradução L. Cabral de Moncada. Coimbra: Arménio Amado, 1997, pp. 230 e 231.

³⁵ Cf. ENTERRÍA, Eduardo García de; FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón. *Curso de Derecho Administrativo*. V. I. 10ª ed. Madrid: Civitas, 2000, p. 457.

dico', etc. Com Philipp Heck podemos distinguir nos conceitos jurídicos indeterminados um *núcleo* conceitual e um *halo* conceitual. Sempre que temos uma noção clara do conteúdo e da extensão dum conceito, estamos no domínio do núcleo conceitual. Onde as dúvidas começam, começa o halo do conceito."³⁶

A questão em exame foi analisada pelo Professor Ricardo Lobo Torres, para quem, com a superação do positivismo jurídico e a compreensão de que a segurança jurídica deve ser ponderada com a justiça,

“supera-se também a crença algum tanto ingênua na possibilidade de permanente fechamento dos conceitos tributários, como se nesse ramo do direito houvesse a perfeita adequação entre pensamento e linguagem e se tornasse viável a plenitude semântica dos conceitos. O direito tributário, como os outros ramos do direito, opera também por conceitos indeterminados, que deverão ser preenchidos pela interpretação complementar da Administração, pela contra-analogia nos casos de abuso do direito e pela argumentação jurídica democraticamente desenvolvida.”³⁷

A discussão quanto a abertura ou o fechamento dos conceitos tributários é provavelmente uma das que mais divide os tributaristas nos dias atuais.

Parece-nos que aqui uma primeira premissa que se deve adotar consiste no reconhecimento de que, como notícia Karl Engisch, conceitos absolutamente determinados são difíceis de serem encontrados, somente figurando como tais aqueles conceitos estritamente numéricos.³⁸

Todavia, do reconhecimento dessa premissa não decorre a conclusão de que a legislação tributária deva ser composta primordialmente de conceitos indeterminados.

Com efeito, no âmbito da sociedade de risco, da qual são características intrínsecas a incerteza, a insegurança e a ambivalência, a abertura e a vagueza conceituais são extremamente perigosas para operacionalidade do sistema, ainda mais

³⁶ *Introdução ao Pensamento Jurídico*. Tradução J. Baptista Machado. 7ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996, pp. 208 e 209. Sobre a vaguedade dos conceitos jurídicos vale a pena citar a seguinte passagem do mestre argentino Genaro R. Carrió: “Há outros casos em que a incerteza na aplicação ou interpretação de certos termos não brota de que não saibamos em que sentido tenham sido usados, porque sobre isso não temos dúvidas.

Aqui ocorre o seguinte. Estou diante de um caso ou exemplar concreto, cujas características individuais pude examinar em detalhe, contudo apesar de todos meus empenhos não sei se se trata de um exemplo da palavra geral ‘X’, isto é, de um caso de aplicação dela. Minha dúvida não se origina de falta de informação sobre o objeto; sei tudo o que necessito saber dele. Ela se origina em que não sei bem onde termina o campo de aplicação da palavra ‘X’ e este caso para encontrar-se nas proximidades desses mal-desenhados limites, cuja localização não posso precisar. Mais fundamental ainda: tenho a impressão de que carece de sentido falar aqui em limites precisos.” (*Notas sobre Derecho y Lenguage*. 4ª ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1994, p. 31)

³⁷ “Legalidade Tributária e Riscos Sociais”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 59. São Paulo: Dialética, ago. de 2000, p. 96. Sobre a utilização de conceitos indeterminados no campo do Direito Tributário, ver: RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Justiça, Interpretação e Elisão Tributária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003, p. 44; OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. “Legalidade Tributária - O Princípio da Proporcionalidade e a Tipicidade Aberta”. *Revista de Direito Tributário* nº 70. 2003, pp. 114 e 115.

³⁸ No mesmo sentido: KAUFMANN, Arthur. *Filosofia del Derecho*. Tradução Villar Borda e Ana Maria Montoya. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 1999, p. 108.

quando, por uma questão de praticidade, delegaram-se aos contribuintes as tarefas de apuração, recolhimento e, muitas vezes, de fiscalização dos tributos, como será examinado no seguinte item.

Nessa linha de raciocínio, e concluindo este ponto, é de se reconhecer que o princípio da legalidade passível de ser aplicado na sociedade de risco não é o mesmo que se consolidou no âmbito da sociedade industrial.³⁹ Todavia, há que se ter o cuidado de evitar que as necessárias modificações por que passam o princípio em questão sirvam para aumentar ainda mais a incerteza e a insegurança características da pós-modernidade.

2.4.2. O princípio da praticidade tributária⁴⁰

Segundo o magistério de Misabel Abreu Machado Derzi,

“a praticidade é um princípio geral e difuso, que não encontra formulação escrita nem no ordenamento jurídico alemão, nem no nacional. Mas está implícito, sem dúvida, por detrás das normas constitucionais. Para tornar a norma exequível, cômoda e viável, a serviço da praticidade, a lei e o regulamento muitas vezes se utilizam de abstrações generalizantes fechadas (presunções, ficções, enumerações taxativas, somatórios e quantificações) denominadas impropriamente por alguns autores de ‘tipificações’ ou modo de raciocinar ‘tipificante’. A principal razão dessa acentuada expressão da praticidade, já o dissemos, reside no fato de que o Direito Tributário enseja aplicação em massa de suas normas, a cargo da Administração, *ex officio*, e de forma contínua ou fiscalização em massa da aplicação dessas normas (nas hipóteses de tributos lançados por homologação).”⁴¹

³⁹ Sobre as modificações do princípio da legalidade no Direito Tributário contemporâneo, sugerimos a leitura do livro *Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário*, coordenado por Ricardo Lodi Ribeiro e Sergio André Rocha (São Paulo: Quartier Latin, 2008), o qual conta com textos de Aurélio Pitanga Seixas Filho, Fernando Aurélio Zilveti, José Marcos Domingues, Marciano Seabra de Godoi, Marco Aurélio Greco, Marcus Abraham, Ricardo Lobo Torres, Ricardo Lodi Ribeiro e Sergio André Rocha.

⁴⁰ Sobre o tema, ver: ROCHA, Sergio André. *Processo Administrativo Fiscal: Controle Administrativo do Lançamento Tributário*. 4ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, pp. 104-106.

⁴¹ “A Praticidade, a Substituição Tributária e o Direito Fundamental à Justiça Individual”. In: FISCHER, Octavio Campos (coord.). *Tributos e Direitos Fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 264. Sobre o princípio da praticidade, ver: ZILVETI, Fernando Aurélio. “*Simplicius Simplicissimus* - os Limites da Praticabilidade diante do Princípio da Capacidade Contributiva”. *Revista Direito Tributário Atual* nº 22. São Paulo: Dialética, 2008, pp. 179-192; TÔRRES, Heleno Taveira. “Transação, Arbitragem e Conciliação Judicial como Medidas Alternativas para Resolução de Conflitos entre Administração e Contribuintes - Simplificação e Eficiência Administrativa”. *Revista de Direito Tributário* nº 86. São Paulo, 2003, pp. 40-64; DERZI, Misabel Abreu Machado. *Pós-modernismo e Tributos: Complexidade, Diferença e Corporativismo*, 2004, pp. 75-78; DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*, 1988, pp. 267-269; PONTES, Helenilson Cunha. “O Princípio da Praticidade no Direito Tributário (Substituição Tributária, Plantas de Valores, Retenções de Fonte, Presunções e Ficções, etc.): sua Necessidade e seus Limites”. *Revista Internacional de Direito Tributário* nº 2. Belo Horizonte, jul.-dez. 2004, pp. 51-60; MANEIRA, Eduardo. “O Princípio da Praticidade no Direito Tributário (Substituição Tributária, Plantas de Valores, Retenções de Fonte, Presunções e Ficções, etc.): sua Necessidade e seus Limites”. *Revista Internacional de Direito Tributário* nº 2. Belo Horizonte, jul.-dez. 2004, pp. 61-67; ANDRADE, Alberto Guimarães. “O Princípio da Praticidade no Direito Tributário (Substituição Tributária, Plantas de Valores, Retenções de Fonte, Presunções e Ficções, etc.): sua Necessidade e seus Limites”. *Revista Internacional de Direito Tributário* nº 2. Belo Horizonte, jul.-dez. 2004, pp. 68-72.

Nas palavras de Helenilson Cunha Pontes, a praticidade “se manifesta em pelo menos duas dimensões: uma, na definição da própria regra tributária, isto é, da própria obrigação principal, a partir da definição dos elementos estruturais da obrigação tributária; e uma outra dimensão, na dimensão relativa à aplicação da regra tributária, nos chamados deveres acessórios”.⁴²

A praticidade material, referente às normas tributárias impositivas, demanda que as normas fiscais sejam simples o bastante para que sejam interpretadas diretamente pelos contribuintes.

A praticidade formal refere-se à necessidade de que os deveres formais impostos aos contribuintes não lhes sejam penosos em demasia (em termos administrativos e financeiros), referindo-se igualmente à Administração Fazendária, no sentido de se estabelecerem mecanismos de arrecadação e fiscalização que tornem possível a cobrança dos tributos em um sistema massificado.

A necessidade da *praticidade* do sistema tributário traz consigo outras implicações, como a *delegação das atividades de liquidação e recolhimento de tributos aos contribuintes*, a *utilização da sistemática de substituição tributária “para frente” como forma de viabilizar a fiscalização de certas atividades* e o cada vez mais frequente *uso de presunções e ficções para a determinação da ocorrência do fato tributário ou sua quantificação*. Cada um desses pontos será examinado a seguir:

a) *Delegação de competências aos contribuintes*⁴³

Em estudo publicado no Brasil, o Professor José Juan Ferreiro Lapatza fez importantes apontamentos sobre os sistemas de gestão tributária atualmente adotados pelos países europeus, separando o sistema anglo-saxão, baseado na *autoliquidação* dos deveres fiscais pelos próprios contribuintes, do sistema europeu continental, fundamentado no exercício da *liquidação tributária pela Administração Pública*.⁴⁴

Como menciona o próprio Ferreiro Lapatza, os sistemas continentais têm sido influenciados pelo sistema anglo-saxão, de forma que há uma cada vez maior utilização da delegação ao contribuinte das atividades de liquidação fiscal em países como a França, a Itália e a Espanha.⁴⁵

Em Portugal, essa mesma tendência foi apontada por José Luis Saldanha Sanchez,⁴⁶ deixando o mesmo registrado, logo na introdução de seu estudo sobre a

⁴² “O Princípio da Praticidade no Direito Tributário (Substituição Tributária, Plantas de Valores, Retenções de Fonte, Presunções e Ficções, etc.): sua Necessidade e seus Limites”, *Revista Internacional de Direito Tributário* nº 2, 2004, p. 58.

⁴³ Sobre o tema, ver: ROCHA, Sérgio André. *Processo Administrativo Fiscal: Controle Administrativo do Lançamento Tributário*. 4ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, pp. 305-322.

⁴⁴ “Solución Convencional de Conflictos em el Ámbito Tributário: Una Propuesta Concreta”. In: TÓRRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito Tributário Internacional Aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 294. Exceção à tendência de transferência para o sujeito passivo das atribuições de liquidação tributária encontra-se no ordenamento alemão, cf. EMCKE, Torsten; MARÍN-BARNUEVO, Diego. “La Revisión e Impugnación de los Actos Tributarios en Derecho Aleman”. In: TÓRRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito Tributário Internacional Aplicado*. V. II. São Paulo: Quartier Latin, 2004, pp. 367 e 368.

⁴⁵ “Solución Convencional de Conflictos em el Ámbito Tributário: Una Propuesta Concreta”. In: TÓRRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito Tributário Internacional Aplicado*, 2004, pp. 295-296.

⁴⁶ *A Quantificação da Obrigação Tributária: Deveres de Cooperação, Autoavaliação e Avaliação Administrativa*. Lisboa: Lex, 2000, pp. 75 e 76.

quantificação das obrigações tributárias, “que o modo atual de execução das tarefas financeiras de obtenção de recursos pecuniários para o Estado tem como marca essencial uma redução do papel desempenhado pela Administração e o correspondente aumento da participação dos particulares nos procedimentos de aplicação da lei fiscal”.⁴⁷

No Brasil, tal situação já era assinalada por Fábio Fanuchi na década de 1970,⁴⁸ tendo sido objeto de análise pelo Professor Paulo de Barros Carvalho, que leciona:

“Quando se fala em expedição de norma jurídica individual e concreta vem, desde logo, à nossa mente, o desempenho de um órgão da Administração ou Poder Judiciário. E, se passarmos apressadamente, sem refletir, essa idéia equivocada irá provocar um bloqueio, consolidando o preconceito de que o administrado, na esfera de suas múltiplas possibilidades de participação social, reguladas pelo direito, esteja impedido de produzir certas normas individuais e concretas. Mas não é assim no direito brasileiro. Basta soabrirmos os textos do ordenamento positivo, no que concerne aos tributos, para verificarmos esta realidade empírica indiscutível: o subsistema prescritivo das regras tributárias prevê a aplicação por intermédio do Poder Público, em algumas hipóteses, e, em outras, outorga esse exercício ao sujeito passivo, de que se espera, também, o cumprimento da prestação pecuniária. Diga-se de passagem, aliás, que tem havido um crescimento significativo na participação dos súditos do Estado, instados a praticar uma série de expedientes para a produção de normas individuais e concretas nesse campo. A transferência de atividades relativas à apuração do débito tributário para a esfera dos deveres instrumentais ou formais do sujeito passivo, mediante severo controle da entidade tributante, tornou-se uma viva realidade dos nossos dias. A maior parte dos tributos, hoje, assim no Brasil que em outros países que seguem o modelo continental europeu, estão cometidos ao sujeito passivo da obrigação tributária, cabendo-lhes estabelecer em fatos os eventos tributários, e relatar os dados componentes da relação jurídica.”⁴⁹

Assim, tendo em conta a proliferação, no Brasil, dos tributos sujeitos ao chamado “lançamento por homologação”, as atividades de apuração e arrecadação tributária foram significativamente delegadas aos contribuintes, a quem cabe, na realidade, a realização das tarefas previstas no artigo 142 do Código Tributário Nacional como caracterizadoras do “lançamento tributário”.⁵⁰

⁴⁷ *A Quantificação da Obrigação Tributária: Deveres de Cooperação, Autoavaliação e Avaliação Administrativa*, 2000, p. 17.

⁴⁸ *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. V. I. São Paulo: Resenha Tributária, 1971. p. 149.

⁴⁹ *Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 213. No mesmo sentido: COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 653; COSTA, Ramon Valdes. *Estudios de Derecho Tributario Latinoamericano*. Montevideo: AMF, 1982, p. 152; XAVIER, Alberto. *Do Lançamento: Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 4.

⁵⁰ Sobre o tema, ver: ROCHA, Sergio André. *Processo Administrativo Fiscal: Controle Administrativo do Lançamento Tributário*. 4ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, pp. 305-322; e ROCHA, Sergio André. “A Importância do Processo Administrativo Fiscal”. *Revista de Direito Administrativo* v. 239. Rio de Janeiro, jan.-mar. de 2005, pp. 33-44.

Com efeito, tomando ainda em consideração o caso brasileiro, há bastante tempo que as atividades de apuração e recolhimento da maioria dos tributos (todos os fiscalmente relevantes, como o IR, o IPI, o ICMS, o ISS e as contribuições em geral) deixaram de depender de qualquer participação das autoridades fazendárias, que assumem cada vez mais um papel de agentes de fiscalização das atividades liquidatórias realizadas pelos sujeitos passivos.

De fato, seria praticamente impossível para o Estado manter a estrutura funcional que se faria necessária para que os recolhimentos feitos pelos contribuintes fossem uma decorrência de uma cobrança formal emitida pelas autoridades públicas, mesmo que se fizesse depender esta da apresentação de uma declaração pelo sujeito passivo, tal qual o lançamento por declaração.

Percebe-se, portanto, que diante da complexidade que envolve a administração de um sistema tributário no mundo ocidental moderno, vem-se transferindo as atribuições de liquidação e arrecadação tributárias aos contribuintes.

Paralelamente, aumentam-se os deveres instrumentais que devem ser adimplidos pelos contribuintes, bem como o uso de sistemas informatizados, com o que se permite um maior controle por parte das autoridades fazendárias sem que seja necessário, para tanto, o aumento do efetivo de pessoal da Fazenda.

Uma outra tendência é a transferência para os contribuintes de atividades de fiscalização, mediante a utilização cada vez mais frequente da sistemática de *retenção na fonte*, pela qual se transfere ao agente de retenção não só a atribuição de liquidação e arrecadação, mas também de fiscalização de outros contribuintes.

Essas medidas estão inseridas na *ambivalência* que caracteriza a sociedade de risco, na medida que, de um lado, simplificam a Administração Fazendária e, de outro, tornam ainda mais complexa a administração das empresas, aumentando o custo dos produtos e serviços nacionais bem como o chamado *custo Brasil*, que muitas vezes inibe os investimentos estrangeiros de que tanto necessita nosso País.

b) O papel da substituição tributária “para frente” como meio de simplificação

Primeiramente, é importante ressaltar que o termo *substituição tributária “para frente”*, conforme utilizado na presente alínea, refere-se à cobrança de tributo por antecipação conforme previsto no parágrafo 7º do artigo 150 da Constituição Federal, segundo o qual “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”.

Acolhem-se aqui as críticas apresentadas por Marco Aurélio Greco⁵¹ ao uso indevido do termo substituição tributária “para frente” para representar o instituto da antecipação do fato tributário com base em presunção, mantendo-se, todavia sua utilização, hoje consagrada na doutrina, na legislação e nas decisões dos tribunais.

A figura da substituição tributária “para frente”, utilizada principalmente no campo do ICMS, foi sempre alvo de severas críticas, na medida em que implica o

⁵¹ *Substituição Tributária (Antecipação do Fato Gerador)*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001, pp. 12-15.

pagamento de tributo antes da efetiva ocorrência do fato gerador, o qual é *presumido* pela legislação. Em ácida crítica, aduz Roque Antonio Carrazza que “em nenhum momento a Constituição abre espaço à criação de tributo sobre *fato presumido*. Reporta-se, tão-somente, a fatos concretamente realizados, até para dar efetividade, no campo tributário, ao magno *princípio da segurança jurídica*”.⁵²

A despeito das críticas, a substituição tributária “para frente” teve sua constitucionalidade chancelada pelo Supremo Tribunal Federal (Recurso Extraordinário nº 213.396, *DJU* de 1º/12/2000).

Segundo Eduardo Maneira,

“a substituição tributária é um exemplo cabal de praticidade tributária. Ao invés de se fiscalizarem milhares de pontos de venda de cigarro, fiscalizam-se duas ou três indústrias tabagistas. Ao invés de se fiscalizarem milhares de pontos de bebida, como foi dado o exemplo aqui hoje, fiscalizam-se cinco ou seis fábricas de cerveja. Ao invés de se exigir de milhares de produtores rurais a emissão de nota fiscal e o recolhimento de ICMS pela venda de leite, exigem-se tais obrigações dos poucos laticínios existentes, e assim por diante”.⁵³

A substituição tributária, enquanto um instrumento de praticidade tributária, deve ser examinada juntamente com os princípios da proporcionalidade e da ponderação.

Com efeito, a adoção de presunções para a determinação da matéria tributável sem dúvida limita a esfera de direitos dos contribuintes. Todavia, sempre que tal limitação se dá como medida para a salvaguarda da própria operacionalidade do sistema tributário, deve a mesma ser considerada legítima, desde que tal limitação passe pelos filtros da proporcionalidade (*necessidade, adequação e proporcionalidade em sentido estrito*).

Situação distinta temos sempre que a limitação dos direitos do contribuinte dá-se de forma desproporcional e desarrazoada, sendo isso que acontece quando se pretende que o fato tributário presumido seja considerado definitivo, independentemente da feição pelo mesmo assumida no mundo dos fatos.

É isso o que ocorre, por exemplo, quando o fato tributário efetivamente realizado tem quantificação distinta daquela que havia sido presumida.

Nesses casos, a fim de se prestigiar os princípios da capacidade contributiva e da verdade material, deveria ser devolvido ao contribuinte tudo quanto havia sido exigido com lastro em presunção.

Todavia, entendimento distinto foi positivado no Convênio nº 13/97, segundo o qual os contribuintes somente teriam direito ao ressarcimento quando o fato tributário presumido não viesse a ocorrer.

Com base em uma suposta aplicação do princípio da praticidade (comodidade, economia, eficiência e celeridade às atividades de tributação e arrecadação) o

⁵² ICMS. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 183. Sobre o tema, ver também: MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: Teoria e Prática*. 5ª ed. São Paulo: Dialética, 2002, pp. 162-165.

⁵³ “O Princípio da Praticidade no Direito Tributário (Substituição Tributária, Plantas de Valores, Retenções de Fonte, Presunções e Ficções, etc.): sua Necessidade e seus Limites”. *Revista Internacional de Direito Tributário*, 2004, p. 64.

Supremo Tribunal Federal reconheceu a legitimidade do aludido convênio, isso nos autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.851 (DJU de 22/11/2002).

Ora, salvo em situações em que não seja dado descobrir a *verdade material* quanto às circunstâncias em que realizado o fato tributário, é de se aceitar a tributação definitiva com base em presunção. Nos demais casos, deve-se sempre buscar alcançar a situação tributável como efetivamente ocorrida, não se podendo virar as costas para a mesma, como feito pelo Supremo Tribunal Federal nos autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade acima mencionada.

Pode-se concluir, portanto, juntamente com a Professora Misabel Abreu Machado Derzi, afirmando que:

“De modo algum se nega que o legislador possa criar presunções jurídicas por razões as mais diversificadas (praticidade, prevenção da sonegação, comodidade, etc.). Mas nunca *iuris et de iure*, contra o princípio da realidade e da capacidade econômica. O que se afirma apenas é que, em qualquer caso, seja nas ficções e presunções, seja no estabelecimento de somatórios, pautas, tipos ou conceitos fechados, o legislador tem que ser fiel à Constituição, aos seus valores e princípios. Sua liberdade está restringida por aqueles valores e princípios, sua discricionariedade não se confunde com o *arbítrio de um querer qualquer*; que não encontra justificção naquelas normas superiores da Constituição. A *praticidade* não tem primazia sobre a *justiça* (que é sempre *individual*).”⁵⁴

Nessa linha de entendimentos, a dita substituição tributária “para frente” pode sim ser um mecanismo de praticidade tributária. Todavia, há que se reconhecer que a praticidade também não é um valor absoluto, a justificar toda e qualquer limitação aos direitos dos contribuintes. Dessa forma, *não se pode justificar, sob a bandeira da praticidade, a tributação com base presumida em situações em que a verdade material mostra-se possível de ser alcançada.*

c) Utilização de presunções e ficções

Como vimos assinalando, em um sistema tributário de massas tem assento a *incerteza quanto à ocorrência ou às circunstâncias de ocorrência dos fatos tributários*, dado que: (i) as operações realizadas pelos contribuintes são complexas e muitas vezes não são compreendidas pela fiscalização; (ii) por outro lado, outras atividades são demasiadamente pulverizadas, de forma que a fiscalização fica igualmente prejudicada; (iii) as tarefas de liquidação, como já dito, são transferidas aos contribuintes, que muitas vezes têm meios para evitar que a fiscalização tenha acesso às situações fáticas tributáveis;⁵⁵ e (iv) o Fisco não possui meios materiais nem pessoal para fiscalizar todos os contribuintes como deveria.

Com isso, torna-se comum a tentativa de se superar tais dificuldades da Administração Tributária mediante a adoção de presunções e ficções.

⁵⁴ “A Praticidade, a Substituição Tributária e o Direito Fundamental à Justiça Individual”. In: FISCHER, Octavio Campos (coord.). *Tributos e Direitos Fundamentais*, 2004, p. 275.

⁵⁵ Sobre o tema, ver: ROCHA, Sergio André. “Ética da Administração Fazendária e o Processo Administrativo Fiscal”. In: ROCHA, Sergio André (coord.). *Processo Administrativo Tributário: Estudos em Homenagem ao Professor Aurélio Pitanga Seixas Filho*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, pp. 612-625.

Como destaca Gilberto de Ulhôa Canto, “na presunção toma-se como sendo a verdade de todos os casos aquilo que é a verdade da generalidade dos casos iguais, em virtude de uma lei de freqüência ou de resultados conhecidos, ou em decorrência da previsão lógica do desfecho”.⁵⁶ Por outro lado, ainda em linha com os ensinamentos do saudoso tributarista, “na ficção, para efeitos pragmáticos a norma atribui a determinado fato, coisa, pessoa ou situação, características ou natureza que no mundo real não existem nem podem existir. Na presunção, a regra é estabelecida dentro dos limites da realidade possível, inferida de fatos semelhantes já ocorridos, e que, portanto, são não só possíveis como até prováveis.”⁵⁷

Concordamos com Maria Rita Ferragut quando afirma a impossibilidade do uso de ficções jurídicas para a criação de deveres tributários pecuniários, tendo em vista o cerramento constitucional das competências tributárias.⁵⁸

Todavia, ainda se encontra na legislação pátria o emprego de ficções, como a equiparação procedida pela Lei Complementar nº 116/2003 entre atividades como a locação de andaimes e a cessão do direito de uso de marcas, e a prestação de serviços.

As presunções, a seu turno, encontram espaço para aplicação na arena tributária, tanto na hipótese (antecedente) das regras fiscais, quanto como instrumento para a determinação indireta do fato tributário.

Como exemplo da utilização de presunções na determinação de deveres jurídicos tributários temos o caso da substituição tributária para frente, examinado no item anterior.

A utilização de presunções no âmbito do procedimento de fiscalização e do processo administrativo fiscal justifica-se quando, por má-conduta do contribuinte, queda-se prejudicada a capacidade da Fazenda de verificar a ocorrência ou as circunstâncias do fato tributário.⁵⁹

A utilização de presunções na esfera tributária é inevitável. Não se deve permitir, todavia, que sejam as mesmas utilizadas fora de sua finalidade intrínseca de superação de complexidade e viabilização da Administração Tributária.

Com isso, sempre que o fato tributário puder ou for alcançado não deve o mesmo ser ignorado ou superado pela utilização de presunções.

⁵⁶ “Presunções no Direito Tributário”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Presunções no Direito Tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1984, p. 3. Sobre as presunções no Direito Tributário ver também: FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2001; BARRETO, Aires Bernardino; GIARDINO, Cléber. “As Presunções no Direito Tributário”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Presunções no Direito Tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1984, pp. 186-248; MACHADO, Hugo de Brito. “Presunções no Direito Tributário”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Presunções no Direito Tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1984, pp. 254-274; OLIVEIRA, Yonne Dolácio de. “Presunções no Direito Tributário”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Presunções no Direito Tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1984, pp. 357-412.

⁵⁷ *Presunções no Direito Tributário*, 1984, p. 5.

⁵⁸ *Presunções no Direito Tributário*, 2001, p. 88.

⁵⁹ Como deixei assentado em outra sede, “no âmbito do processo administrativo fiscal, a utilização de provas indiretas que, em princípio, mostra-se plenamente válida, tem lugar: (a) quando se verifique a imprestabilidade dos documentos apresentados pelo sujeito passivo para fins de demonstração dos fatos ocorridos; e (b) para fins de verificação das informações contidas em tais documentos, quando se encontrem os mesmos aparentemente em conformidade com a legislação” (ROCHA, Sérgio André. *Processo Administrativo Fiscal: Controle Administrativo do Lançamento Tributário*. 4ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, p. 190).

2.4.3. O princípio da transparência fiscal

Norberto Bobbio, em seu estudo sobre o futuro da democracia, afirma caracterizar-se esta por ser “o governo do poder público em público”.⁶⁰ Seguindo os ensinamentos do mestre italiano, aduz Odete Medauar, tendo como pano de fundo a Administração Pública, que “o *secreto, invisível*, reinante na Administração, mostra-se contrário ao caráter democrático do Estado. A publicidade ampla contribui para garantir direitos dos administrados; em um nível mais geral, assegura condições de legalidade objetiva porque atribui à população o direito de conhecer o modo como a Administração atua e toma decisões.”⁶¹

A transparência da atividade estatal aparece, portanto, como requisito para o exercício do direito de participação por parte dos administrados, viabilizando, de outro lado, o controle do Poder Público pela sociedade.

É de se assinalar que não só do Poder Público é de se cobrar transparência, mas também dos particulares, que devem evitar que suas ações induzam os demais particulares ou o próprio Poder Público à não compreensão de determinada situação.

Esses dois campos de atuação (público e privado) são bastante claros na seara fiscal, onde se busca a transparência do Estado arrecadador bem como do contribuinte. Como disserta o Professor Ricardo Lobo Torres, o princípio da transparência

“sinaliza no sentido de que a atividade financeira deve se desenvolver segundo os ditames da clareza, abertura e simplicidade. Dirige-se assim ao Estado como à sociedade, tanto aos organismos financeiros supranacionais quanto às entidades não-governamentais. Baliza a moldura problemática da elaboração do orçamento e da sua gestão responsável, da criação de normas antielisivas, da abertura do sigilo bancário e do controle da corrupção.”⁶²

Vê-se, portanto, que pelo princípio da transparência busca-se minorar as consequências da instauração da sociedade de risco, isso mediante a abertura ao conhecimento daquilo que antes era opaco e obscuro. Trazendo uma vez mais à colação o magistério de Ricardo Lobo Torres:

“A *transparência* é o melhor princípio para a superação das ambivalências da Sociedade de Risco. Só quando se desvenda o mecanismo do risco, pelo conhecimento de suas causas e de seus efeitos, é que se supera a insegurança. O exemplo encontrado na temática dos riscos sociais é o do contraste entre o avião e o automóvel: o avião é meio mais seguro de transporte do que o automóvel, entretanto as pessoas têm mais receio daquele do que deste; a explicação está em que o motorista sente segurança na condução do seu automóvel, cujo funcionamento ele domina, o que não acontece com as aeronaves.”⁶³

⁶⁰ *El Futuro de la Democracia*. Tradução José F. Fernandez Santillan. México: Fondo de Cultura Económica, 1986, p. 65.

⁶¹ *O Direito Administrativo em Evolução*. 2ª ed. São Paulo: RT, 2003, p. 237. Sobre a transparência administrativa ver também: MARTINS JÚNIOR, Wallace Paiva. *Transparência Administrativa: Publicidade, Motivação e Participação Popular*. São Paulo: Saraiva, 2004.

⁶² *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário: Valores e Princípios Constitucionais Tributários*, 2005, pp. 243 e 244.

⁶³ “O Princípio da Transparência Fiscal”. *Revista de Direito Tributário* nº 79. São Paulo, 2001, p. 10.

É razoável observar que, tendo em conta a complexidade e a ambivalência que caracterizam a sociedade de risco, o princípio da transparência certamente tem seu alcance limitado, vez que a abertura de temas impregnados de complexidade e ambivalência nem sempre se presta para a superação destas. Essa característica, que é verificada na área fiscal, fica ainda mais evidente em outras áreas, como é o caso da biogenética, das questões energética e nuclear, do terrorismo etc.

2.4.4. *A ponderação e a proporcionalidade*

No âmbito da virada axiológica trazida pelo pós-positivismo, tornou-se necessário o desenvolvimento de um novo instrumental hermenêutico que fosse adequado para a solução dos conflitos surgidos no âmbito da sociedade pós-moderna. São trazidos ao debate, nesse cenário, os postulados da ponderação e da proporcionalidade.

O debate quanto à ponderação foi introduzido no cenário jurídico nacional no âmbito da discussão quanto à solução da colisão entre princípios,⁶⁴ notadamente quando o intérprete está diante dos chamados casos difíceis. Como salienta Ana Paula de Barcellos, “de forma muito geral, a ponderação pode ser descrita como uma técnica de decisão própria para *casos difíceis* (do inglês *hard cases*), em relação aos quais o raciocínio tradicional da subsunção não é adequado”.⁶⁵

Todavia, como destaca a própria Ana Paula, “já é possível identificá-la [a ponderação] como uma técnica de decisão jurídica autônoma que, aliás, vem sendo aplicada em diversos outros ambientes que não o do conflito entre princípios”.⁶⁶

De fato, na medida em que se reconhece a indeterminação natural da linguagem e se põe em cheque a crença na legalidade clássica e na ideia de que a função do intérprete seria meramente expor o sentido único já contido na lei, *chega-se à*

⁶⁴ Nesse sentido, manifesta-se Daniel Sarmento, para quem “a ponderação de interesses só se torna necessária quando, de fato, estiver caracterizada a colisão entre pelo menos dois princípios constitucionais incidentes sobre um caso concreto. Assim, a primeira tarefa que se impõe ao intérprete, diante de uma possível ponderação, é a de proceder à interpretação dos cânones envolvidos, para verificar se eles efetivamente se confrontam na resolução do caso, ou se, ao contrário, é possível harmonizá-los.” (*A Ponderação de Interesses na Constituição Federal*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2002, p. 99)

⁶⁵ “Alguns Parâmetros Normativos para a Ponderação Constitucional”. In: BARROSO, Luís Roberto (org.). *A Nova Interpretação Constitucional: Ponderação, Direitos Fundamentais e Relações Privadas*. Rio de Janeiro/São Paulo: Renovar, 2003, p. 55.

⁶⁶ “Alguns Parâmetros Normativos para a Ponderação Constitucional”. In: BARROSO, Luís Roberto (org.). *A Nova Interpretação Constitucional: Ponderação, Direitos Fundamentais e Relações Privadas*, 2003, p. 56. Nas palavras de Humberto Ávila, “a ponderação não é método privativo de aplicação dos princípios. A ponderação ou balanceamento (*weighing and balancing Abwägung*), enquanto sopesamento de razões e contra-razões que culmina com a decisão de interpretação, também pode estar presente no caso de dispositivos hipoteticamente formulados, cuja aplicação é preliminarmente havida como automática (no caso de regras, consoante o critério aqui investigado), como se comprova mediante a análise de alguns exemplos.” (*Teoria dos Princípios: da Definição à Aplicação dos Princípios Jurídicos*. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 44) Sobre a ponderação como postulado hermenêutico, ver: BARROSO, Luís Roberto. “O Começo da História. Nova Interpretação Constitucional e o Papel dos Princípios no Direito Brasileiro”. In: BARROSO, Luís Roberto (org.). *A Nova Interpretação Constitucional: Ponderação, Direitos Fundamentais e Relações Privadas*. Rio de Janeiro/São Paulo: Renovar, 2003, pp. 344-350; CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 3ª ed. Coimbra: Almedina, s/d., pp. 1.161-1.165.

inevitável conclusão de que a ponderação de bens, interesses e valores é elemento da interpretação de todo e qualquer texto normativo.

Isso é ainda mais verdadeiro se levarmos em conta as já tantas vezes mencionadas características da sociedade de risco, já que a ambivalência leva à impossibilidade de um consenso quanto à interpretação dos textos legais, havendo sempre diversos bens, interesses ou valores em potencial colisão, sendo que o intérprete, ao criar cada uma das normas contidas nos textos normativos, deve sempre ter em conta a ponderação de tais bens, interesses e valores.

O postulado da ponderação encontra-se vinculado ao postulado da proporcionalidade,⁶⁷ já que é através dos filtros da necessidade, da adequação e da proporcionalidade em sentido estrito que se sopesa os bens, interesses e valores em jogo em um determinado caso concreto.⁶⁸

2.4.5. *Os princípios da tolerância e da responsabilidade*

Diante das notas características da sociedade de risco, e da consequente impossibilidade de uma antecipação dos resultados das medidas adotadas com vistas ao enfrentamento dos riscos sociais e naturais, tem o *princípio da tolerância* papel de destaque na pós-modernidade.

Com efeito, como destaca Arthur Kaufmann, a intolerância pode ser bastante danosa, na medida em que pode incentivar aqueles responsáveis pela tomada de decisões em situações de risco a se omitirem. Nas palavras do jusfilósofo alemão, “comportar-se com excesso de cautela de maneira alguma é a resposta correta para todas as situações pretensamente arriscadas”.⁶⁹

Dessa forma, diante de uma sociedade complexa, em que não há como se assegurar que, entre as várias linhas de ação possíveis, a adotada é a melhor, a tolerância desponta como um instrumento para viabilizar a assunção de responsabilidades pelo homem.

Todavia, o *princípio da tolerância* deve ser *ponderado* com o *princípio da responsabilidade*, de modo a se evitar que a tolerância seja incentivo ao descaso e à falta de compromisso com as decisões e ações empreendidas no âmbito da sociedade de risco. Trazendo uma vez mais à colação as lições de Arthur Kaufmann:

“A tolerância possibilita atuar responsabilmente. Faz possível, de outra parte, também, uma conduta irresponsável. Em consequência, tem que se completar o princípio da tolerância com o *princípio da responsabilidade*. Na biotecnologia, sobretudo na tecnologia genética, isso é de particular importância, pois aqui não raro são imprevisíveis e incontroláveis os efeitos danosos, inclusive os de grande proporção.”⁷⁰

⁶⁷ Sobre o tema, ver: ROCHA, Sergio André. *Processo Administrativo Fiscal: Controle Administrativo do Lançamento Tributário*. 4ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, pp. 108-117.

⁶⁸ Cf. GUERRA FILHO, Willis Santiago. *Processo Constitucional e Direitos Fundamentais*. 2ª ed. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2001, p. 68; SARMENTO, Daniel, *A Ponderação de Interesses na Constituição Federal*, 2002, p. 96.

⁶⁹ *Filosofía del Derecho*. Tradução Luis Villar Borda e Ana María Montoya. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 1999, p. 530.

⁷⁰ *Filosofía del Derecho*, 1999, p. 542.

Esses princípios têm aplicação no campo tributário, na medida em que, de um lado, há que se compreender que nem sempre as medidas adotadas pelo Poder Público alcançarão o fim visado, e de outro, abre-se espaço para se repensar o tratamento a ser dispensado às infrações cometidas pelo contribuinte, especialmente quando restar evidente que a infração decorreu de justificável divergência interpretativa no campo dos conceitos indeterminados. Ganham espaço, nesse cenário, os instrumentos alternativos de solução de controvérsias fiscais.⁷¹

3. O Outro Lado da Moeda: o Risco de Quebra dos Contribuintes

A questão das relações entre a sociedade de risco e a tributação normalmente é vista pelo lado do risco da falência estatal, sem que sejam examinados os riscos de quebra dos contribuintes em razão da complexidade do sistema tributário e da alta carga tributária, assim como da utilização da tributação como instrumento de sabotagem da neutralidade fiscal, em prejuízo da concorrência no mercado.

Nesse cenário, não causa espanto o fato de se presenciar atualmente uma campanha contra o contribuinte, normalmente apresentado como vilão que quer para si o que é de todos, divulgando-se as tentativas de economia fiscal dos empresários como atos atentatórios à sobrevivência da coletividade.

Esse aspecto é particularmente sentido por todos quantos litigam perante o Poder Judiciário no campo tributário, que têm acompanhado o crescimento das situações em que as razões de Estado são utilizadas para justificar a exigência inconstitucional ou ilegal de tributos, ao argumento de que os cofres públicos não suportariam a sangria necessária à recomposição do estado de legalidade.

Dessa forma, diante das dificuldades impostas pela sociedade de risco não se pode deixar desamparado o contribuinte, focando-se o exame sempre na salvação das contas públicas, sob a pena de se correr o risco de acabar com a própria fonte dos recursos.

É perceptível, uma vez mais, que a ambivalência, típica da sociedade de risco, permeia as relações entre Fisco e contribuintes. Há que se defender os contribuintes contra exigências fiscais indevidas, todavia, há que se buscar igualmente a defesa do tesouro público contra evasões indevidas. Esses dois fins, que não são excludentes entre si por natureza, acabam chocando-se em inúmeras situações, nas quais se torna difícil precisar se se está protegendo os recursos estatais ou vilipendiando o contribuinte.

⁷¹ Sobre os meios alternativos de solução de controvérsias entre Fazenda e contribuintes, ver: ROCHA, Sergio André. *Processo Administrativo Fiscal: Controle Administrativo do Lançamento Tributário*. 4ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, pp. 401-424; LAPATZA, José Juan Ferreiro. "Solución Convencional de Conflictos en el Ámbito Tributario: Una Propuesta Concreta". 2004, pp. 293-312; RIBAS, Lúcia Maria Lopes Rodrigues; RIBAS, Antonio Souza. "Arbitragem como meio Alternativo na Solução de Controvérsias Tributárias". *Revista Tributária e de Finanças Públicas* nº 60. São Paulo, jan.-fev. de 2005; MESTRES, Magin Pont; CLEMENTE, Joan Francesc Pont (coords.). *Alternativas Convencionales en el Derecho Tributario*. Madrid/Barcelona: Marcial Pons, 2003; PISARIK, Gabriel Elorriaga (coord.). *Convención y Arbitraje en el Derecho Tributario*. Madrid: Marcial Pons, 1996; CASÁS, José Osvaldo. *Los Mecanismos Alternativos de Resolución de las Controversias Tributarias*. Buenos Aires: Ad-Hoc, 2003; TÓRRES, Heleno Taveira, "Transação, Arbitragem e Conciliação Judicial como Medidas Alternativas para Resolução de Conflitos entre Administração e Contribuintes - Simplificação e Eficiência Administrativa." *Revista de Direito Tributário* nº 86, 2003, pp. 47-50.

a) *O problema da complexidade da legislação tributária*

Como tivemos a oportunidade de mencionar na alínea “a” do item 2.4.2 acima, característica do sistema tributário brasileiro hodierno é a transferência das atividades de liquidação tributária da Fazenda para os contribuintes, com o predomínio da figura do lançamento por homologação.

Ora, em um contexto em que são os contribuintes responsáveis pela interpretação/aplicação das normas fiscais, tem-se que sobre os mesmos recaem os ônus decorrentes de toda e qualquer incorreção em tal tarefa.

Assim, tendo em vista o reconhecimento de que dadas as peculiaridades do tempo atual, a legislação tributária se faz complexa,⁷² sendo os conflitos de interpretação frequentes e o cometimento de infrações em decorrência de interpretações incorretas quase inevitável, tem-se que se encontram os contribuintes submetidos a um risco que muitas vezes desestabilizam sua atuação empresarial.

Não se pode perder de vista que, como já mencionado, se muitas vezes o sistema tributário mostra-se incapaz de instrumentalizar os anseios de justiça daqueles que pretendem utilizá-lo para fins de distribuição de renda no âmbito da sociedade, é muito mais comum que ele cause frustração ainda maior ao servir de freio ao desenvolvimento econômico e social do Estado brasileiro.

É preciso, portanto, que não se busque a praticidade apenas como meio para a otimização dos instrumentos de arrecadação tributária. É imprescindível a realização da praticidade, em seus aspectos formal e material, como mecanismo de simplificação das normas tributárias materiais bem como dos deveres instrumentais que recaem sobre os contribuintes.

b) *Razões de Estado e decisões judiciais*

Todos os que advogam na área tributária vêm sendo confrontados com um argumento cada vez mais utilizado pela Fazenda Pública para sustentar que o Poder Judiciário deve pronunciar-se contrariamente aos contribuintes nas disputas tributárias: a alegação de que, no caso de vitória dos contribuintes, os cofres públicos não teriam como suportar a evasão de recursos que se seguiria.

São superados, então, os argumentos jurídicos pelas *razões de Estado*, o debate quanto à interpretação das normas constitucionais e infraconstitucionais pela discussão de aspectos macroeconômicos e de política fiscal que em princípio não deveriam ser trazidos para o âmbito do processo.

⁷² Conforme salienta Victor Uckmar: “A urgência no legislar vai em detrimento da técnica e portanto da clareza. As dúvidas na interpretação ocasionam notáveis prejuízos, tanto para a administração como para os contribuintes, comportando, ademais, para os empresários, custos ainda não constituídos pela arrecadação, com grave prejuízo no plano da competência, especialmente internacional.

Frente a contrastantes interpretações de uma norma, quando o contribuinte escolhe a mais favorável a si mesmo, assumirá a carga do risco de uma eventual verificação e o respectivo encurrallamento constitui para a empresa um custo. E é por isso que é muito apreciado o instituto do *ruling*, que se deve regular com normas que assegurem objetividade e tempestividade: tal instituto, quando funciona, é de grande estímulo para ativar investimentos estrangeiros, como se sucedeu na Holanda.” (“El Sistema Tributario: las Instituciones, las Administraciones, los Contribuyentes”. In: MELLO, Celso Antônio Bandeira de (org.). *Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 107) Sobre esta questão ver também: LAPATZA, José Juan Ferreiro. “Poder Tributario y Tutela Judicial Efectiva”. In: MELLO, Celso Antônio Bandeira de (org.). *Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 102.

Com efeito, é muito preocupante que os litígios tributários passem a ser decididos tendo em vista não os mandamentos constantes do ordenamento jurídico, mas a situação financeira dos cofres públicos. Como destaca Fábio Martins de Andrade, autor que tem se destacado no estudo do consequencialismo como critério decisório,

“cabe registrar que houve na história recente do Supremo Tribunal Federal um momento muito bem delineado no qual o discurso político invadiu o discurso jurídico. Significa dizer que, por vezes, as considerações sobre a conveniência, a oportunidade e as conseqüências de eventual decisão passaram a assumir relevante papel na tomada de decisão pelos Ministros. A preocupação com a governabilidade passou a integrar o espectro decisório da Suprema Corte. Enfim, o pragmatismo ou o consequencialismo ganhou força no discurso dos Ministros do Pretório Excelso.”⁷³

De fato, todos os que travam contato com o Direito Tributário sabem que nem sempre o Estado pauta a edição de normas e atos tributários pelo respeito aos mandamentos constantes nos diplomas legais hierarquicamente superiores e, principalmente, pelas regras e princípios previstos na Constituição Federal.

Por outro lado, sabe-se que os Tribunais pátrios no mais das vezes demoram anos até se pronunciarem sobre determinada discussão tributária, sofrendo ainda, em diversas oportunidades, de uma indesejada inconstância, decidindo ora em um sentido ora em outro (é exatamente isto que se está presenciando, por exemplo, no que à exclusão da multa de mora no caso de denúncia espontânea, apenas para tratar de um caso atual).

Decorrencia do cenário acima descrito é que em várias situações os contribuintes se veem obrigados a proceder ao recolhimento de tributos inconstitucionais ou ilegais, por anos a fio, até que o Poder Judiciário venha a se manifestar sobre a questão. Para evitar o pagamento dos tributos que entende indevidos o contribuinte tem que recorrer à via judicial, sendo muitas vezes obrigado pelas circunstâncias a realizar o depósito dos valores questionados, o que, a depender do caso, tem efeito prático mais danoso do que o próprio pagamento do crédito tributário.

Em assim sendo, tendo em vista que muitos contribuintes recolhem ou depositam judicialmente⁷⁴ tributos indevidos por muito tempo, no momento em que finalmente o Poder Judiciário decidir restaurar o ambiente de constitucionalidade e legalidade, valores elevados terão sido destinados indevidamente aos cofres públicos e deverão ser devolvidos aos contribuintes.

É nessa hora, quando todos os argumentos jurídicos já foram postos e analisados, que os financistas de plantão resolvem argumentar que os sempre frágeis cofres públicos não suportam a restituição dos valores aos contribuintes e que, portanto, deve-se sustentar a juridicidade das cobranças efetuadas, de forma a se evitar a quebra do próprio Estado.

⁷³ “O Consequencialismo, a Modulação Temporal dos Efeitos e o Ativismo Judicial nas Decisões do Supremo Tribunal Federal e o Estado de Direito”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 172. São Paulo: Dialética, jan. de 2010, p. 34.

⁷⁴ Como se sabe, na esfera federal são pequenas hoje as diferenças entre um depósito judicial e o pagamento do tributo, já que em ambos os casos a União Federal tem acesso imediato aos valores recolhidos pelo contribuinte. Sobre a questão ver a Lei nº 9.703/98.

Nesse instante, o contribuinte, que suportou por longos anos a privação de recursos dos quais nunca deveria ter sido privado, deixa a posição de quem teve valores legitimamente confiscados pelo Poder Público para ocupar a posição de quem pretende apenas usurpar o tesouro público. Tal situação é inaceitável.

É de se ressaltar que a prevalência de argumentos dessa natureza manda ao Poder Público uma perigosa mensagem, no sentido de que é possível o exercício das competências tributárias com o desprezo dos ditames constitucionais, pois, após longos anos, quando a questão finalmente chegar aos Tribunais Superiores para apreciação, a inconstitucionalidade ou a ilegalidade perpetradas serão referendadas pelo Poder Judiciário.

Nesse cenário, se o Estado pretende evitar o dispêndio de valores elevados deve voltar seus esforços para editar normas tributárias mais claras e conformes com o ordenamento jurídico, procurando, ainda, viabilizar instrumentos mais céleres de pacificação dos litígios tributários. No entanto, a sociedade e o Poder Judiciário devem deixar claro que o desvio de competência em matéria tributária não será jamais tolerado, quanto menos referendado com base em argumentos extrajurídicos, enquanto os responsáveis por um sistema extremamente complexo, que fomenta a insegurança e torna difícil o adimplemento dos deveres tributários, não são responsabilizados por seus atos.

4. Conclusão

Não é fácil concluir um estudo que visa mais expor um problema do que apresentar a solução para o mesmo (até mesmo por não haver uma solução evidente para o mesmo, nos moldes do ideário forjado na sociedade industrial). Todavia, pode-se concluir esta análise afirmando que a *sociedade de risco* impõe uma alteração no repertório hermenêutico do jurista, sendo que a superação do senso comum, dogmático e já enraizado, por essa nova realidade é lenta e não se realiza sem um grande esforço de mudança por parte do jurista.

No campo tributário, como visto, tal realidade se mostra bastante evidente. Ainda hoje busca-se operar o sistema utilizando-se categorias completamente superadas, como acontece com o princípio da legalidade dita estrita, aliada a uma tal tipicidade cerrada, interpretados garantias ao contribuinte de uma segurança jurídica absoluta, partindo-se da ideia de que os textos normativos, embora vertidos em linguagem, permitem ao intérprete o alcance de seu único conteúdo.

Há, portanto, que se buscar a superação da ambivalência e da complexidade, características da *sociedade de risco* suplantando-se o instrumental teórico dos operadores do Direito Tributário por intermédio da hermenêutica moderna, levando-se em consideração princípios como a praticidade, a transparência, a proporcionalidade e a ponderação, a tolerância e a responsabilidade os quais são indispensáveis para a solução das colisões entre as necessidades arrecadatórias do Estado e os Direitos dos contribuintes.