



**FUNDAÇÃO EDSON QUEIROZ
UNIVERSIDADE DE FORTALEZA - UNIFOR
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS - CCJ
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO CONSTITUCIONAL**

O PRINCÍPIO DA PRATICIDADE E A PRIVATIZAÇÃO DA GESTÃO TRIBUTÁRIA

Pedro Jorge da Rocha Carvalho

Fortaleza – CE
Agosto, 2009

Livros Grátis

<http://www.livrosgratis.com.br>

Milhares de livros grátis para download.

PEDRO JORGE DA ROCHA CARVALHO

**O PRINCÍPIO DA PRATICIDADE E A PRIVATIZAÇÃO DA
GESTÃO TRIBUTÁRIA**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito Constitucional, sob a orientação da Prof^a Dra. Maria Lírida Calou de Araújo e Mendonça.

Fortaleza – Ceará
2009

C331p Carvalho, Pedro Jorge da Rocha.
O princípio da praticidade e a privatização da gestão tributária / Pedro
Jorge da Rocha Carvalho. - 2009.
152 f.

Dissertação (mestrado) - Universidade de Fortaleza, 2009.
“Orientação: Profa. Dra. Maria Lírida Calou de Araújo e Mendonça.”

1. Tributação. 2. Direito constitucional. 3. Direito tributário.
4. Impostos. I. Título.

CDU 34:336.221

PEDRO JORGE DA ROCHA CARVALHO

**O PRINCÍPIO DA PRATICIDADE E A PRIVATIZAÇÃO DA
GESTÃO TRIBUTÁRIA**

BANCA EXAMINADORA

Prof.^a Dra. Maria Lírida Calou de Araújo e Mendonça

Prof.^a Dra. Lília Maia de Moraes Sales

Prof. Dr. Raymundo Juliano Rego Feitosa

Dissertação aprovada em:

À minha mãe *Lúcia Maria*,
cuja ausência torna a vida em certo sentido opaca,
ao meu pai,
que sempre acreditou que as pessoas de origem
humilde têm a seu favor o caminho do estudo,
aos meus demais familiares e amigos,
pelos preciosos momentos que nos foram negados.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, ao Espírito Santo de Deus, pela luz que lança sobre a minha vida e me fortalece, constantemente, para o enfrentamento dos vários desafios.

À mestra Prof^ª. Dra. Maria Lírida Calou de Araújo e Mendonça, por sua valiosa orientação e constantes palavras de encorajamento, sem as quais esta Dissertação ficaria no plano do desejo.

Aos meus colegas de trabalho, que me apoiaram desde o início na decisão de ingressar no Mestrado, dentre os quais destaco, em especial, Aíla Maria Ribeiro de Almeida, João Francisco Freitas Peixoto, José Graciano Dias, Maria Jacira Braga Neta e Adriana Maria Rodrigues Keiler. Agradeço, ainda, à colega Elizabeth Pompeu de Vasconcelos, pela compreensão e apoio recentes.

Aos colegas e amigos do Programa de Mestrado – por todos, ao mestre Alcimor Rocha Neto.

À coordenadora do Programa de Pós-Graduação em Direito Constitucional / Mestrado e Doutorado da Universidade de Fortaleza – UNIFOR, Prof^ª. Dra. Lília Maia de Moraes Sales, pelo apoio no levantamento de material e pela torcida permanente, bem como a todo o corpo docente e colaboradores do Programa.

À Universidade de Fortaleza, instituição pela qual tenho imenso apreço e gratidão, Casa em que obtive o Grau de Bacharel em Direito e o título de Especialista em Direito e Processo Tributários.

A todos que de algum modo influenciaram (e continuam a influenciar) o meu aperfeiçoamento pessoal e profissional.

RESUMO

Nos últimos anos constatam-se importantes mudanças na relação Estado-contribuinte, sendo forçoso reconhecer que algumas são positivas (aperfeiçoamento dos mecanismos de fiscalização tributária), conquanto visem a coibir a evasão de recursos financeiros a que o Estado tem direito, enquanto outras são extremamente danosas à sobrevivência empresarial, contexto em que se sublinha o fenômeno da privatização da gestão tributária. Como manifestação do princípio da praticidade, a privatização da gestão tributária opera a transferência de atividades originalmente inseridas nos deveres do Estado Fiscal para os particulares, com o que destes se exige - para além da cooperação para a formação do lastro financeiro do Estado, como contribuintes tributários por força das operações que realizam e de suas situações patrimoniais - a apuração e recolhimento da maior parte dos tributos (autolancamento) e a retenção de tributos nos pagamentos que efetuarem por conta das aquisições de bens e da tomada de serviços. Segue-se que por meio da privatização da gestão tributária o contribuinte-empresa é lançado para o terreno da insegurança jurídica, podendo-se afirmar, sem claudicar, que por essa via o Estado expulsa princípios capitais que informam o fazer tributário e, conseqüentemente, quebra o pacto tributário que nasceu no espaço aberto entre a liberdade das pessoas e a necessidade de se financiar um ente com força superior para organizar a vida em coletividade. Em síntese, na presente dissertação aborda-se tema que exige uma posição firme daqueles que primam pela justiça na seara da tributação e, nesse sentido, o trabalho assume a posição de registro científico voltado a influir na revisão da legislação tributária, de modo a que sejam restabelecidos os deveres tributários dos sujeitos que integram a relação obrigacional jurídico-tributária e, nesse passo, o desejo constitucional, definido pelos representantes do povo na constituinte de 1988, venha a preponderar, notadamente respeitando-se os princípios que projetam sua força iluminadora e vinculativa no Sistema Tributário Nacional e aqueles que armam a Ordem Econômica posta na Carta Superior vigente.

Palavras-chave: Tributação. Praticidade. Privatização da Gestão Tributária. Lançamento por Homologação. Técnica da Retenção na Fonte.

ABSTRACT

In recent years there are important changes in the relationship State-Taxpayer, and must recognize that some are positive (improvement of the mechanisms of tributary inspection), although aim to curb the circumvention of financial resources which the State is entitled, while others are extremely harmful to the business survival, context which outlines the phenomenon of privatization of the tributary management. As manifestation of the principle of practicality, the privatization of the tributary management operates the transfer of activities originally included in the duties of the Tax State for individuals, who are required - in addition to cooperation for the formation of the financial backing of the State, as tributary taxpayers by power of operations they carry out and of their situations of inheritance - the investigation and collection of the most part of the tributes (“autolançamento”) and the withholding of tributes on payments for the acquisition of goods and the contract of services. Through privatization of the tributary management the taxpayer-company is thrown to the field of legal uncertainty and may be said, without blundering, that by this way the State expels capital principles which inform the tributary activity and, thus, breaks the tributary pact that had the origin in the open space between the freedom of people and the necessity of financing a being with superior strength to organize the life in collectivity. In summary, in this dissertation is broached subject that requires a firm position of those who are compromised with justice in the field of taxation and accordingly, the work assumes the position of scientific record with the aim of influencing in the review of the tributary legislation, in order to restore the tributary duties of subjects that are part of the obligatory juridical-tributary relationship and in this step, the constitutional desire, defined by the representatives of the people in the working out of the constitution of 1988, will prevail, especially respecting the principles that project the enlightening and binding strength in the National Tributary System and those who arm the Economic Order put in the valid Superior Charter.

Key-words: Taxation. Practicality. Privatization of the Tributary Management. “Lançamento por Homologação”. Technique of the Withholding of Tax.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	11
1 O PODER DE TRIBUTAR E O DEVER (ÉTICO E JURÍDICO) FUNDAMENTAL DE PAGAR O TRIBUTO.....	17
2 A JUSTIÇA EM SENTIDO AMPLO E A IDEIA DE JUSTIÇA TRIBUTÁRIA NA ATUALIDADE.....	26
2.1 Considerações sobre a justiça	27
2.2 A justiça tributária	33
3 A FORÇA NORMATIVA DA CONSTITUIÇÃO.....	37
3.1 Volver histórico.....	37
3.2 A normatividade dos princípios	41
3.3 O conceito de princípio.....	44
3.4 Distinção entre princípios e regras segundo Canotilho	46
3.5 Distinção entre princípios e regras segundo Dworkin.....	50
3.6 Distinção entre princípios e regras segundo Alexy	52
3.7 Breves considerações.....	54
4 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E AS LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR	56
4.1 Competência Tributária das Pessoas Políticas	57
4.2 Conteúdo das Limitações ao Poder de Tributar à luz da Constituição de 1988.....	64
5 A PRATICIDADE E A ORDEM ECONÔMICA NA CONSTITUIÇÃO DE 1988	67
5.1 Conceito de praticidade	69
5.2 A praticidade e o modo de pensar “tipificante”	72
5.2.1 O modo de pensar (impropriamente denominado) tipificante.....	72

5.2.2	Argumentos apresentados para justificar as “tipificações” como corolárias do princípio da praticidade	73
5.2.3	Breve apanhado dos principais argumentos contrários ao emprego das técnicas viabilizadoras da praticidade	75
5.3	Formas de expressão da praticidade	76
5.3.1	Abstrações generalizantes	76
5.3.1.1	Presunções	77
5.3.1.2	Ficções	78
5.3.1.3	Indícios	79
5.3.1.4	Normas de simplificação	80
5.3.1.5	Conceitos jurídicos indeterminados	82
5.3.1.6	Cláusulas gerais	85
5.3.1.7	Normas em branco	86
5.4	Outros mecanismos veiculadores de praticidade	87
5.4.1	Analogia	87
5.4.2	Privatização da gestão tributária	90
5.5	A praticabilidade e a ordem econômica na Constituição de 1988: o princípio constitucional que assegura a liberdade para empreender	92
5.5.1	A ordem econômica na Constituição de 1988 e o princípio da livre iniciativa....	93
6	A PRATICIDADE E OS PRINCÍPIOS QUE LIMITAM O PODER DE TRIBUTAR....	97
6.1	Segurança jurídica e certeza do direito. Princípio da legalidade. Estrita legalidade. Tipicidade cerrada	98
6.2	Princípio da igualdade. Capacidade contributiva. Proibição de confisco.....	106
6.3	Princípio da neutralidade fiscal	111
6.4	Algumas considerações	113
7	A PRIVATIZAÇÃO DA GESTÃO TRIBUTÁRIA E O COMPROMETIMENTO DA SOBREVIVÊNCIA DA EMPRESA	114
7.1	A privatização da gestão tributária operada por meio do lançamento por homologação ..	115
7.2	A privatização da gestão tributária operada por meio do dever (legal) de reter o tributo	122

7.2.1	A sujeição passiva tributária indireta.....	123
7.2.2	A privatização da gestão tributária e a técnica da retenção na fonte	127
CONCLUSÃO.....		135
REFERÊNCIAS		143

INTRODUÇÃO

O reconhecimento de que o tributo é indispensável para que o Estado possa cumprir os seus objetivos é algo que, mesmo nos dias hodiernos, divide opiniões. De um lado, o Fisco procurando cada vez mais se aparelhar para arrecadar bem e, do outro, a insatisfação generalizada do contribuinte.

A tributação, antes de ser um sistema normativo, é um pacto que vai buscar a sua legitimidade na própria formação do Estado, vez que este surgiu para ordenar a vida em sociedade. Nesse contexto, irretocável a conclusão de que o Estado, para existir, precisa ser financiado, e, por certo, a sua principal fonte de financiamento, antecipa-se, é a tributação. Decorre, nessa linha de considerações, ser razoável inferir que a viabilização do Estado sem o exercício do poder de tributar é perspectiva desprovida da mais reduzida plausibilidade.

No terreno da tributação, o Estado, em que pese encontrar a sua justificativa no corpo social, limita as liberdades das pessoas, na medida em que o sistema tributário elege uma série de situações fáticas que ensejam o nascimento da relação obrigacional jurídico-tributária. É dizer, a tributação é consentida e se manifesta na retirada de parcela da riqueza (riqueza, aqui, não se refere à sobra de recursos, mas expressa a existência de conteúdo econômico ou financeiro) do particular em prol da coletividade.

Na outra face desse contrato de convivência (Estado e sociedade), há que se ressaltar a existência de limites ao exercício desse poder de tributar entregue pelo povo, através dos canais definidos pela Constituição, ao Estado, no que deflui que a tributação envolve interesses em permanente tensão. As liberdades, na esteira desse raciocínio, acham-se, mutuamente, limitadas.

Compondo o debate em torno dessas tensões, tem sido objeto de vasta doutrina considerações sobre a justiça tributária, na medida em que a tributação tanto pode ser invocada como instrumento de concretização de direitos fundamentais – principalmente os

sociais, como apontada como responsável pelo comprometimento de recursos não disponíveis ao Estado, já que necessários ao asseguramento de uma vida com dignidade, assim como à manutenção de atividades produtivas, que, como é importante lembrar, mantêm a economia funcionando e, por conseguinte, gerando oportunidades de trabalho e renda. Nada obstante, aceitável defender-se a existência de um dever ético e, também, jurídico de se pagar o tributo, mormente considerando que o Estado Social deve ser financiado pelo Estado Fiscal.

No que diz com o Sistema Tributário Nacional, como ocorre no direito comparado, sabe-se que o seu funcionamento é informado, de modo especial, por princípios que modelam o poder de tributar do Estado. Nessa quadra, merecem destaque o sobreprincípio da segurança jurídica, o princípio da legalidade, o direito fundamental à igualdade perante a tributação, a garantia fundamental expressa na capacidade contributiva, o princípio da vedação do confisco e a regra da anterioridade. Reclamam registro, ainda, as imunidades e a diretriz que aponta para o não cerceamento do exercício de direitos fundamentais por meio da atividade tributante.

Ideia que sempre vigeu no direito tributário, e de certa forma ainda subsiste, é a de que esse ramo do direito é marcado por uma legalidade mais intensa do que outros ramos da ciência jurídica, cujos fundamentos se encontram no Estado de Direito e nos princípios que lhe são imanentes, principalmente a segurança jurídica, legalidade e tipicidade cerrada. O direito tributário assim concebido se posta numa clausura que não se coaduna com o pós-positivismo e a abertura à ponderação dos valores e interesses envolvidos, a partir da constitucionalização dos direitos fundamentais. Em breves palavras, na atualidade, a segurança jurídica, a legalidade e a tipicidade cerrada, assim como os demais princípios que se projetam em nível tributário, em cujo cerne repousa a proteção do cidadão-contribuinte frente ao poder de tributar do Estado, devem se abrir à compatibilização com outros valores de reconhecida relevância para a formação da sociedade justa e solidária que o constituinte definiu para o Brasil.

No rastro desse pensamento, impõe-se pôr em destaque a praticidade (também estudada como praticabilidade ou factibilidade), que alguns entendem como princípio – nesse sentido, Misabel de Abreu Machado Derzi, Regina Helena Costa e Tiago Gomes de Carvalho Pinto -, e outros a concebem como técnica, como Bruno Rocha César Fernandes.

Debates à parte, o fato é que a praticidade se posiciona, de início, como instrumento comprometido com a exequibilidade da lei (indo mais além, pode-se afirmar que a sua contribuição abarca todo o Ordenamento Jurídico, ou seja, desde a Constituição até o ato normativo infralegal), o que, numa visão preliminar, vem ao encontro do valor justiça, notadamente por favorecer uma ampla arrecadação de tributos, desejáveis à garantia do Estado Social, haja vista que a observância da capacidade contributiva (no plano individual) não se mostra, *prima facie*, plenamente factível, o que não quer dizer que o legislador deva se descuidar do aspecto subjetivo da capacidade contributiva, que deverá ser privilegiado sempre que possível.

Aceita a ideia de que o emprego da praticidade colabora para a eficiência da administração tributária, é de se perguntar se as suas formas de manifestação respeitam o pacto tributário em sua concepção (lógica jurídica)? Esclarece-se: a tributação decorre de “acordo firmado” entre o Estado e a sociedade, cabendo ao primeiro servir à segunda, sendo daí que retira a sua legitimidade e razão de ser. O fazer tributário, já se disse, envolve autolimitação das liberdades, como forma de prevenir (e coibir) excessos, sobretudo passíveis de serem praticados pelo Estado Fiscal, o que não é raro.

Antes de se responder ao questionamento formulado, convém sublinhar que pagar o tributo traz em seu cerne um dever ético fundamental; um dever que, não prescindindo de normas que regulem as condutas dos indivíduos, a estruturação e dinâmica do sistema tributário, é, também, humanitário e, até mesmo, se acha calcado na coerência, por aproveitar inclusive aquele capturado por esse dever, notadamente considerando que não se pode pretender formar uma agremiação (como acontece com um condomínio) e não contribuir para o atingimento dos objetivos fundantes da dita sociedade, sobretudo com parcela do seu patrimônio.

Como dever jurídico, em sua vertente objetiva, recorta-se o princípio da solidariedade, expressamente previsto, de modo especial, na Constituição Federal de 1988, compondo o rol dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, dando conta de que, dentre estes, “[...]: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária; [...]” (art. 3º), é um compromisso do Estado brasileiro. Nessa senda, é de se fazer alusão, em reforço da perspectiva de que solidariedade e tributação possuem ponto de contato, que a dignidade da pessoa humana é um dos principais (para este pesquisador o maior) fundamentos do Estado Democrático de Direito pátrio (inc. III, art. 1º). Ademais, não é despidendo dizer que, muito

embora o princípio da solidariedade se refira a uma noção de justiça de conteúdo genérico, tem perfeita aplicação no terreno da tributação.

Vários são os instrumentos de viabilização da praticidade em matéria tributária, estando entre eles as presunções, ficções, normas de simplificação, cláusulas gerais, os chamados meios alternativos de solução de conflitos tributários e, com ênfase especial, em função do interesse nesta produção, a denominada privatização da gestão tributária, cujas formas compreendem o emprego da técnica da retenção na fonte e o autolancamento (ou lançamento por homologação).

Nessa quadra, é forçoso sublinhar, de plano, e já delimitando o escopo da pesquisa, que **a privatização da gestão tributária quebra o pacto de tributação**, já que as empresas postas na condição de responsável tributário e os contribuintes sujeitos ao autolancamento são deslocados, por meio desses mecanismos, para o terreno da insegurança jurídica. É dizer, ali, onde se opera a privatização da gestão tributária, os riscos tributários são demasiadamente altos, realidade que, mesmo em raciocínio superficial, permite que se perceba que acontecem tributações pela via oblíqua (é preciso lembrar que o ente obrigado a efetuar a retenção é responsável pelo tributo a ser retido e, mais, no tocante à substituição tributária afirmam que o substituto responde por dívida própria e não de terceiro), assim como direitos do contribuinte, no caso do autolancamento, são, flagrantemente, violados; e isso, por perplexidade que possa causar, processa-se no campo da legalidade, já que esses institutos são veiculados em leis tributárias.

Disso decorre que sobreprincípios jurídicos e princípios capitais tributários são afrontados por intermédio do próprio sistema normativo, o que já é um paradoxo a ensejar uma revisão, de ofício, a partir do poder legiferante. Entre os princípios violados por meio da privatização da gestão tributária põem-se em grifos o sobreprincípio da segurança jurídica, princípio da legalidade, princípio da capacidade contributiva, o princípio que proíbe o tributo com efeito confiscatório, além de outros princípios, também fundamentais ao programa de ação que representa a Fórmula Política inserta na Lei Maior (dirigente) do Brasil, como o princípio da liberdade para empreender – princípio da maior relevância no contexto da Ordem Econômica projetada na Carta de 1988.

A relevância do tema escolhido é, com efeito, incontestável, notadamente levando-se em conta o processo de desestabilização provocado no ambiente empresarial por meio da

privatização da gestão tributária, constatação que por si só já é suficiente para fulminar qualquer argumento voltado a afirmar que mencionado fenômeno se encarta numa perspectiva de democratização da gestão de tributos. O que o contribuinte-empresa assiste, em verdade, é o comprometimento de suas forças produtivas – forças geradoras da própria sustentabilidade do negócio - em nome de uma pseudocolaboração com o poder estatal. A presente dissertação é, em última análise, um registro pioneiro, pelo menos em termos pátrio, sobre o nefasto efeito resultante do cometimento de atribuições dos entes com capacidade tributária para o contribuinte-empresa, e que tem como princípio diretor o da praticidade.

A pesquisa realizada é do tipo bibliográfica (consulta a livros, revistas especializadas, artigos publicados na Internet e outras fontes disponíveis) e de natureza qualitativa, pois colaboram para afirmar a tese defendida conceitos e teorias capturados na doutrina do direito tributário, assim como leva em consideração a experiência profissional do autor. Possui fins descritivos, já que discorre sobre o processo gradual de privatização da gestão tributária e o denuncia como fenômeno prejudicial à sobrevivência do contribuinte-empresa, em razão do que são apresentadas algumas propostas para o realinhamento da relação Estado Fiscal e ente econômico sujeito de obrigações tributárias.

Inicialmente, discorre-se acerca do dever (ético e jurídico) de se pagar o tributo, bem como sobre o problema da justiça (tributária), realçando-se o acordo de convivência que vincula Estado e Sociedade, cuja ambiência abriga direitos de liberdade que se põem em permanente tensão, mas que podem perfeitamente coexistir em nome do bem comum, cujas balizas que procedimentalizam essa relação se encontram insertas no Texto Constitucional. A seguir, focaliza-se a Constituição como documento jurídico supremo e, portanto, dotado de força normativa, formado por normas-princípios e por normas-regras. Na sequência, trata-se o problema da competência tributária e das limitações ao exercício do poder tributário pelo Estado. Em pó, dedica-se à análise, em linhas gerais, do princípio da praticidade, pondo-se em relevo as suas formas de expressão, assim como são examinados vetores principiológicos que ordenam a atividade tributária e outros de igual valor para o projeto do Texto Constitucional dirigente do Brasil. Finalmente, demonstra-se o efeito danoso para o contribuinte-empresa decorrente do fenômeno de privatização da gestão tributária, expediente a serviço da praticidade em matéria tributária, notadamente por meio do controverso lançamento por homologação e da reprovável técnica da retenção na fonte.

Finalmente, releva dizer que o trabalho não almeja aspirações de uma teoria constitucional tributária, mas preocupa-se em contribuir para a preservação (restauração) dos direitos legítimos do contribuinte, sobretudo confrontados, na parte que sensibiliza a privatização da gestão tributária, expressão da praticidade, cujas conclusões, adianta-se, apontam para o cometimento de injustiças tributárias por demais prejudiciais à liberdade de abertura e condução de negócios produtivos, os quais têm-se por essenciais ao processo de desenvolvimento econômico e social do País, planejado a partir das normas que armam a Ordem Econômica posta no Texto Constitucional em vigor.

1 O PODER DE TRIBUTAR E O DEVER (ÉTICO E JURÍDICO) FUNDAMENTAL DE PAGAR O TRIBUTO

A vida em sociedade, dentre tantos aspectos envolvidos, trouxe para a pessoa humana o desafio de conceber o que se permite denominar de modelo para operacionalização dessa convivência. Foi preciso, então, instituir um organismo que, legitimado pelos membros do corpo social, tivesse o poder de disciplinar as relações intersubjetivas, assim como as interações entre os demais atores sociais, enfim, para criar o sistema jurídico. Esse organismo é, com efeito, o Estado, “[...] cuja noção se pressupõe conhecida de quantos iniciam o estudo do Direito Tributário.” (MACHADO, 2003, p.35).

Reconhecendo que o Estado cumpre um propósito, e que este seria meio, Paulo Cesar Baria de Castilho (2002, p.22) sustenta que aquele “[...] não existe por existir. Não é um fim em si mesmo. Sua existência está condicionada às finalidades sociais e de bem comum que deve atingir, não como finalidade última, mas como bem intermediário.” No entender do autor, é tarefa do Estado contribuir para que a pessoa humana alcance a felicidade, no sentido de oferecer as condições sociais e os caminhos que possibilitem ao indivíduo atingir um tipo de felicidade que a todos deva estar acessível, mas que não se confunde com a individual, pois esta será obtida a partir da atuação e do esforço de cada um, cujo aspecto que singulariza cada pessoa será determinante para os resultados.

Muito embora o objetivo colimado não seja discutir o surgimento do direito, julga-se recomendável consignar a contribuição de Ataliba Nogueira (1955, p.152-154), para quem aquele nasceria com os indivíduos e, em sendo assim, não seria criação do Estado nem com este nasceria:

[...] afirmamos que o indivíduo não foi feito para o estado, mais sim o estado para o indivíduo, para o seu bem-estar moral e material, para a sua felicidade. Nesta doutrina não existe o estado que cria o direito, mas o estado que o descobre, reconhece, determina, aplica, sanciona, pondo ao seu serviço a coação física [...]. O direito não nasce com o estado, mas com o homem. Escrito ou consuetudinário, não deixou nunca de acompanhar o homem. Existe para servir o homem, como também

para servir o homem o estado. [...] o estado não é o fim do homem; sua missão é ajudar o homem a conseguir o seu fim. É meio, visa à ordem externa para a prosperidade comum dos homens.

Por certo afronta a lógica conceber a vida em coletividade sem um ente que organize essa coexistência, sem que tenha o propósito de tornar possíveis as relações (sentido amplo). O Estado, dê-lhe o nome que quiser, tem um propósito fundamental no viver (proporcionar a introdução de mecanismos que procedimentalizem, por assim dizer, a vida, em todos os sentidos que se tomar), pois que é dotado de força superior, cuja fonte é a própria sociedade. Tais mecanismos, que aqui se tem, também, numa perspectiva genérica, seriam inviáveis se ficassem a cargo das pessoas individualmente consideradas – destas espera-se a realização da parte que lhes compete, em suas respectivas esferas de atuação.

Para a consecução dos seus fins sociais, o Estado “invade” o patrimônio do particular - reporta-se especificamente à tributação. O tributo é um instrumento colocado nas mãos do Estado, em sua face Fiscal. A tributação possibilita que o Estado capte boa parte dos recursos financeiros de que necessita para implementar programas, projetos e ações, visando a que resem atendidos os “reclames” da sociedade. Muito embora inegável a existência de outros canais à disposição daquele ente na obtenção dos ditos recursos – p. ex., o desempenho de atividades remuneradas e a intervenção no domínio econômico com oferecimento de bens e serviços -, na difícil tarefa de realizar o bem comum (indiscutivelmente o grande propósito do Estado), é inegável que a atividade tributária é a que prepondera e também é a que se apresenta com maior efetividade. (FERREIRA, 2008, p.1).

O poder de tributar decorre da soberania estatal - é uma parcela da soberania. O Estado, respaldado pelo poder que lhe foi conferido pelo povo (sociedade), exige, desse mesmo povo, o fornecimento dos recursos de que necessita para a consecução dos seus fins. Contudo, esse poder tributário de que desfruta o Estado tem limites, notadamente tendo-se em conta o fato de que no Estado Fiscal de Direito as relações entre liberdade e tributo experimentam um estreitamento, pois que essa forma de Estado fomenta a igualdade e a legalidade, lugar no qual o poder tributário já nasce limitado pela liberdade. (TORRES, 1995, p.3).

Se é certo que a tributação resulta de “acordo” entre Estado e sociedade, a sua operacionalização exige a constituição de sistema normativo capaz de dotar aquela de coerência e lógica que resguardem os interesses, não raras vezes, contrapostos – aqui, vislumbram-se excessos que podem ser cometidos pelos sujeitos da relação obrigacional

jurídico-tributária, a despeito de que, de modo especial, no campo da administração tributária, os excessos, de regra, não desejáveis, chegam a extrapolar o âmbito do razoável.¹

É lugar comum que a tributação envolve a autolimitação de liberdades e a sua conformação compreende o exercício de direitos (a serem exercidos pelo sujeito ativo e sujeito passivo), bem como o cumprimento de deveres. Na trilha desse raciocínio, exsurge a perspectiva de que a tributação açambarca a composição entre direitos e deveres, cabendo pôr em evidência, neste ponto, os aspectos ético e jurídico dos segundos.

Sobre a relação Estado e cidadão-contribuinte, direitos e deveres envolvidos, liberdades que se limitam e normas reguladoras da dita relação, vale a pena conferir os escritos de Marcus Abraham (2007, p.57-58), os quais, por oportuno, introduzem a discussão sobre a existência de um dever fundamental de pagar tributo:

Se o tributo, na atualidade, passa a ser visto como o ‘*preço da liberdade*’, custo este originário do pacto social firmado entre o cidadão e o Estado (e cidadãos entre si), em que o primeiro cede parcela do seu patrimônio (originário do capital ou trabalho), em favor do segundo, que lhe fornecerá bens e serviços para uma existência digna e satisfatória em sociedade, é certo que haverá normas regulando nesta relação, em que direitos e obrigações são devidamente estipulados para cada uma das partes.

Tais normas [...] possuem preceitos rígidos de ordem pública, a fim de proteger os interesses do Estado e do contribuinte. De um lado, direitos fundamentais e individuais do cidadão na proteção da sua liberdade do trabalho, da propriedade privada e dignidade da pessoa humana; de outro, regras e princípios que configuram todo um sistema fiscal, permitindo estabelecer mecanismos funcionais e eficientes para realizar a função arrecadatória estatal.

Assim, se já discorremos sobre *justiça social e fiscal*, sobre *direitos humanos na tributação* e sobre *limitações ao poder de tributar*, não podemos, agora, deixar de analisar o outro lado desta moeda: o ***dever fundamental de pagar tributos***. **Ora, se há um direito, deve haver também um dever. Se existe liberdade, haverá um custo para usufruí-la.** (itálico no original; negritou-se).

A consideração de um dever fundamental de pagar tributos, de acordo com o citado autor, abrange o que denomina “elementos chaves”. O primeiro seria a “*generalidade*”, que se manifesta no dever de colaboração de todas as pessoas de determinado grupo em participar do financiamento desse agregado social, sem a existência de tratamentos diferenciados; o segundo, por seu turno, se reporta à “*uniformidade*”, presente a ideia de contribuição do cidadão de acordo com a sua capacidade real para contribuir, no que se realça o valor justiça, bem como levando-se em conta, no bojo dessa participação no custeio do Estado Fiscal, os

¹ Acolhe-se o modo de pensar de Regina Helena Costa (2007), precisamente no que diz com a conformação com uma justiça tributária exequível, porém, é pertinente anotar a existência de práticas admitidas na legislação tributária que desestabilizam o “contrato de tributação” – expressão que aqui se cria por se entender metaforicamente adequada, o que será visto na devida oportunidade.

retornos, em termos de bens e serviços, oferecidos ao cidadão-contribuinte, pelos entes detentores de competência tributária. (ABRAHAM, 2007, p.58).

Diferentemente do que se verifica com os direitos fundamentais, a Constituição não indica expressamente (nem contempla de modo ordenado, sistematizado) os deveres fundamentais do cidadão². Quanto aos primeiros, podem ser apontados aqueles que se acham catalogados no Título II, Capítulo I – Dos Direitos e Deveres Individuais e Coletivos, sem prejuízos de outros que estejam espalhados no texto da Carta Maior, cujos exemplos podem ser coletados nas normas que estruturam o Sistema Tributário Nacional³.

Irrefutável a presença de deveres fundamentais, ainda que alguns não possam ser identificados diretamente em textos constitucionais contemporâneos, tem-se por certo que aludidos deveres podem resultar do desdobramento de dois grupos de deveres. Numa primeira hipótese, há que se reportar àqueles que obrigam a todos os que fazem o Estado (o próprio Estado e as pessoas), os quais dizem com o respeito aos direitos fundamentais expressamente arrolados dos seus pares; em seguida, aos afeitos à solidariedade, que, inclusive, no caso do Ordenamento Jurídico pátrio, estão positivados na Carta Fundamental brasileira. (ABRAHAM, 2007, p.61).

A concretização desses deveres seria possível mediante o respeito às posições jusfundamentais dos indivíduos pelos próprios indivíduos e por parte do Estado, e, ainda, implementando-se os dispositivos afeitos à solidariedade que se acham postos na Carta Maior de 1988, como aqueles identificados no artigo 1º, que ao fundamentar o Estado Democrático de Direito brasileiro, o faz com base, de modo muito especial, no princípio da dignidade da pessoa humana. Nessa toada, sobrelevar, também, o artigo 3º, que ao explicitar os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, propõe: a) a construção de uma sociedade livre, justa e solidária; b) a garantia do desenvolvimento nacional; c) a erradicação da pobreza

² “[...] em raros momentos, encontramos expressamente normas que atribuem deveres objetivos aos cidadãos, senão apenas aqueles deveres de votar e servir a justiça eleitoral (artigo 14), de prestar o serviço militar (artigo 143), de defender e proteger o meio ambiente (artigo 225), de proteger e amparar a criança e o idoso (artigos 227 e 229) e de compor o tribunal do júri, quando assim convocado (art. 5º, XXXVIII).” (ABRAHAM, 2007, p.60).

³ Oportuno mencionar a existência de direitos e garantias fundamentais situados fora do catálogo, de que são exemplo as limitações constitucionais ao poder de tributar. Nesse sentido, é o que se extrai das palavras de Sarlet (2006, p.137): “Com relação ao princípio da anterioridade (art. 150, inc. III, alínea *b*, da CF), mas também no que diz com as imunidades previstas no inc. VI, alíneas *a*, *b*, *c* e *d* do mesmo dispositivo (uma vez que igualmente abrangidas pela decisão), cabe lembrar o [...] aresto do Supremo Tribunal Federal, proferido na ADIn nº 939-7, que teve as limitações constitucionais ao poder de tributar como autênticos direitos e garantias fundamentais do cidadão.”

e da marginalização e redução das desigualdades sociais e regionais; e d) a promoção do bem de todos. (ABRAHAM, 2007, p.61).

A rigor, é inelutável que há um dever ético de pagar o tributo; é um dever humanitário, e nisso não paira dificuldade de se compreender o problema envolto. Não se há de negar, tomando-se o caso brasileiro, as desigualdades que fragmentam a sociedade. A bem da verdade, se todos os brasileiros tivessem um entendimento correto do propósito da tributação (abstraindo-se o problema extremamente grave da corrupção, que, por sua vez, desestimula o contribuinte a participar com entusiasmo do financiamento do Estado Fiscal), ou seja, se acreditassem que o tributo cumpre uma função social, que inclusive interessa ao próprio contribuinte - além daqueles que não tiveram as mesmas oportunidades e têm no Estado a esperança de desenvolvimento de uma vida com dignidade -, aportariam os seus recursos, independentemente do caráter compulsório do fazer tributário.

Marcus Abraham (2007, p.62-63), ao que tudo indica, não crê nessa possibilidade (e, considerando a realidade, há que se reconhecer que razão lhe assiste), em função do que declara:

[...] a realização destes ideais, sintetizados pela leitura do preâmbulo da nossa atual carta Constitucional, pode se dar tanto pela atuação individual dos cidadãos, motivada por um espírito humano de solidariedade e coletividade, como também, e principalmente, pela atuação do Estado na realização do seu múnus. Entretanto, depender da bondade e solidariedade inatas ao ser humano, na construção de uma sociedade justa, pode ser algo utópico e remoto.

[...].

Restaria, assim, a indelegável função estatal da promoção do bem comum. Pois, quando uma sociedade apresentar a devida noção de sua responsabilidade ética, o Estado não tem quase necessidade de intervir. Mas se o Estado tornou-se intervencionista, no mundo moderno, é porque o cidadão perdeu sua consciência ética; [...]. Se a sociedade vivesse dentro das normas éticas, o Estado não precisaria ter passado por um intervencionismo cada vez mais avassalante. A intervenção do Estado dá-se, sobretudo, quando não existe esse clima de responsabilidade ética, tanto nos indivíduos como nas sociedades.

Inviável a perspectiva da ética a nortear o dever de pagar tributos, ainda que pelos motivos expostos ela subsista, o caminho é a atividade fiscal do Estado, podendo-se concluir que todos os indivíduos devem ser compelidos a pagar o tributo, evidentemente com observância da capacidade que eles (indivíduos) têm para contribuir, e essa obrigação, a par de tudo que foi aduzido, se justifica com o *status* de dever fundamental.

Abordando a necessidade de se recorrer aos meios impositivos, quando a espontaneidade não é capaz de introduzir a solução, interessantes as lições de Aliomar Baleeiro (1975, p.23-24), para quem:

[...] há certas necessidades humanas que, em geral, não podem ser satisfeitas cabalmente pelo esforço do indivíduo. A necessidade de segurança contra o inimigo externo ou contra os malfeitores internos exige uma ação coletiva e disciplinar, assim como a de fazer justiça, fabricar dinheiro, combater as endemias, rasgar estradas, iluminar ruas, realizar obras de interesse do grupo social, etc. O emprego dos meios coativos é essencial para reduzir ou combater os recalcitrantes, quer quanto à abstenção de atos anti-sociais, quer quanto às prestações positivas ou sacrifícios no interesse de todos.

Cingindo-se ao campo tributário, a obrigação fundamental em relevo tem sua origem na Lei Maior de 1988, e pode ser percebida como algo que corresponde às posições jusfundamentais, mas, principalmente, no fito de imprimir materialidade à garantia fundamental a que se reporta o princípio da capacidade contributiva, em conjunto com a inarredável realização da diretriz nuclear do Estado Democrático de Direito (a dignidade da pessoa humana) e dos vetores da função social e da solidariedade, como comandos balizadores de uma ética exacional.

Ricardo Lobo Torres (1986, p.186) ensina que o tributo seria o dever fundamental, previsto na Carta Constitucional, que surge no intervalo que se verifica entre a liberdade e o reconhecimento dos direitos fundamentais. Para o tributarista:

Transcende o conceito de mera obrigação prevista em lei, posto que assume dimensão constitucional. O dever não é pré-constitucional, como a liberdade, mas se apresenta como obra eminentemente constitucional. O dever fundamental, portanto, como o de pagar tributos, é correspectivo à liberdade e aos direitos fundamentais: é por eles limitado e ao mesmo tempo lhe serve de garantia, sendo por isso o preço da liberdade. Mas direitos e deveres fundamentais não se confundem, em absoluto, pois a liberdade que se transforma em dever perde o seu status negativus. O dever fundamental, por outro lado, integra a estrutura bilateral e correlativa do fenômeno jurídico: gera o direito de o Estado cobrar tributos e, também, o dever de prestar serviços públicos; para o contribuinte cria o direito de exigir os ditos serviços públicos.

Superficial é a noção que enxerga o tributo como algo odioso, sendo inelutável que o dever de pagá-lo se impõe, como condição da qual não se pode afastar, para que o Estado desempenhe suas atribuições direcionadas ao interesse do profícuo relacionamento entre os membros da coletividade. Nesse tom, impende que se registre que, num Estado de Direito, a disciplina jurídico-tributária não diz com um direito técnico de qualquer espécie, mas é ramo do direito público informado por valores. É preciso, portanto, ter em mente que o direito

tributário, enquanto direito da coletividade, irradia a sua presença para além da relação cidadão-ente estatal, projetando-se, também, nas relações estabelecidas entre as pessoas. (TIPKE; YAMASHITA, 2002, p.15).

Contribuição que reclama apontamento é trazida pela pena de José Casalta Nabais, na medida em que o jurista lusitano entende pela existência de uma “*cidadania fiscal*”, estando em suas considerações a reflexão de que a cidadania, nesse sentido, reconhece que a pessoa humana é titular de um direito-dever, no seio da sociedade, no que diz com a tributação, devendo-se realçar, ainda, que em tal propositura há um reforço à defesa do insuperável dever fundamental de se pagar tributos:

[...]. Uma cidadania que, embora de um lado, implique que todos suportem o Estado, ou seja, que todos tenham a qualidade de destinatários do dever fundamental de pagar impostos na medida da sua capacidade contributiva, de outro, impõe que tenhamos um Estado fiscal suportável, isto é, um Estado cujo sistema fiscal se encontre balizado por estritos limites jurídico-constitucionais.

O que significa que o Estado Fiscal implica uma cidadania de liberdade cujo preço reside em sermos todos destinatários do dever fundamental de pagar impostos. [...].

E, tendo em conta o fim da distinção entre cidadania ativa e cidadania passiva, isto é, o fim do sufrágio censitário e a universalidade do direito de voto, temos uma cidadania plena de todos os membros da comunidade. Pelo que o Estado passou a ter por suporte ativo todos os membros da respectiva comunidade. Por isso, todos têm simultaneamente o dever de suportar financeiramente o Estado e o direito (o direito-dever) de ter uma palavra a dizer sobre os impostos que estamos dispostos a pagar.

Um dever-direito que tem um outro significado, designadamente, que a nenhum membro da comunidade pode ser permitido excluir-se de contribuir para o suporte financeiro da mesma, incumbindo, por conseguinte, ao Estado obrigar todos a cumprir o referido dever. Pois, embora tal dever, como qualquer dever, constitua diretamente uma posição passiva do contribuinte face ao Estado, reflexamente ele configura-se como uma posição ativa do contribuinte traduzida no direito de exigir do Estado que todos os membros da comunidade sejam constituídos em destinatários desse dever em conformidade com a respectiva capacidade contributiva e, bem assim, que todos eles sejam efetivamente obrigados ao cumprimento do mesmo. [...]. (NABAIS, 2005, p.134-135).

E ainda com José Casalta Nabais (2004, p.35), que também alude especificamente aos impostos, mas nem por isso derroga a sua extensão aos tributos em geral, colhe-se que:

Como dever fundamental, o imposto não pode ser encarado nem como um mero poder para o estado, nem como um mero sacrifício para os cidadãos, constituindo antes o contributo indispensável a uma vida em comunidade organizada em estado fiscal. Um tipo de estado que tem na subsidiariedade da sua própria ação (econômico-social) e no primado da auto-responsabilidade dos cidadãos pelo seu sustento o seu verdadeiro suporte. Daí que não se possa falar num (pretense) direito fundamental a não pagar impostos. [...] O que significa que os actuais impostos são um preço: o preço que todos, enquanto integrantes de uma dada comunidade organizada em estado (moderno), pagamos por termos a sociedade que temos. Ou seja, por dispormos de uma sociedade assente na liberdade, de um lado, e num mínimo de solidariedade, de outro. [...] Daí que uma qualquer teoria dos direitos fundamentais, que pretenda naturalmente espelhar a realidade jusfundamental com

um mínimo de rigor, não possa prescindir dos deveres e dos custos dos direitos. Assim, parafraseando Ronald Dworkin (*Taking Rights Seriously*), tomemos a sério os deveres fundamentais e, por conseguinte, tomemos a sério os custos orçamentais de todos os direitos fundamentais. Pois, somente com uma consideração adequada dos deveres fundamentais e dos custos dos direitos, podemos lograr um estado em que as idéias de liberdade e de solidariedade não se excluam, antes se completem. Ou seja, um estado de liberdade com um preço moderado.

Vem se somar a tudo que se disse a circunstância de que o dever fundamental de se pagar o tributo se funda, numa dimensão jurídico-objetiva, no princípio constitucional da solidariedade, que se manifesta nas normas da Constituição voltadas a garantir a justiça social, sendo certo que a dignidade da pessoa humana, enquanto fundamento do Estado Democrático de Direito brasileiro, atua como vetor hermenêutico que orienta a interpretação das normas contidas na Lex Major de 1988. Sob essa perspectiva, lúcidas as palavras de Marcus Abraham (2007, p.81), para quem:

Embora não tenhamos na nossa Constituição Federal um mandamento literal como existe na italiana, que no seu artigo 2º exige '*o cumprimento de deveres inderrogáveis de solidariedade política, econômica e social*', nós o temos como objetivo a ser atingido e fundamentado na soberania, na cidadania e na dignidade da pessoa humana. Ora, a soberania nada mais é do que o poder outorgado pelo povo ao Estado, como representação da coletividade no exercício de suas atividades. A cidadania pressupõe o exercício não apenas de direitos, mas também dos deveres do indivíduo que integra uma sociedade. E a dignidade da pessoa humana nada mais é do que a obrigação do Estado em garantir o mínimo de recursos, suficiente e capaz de prover a subsistência digna do homem. [...]. (itálico no original).

E, do mesmo autor, reivindica anotação:

[...] o aspecto objetivo da solidariedade está inserido no dever constitucionalmente previsto de que cada cidadão tem com os demais, que se expressa na obrigação de pagar tributos, parametrizado pela condição de cada um (teoria da capacidade contributiva), para que o Estado-coletividade possa manter sua estrutura em funcionamento (teoria do benefício), apta a prover aos cidadãos contribuintes todas as necessidades de que dependem para uma existência minimamente digna. Mas não se quer, por esta maneira, afirmar que o dever de cumprir as obrigações fiscais deriva diretamente do princípio da solidariedade, como causa jurídica da sua exigência. Almejamos, todavia, concluir que o sistema tributário nacional como um todo é fundado, dentre outros valores estabelecidos na Constituição da República Federativa do Brasil, no princípio da solidariedade, já que este se encontra tanto nos seus *objetivos* (art. 3º), quanto nos seus *fundamentos* (art. 1º), como nos *meios* para alcançá-los (art. 170 e 195). E, por isso, **forçoso concluir que em face do princípio da solidariedade, justificado está que todos os cidadãos brasileiros devem contribuir para as despesas coletivas do Estado, conforme a sua capacidade contributiva.** (grifou-se; itálico no original). (ABRAHAM, 2007, p.85).

Então, feito todo esse alicerce, tem-se por definitivamente justificado o dever fundamental de se pagar tributos, quer se arrolem argumentos éticos, morais, humanitário, de

solidariedade etc., quer se empreenda análise juridicamente fundamentada – neste caso, tanto no que diz com o próprio sistema normativo posto a conferir segurança e legalidade à tributação, como procurando elementos de fundamentação de tal dever no princípio constitucional da solidariedade, em sua dimensão objetiva.

Aceita a ideia de um dever fundamental de pagar tributo; um dever em benefício da própria pessoa, que participa do corpo social e deve contribuir com esse corpo coletivo que lhe disponibiliza toda uma estrutura visando a que possa ter uma vida digna, sobretudo com paz, liberdade e possibilidade de desfrutar dos bens da vida, bem como um dever para com o outro que, também, integra o Estado (independentemente de poder contribuir com recursos financeiros para custeio do Estado Fiscal, que torna possível o Estado Social), relevante questão se interpõe: a privatização da gestão tributária tem amparo nesse dever fundamental de pagar tributos? A privatização da gestão tributária, como mecanismo de praticidade, corrobora para a realização da chamada justiça tributária?

Essas questões serão vistas no desenrolar do tema e servem, ao lado de outros elementos, como problematização e delimitação da presente pesquisa. No próximo capítulo, será abordado o tema da justiça, focalizando-se a sua noção geral e a aplicação desse valor em matéria tributária.

2 A JUSTIÇA EM SENTIDO AMPLO E A IDEIA DE JUSTIÇA TRIBUTÁRIA NA ATUALIDADE

É consensual entre os autores que se dedicaram a apreender o conceito de justiça que esse desafio é por demais difícil, podendo-se afirmar, sem incorrer em erro, que a concepção de justiça vai variar de acordo com a época, lugar e sociedade, assim como com os fundamentos filosóficos (e porque não dizer, p. ex., políticos, sociológicos, econômicos, religiosos) considerados na formulação de determinado conceito.¹

Dentre os autores que desenvolveram os estudos mais consultados sobre a justiça podem ser mencionados Aristóteles, Tomás de Aquino, Friedrich August von Hayek, Chaim Perelman, Hans Kelsen, Ronald Dworkin, John Rawls, dentre outros. Aqui, importante consignar que, a despeito da relevância que teve cada contribuição dada por esses pensadores, faz-se a opção por não abordar especificamente as ideias de cada um, haja vista que o propósito deste trabalho não é empreender um estudo sobre a justiça, seja em sua noção mais geral, seja no âmbito da ciência do Direito. Nada obstante, quando se fizerem necessárias referências a esses doutrinadores e a outros não listados, estas serão feitas com vistas a se reforçar eventual argumentação sustentada.

De partida, adianta-se que o conteúdo de justiça que se mostra mais aceitável combina a visão de Kelsen (2001) com a de Arnaldo Vasconcelos (1998), no sentido de que para o primeiro o conceito de justiça seria relativo², mormente levando-se em conta que o homem é

¹ De acordo com Edmar Oliveira Andrade Filho (2009, p.21), “O valor proeminente de toda ordem jurídica é a justiça; foi em função dela que o direito positivo foi concebido para servir de instrumento de ordenação social. Todavia, a justiça não é um conceito matemático; trata-se de algo que pode ser encarado como idéia; como sentimento ou como valor e sobre a qual existem tantas concepções quantas forem as teorias que tentam explicá-la e traçar os seus contornos para eventual aplicação prática. Entender o que ela significa esbarra na primeira dificuldade que é encontrar uma idéia-síntese que possa abarcar, se não todos, ao menos os principais aspectos do ‘problema’. Essa dificuldade não é o início; ela decorre de uma outra espécie de obstáculo: estabelecer um fundamento ontológico que possa explicá-la ou justificar a sua existência.”

² “Iniciei este ensaio com a questão: o que é justiça? Agora, ao final, estou absolutamente ciente de não tê-la respondido. A meu favor, como desculpa, está o fato de que me encontro nesse sentido em ótima companhia. Seria mais do que presunção fazer meus leitores acreditarem que eu conseguiria aquilo em que fracassaram os maiores pensadores. De fato, não sei e não posso dizer o que seja justiça, a justiça absoluta, esse belo sonho da

situado em sua maneira de perceber o mundo, no que sobressai que a justiça seria cambiante de acordo com a concepção de mundo, formação e experiência de cada indivíduo. Lado outro, acredita-se que o direito existe para ser justo³; esse seria o seu grande objetivo (o seu compromisso), pois que se o direito existe para ordenar as relações intersubjetivas, o seu grande desafio é fazer isso com justiça. A grande questão consiste em se identificar o que seria justo, o que, como se disse, é variante de pessoa para pessoa (sociedade para sociedade), espacial e historicamente localizadas. Os subitens a seguir trazidos oferecem uma visão acerca da noção de justiça e do que vem a ser a tão decantada justiça tributária.

2.1 Considerações sobre a justiça

Fazendo-se uma leitura das lições de Klaus Tipke (2002, p.27), pode-se inferir que para o tributarista a justiça deve ser um valor marcante na atuação do Estado de Direito e, assim sendo, sempre que for possível o Estado deverá atuar com justiça. O compromisso de se realizar a justiça deve nortear as ações governamentais e é inaceitável que a justiça sofra abalo em seu conteúdo essencial, posta em confronto com outras reivindicações. Acrescenta, ademais, ser esse o ponto de partida dos textos constitucionais que expressamente acolhem o valor justiça ou especificamente a justiça tributária. Observe-se em suas palavras:

En un Estado de Derecho debe actuarse con justicia en la medida de lo posible. Ésta es la máxima exigencia que debe plantearse a tal ente político. Esta exigencia no puede quedar anulada o desplazada en su contenido esencial por otras aspiraciones. Éste es también el punto de partida de las Constituciones que invocan de modo expreso la justicia o la justicia tributaria.

Em outra obra, o justributarista alemão diz que “como conceito valorativo altamente indeterminado, ele é uma constante tentação para os amantes de pomposa retórica e de formas vazias de expressão.” (TIPKE; YAMASHITA, 2002, p.19).

Regina Helena Costa (2007, p.372), apoiando-se em Heinz Paulik (1980), consigna que a justiça diz com “[...] a meta de toda ordem justa [...]” e, nessa perspectiva, seria inerente à própria ordem jurídica, lembrando ainda o contato de intimidade existente entre justiça e

humanidade. **Devo satisfazer-me com uma justiça relativa**, e só posso declarar o que significa justiça para mim: uma vez que a ciência é minha profissão e, portanto, a coisa mais importante em minha vida, trata-se daquela justiça sob cuja proteção a ciência pode prosperar e, ao lado dela, a verdade e a sinceridade. É a justiça da liberdade, da paz, da democracia, da tolerância.” (grifou-se). Kelsen (2001, p.25).

³ Tratando da tridimensionalidade axiológica do Direito, Arnaldo Vasconcelos (1998, p.23) assinala que “O Direito, inclusive para merecer o acatamento geral que o tornará eficaz, deve, pois, requalificar-se. Precisa ser, também, justo. Direito justo.”

igualdade, vez que é a partir da noção de justiça que se tem desenvolvido o princípio da igualdade.

Noberto Bobbio (2003, p.45-46), embora, como se tem conhecimento, seja um adepto do direito positivo, aceita a ideia de que as normas podem ser avaliadas como justas ou injustas⁴, ponderando que “[...]. De fato, frente a qualquer norma jurídica podemos colocar uma tríplice ordem de problemas: 1) se é justa ou injusta; 2) se é válida ou inválida; 3) se é eficaz ou ineficaz. Trata-se dos três problemas distintos: da *justiça*, da *validade* e da *eficácia* de uma norma jurídica.” E segue:

O problema da justiça é o problema da correspondência ou não da norma aos valores últimos ou finais que inspiram um determinado ordenamento jurídico. Não tocamos aqui na questão se existe um ideal de bem comum idêntico para todos os tempos e para todos os lugares. Para nós, basta constatar que todo ordenamento jurídico persegue certos fins, e convir sobre o fato de que estes fins representam os valores a cuja realização o legislador, mais ou menos conscientemente, mais ou menos adequadamente, dirige sua própria obra. No caso de se considerar que existam valores supremos, objetivamente evidentes, a pergunta se uma norma é justa ou injusta equivale a perguntar se é apta ou não a realizar esses valores. Mas, também no caso de não se acreditar em valores absolutos, o problema da justiça ou não de uma norma tem um sentido: equivale a perguntar se essa norma é apta ou não a realizar os valores históricos que inspiram certo ordenamento jurídico concreto e historicamente determinado. O problema se uma norma é justa ou não é um aspecto do contraste entre mundo ideal e mundo real, entre o que deve ser e o que é: norma justa é aquela que deve ser; norma injusta é aquela que não deveria ser. [...]. (BOBBIO, 2003, p.45-46).

Sob a ótica jurídica⁵, deve-se a Aristóteles o lançamento das linhas iniciais do conceito de justiça, diferenciando-se, desse modo, dos pensadores de seu tempo, vez que considerava “[...] as idéias de justiça e equidade como fontes inspiradoras das leis e do direito. [...]” (ABRAHAM, 2007, p.31). A contribuição do Estagirita⁶ (2007) foi de elevado préstimo para

⁴ Recorde-se que para Kelsen não se há de falar em norma jurídica justa ou injusta, posto que para ele esse juízo seria inadmissível. Portanto, para Kelsen (2003, p.9-10) “[...] não pode existir nenhuma norma do direito positivo considerada como válida que possa ser julgada como injusta do ponto de vista de uma norma de justiça tida simultaneamente válida. Por isso, nem de um ponto de vista nem de outro pode valer uma norma injusta do direito positivo. Uma norma jurídica positiva não pode, por conseguinte, ser injusta, nem a partir de um dos pontos de vista nem a partir do outro.”

⁵ Segundo Paulo Nader (2006, p.110) “Os filósofos que antecederam Aristóteles não chegaram a abordar o tema da justiça dentro de uma perspectiva jurídica, mas como valor relacionado à generalidade das relações interindividuais ou coletivas. Em sua *Ética* a Nicômaco, o Estagirita formulou a teorização da justiça e equidade, considerando-as sob o prisma da lei e do Direito. Tão bem elaborado o seu estudo que se pode afirmar, sem receio de erro, que muito pouco se acrescentou, até nossos dias, àquele pensamento original.”

⁶ “[...] Foi o precursor de um conceito jurídico de Justiça, enfocando-o sob o contexto da ‘Polis’, isto é, mencionando sua importância na estrutura da elaboração das leis e do direito necessários à vida gregária natural do homem. Para Aristóteles, somente a estrutura da ‘Polis’ (ou modernamente: ‘Estado’) é capaz de promover o bem, tendo por fim a virtude e a felicidade. Para ele o homem é um animal político, pois é levado à vida política pela própria natureza.” (ABRAHAM, 2007, p.31).

a formulação do conceito de justiça, sendo certo que seus ensinamentos estão plenamente compatíveis com os vetores da igualdade e da equidade, valores que referenciam a totalidade das ordens jurídicas do mundo contemporâneo. Fazendo-se uma síntese de suas anotações, a justiça pode ser dividida numa que o filósofo aponta como geral (ou legal) e em outra que se refere como particular. Na primeira, tem-se a noção de justiça abrangendo a totalidade dos atos praticados pelas pessoas humanas, não se restringindo tais atos aos que dizem respeito ao outro. Já a segunda, na qual sobressaem os atos precisamente dirigidos ao próximo, seria distributiva ou corretiva.

Essa justiça distributiva repousaria na repartição daquilo que é comum entre os indivíduos, e considera o mérito de cada um, devendo-se ressaltar a noção de proporcionalidade. Relativamente à justiça corretiva, que tem como núcleo a igualdade, diz com o atuar do Estado, expressando-se na aplicação de penalidades em vista da ocorrência de atos infracionais e no ressarcimento de eventuais danos suportados por terceiros.

Pertinente à aplicação da justiça particular, independentemente de se tratar da corretiva ou da distributiva, é preciso considerar a posição em que se encontra a pessoa no que se refere a direitos, vez que em sendo o caso de pessoas com status diferentes, a Justiça poderá sinalizar para soluções diversas.

Numa perspectiva ampla, pautar os atos com observância da justiça é se comportar dentro da legalidade ou de maneira reta (em oposição ao que é ilegítimo), de modo que o ato não será tido como justo quando afrontar a lei ou a equidade. Inobstante compartilhem o mesmo objetivo, a equidade e a justiça não se assemelham sempre (nem sempre se identificam). Na maioria das vezes, fazer justiça significa aplicar a lei, que, em vista do traço da generalidade, pode-se mostrar inadequada a determinadas situações, caso em que se introduziria a solução recorrendo-se à equidade – é dizer, muito embora não seja a solução estabelecida na lei, buscar-se-á a que se apresenta mais conforme às condições do caso concreto.

Para Regina Helena Costa (2007, p.373), “A noção de justiça espraia-se por todo o ordenamento jurídico, inspirando-o, e sob ela encontra-se abrigada a ideia de equidade, traduzida no equilíbrio nas relações jurídicas.”

Dentre as teorias preocupadas em explicitar o conteúdo da justiça, levando-se em conta que a presente pesquisa se relaciona com a matéria tributária, crê-se relevante visitar, ainda

que resumidamente, os ensinamentos de John Rawls e Ronald Dworkin, vez que as propostas sobre a justiça oferecidas por esses jusfilósofos possuem ponto de contato com o direito tributário.

A teoria de John Rawls (2008) se mostra do tipo contratualista, apresentando-se como um esforço de definir parâmetros para uma justiça social, afeitos à estrutura essencial da coletividade, que só terá aplicabilidade numa sociedade bem ordenada, merecendo relevo o estabelecimento de regras fundadas em regime democrático. De acordo com essa teoria, os princípios fundamentais de justiça deverão ser acordados, em uma situação original de igualdade, por pessoas racionais e razoáveis, que, por estarem envolvidas por uma espécie de véu de ignorância, encontrar-se-iam prontas a fixarem aludidos princípios de modo equitativo.

Essas pessoas, em conformidade com a hipótese desenvolvida pelo mencionado autor, estariam inclinadas a definir, na posição original, dois princípios distintos: o primeiro voltado a assegurar, para todos, as liberdades fundamentais, enquanto o outro traria a previsão de que as desigualdades entre os homens somente seriam aceitas – no sentido de justas – quando trouxessem benefício para os menos aquinhoados, e que o acesso às oportunidades socioeconômicas necessitariam ser iguais.

Pode-se inferir, então, que a teoria de Rawls assume os contornos de uma teoria de justiça distributiva, já que por seu intermédio haveria a preocupação de definição de critérios para repartição dos bens coletivos de forma igualitária entre as pessoas. Assim procedendo, permitir-se-ia que todos tivessem as mesmas oportunidades para atingir as posições socialmente vantajosas, devendo-se redistribuir pelos membros do agregado social as vantagens desfrutadas, de forma arbitrária, por determinados indivíduos. Há, ainda, que se registrar que referida teoria indica a tributação como ferramenta eficaz na distribuição da riqueza das classes mais abastadas para as menos favorecidas.

A doutrina do autor em destaque pode ser entendida como do tipo procedimental pura, pois que se firma na certeza de que uma vez implantado o procedimento correto também correto será o resultado. Nesse contexto, frente à igualdade de oportunidades, ter-se-ia igualdade de resultados. É de se concluir que nessa doutrina todos ganham, já que é premissa que todos devem colaborar para o bem de todos e, quando isso acontece, todos serão beneficiados com a divisão equitativa do bem comum. A teoria de Rawls, por conseguinte, se

distancia, de certo modo, do liberalismo clássico, o qual se funda na igualdade somente em termos de oportunidades, não reputando importância aos resultados. (LEONETTI, 2003, p.159).

Em Dworkin (2005), a tributação se apresenta em maior dimensão do que o que se pode encontrar em John Rawls, haja vista que se pode constatar o desenho de uma relação entre o fazer tributário e o princípio da igualdade que se revela com maior nitidez do que o que se pode verificar na teoria que a esta precede (anteriormente descrita).

Na mesma linha da teoria de John Rawls, a tese de Dworkin diz com a noção de igualdade distributiva. Ele considera que as pessoas têm consciência de seu potencial (habilidades e talentos), entretanto, desconhecem o montante de rendimentos que pode ser produzido a partir dessas capacidades, no contexto da coletividade, existindo, então, a possibilidade de se contratar cobertura para fazer face a eventual ganho inferior ao limite definido como assegurado. O prêmio de tal seguro seria utilizado para constituir parcela dos ganhos futuros do segurado.

Esse mercado imaginado de seguros contra a ausência relativa de talentos e habilidades disponibilizará as linhas essenciais da política de tributação e redistribuição sugerida pelo autor norte-americano. Em seu modo de ver, quanto menor for o nível de renda escolhido como cobertura, mais pessoas irão comprar o seguro, pois, como aumenta a probabilidade de o segurado conseguir obter uma renda superior à cobertura, o valor do prêmio pende à redução, até que se configure em negócio vantajoso a aquisição da apólice.

O resumo da proposta de Dworkin consiste no fato de que este busca converter o esquema imaginado de seguros numa estrutura de tributação, alicerçando as exigências de tributos dos contribuintes na quantidade de prêmio exigida e, em seguida, redistribuir os tributos, pagando àqueles que não tiveram efetivamente habilidades para auferir renda equivalente à cobertura, dados os seus talentos reduzidos, a diferença entre a cobertura e sua renda efetiva.

Com esse modelo, o qual contempla a função de redistribuição do sistema tributário, é esperado que se tenha respondido às demandas relacionadas como o problema da diferença de talentos entre os indivíduos, já que presume uma diretriz superior que garante igualdade inicial de recursos e risco igual de vir a ter uma quantidade menor de talentos e habilidades.

Nesse quadrante, reclamam registro os comentários de Ricardo Lobo Torres (1998, p.695-696) sobre a tese esposada por Dworkin, em cujo âmago o jurista brasileiro ressalta a preocupação com a qualidade da vida, que deve ser, primeiramente, um compromisso consigo mesmo, e, ao mesmo tempo, do corpo social, que deve pautar a sua conduta com base nesse compromisso:

Na obra de Dworkin percebe-se que a eleição da igualdade como princípio jurídico fundamental conduz à possibilidade de equilíbrio entre os direitos e a justiça, entre a igual distribuição de bens e o direito a igual tratamento quanto às decisões políticas sobre tais bens; justiça e liberdade são complementares e compreendem respectivamente os dois princípios básicos do individualismo ético: o do igual valor (*principle of equal value*), que sinaliza no sentido de que é intrínseca, objetiva e igualmente importante que os seres humanos procurem a vida digna (*lead successful lives*); o da responsabilidade especial (*principle of special responsibility*), que declara que a conexão entre você e sua vida é, não obstante, um dado especial (*the connection between you and your life is nevertheless a special one*); em síntese, viver bem (*living well*) requer ao mesmo tempo o compromisso pessoal (*personal commitment*) e o ambiente social (*social environment*) no qual o compromisso é encorajado e respeitado. (itálico no original).

Formulando um conceito proprietário de Justiça Social, Carlos Araújo Leonetti (2003, p.173-174) aduz que esta “[...] se refere tanto à **distribuição**, entre os grupos e indivíduos, do **bem comum** (no sentido mais amplo possível), como à **contribuição** de cada um, indivíduo ou grupo, para com a **coletividade**.” Em seu modo de ver, “A divisão dos haveres, como a dos deveres, deve ser feita segundo critérios prévia e democraticamente fixados, critérios estes fundados na necessidade e capacidade de cada um”, ressaltando que o conceito apresentado “[...] não exclui o Estado, enquanto entidade concebida para servir à Sociedade; antes, pressupõe que o Estado cumpra a função social a ele inerente [...]” Para o tributarista, “[...] a responsabilidade pela consecução da Justiça Social é, ao mesmo tempo e no mesmo grau, do Estado, da sociedade como um todo, dos grupos que a compõem e das pessoas, individualmente consideradas.”

Não é demais realçar que, muito embora o conteúdo da justiça esteja submetido a variantes, sobretudo levando-se em conta que o homem é um ser situado, o que se reflete, como se sabe, na historicidade do próprio direito, tem-se por correto e legítimo perquirir sobre o que vem a ser a justiça? O que realiza, efetivamente, a justiça? Esse ponto de vista considera que, inobstante a relatividade que caracteriza tal conceito, há situações (sejam nas relações sociais, trabalhistas, familiares e, especialmente, na aplicação do direito) em que é irrefutável a ausência do justo. Nesse sentido, é insustentável asseverar que se fez justiça, caso em que determinado indivíduo é absolvido, só porque inexistem provas que o direito posto considera

como necessárias à condenação, quando se sabe que o acusado efetivamente cometeu o crime. Iguais a esse exemplo muitos outros existem, como a pessoa que adquire um imóvel mediante contrato de compra e venda, paga rigorosamente as parcelas do acordo, e depois não recebe o imóvel em face de motivos que não deu causa.

Realizada essa passagem em torno do conteúdo de justiça, numa perspectiva geral, ainda que o se tenha feito apenas a título de registro, impende que se dedique o próximo tópico à noção de justiça tributária, inclusive como medida que visa a introduzir o debate na seara da tributação, vez que o objetivo central da presente produção é investigar se a chamada privatização da gestão tributária (forma de realização da praticidade, que será tratada em capítulo próprio) opera respeitando os princípios que orientam a atividade impositivo-tributária, os quais estão, sobretudo, a serviço da justa tributação.

2.2 A justiça tributária

De acordo com Marcus Abraham (2007, p.33), mesmo se tendo em conta a riqueza do pensamento de Platão e Aristóteles sobre o problema da justiça, indo até Cícero, o problema do que é justo em matéria fiscal não teria sido contemplado em suas ideias, a não ser como algo incidental. Nessa senda, tem-se por verdadeiro que é no pensamento medieval que se vai levantar o “[...] argumento de que o tributo exigido além das necessidades do príncipe representa um furto, só constituindo *peccatum*, em contrapartida, o não pagamento do imposto justo. [...]”

Assim, a seu ver “[...]. Nesse cenário, o humanismo coloca o homem no centro de suas preocupações éticas, estéticas e políticas. [...]”, e, assim o fazendo, “[...]. Permite-se [...] a discussão do tema da justiça na tributação, com a preocupação da isonomia (análise da condição dos pobres e ricos) e da redistribuição de riquezas, levando, então, a profundas mudanças sociais.” (ABRAHAM, 2007, p.33).

Com o liberalismo, o debate sobre a justiça ficou esmaecido, dedicando-se os positivistas do século XIX a analisar a tributação sob a perspectiva do utilitarismo. No século XX, com o positivismo de Kelsen, marcadamente normativista, tem-se a sustentação de que o tema da justiça seria restrito ao terreno da Moral. Por conseguinte, somente em meados do século XX é que se retoma a reflexão sobre a justiça tributária, o que veio a ocorrer na

Alemanha e nos Estados Unidos, por intermédio das obras de Klaus Tipke, Buchanan e, em momento posterior, de John Rawls. (TORRES, 1998, p.690-692).

A justiça tributária⁷ é vista por Ricardo Lobo Torres (1998, p.692-694) como “uma das possibilidades mais concretas de justiça política”, e a sua positivação se entremostra em algumas normas-princípios – expressas ou não - postas no Texto Constitucional, cujos exemplos o próprio justributarista alinha:

- (i) *a capacidade contributiva*, princípio fundamental da justiça distributiva, ora expresso no art. 145, § 1º, da CF, traduzindo a solidariedade entre os cidadãos, de modo que maior carga tributária recaia sobre os mais ricos, aliviando-se aquela incidente sobre os mais pobres e dela dispensando os que estão abaixo do mínimo vital;
- (ii) *o custo/benefício ou princípio da equivalência*, estampado no art. 145, II e III, da Lei Maior, princípio de justiça comutativa que orienta os tributos de caráter contraprestacional (taxas e contribuições de melhoria);
- (iii) a solidariedade do grupo, que informa a exigência de ingressos destinados à Seguridade Social (arts. 149 e 195 do Texto Fundamental), na medida em que todos devem contribuir para seu financiamento; e
- (iv) a distribuição de renda, indicativo do dever do ordenamento jurídico tributário de evitar a concentração de riqueza em mãos de grupos ou organizações. (itálico no original).

Tomando-se como exemplo a Alemanha, constata-se em César García Novoa (2000, p.107) que nesse país o desenvolvimento da ideia de justiça tributária decorre da concepção do chamado Estado Social de Direito. Note-se:

Frente a una construcción de los principios tributarios, como complementos de la idea de capacidad contributiva, fruto de la evidencia de que la misma resulta insuficiente para explicar el fenómeno tributario, podemos detectar en Alemania la construcción de la justicia tributaria como una directa derivación de la idea de Estado Social de Derecho. No es necesario hablar de una justicia tributaria como algo específico, sino que la justicia y los principios tributarios son, en el ordenamiento alemán, deducción directa del contenido material del Estado de Derecho, de la idea de justicia que preside todo el ordenamiento, sin que sea necesario hacerla depender del rígido molde de una concepción de la capacidad contributiva fuertemente influida por una formulación individualista del tributo.

Marcus Abraham (2007, p.49) traz uma contribuição bastante interessante no que diz com a justiça fiscal, inclusive pelo caráter inovador de sua abordagem. Para ele, discorrer

⁷ “No direito tributário, como não poderia deixar de acontecer, reencontram-se a liberdade e a justiça, especialmente sob a consideração do equilíbrio e da complementaridade entre os direitos fundamentais (imunidades e proibições de desigualdade) e os princípios de capacidade contributiva e do custeio/benefício. É interessante anotar que essa nova equação fiscal, pelo papel decisivo que possui no plano axiológico do Direito, passou a chamar a atenção até de filósofos do Direito, como é o caso de Dworkin, que observa que a taxação progressiva ‘não invade a liberdade porque pede ser justificada por procurar, mais que o constrangimento, a justa distribuição da propriedade’. No campo específico do direito tributário também ressurgiu a questão. Klaus Tipke [...] examina o ordenamento positivo

sobre justiça em matéria tributária é, em verdade, debater o peso dos tributos, a relação entre o sujeito ativo e o sujeito passivo da obrigação tributária e o equilíbrio do arcabouço tributário. Nessa ambiência, para cada perspectiva suscitada indica a sua correlação (ou forma de expressão) na seara jurídica, sendo que a primeira envolveria o “debate da capacidade contributiva”, a seguinte a questão da “igualdade e a equidade” e a última “a segurança jurídica nas relações fiscais.”

Concernente à capacidade contributiva, faz ressalva (aliás, bastante apropriada) de que essa garantia exerce uma função mais abrangente do que a de mera proteção do contribuinte contra a voracidade do Estado Fiscal, ressaltando que “[...]. A essência da Justiça Fiscal é o seu traço mais forte e característico. Busca-se, com ele, garantir o ideal e o justo na tributação. [...]” (ABRAHAM, 2007, p.49-50).

Sob esse prisma, é de se destacar o fato de que o princípio da capacidade contributiva possui, além do aspecto negativo (impor limites ao poder de tributar do Estado), um outro positivo⁸, no qual “[...] se estabelece um dever ao cidadão de contribuir, pagando os tributos segundo as suas condições.” (ABRAHAM, 2007, p.50).

Quanto ao relacionamento Fisco e cidadão-contribuinte, o autor referenciado pondera que os problemas são muitos e de crescimento constante, na medida em que o sistema normativo tributário é de difícil análise, cujos efeitos repercutem na incontestável dificuldade que tem o contribuinte para interpretar a legislação tributária. Isso repercute, por conseguinte, na resistência à aplicação das normas tributárias, por parte do contribuinte, e, por outro lado, na elevação dos seus custos na busca de mecanismos que permitam a sua atualização, buscando estar apto ao cumprimento dos deveres impostos. (ABRAHAM, 2007, p.53).

No que diz com a segurança jurídica (o terceiro fator), assinala se tratar de questão de maior sensibilidade, notadamente porque “[...]. A estabilidade normativa repousa na essência do Estado de Direito Contemporâneo, fundado nas idéias de justiça, igualdade e liberdade, perfil humanitário do poder, jurídico nos fundamentos e democrático na essência de seus valores. [...]” (ABRAHAM, 2007, p.53-54).

sob a luz das teorias da justiça e dos direitos humanos, frutos do reencontro entre Ética e Direito, e declara que ‘o desenho da justiça na Constituição tem também uma base na liberdade’.” (TORRES, 1998, p.696).

⁸ Ainda tratando do aspecto positivo da capacidade contributiva, relata que “É comum lembrarmos apenas deste princípio como uma clássica limitação ao poder de tributar. Mas não podemos deixar de ressaltar a sua importância como elemento fundante da tributação, impondo ao contribuinte uma obrigação perante a

Neste ponto, impende-se sublinhar que as três faces da justiça fiscal a que se refere o tributarista acima consultado estão diretamente ligadas às preocupações justificadoras desta dissertação, visto que a praticidade, como se verá adiante, avança e se impõe, inclusive sob o pálio de realizar a justiça tributária possível. Nada obstante, presente o fato de que não é chegado o momento para confrontar a praticidade com os demais valores que modelam o fazer tributário nacional, é imperativo que se diga que ditas faces da justiça fiscal, em se tratando da privatização da gestão tributária, quedam-se combalidas. É dizer, esse instrumento a serviço da praticidade rompe com o pacto tributário e, por via de consequência, obsta a aplicação dos direitos e garantias fundamentais do contribuinte.

Seja como for, a preocupação com a justiça tributária ostenta nota de legitimidade, conquanto indiscutível que a vida gregária requer a participação de todos no financiamento do Estado. Todavia, quando essa participação não for possível (por razões de total ausência de capacidade para contribuir) deve os membros da sociedade aportar os recursos indispensáveis ao Estado Fiscal, de modo a que o Estado Social possa cumprir com as suas finalidades, sobretudo buscando atender aos fundamentos do Estado Democrático de Direito, cujos grifos vão para a dignidade da pessoa humana (inc. III, art. 1º, da CRFB).

Finalmente, cabe dizer que as pessoas estão legitimadas a exigir do Estado uma tributação justa, e esse é um direito fundamental, que tem no Texto Constitucional uma proteção por demais especialíssima, já que cláusula pétrea e, portanto, não passível de sofrer qualquer alteração por meio de emenda constitucional (art. 60, § 4º, IV, da CF). Esse é, pois, o melhor entendimento da vontade da Constituição⁹, no que sensibiliza a tributação, inclusive se tendo em conta que “construir uma sociedade livre, justa e solidária” (inc. I, art. 3º, CF), é um dos objetivos da República Federativa do Brasil.

coletividade, como preço da sua liberdade, que deve ser mensurado segundo a sua capacidade contributiva.” (ABRAHAM, 2007, p.50-51).

⁹ Expressão tomada de empréstimo de Konrad Hesse (1991, p.19).

3 A FORÇA NORMATIVA DA CONSTITUIÇÃO

Certamente entre aqueles que se dedicam ao estudo do Direito, e, mais precisamente, ao Direito Constitucional, o pensamento constitucional experimentou decisivo avanço com o surgimento das constituições a partir do Século XVIII. Ali, iniciando-se pela Carta norte-americana (1787) e, na sequência, a Lei das Leis francesa (1791), deflagrava-se um movimento sem volta: o Estado, muito embora preservando o seu poder, privilegiou o jurídico, merecendo destaque a inserção dos direitos fundamentais no texto constitucional e de limites ao exercício do poder estatal. Contudo, o reconhecimento da supremacia da Constituição, inclusive como documento jurídico e com força vinculante, levaria demasiado tempo.

Em verdade, o consenso de que a Constituição é formada por normas jurídicas (e não é simplesmente uma carta política de intenções) é algo por demais novo na história do constitucionalismo, mormente levando-se em conta que é a partir da metade do século XX, com o denominado neoconstitucionalismo, que se tem um “movimento” com o firme propósito de afirmar a sua força normativa. Com essas breves linhas, propõe-se neste momento que se visite, em síntese, o processo de afirmação do Texto Constitucional como documento jurídico, partindo-se, precisamente, do constitucionalismo moderno.

3.1 Volver histórico

A primeira leva de constituições (rígidas, frise-se), marcadas por conteúdo revolucionário e inspiradas no Direito Natural, fora fruto de “[...] reflexões racionalistas acerca de um modelo lógico de organização política da Sociedade [...]”. Esses diplomas superiores representaram uma resposta a “[...] um sentimento de profunda e inevitável desconfiança contra o poder, aquela desconfiança ou suspeita clássica do liberalismo com sua doutrina de valorização da Sociedade burguesa e individualista. [...]” (BONAVIDES, 2004, p.225).

Os textos constitucionais que aparecem no período de oposição ao absolutismo refletiam os conceitos políticos e filosóficos que influenciaram as ideias liberais, sendo que somente mais tarde, com o amadurecimento das instituições do liberalismo, o conceito assume configuração jurídica, dando identidade ao conhecido Estado de Direito, característico do século XIX e do ideal burguês de negação da concentração do poder no soberano. (BONAVIDES, 2004, p.226).

Nessa fase inicial do constitucionalismo, as declarações tinham mais a feição de manifesto ou documentos de propagação de ideias novas, do que propriamente textos jurídicos. Afirma-se que se tratava de espécies de cartas de princípios, que tinham como pano de fundo o sentimento revolucionário. Com os preâmbulos não foi diferente; nesse contexto que considera o período de maior ebulição da bandeira liberal contra as instituições do passado absolutista e sua forma de organização política e social, tais escritos guardavam semelhança com produções de conteúdo moral, religioso ou mesmo filosófico, não podendo lhes ser reconhecido o caráter de documentos legais veiculadores de normas jurídicas. (BONAVIDES, 2004, p.226-227).

Na segunda fase constitucional das Cartas liberais, cumpre registrar a substituição da produção política do texto constitucional e da defesa da doutrina dos dogmas constitucionais por um exame mais acurado e criativo por parte de intérpretes comprometidos com a afirmação e atribuição de teor jurídico aos novos Textos Magnos. (BONAVIDES, 2004, p.228).

Nada obstante, o que timbra os textos constitucionais desse segundo momento é a ênfase ao aspecto individual; os textos concisos, frutos da indiferença ao social, faziam jus à “Sociedade de indivíduos” que regulavam, no lugar de uma sociedade de grupos. Lá, o texto constitucional cuidava em fixar o arcabouço básico do Estado, os poderes e suas competências, assim como a proteger os já, por vezes, estudados direitos fundamentais de liberdade, aspectos característicos do Estado de Direito Liberal. (BONAVIDES, 2004, p.229).

No bojo desse processo de construção do conceito jurídico da Constituição, merece relevo o surgimento da Constituição belga de 1832, em pleno processo de estabilização das instituições liberais. Referido documento constitucional é apontado como de extrema importância, o que se atribui à circunstância de ter resumido “[...] a plenitude *jurídica* de instituições que entraram na História debaixo da designação de Estado de direito. [...]”, não sendo exagero lhe creditar o título de Texto Maior do Estado liberal e de seu arranjo jurídico.

(BONAVIDES, 2004, p.229-230). Nessa senda, calha trazer as seguintes reflexões de Paulo Bonavides (2004, p.230):

Aparece assim essa Constituição qual coroamento na *caracterização jurídica* dos princípios constitucionais. O constituinte belga deu passos de importância capital, excelentemente assinalados por Virga: em primeiro lugar, transfundiu as Declarações de Direitos em artigo da Constituição, com sua inserção direta no texto constitucional ao qual costumavam vir apensas; a seguir, também precursoramente, fê-las engendrar direitos públicos subjetivos tornando possível transformar os direitos da liberdade em direitos positivos e acionáveis. Acrescentou pois à *subjetivação* o elemento de *positivação*, de sorte que das Declarações avulsas se transitou para as Declarações concretas de direitos, contidas no âmbito da Constituição mesma. (itálico no original).

Resulta que a Carta belga seria responsável pela introdução de novos elementos teóricos e doutrinários como alternativa ao conceito *político* de Constituição, podendo-se cogitar da própria substituição deste conceito por outro que a enxerga como documento legal ou sistema de normas, ou seja, pela inserção do “conceito *jurídico* de Constituição.” (BONAVIDES, 2004, p.230).

Contudo, ainda que verificável o processo de afirmação do conceito jurídico da Carta Maior, sobretudo no constitucionalismo do século XIX - onde se deu a dualidade Estado e corpo social, retratando indiscutível polaridade, com ênfase na proteção do indivíduo perante o Estado -, com o advento do Estado Social de Direito aquele processo entraria em crise e enfrentaria o que se admite chamar de teste de resistência. O Estado Social é marcado pela *instabilidade* e pelo *compromisso*, e com estes a ideia de *programaticidade* do Texto Constitucional, a questionar a eficácia jurídica deste.

O divórcio entre o Estado e a Sociedade fora substituído pelo inusitado e não vislumbrado cenário em que o grupo social absorvera o Estado, qual se percebe na politização de todo aquele grupo, culminando com o fim da conhecida antinomia entre os atores aqui postos em relevo, que marcou a época liberal e as instituições que o individualismo gerou no século XIX. (BONAVIDES, 2004, p.231).

O momento mais elevado da crise ingressa como registro na Constituição de Weimar. Toda a produção normativa de cunho constitucional, a exemplo das declarações de direitos, focaliza o corpo social em detrimento da pessoa individualmente considerada, num esforço de reaproximação do Estado com a Sociedade, no bojo de incontestado embate entre as teses constitucionais afeitas ao Estado liberal (em queda) e ao Estado social (em escalada). (BONAVIDES, 2004, p.231).

Praticamente toda a construção jurídico-constitucional liberal desenvolvida no século XIX se dissolveu. O aspecto programático da norma constitucional do Estado Social desferiu um duro golpe no conceito jurídico de Constituição, cuja elaboração fora arduamente empreendida pelos constitucionalistas do Estado liberal e pelos juspensadores positivistas. Nesse ambiente, as normas constitucionais tiveram a sua eficácia rediscutida, em debate que mobilizou um exame da questão nunca antes visto. (BONAVIDES, 2004, p.232).

Oportunas as palavras de Paulo Bonavides (2004, p.232-233) acerca do problema enfrentado pelo pensamento constitucional com a sustentação do caráter programático dos textos constitucionais do Estado Social, inclusive dando conta da atualidade do tema, e que, por outro lado, revela, justificadamente, a preocupação em imprimir eficácia jurídica às normas postas na Constituição, sejam elas quais forem:

O drama jurídico das Constituições contemporâneas assenta [...] na dificuldade, se não, impossibilidade de passar da enunciação de princípios à disciplina, tanto quanto possível rigorosa ou rígida, de direitos acionáveis, ou seja, passar da esfera abstrata de princípios à ordem concreta das normas.

Quando as Constituições do liberalismo, ao construírem um Estado de Direito sobre bases normativas, pareciam haver resolvido a contento, durante o século XIX, esse desafio, eis que as exigências sociais e os imperativos econômicos, configurativos de uma nova dimensão da Sociedade a inserir-se no corpo jurídico dos textos constitucionais, trouxe à luz a fragilidade de todos os resultados obtidos. As antigas Constituições, obsoletas ou ultrapassadas, viram então criar-se ao redor de si o clima da *programaticidade* com que os modernos princípios buscavam cristalizar um novo direito, por onde afinal se operou a elaboração das Constituições do século XX: inaugurava-se assim a segunda fase – até agora não ultrapassada – de programaticidade das Constituições. Programaticidade que nós queremos seja ‘jurídica’, e não ‘programática’, isto é, sem positividade. (italico no original).

Para os propósitos deste trabalho, é bastante essa breve incursão no processo de afirmação da normatividade dos comandos contidos no Texto Constitucional. Dúvidas não pairam, apesar de alguns insistirem no contrário, de que a Constituição é dotada de normatividade, a despeito de estar composta, também, de normas programáticas, como as que veiculam os chamados direitos fundamentais sociais¹. Desse entendimento compartilham

¹ Mesmo que se aceite a doutrina que pugna pela programaticidade inerente aos direitos fundamentais sociais, isso não implica na consideração de que tais direitos, para ser reivindicáveis, necessitam de um agir do legislador como que preparando a sua fruição. Apenas há que se reconhecer que alguns direitos fundamentais teriam a sua acessibilidade facilitada pela própria natureza do direito protegido, enquanto que determinadas posições jusfundamentais, p. ex., o direito à moradia, o direito à saúde, o direito à educação etc, envolveriam um maior grau de complexidade, no tocante ao seu reconhecimento e gozo. Portanto, em matéria de direitos fundamentais, advoga-se ser indiscutível que todos esses direitos possuem eficácia imediata (§ 1º, art. 5º, CRFB), podendo o particular, com fundamento em dispositivos insertos no Texto Constitucional, cuja supremacia nos dias contemporâneos é ponto pacífico, buscar no Poder Judiciário decisão que lhe favoreça o exercício de quaisquer direitos (fundamentais) sociais que julgar lhe estejam sendo negados.

nomes de escol que se dedicam ao estudo e aperfeiçoamento do Direito, e de maneira bastante especial do Direito Constitucional e do Direito Tributário.

Contribuição decisiva para a consolidação da normatividade da Constituição viria por intermédio da teoria dos direitos fundamentais, mormente levando-se em conta o reconhecimento de que a sua positivação seria uma espécie de condição a sua sindicabilidade – os direitos fundamentais, para serem justiciáveis, deveriam entrar no corpo da Constituição. Por essa via, tem-se a consagração dos princípios como espécies normativas ao lado das regras, sendo oportuno lembrar que os direitos fundamentais assumem, por vezes, a forma principiológica.

Nesse ambiente, sem desmerecer estudos valiosos para a formulação de uma teoria dos princípios, que, como acima ressaltado, apontam para a sua consideração como espécies de normas, julga-se recomendável dedicar alguns tópicos ao estudo daqueles, em perspectiva que procurará realçar a sua normatividade e conceito, assim como diferenciá-los das normas-regras, o que se fará recorrendo-se aos ensinamentos de José J. Gomes Canotilho, Ronald Dworkin e Robert Alexy, com efeito, juristas que, no direito comparado, representam a melhor doutrina no trato dessa matéria.

Acresce ser plenamente justificável, digite-se, analisar os princípios como verdadeiras normas jurídicas, sobretudo em razão do interesse que despertam à concretização do objetivo central desta produção científica, haja vista que a tributação, se desenvolvida sem a observação de princípios que limitam o poder de tributar e outros vetores como o princípio da livre iniciativa, pode apequenar (ou, até mesmo, dizimar) direitos fundamentais do contribuinte.

3.2 A normatividade dos princípios

O estudo dos princípios possui, por razões claras, um interesse por demais especial para a interpretação das normas constitucionais, sobretudo quando se tem presente o fato de que “A proclamação da normatividade dos princípios em novas formulações conceituais e nos arestos das Cortes Supremas no constitucionalismo contemporâneo corroboram essa tendência irresistível que conduz à valoração e eficácia dos princípios como normas-chaves de todo o sistema jurídico.” (BONAVIDES, 2004, p.286).

Rodolfo Viana Pereira (2006, p.127) aponta que “[...] a afirmação da normatividade dos *princípios constitucionais*, com a superação das correntes teóricas que ainda sustentavam um Direito formado apenas por *regras estritas*, vistas como únicos preceitos dotados de juridicidade”, constitui um dos extraordinários acontecimentos experimentados pelas “Teorias do Direito e da Constituição contemporâneas.”

Agustín Gordillo (apud GRAU, 2001, p.97) ressalta o fato de que a norma atuaria como limite, já o princípio, indo além, contemplaria o limite, mas também o conteúdo. Os princípios estabeleceriam uma direção estimada, a qual compreenderia os aspectos axiológicos, valorativos e espirituais. Em sendo assim, os princípios seriam espécies normativas dotados de força vinculante, na medida em que reivindicam “[...] que tanto a lei como o ato administrativo lhe respeitem os limites e que além do mais tenham o seu mesmo conteúdo, sigam a mesma direção, realizem o seu mesmo espírito.”

A aceitação de que os princípios são espécies do gênero normas, assim como as regras, caracteriza o atual momento do constitucionalismo, o qual recebera a denominação de *pós-positivismo*. Sobre essa questão, é de grande utilidade trazer as lições de Germana de Oliveira Moraes (2004, p.26):

Aceita-se, após a superação da dicotomia jusnaturalismo *versus* positivismo, na segunda metade deste século findante [em alusão ao séc. XX], que o Direito inclui tanto princípios quanto regras (ou normas em sentido estrito). A fase atual do constitucionalismo, denominada pós-positivista, é marcada justamente pela normatividade e positividade dos princípios gerais de Direito. Com o pós-positivismo, dominante no constitucionalismo deste final de século XX, reconhece-se além da normatividade dos princípios, a hegemonia normativa dos princípios em relação às regras. Deve-se sobretudo à teoria de Ronald Dworkin, jurista de Havard, nos Estados Unidos, e ao jurista alemão Robert Alexy, o reconhecimento da normatividade dos princípios, e mais do que isso, o tratamento dos princípios gerais como Direito. No constitucionalismo contemporâneo, predomina o entendimento de que os princípios são normas jurídicas. No Brasil, para o Professor Paulo Bonavides ‘não há distinção entre princípios e normas, os princípios são dotados de normatividade, as normas compreendem regras e princípios (a distinção relevante não é, como nos primórdios da doutrina, entre princípios e normas, mas entre regras e princípios), sendo as normas gênero e as regras e os princípios a espécie’. Para o constitucionalista brasileiro, os princípios são, na ordem constitucional dos ordenamentos jurídicos, a expressão mais alta da normatividade que fundamenta a organização do poder, e são compreendidos, equiparados e até confundidos com os valores.

O pós-positivismo, terceiro momento² do processo de normatização das normas principiológicas, é apontado como movimento que se encarta entre os “[...] grandes momentos

² A primeira fase de normatização dos princípios se deu com o jusnaturalismo e, em seguida, com o positivismo jurídico, conforme aduz Paulo Bonavides (2004).

constituintes das últimas décadas do século XX. [...]”, sobretudo se se tiver em conta que os Textos Constitucionais que surgem nesse contexto “[...] acentuam a hegemonia axiológica dos princípios, convertidos em pedestal normativo sobre o qual assenta todo o edifício jurídico dos novos sistemas constitucionais.” (BONAVIDES, 2004, p.264).

Para Margarida Maria Lacombe Camargo (1999, p.132), o pós-positivismo chega sublinhando a superação do modelo jurídico-dogmático clássico, e sua introdução aparece como algo consentâneo com a perspectiva de escolas que consideram a aplicação do direito como atividade criadora, ao mesmo tempo que denuncia a fragilidade do modelo lógico-dedutivo.

Pondo em relevo as contribuições de juristas do porte do alemão Friedrich Muller (Teoria Estruturante do Direito), cujas ideias fazem contraponto às teses de Kelsen, Jellinek, Laband e Gerber, e, no sistema anglo-saxão, os estudos de Ronald Dworkin, responsável pelo soerguimento do edifício acadêmico de Harvard frente ao que se viu em Oxford, precisamente numa espécie de ataque ao pensamento filosófico de Hart, o qual “[...] conservava intangível a inspiração positivista de Bentham e Austin”, em reforço da natureza normativa dos princípios, impende que se traga à colação, mais uma vez, a pena de Paulo Bonavides (2004, p.276):

São momentos culminantes de uma reviravolta na região da doutrina, de que resultam para a compreensão dos princípios jurídicos importantes mudanças e variações acerca do entendimento de sua natureza: **admitidos definitivamente por normas, são normas-valores com positividade maior nas Constituições do que nos Códigos; e por isso mesmo providos, nos sistemas jurídicos, do mais alto peso, por constituírem a norma de eficácia suprema.** [...]. (grifou-se).

Essa noção que distingue os princípios e neles reconhece a condição de norma de eficácia suprema, de modo que indiscutivelmente vigas de todo e qualquer Ordenamento Jurídico, mormente num quadro de um Estado Democrático de Direito e de uma Constituição que se admite com abertura para captar a realidade, no que se atualiza e, também, ordena essa mesma realidade, especialmente explicitando as balizas³ que atuam no sentido de criar o movimento direcionado à concretização do vasto elenco dos direitos fundamentais ali positivados (ou não), é de capital importância para a compreensão da tese que move este estudo. Em breve frase: urge que os princípios que limitam o poder de tributar, e

³ Oportunas as palavras de Fábio Konder Comparato, lembrado por Eros Grau, em passagem que este procura demonstrar que a Constituição Econômica (parte da Constituição da República Federativa do Brasil) por si só é insuficiente para garantir a instalação de uma sociedade de bem-estar: “[...] O que diz Fábio Konder Comparato em relação à lei é também válido para a Constituição: ‘a lei, isoladamente considerada, revela-se um instrumento deficiente. Pois a edição de normas não impulsiona, não cria o movimento; apenas estabelece as balizas para o seu curso ordenado.’” (GRAU, 2004, p.277).

parafrazeando Dworkin, sejam levados a sério, sob pena de que toda uma teoria construída em torno da matéria tributária, inclusive o seu processo de constitucionalismo, venha a sofrer uma ação corrosiva pelo poder, de proporções exponenciais, que vem sendo conferido à praticabilidade, em sua dimensão afeita à privatização da gestão tributária.

Feitas essas ponderações, e antes de se incursionar nas ideias de Canotilho, Dworkin e Alexy, pertinente à distinção entre princípios e regras, defende-se ser recomendável que se evidencie o conceito de princípio, posto que a sua falta deixaria o capítulo incompleto.

3.3 O conceito de princípio

Tarefa nada fácil é a de conceituar o vocábulo “princípio”, sendo fato que a sua compreensão dependerá do contexto e ambiente nos quais a palavra é empregada. Com uma coisa todos concordam: princípio encerra as ideias de começo, base, ponto de partida, fundamento.

Roque Carrazza (2006, p.37), após comentar a etimologia da palavra princípio, sua definição em linguagem leiga e o seu sentido filosófico, põe em evidencia que, em nível do conhecimento científico, aquele envolveria “[...] a figura de um patamar privilegiado, que torna mais fácil a compreensão ou a demonstração de algo”, acrescentando, ademais, que, em tal perspectiva, seria, ainda, a *pedra angular* de qualquer sistema.

Focalizando-se o sistema normativo, definição de princípio que se tornou célebre na doutrina jurídica pátria é a cunhada por Celso Antônio Bandeira de Mello (2002, p.807-808), para quem:

Princípio [...] é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. [...].

Paulo de Barros Carvalho (2002, p.144) tem contribuído para evidenciar a função dos princípios jurídicos. Observe-se:

[...] os princípios aparecem como linhas diretivas que iluminam a compreensão de setores normativos, imprimindo-lhes caráter de unidade relativa e servindo de fator de agregação num dado feixe de normas. Exercem eles uma reação centrípeta, atraindo em torno de si regras jurídicas que caem sob seu raio de influência e manifestam a força de sua presença. [...].

Consoante Roque Carrazza (2006, p.39), que destaca estar acompanhado de Eduardo Couture, no juízo que faz do termo, princípio, em sua feição jurídica, “[...] é um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito [...]”, do que decorre a vinculação inafastável do entendimento e da aplicação dos comandos normativos que a ele se ligam como plexos.

Também contribuindo para desvelar o conceito de princípio, inclusive examinando sob a ótica constitucional e da positivação, digna de nota é a pena de José Afonso da Silva (2003, p.92), que vai se apoiar em nomes como Canotilho e Vital Moreira. Observe-se:

[...]. Os *princípios* são ordenações que se irradiam e imantam os sistemas de normas, são [como observam Gomes Canotilho e Vital Moreira] ‘núcleos de considerações’ nos quais confluem *valores* e *bens* constitucionais. Mas, como disseram os mesmos autores, ‘os princípios, que começam por ser a base de *normas jurídicas*, podem estar positivamente incorporados, transformando-se em normas-princípio e constituindo preceitos básicos da organização constitucional.’ (itálico no original).

Discorrendo sobre o conceito e alcance dos princípios, Tiago Gomes de Carvalho Pinto (2004, p.83) anota que a constatação da insuficiência das regras na solução de todos os casos, haja vista a multiplicidade factual, levou a que os princípios jurídicos passassem a compor o ordenamento, no que sobressai a incorporação (neste) de “[...] juízos de valor que, anteriormente, jamais poderiam ser concebidos à luz da teoria positivista.”

Ainda segundo o referido autor, com os princípios se operou a impressão, perante a autoridade soberana e a própria sociedade, da noção de legitimidade, na medida em que “[...] os valores primordiais e estruturantes, refletidos pela consciência jurídica geral, foram, ao longo do tempo, estabelecidos na norma jurídica, ou seja, foram positivados no ordenamento – justamente para serem observados, sob pena de sanção.” (PINTO, 2004, p.83).

Assim, acolhendo os princípios como normas jurídicas e também como pilastras de todas as ordens jurídico-normativas, tem-se por não ocioso colacionar as doutrinas de Crisafulli e Boulanger no que diz com a normatividade daqueles, indiscutivelmente necessárias à compreensão e extensão do conceito de princípio, em ato complementar ao que já se disse a esse respeito. Note-se:

Princípio é, com efeito, toda norma jurídica, enquanto considerada como determinante de uma ou de muitas outras subordinadas, que a pressupõem, desenvolvendo e especificando ulteriormente o preceito em direções mais particulares (menos gerais), das quais determinam, e portanto resumem, potencialmente, o conteúdo: sejam, pois, estas efetivamente postas, sejam, ao

contrário, apenas dedutíveis do respectivo princípio geral que as contém. (CRISAFULLI, 1952, p.15).

Já Boulanger (1950, p.66-67), referido por Bonavides (2004) como precursor da teoria normativista dos princípios, entende que:

Uma vez afirmados e aplicados na jurisprudência, os princípios são os materiais graças aos quais pode a doutrina edificar, com segurança, *construções jurídicas*. [...]. Os princípios existem, ainda que não se exprimam ou não se reflitam em textos de lei. Mas a jurisprudência se limita a *declará-los*; ela não os cria. O enunciado de um princípio não escrito é a manifestação do *espírito* de uma legislação.

Examinada a questão da normatividade dos princípios e verificados, mesmo que em breves linhas, o seu conceito e alcance, o próximo passo é conhecer as diferenciações propostas por Canotilho, Dworkin e Alexy para aqueles em relação às normas-regras. É o tema a ser desenvolvido no próximo subitem.

3.4 Distinção entre princípios e regras segundo Canotilho

Canotilho (1998, p.1.034-1.035) parte propondo o abandono da distinção que a teoria da metodologia jurídica tradicional fazia entre normas e princípios, concebendo que princípios também são normas, tal qual acontece com as regras. Aceita essa perspectiva, pertinente será diferenciar essas duas espécies de normas. De acordo com o autor, inúmeros critérios são apontados, todos buscando contribuir para a realização da complexa tarefa de se aclarar as notas que “afastam” os princípios das regras. É importante conhecê-los:

a) Grau de abstração: enquanto as regras são marcadas por reduzido grau de abstração, os princípios são tipos de normas com grau de abstração consideravelmente alto.

b) Grau de determinabilidade na aplicação do caso concreto: as regras, por sua própria natureza, têm propensão para aplicabilidade imediata; as normas principiológicas, já que, em essência, dotadas de maior incerteza e indeterminação, reivindicam intervenções que as concretizem – estas, a que se perguntar: a cargo do legislador ou do juiz ou de ambos?

c) Caráter de fundamentalidade no sistema das fontes de direito: os princípios teriam importância como espécies normativas que assumem papel fundamental no ordenamento jurídico, inclusive como decorrência de sua colocação hierárquica no sistema das fontes (princípios constitucionais). Em outra hipótese, o papel relevante conferido aos princípios

pode estar ligado à função estruturadora desempenhada pelas normas-princípio no bojo do sistema jurídico (ex: princípio do Estado de Direito).

d) Proximidade da ideia de direito: em que pese em ambas as espécies normativas ser correto atribuir força jurídica vinculante, impõe-se realçar que, em se tratando dos princípios, há que se lembrar presente a noção de justiça ou a própria ideia de direito; no caso das regras, aquelas noções não estariam necessariamente presentes, posto que sobre elas (as regras) é legítimo cogitar de seu caráter ordinariamente operacional.

e) Natureza normogenética: as regras seriam fundamentadas pelos princípios, vez que estes estariam “[...] na base ou constituem a *ratio* de regras jurídicas, desempenhando, por isso, uma função normogenética fundamentante.”

Expostos os critérios que procuram divisar os princípios das regras, o constitucionalista português assinala que a dificuldade de se proceder à distinção entre uma e outra espécie normativa pode estar na ausência de esclarecimento de pontos que reputa essenciais. O primeiro diz com se “saber qual a função dos princípios, ou seja, se têm uma função retórica-argumentativa de conduta”; o outro se preocupa em perquirir se entre tais normas haveria algum traço similar – é dizer, princípios e regras pertenceriam ao mesmo grupo familiar e haveria “apenas uma diferença do grau (quanto à generalidade, conteúdo informativo, hierarquia das fontes, explicitação do conteúdo, conteúdo valorativo), ou se, pelo contrário, os princípios e as regras são susceptíveis de uma diferenciação qualitativa.” (CANOTILHO, 1998, p.1.035).

Quanto à primeira hipótese, ele defende que se faça a distinção entre princípios hermenêuticos e princípios jurídicos. Em relação aos primeiros, ensina que aqueles desenvolvem uma tarefa argumentativa, a qual possibilitaria, à guisa de ilustração, “[...] denotar a *ratio legis* de uma disposição [...] ou revelar normas que não são expressas por qualquer enunciado legislativo [...]”, destacando que isso possibilitaria aos operadores do direito, principalmente os magistrados, “o desenvolvimento, integração e complementação do direito.” (CANOTILHO, 1998, p.1.035).

Sem negar a relevância dos princípios hermenêuticos, o autor segue apontando os holofotes para os princípios “[...] na sua qualidade de verdadeiras *normas, qualitativamente distintas* das outras categorias de normas, ou seja, das *regras jurídicas*. [...]” (CANOTILHO,

1998, p.1.035). Para o jurista português, a separação entre a norma-princípio e a norma-regra reside, fundamentalmente, em alguns aspectos que passa a elencar.

Os princípios, pertinente à aplicação ao caso concreto, necessitariam ser concretizados - reclamam concretização, visto que se referem a valores, possuem uma abertura que lhes confere elevada indeterminação, vagueza. Os princípios, nesse sentido, seriam “[...] normas jurídicas impositivas de uma *otimização* [...]”, cuja concretização, manifestável em graus diversos, estaria a depender das circunstâncias fáticas e jurídicas. E segue:

[...] as *regras* são normas que prescrevem imperativamente uma exigência (impõem, permitem ou proibem) que é ou não é cumprida (nos termos de Dworkin: *applicable in all-nothing fashion*); a convivência dos princípios é conflitual (Zagrebelsky), a convivência de regras é antinómica; os princípios coexistem, as regras antinómicas excluem-se. [...]. (itálico no original). (CANOTILHO, 1998, p.1.035).

Na trilha desse raciocínio, conclui:

[...] os princípios, ao constituírem *exigências de otimização*, permitem o balanceamento de valores e interesses (não obedecem, como as regras, à ‘lógica do tudo ou nada’), consoante o seu *peso* e a ponderação de outros princípios eventualmente conflituantes; as regras não deixam espaço para qualquer outra solução, pois se uma regra *vale* (tem validade) deve cumprir-se na exacta medida das suas prescrições, nem mais nem menos. [...]. (CANOTILHO, 1998, p.1.035). (itálico no original).

Com essas notas introdutórias, o autor (1998, p.1.036-1.037) prepara o terreno para pôr em evidência a sua percepção sobre a estrutura do sistema jurídico, notadamente no tocante às normas que conformam o Texto Constitucional. Da leitura de sua doutrina deflui que o mesmo entende ser salutar a existência e convivência entre as normas principiológicas e as regras, pois que se as primeiras consistem em “[...] exigências de otimização abertas a varias concordâncias, ponderações, compromissos e conflitos”, as segundas dotam o sistema jurídico de certo grau de segurança, determinabilidade, vez que por meio das regras podem ser expressos comandos especificantes – no sentido de estarem voltados para um propósito claramente definido. Daí porque sustenta que:

A existência de regras e princípios [...] permite a descodificação, em termos de um ‘constitucionalismo adequado’ [...], da estrutura sistémica, isto é, possibilita a compreensão da constituição como sistema aberto de regras e princípios. (CANOTILHO, 1998, p.1.036).

O constitucionalista se esforça para demonstrar ser inaceitável compor o sistema jurídico somente por princípios ou apenas por regras. A coexistência dessas espécies traria o

equilíbrio e a completude da Constituição, no contexto que aqui se toma. Se só existissem regras estar-se-ia diante de “[...] um sistema jurídico de limitada racionalidade prática. [...]” Far-se-ia indispensável um disciplinamento exaustivo e completo da experiência vivencial, sendo necessária a fixação de todas as hipóteses e consequências das normas regras. (CANOTILHO, 1998, p.1.036). Por conseguinte:

Conseguir-se-ia um ‘sistema de segurança’, mas não haveria qualquer espaço livre para a complementação e desenvolvimento de um sistema, como o constitucional, que é necessariamente um sistema aberto. Por outro lado, um legalismo estrito de regras não permitiria a introdução dos conflitos, das concordâncias, do balanceamento de valores e interesses, de uma sociedade pluralista e aberta. Corresponderia a uma organização política monodimensional (Zagrebelky). (CANOTILHO, 1998, p.1.036).

A inaceitabilidade também se faz presente em proposituras convergentes a adotar um sistema constituído apenas por princípios, conquanto se admita que “[...] A indeterminação, a inexistência de regras precisas, a coexistência de princípios conflitantes, a dependência do ‘possível’ fáctico e jurídico [...]”, implicariam num sistema insatisfatório no aspecto segurança jurídica e inclinado à incapacidade para minimizar a sua própria complexidade. (CANOTILHO, 1998, p.1.036).

Embora princípios e regras sejam desejáveis à formação do sistema jurídico (ou melhor: são, em última análise, indispensáveis), conforme ressaltado, reclama consideração o fato de que os princípios exercem as funções “*normogénica*” e “*sistémica*”. Como aduz o jurista, aqueles “[...] são o fundamento de regras jurídicas e têm uma *idoneidade irradiante* que lhes permite ‘ligar’ ou cimentar objectivamente todo o sistema constitucional. [...]” (CANOTILHO, 1998, p.1.037).

Completando essa rápida incursão no pensamento do autor, importa comentar sobre a relevância dos princípios, além do que já se disse, como normas que informam o (e, até mesmo, dão vida ao) ‘sistema constitucional’, com efeito “tendencialmente ‘principlista’”. Em seu modo de ver, a tendência principlista do sistema constitucional, dentre outros aspectos, “[...] permite *respirar, legitimar, enraizar e caminhar* o próprio sistema. [...]” (CANOTILHO, 1998, p.1.037).

Por meio da ‘textura aberta’ dos princípios, o sistema constitucional obteria a respiração; concernente à legitimidade, esclarece que esta se entremostra na referência a valores, como “liberdade, democracia, dignidade”, os quais atuam na fundamentação do

ordenamento jurídico e na capacidade “deontológica de justificação” das normas-princípio; a “[...] *referência sociológica* dos princípios a valores, programas, funções e pessoas [...]”, permitiria se prescrutar o chamado enraizamento; e, finalmente, o desenvolvimento do sistema ou “capacidade de caminhar” pode ser obtido via “[...] instrumentos *processuais* e *procedimentais adequados*, possibilitadores da concretização, densificação e realização prática (política, administrativa, judicial) das mensagens normativas da constituição.” (CANOTILHO, 1998, p.1.037).

Na sequência, e apenas para citar, conveniente mencionar que o autor discorre sobre as tipologias de princípios e regras. Em grandes linhas, existiriam os **princípios jurídicos fundamentais**, os **princípios políticos constitucionalmente conformadores**, os **princípios constitucionais impositivos** e os **princípios-garantia**. No caso das regras, aponta que o Texto Constitucional abrigaria as **regras jurídico-organizatórias** e as **regras jurídico-materiais**. Tanto os princípios referidos quanto as regras se desdobram em outros princípios e regras que são especificações dos aqui elencados. (CANOTILHO, 1998, p.1.038-1.046).

3.5 Distinção entre princípios e regras segundo Dworkin

Para Dworkin (2007, p.39), princípios e regras possuem diferença de natureza lógica. Tais espécies normativas, que ele chama de “conjunto de padrões”, sinalizam para posições particulares relativamente à obrigação jurídica em dadas situações, porém se afastam no que diz com a natureza da orientação que disponibilizam. Em sua teoria a aplicação das regras ocorre na forma do “tudo-ou-nada”⁴, pelo que, ocorrendo o preenchimento da hipótese de incidência da regra, ou a regra é válida e a previsão normativa deve ser aceita, ou ela (a regra) não será tida por válida, eis que não oferece contribuição para a decisão a ser tomada. (DWORKIN, 2007, p.39).

O eventual conflito entre regras deve ser resolvido de modo diverso do embate entre princípios. Enquanto os princípios possuem uma dimensão de peso (ou importância), as regras não; por conseguinte, a colisão entre os primeiros haverá de ser resolvida mediante o exame da força relativa de cada um, e, no caso das regras, uma deverá ser afastada, vez que será tida, necessariamente, por inválida. (DWORKIN, 2007, p.42-43).

⁴ Sobre o funcionamento das regras e reconhecendo que elas podem ser excepcionalizadas, teoriza Dworkin (2007, p.40) que “[...]. A regra pode ter exceções, mas se tiver, será impreciso e incompleto simplesmente enunciar a regra, sem enunciar as exceções. Pelo menos em teoria, todas as exceções podem ser arroladas e quanto mais o forem, mais completo será o enunciado da regra.”

Pode-se afirmar que, para o jurista norte-americano, os princípios não apontam (de modo absoluto) a decisão, contendo apenas fundamentos, que necessariamente deverão ser articulados com outras razões oriundas de normas de igual espécie (normas-princípio). Disso resulta que, diferentemente das regras, os princípios possuem uma dimensão de peso, verificável na possibilidade de colisão entre eles – nesse caso, qual se verá nos escritos de Alexy, há que existir a preponderância de um sobre o outro, sem que isso signifique que o que cede perderá a sua validade.

Sobre ser possível o conflito entre princípios e regras, o professor entende pela inviabilidade, sustentando que, nessa hipótese, o que continua a ocorrer é o conflito entre princípios, na medida em que a regra estaria a serviço de determinados princípios. É dizer, o conflito dar-se-ia entre os princípios que pedem a manutenção da regra e os que a contraditam, e, portanto, pedem a sua revogação, cumprindo, então, àquele a quem cabe explicitar a decisão promover a ponderação entre os valores colidentes – ou seja, sopesar os conjuntos de princípios. (DWORKIN, 2007, p.122).

Discorrendo sobre a doutrina do autor em relevo, em passagem afeita ao que neste momento se expõe, Tiago Gomes de Carvalho Pinto (2004, p.128) pondera que a proposta teórica de Ronald Dworkin suscita um problema não solucionado de modo satisfatório, o qual radica no fato de não haver delimitado o que pode ser tido como princípio ou como regra, “[...] dado que não há um padrão pré-estabelecido para tanto [...], até porque, ressalte-se, muitas das vezes, tanto as regras como os princípios desempenham semelhante função.” (PINTO, 2004, p.128).

Por fim, importa comentar acerca da importância atribuída aos princípios por Dworkin, a qual residiria na relevância conferida, em especial, ao intérprete, tendo-se presente que a este cumpre a missão de identificá-los dentro do sistema constitucional, no âmbito do processo de “[...] (re)construção do ordenamento jurídico [...].” Revelando-se os princípios “[...] valores fundantes do Estado e da própria sociedade, o trabalho investigativo, dado o sentido e alcance dos interesses fundamentais, dar-se-á pela extração do conteúdo principiológico.” (PINTO, 2004, p.129).

3.6 Distinção entre princípios e regras segundo Alexy

Tal qual se constata em Canotilho e Dworkin, Robert Alexy (2008, p.87) defende que os princípios, assim como as regras, são normas jurídicas⁵. Trabalhando, então, com a perspectiva de que há distinção entre princípios e regras, informa a existência de vários critérios utilizados para diferenciá-los, sendo o de maior uso o da generalidade. Explica que, em conformidade com esse critério, a generalidade, que se faz presente em ambas as espécies normativas, sofreria variante e, nesse sentido, nos princípios apareceriam em grau relativamente alto; na outra banda, nas regras, o caractere da generalidade se mostraria relativamente baixo.

Em seguida, o autor, após fazer menção a outros critérios – tais como ‘a determinabilidade dos casos de aplicação’, ‘a forma de seu surgimento’, ‘o caráter explícito de seu conteúdo axiológico’, ‘a referência à idéia de direito’ e ‘a importância para a ordem jurídica’, e, também, pontuando que o empreendimento de diferenciar princípios e regras contemplaria a consideração de que princípios seriam razões para regras ou eles próprios seriam regras e, ainda, que os princípios poderiam ser caracterizados como normas de argumentação ou normas de comportamento, conclui que essas propostas permitem se chegar a três totalmente distintas teses sobre divisar os princípios das regras. (ALEXY, 2008, p.88-89).

De acordo com a primeira tese, qualquer projeto voltado a defender a dualidade classificatória das normas jurídicas (normas-princípios e normas-regras) estaria, tendo-se presente a diversidade existente, predestinado ao fracasso, na medida em que os critérios apresentados possam ser articulados na forma desejável, vez que alguns permitiriam somente diferenciações graduáveis. Nesse caso, não haveria dificuldade em pensar uma norma que contenha elevado grau de generalidade, não possa ser aplicada prontamente, não esteja positivada, seja dotada de flagrante conteúdo axiológico e possua forte aproximação com a ideia de direito, tenha alta relevância para o ordenamento jurídico, disponibilize fundamentos para as normas-regras e tenha serventia como parâmetro para a análise de argumentações jurídicas. (ALEXY, 2008, p.89).

⁵ Diz Alexy (2008, p.87) que “[...]. Tanto regras quanto princípios são normas, porque ambos dizem o que deve ser. Ambos podem ser formulados por meio das expressões deonticas básicas do dever, da permissão e da proibição. Princípios são, tanto quanto as regras, razões para juízos concretos de dever-ser, ainda que de espécie muito diferente. A distinção entre regras e princípios é, portanto, uma distinção entre duas espécies de normas.”

Pela segunda tese, que Alexy esclarece que recebe a defesa de pensadores que aceitam a dualidade na classificação das normas jurídicas, a distinção seria apenas de *grau*. Estariam entre os autores adeptos da referida tese, sobretudo, os que sustentam que o critério afeito ao grau de generalidade seria decisivo para distinguir os princípios das regras. (ALEXY, 2008, p.89).

Para o professor consultado, a melhor tese seria a terceira, conquanto traga em seu cerne a afirmação de que a distinção entre as normas em relevo, para além da questão do grau, envolveria o aspecto qualitativo. Decorre que, para o autor, essa tese seria correta, aduzindo, nesse passo, que haveria um critério⁶ que atuaria na diferenciação precisa entre princípios e regras, perspectiva em que se chega ao acolhimento dos princípios como *mandamentos de otimização*. (ALEXY, 2008, p.90).

Assim posta a questão, a diferenciação entre princípios e regras radica no fato de que os primeiros “[...] são normas que ordenam que algo seja realizado na maior medida possível dentro das possibilidades jurídicas e fáticas existentes. [...]”, em razão do que estes seriam mandados de otimização. E acresce:

[...] são caracterizados por poderem ser satisfeitos em graus variados e pelo fato de que a medida devida de sua satisfação não depende somente das possibilidades fáticas, mas também das possibilidades jurídicas. O âmbito das possibilidades jurídicas é determinado pelos princípios e regras colidentes. (ALEXY, 2008, p.90).

As regras, por outro lado, quando válidas, exigem que se faça precisamente aquilo que nelas vem determinado, ou seja, nem além, nem aquém do que elas exigem. Nesse sentido, as normas-regras conteriam *determinações* em nível do que é fática e juridicamente possível. Resulta que o afastamento das regras em relação aos princípios deve ser entendido numa perspectiva qualitativa⁷ e não simplesmente de grau. (ALEXY, 2008, p.91).

Como normas dotadas de estrutura fechada, as regras corresponderiam à visão tradicional de norma jurídica como uma prescrição de uma conduta tida por devida, e vinculada à indicação das posturas fáticas que, se constatadas, ocorreria a incidência do *dever ser* no caso concreto, tal qual acontece com a hipótese de incidência e o fato gerador, na seara do direito tributário.

⁶ Conforme leciona Alexy (2008, p. 90), “[...]. Esse critério não se encontra na lista apresentada [...], mas declara a maioria dos critérios tradicionais nela contidos como típicos, ainda que não decisivos, dos princípios. [...]”

⁷ Alexy (2008, p.91) informa que essa distinção guarda semelhança com a proposta de Ronald Dworkin, mas difere da mesma porque atribui aos princípios o qualificativo de “mandamentos de otimização”.

Essas considerações já entremostam que os princípios se diferenciam das regras, em especial, quanto ao modo de aplicação. Como mandados de otimização, os princípios não se aplicam por subsunção, como se verifica no caso das regras, mas mediante o método da ponderação. É dizer, relativamente às regras, pode-se cogitar da existência de comandos definitivos, o mesmo não se passando no tocante aos princípios, que, dada a sua essencial abertura normativa, para serem aplicados diretamente, demandam do jurista um forte labor valorativo, visando a que se escolha uma entre tantas direções que se mostram com idênticas possibilidades, frente à norma *in concreto*.

Em se tratando da norma-regra, o conflito produz uma antinomia jurídica, cuja superação deverá ser buscada dentro do próprio ordenamento jurídico, que a esse respeito deve oferecer o disciplinamento, de sorte a se afastar uma das regras e manter a outra, ou ser resolvido mediante a introdução de uma cláusula de exceção. Concernente aos princípios, quando em rota de colisão, ou seja, conflito identificável apenas no momento de sua concretização, o caminho será compatibilizá-los, de maneira que, caso um dos princípios seja privilegiado e o outro venha a perder espaço, ambos permanecerão com igual validade. (ALEXY, 2008, p. 92-94).

Fábio Corrêa de Souza Oliveira (2003, p.43) aborda o tema da ponderação entre princípios defendendo que, para além de mera relação de validade, o que existe é a “preponderância”. Para ele, o que está em jogo não é a validade dos princípios, que é “pressuposta”, mas o sopesamento dos bens colidentes, mediante o emprego da técnica da ponderação, visando a que se encontre o (a norma-princípio) que deverá preponderar naquela dada situação. Nesse sentido, não há que se falar em nulificação de um dos princípios (eliminação do ordenamento), “até porque frente a uma diversa situação os mesmos princípios podem ter a polaridade invertida: o que antes cedeu é possível que agora prepondere. [...]”

3.7 Breves considerações

A preocupação de se registrar, nesta dissertação, ainda que em apertada síntese, as contribuições de Canotilho, Dworkin e Alexy para a teoria dos princípios, longe de exaurir o tema, repousa no empreendimento de se afirmar a normatividade da Constituição, sobretudo levando-se em conta a circunstância de que o fazer tributário é marcadamente informado por

princípios que lhe conferem segurança, coerência e equilíbrio, enquanto subsistema normativo.

A longa caminhada que se fez até aqui, com ser necessária, mobiliza uma base principiológica que, combinada com o desenvolvimento, em capítulo adiante, do conteúdo de princípios capitais para o justo tributário, contribuirão para a compreensão (e afirmação) da ideia-chave deste trabalho, a qual predica o entendimento, já antecipado, de que a praticidade, no que sensibiliza a privatização da gestão tributária, no lugar de se submeter à ponderação dos interesses envolvidos, com foco na justiça tributária exequível, desmonta o pacto de tributação e remete o contribuinte para o campo da insegurança jurídica, em dinâmica que mitiga o princípio da liberdade para empreender, um dos pilares da Ordem Econômica acolhida pela Constituição da República do Brasil de 1988.

4 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E AS LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR

O exercício do poder está diretamente relacionado ao uso da força, pois será utopia pensar um poder que não tenha mecanismos eficazes para imprimir a sua vontade quando esta se fizer necessária, inclusive numa sociedade democrática, já que haverá de se impor aí, também, o recurso à coerção visando a que se cumpram os valores eleitos pelos membros da coletividade. Nesse sentido, tendo-se em conta o fenômeno da tributação, é aceitável se afirmar que “[...]. O poder que o Estado tem de tributar os cidadãos da República é uma das manifestações do chamado poder de império¹ do Estado.” (CASTILHO, 2002, p.23).

Concordando com Jellinek, no sentido de que o poder estatal “[...] não é um poder absoluto, irrestrito [...]”, Paulo Cesar Baria de Castilho (2002, p.23-24) defende “[...] que o poder do Estado se manifesta dentro do conceito de ordem jurídica e a ela está subordinado. [...]” Para o tributarista, “[...]. Não existe Estado além da vontade coletiva dos cidadãos que o criaram e o constituíram juridicamente. O que disso passar vem do arbítrio”, pelo que conclui:

[...] o Estado juridicamente estabelecido tem o direito de exigir tributos dos cidadãos, previamente previstos em lei, decorrentes da vontade popular, pois precisa de receita para satisfazer as necessidades coletivas. Esse direito do Estado, contudo, não é desregrado. Ao contrário, encontra na própria Constituição os limites de sua atuação.

Vê-se, pois, que, muito embora o Estado tenha recebido do povo o poder, inclusive para atuar em nome desse mesmo povo, o seu poder encontra limites e, esses limites, em termos da atividade tributária, atuam no desenho do Sistema Tributário Nacional, valendo sublinhar, no rastro das ideias de Paulo Cesar Baria de Castilho (2002, p.25), que vem em reforço do que se disse: “Se é verdade que, em nosso ordenamento jurídico, o poder de tributar está

¹ Para Dalmo de Abreu Dallari (1979, p.96-97), “Não há [...] uma distinção nítida entre poder de império e soberania, havendo quem identifique o *imperium* com a soberania no âmbito interno, enquanto que outros entendem como poder de império o que se exerce sobre pessoas.”

fundamentado e nasce com a própria Constituição da República, não é menos verdade que a mesma Carta Política estabelece seus limites, impondo-lhe severas restrições.”

Sucedem que ao presente capítulo interessa que se ponha em relevo o conteúdo das limitações constitucionais ao poder de tributar, as quais, indiscutivelmente, colaboram com o delineamento das competências tributárias entregues pela Constituição às pessoas políticas que integram o pacto federativo brasileiro.

4.1 Competência Tributária das Pessoas Políticas

O estudo da Constituição tem mobilizado uma legião de doutrinadores que buscam conferir maior concretude às suas normas, caminho em que enfatizam o seu reconhecimento como diploma fundamental do Estado e, principalmente, como elemento informador do ordenamento jurídico e de atuação política².

As constituições escritas³ representam, sem dúvida, prova de que, historicamente, o constitucionalismo vem experimentando avanços por demais significativos, sendo oportuno realçar o aspecto de que o texto constitucional fixa a forma de convivência no Estado constitucional, raciocínio que abriga a consideração de que lá se tem a concentração dos direitos, das garantias e limites de uma forma geral. Nessa perspectiva, sobreleva-se a imposição tributária, destacando-se que, pertinente ao poder entregue ao Estado, a lógica do sistema constitucional tributário atenua a ideia de poder, eis que o converte em competência.

Como se sabe, a Constituição, no que diz respeito à matéria tributária, disciplinou a competência tributária, o que fez atribuindo-a à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios⁴. Aludida competência é tratada na Carta Fundamental de forma minuciosa,

² Nesse sentido, Cláudio Pereira de Souza Neto (2003, p.17) afirma o caráter de constituição dirigente do Texto Magno de 1988 e acata o entendimento de que no Brasil existe um movimento heterogêneo de autores buscando conferir maior efetividade possível à Constituição, pelo que propõe cogitar-se de uma verdadeira ‘teoria brasileira da efetividade constitucional’, esta sustentada na percepção de “[...] que se trata não só de um esforço de elaboração teórica, mas de um movimento de idéias e de ação, exibindo também uma dimensão política.”

³ “A Constituição escrita apresenta como novidade fundamental [...] crença na possibilidade de, pondo-se de parte a organização costumeira do Estado, dar-se ao mesmo uma estrutura racional inspirada num sistema pré-concebido. Ora, essa crença, se pode ter apontado cá ou lá anteriormente, só se difundiu e ganhou o público na segunda metade do século XVIII, triunfando com a Revolução de 1789.” (FERREIRA FILHO, 2006, p.4).

⁴ “O poder tributário constitui-se em uma prerrogativa da soberania do Estado que, originalmente, atribui às Pessoas Jurídicas de Direito Público Interno – União, Estados, Distrito Federal e Municípios – a titularidade ativa das competências tributárias, previamente delimitadas pelo Poder Constituinte e expressas ou positivadas na Carta Magna.” (AGUIAR, 2005, p. 44).

velando para que os contribuintes não fiquem à mercê do arbítrio das pessoas políticas, “[...] de maneira que a ação estatal de exigir tributos há de se desenvolver dentro de certos parâmetros que a Constituição brasileira delineou, quando se ocupou detalhadamente em dispor, direta ou indiretamente, de matérias tributárias. [...]” (MIRANDA, 2003, p.89).

Percebe-se, de saída, que, pelo menos no Estado Constitucional, o poder tributário não é absoluto, mormente considerando-se que o Estado juridicamente posto tem reconhecido o direito ao tributo, que deverá ser pago pelas pessoas naturais e jurídicas, mas com fulcro na lei⁵, do que resulta que tal direito se acha legitimado na vontade popular.

Insuperável que o poder tributário sofre limitações, Roque Carrazza (2006, p.470) sustenta, inclusive com apelo à boa técnica, ser impróprio, no Brasil, falar-se que os entes tributantes são detentores do *poder tributário*, aduzindo que este teve a Constituinte, já que era soberana. Assim, entende o tributarista que a Constituinte tudo podia (dentre outras, dispor sobre a matéria tributária), mas uma vez promulgada a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, aquele (o *poder tributário*) ao povo (que é o único detentor da soberania) retornou, pelo que plausível inferir que tal poder se encerra na Lei Maior. Por conseguinte, às pessoas políticas couberam as competências tributárias⁶, cuja partilha já se fez alusão acima.

Compondo as mais significativas conquistas em termos de Direito Tributário (Constitucional), com efeito, e esse aspecto é realçado por Paulo Cesar Baria de Castilho (2002, p.25), pode-se citar “O limite de intensidade da exigência tributária [...]”, pois que, muito embora não se possa fazer alusão à quantificação desses limites, é incontestável que as pessoas políticas tributárias não se encontram livres para onerar, fundadas num querer qualquer, os sujeitados ao poder de tributar do Estado, conquanto a Constituição seja dotada de elementos normativos (positivados ou não) que ordenam a tributação com razoabilidade, cujos grifos vão para a garantia fundamental da capacidade contributiva e para a diretriz que veda o tributo com efeito confiscatório.

⁵ Como lembra Hugo de Brito Machado (1991, p.11), “a relação de tributação é uma relação jurídica e não uma relação simplesmente de poder.” E com Dino Jarach (1969, p.24) se tem que “O poder estatal se esgota no momento em que o Poder Legislativo, portador do dito poder, em virtude de princípios constitucionais que o atribuem, baixa as normas substantivas que estabelecem os supostos objetivos e subjetivos da obrigação tributária. A partir deste momento, não existe mais relação de poder, senão relação jurídica de caráter obrigacional e relações administrativas e processuais, cujo propósito é a reafirmação da vontade da lei nos casos concretos.”

⁶ Segundo Roque Carrazza (2006, p.469), a competência tributária revela-se como “[...] manifestação da autonomia da pessoa política e, assim, sujeita ao ordenamento jurídico-constitucional. [...]”

É ponto pacífico que a Constituição não cria o tributo⁷, conquanto se tenha por certo que o que remanesce para as pessoas políticas de direito público interno, já se comentou, é a competência para tributar, e, portanto, para instituir o tributo albergado por dita competência constitucional.

Numa perspectiva genérica, competência se refere ao reconhecimento, com fundamento na ordem jurídica, de que determinado ente, órgão ou agente público, está autorizado a desempenhar certa função e a tomar decisões em nível de sua esfera de atuação. De acordo com o princípio da predominância do interesse - princípio que normalmente orienta a distribuição de competência entre os entes federados -, a União deve legislar sobre os assuntos afeitos ao interesse nacional, aos Estados competem as matérias de interesse regional, e, finalmente, aos Municípios são reservadas as de interesse local. (AGUIAR, 2005, p.45-46).

Para o surgimento da obrigação de pagar o tributo, normalização que se encarta no exercício da competência tributária, o legislador infraconstitucional identifica situações com conteúdo econômico que, independentemente da vontade daquele que é colocado no polo passivo da relação jurídico-tributária, implicará, caso ocorra no mundo fático, o dever, por previsão legal (obrigação de direito público), de recolher aos cofres do ente tributante recursos financeiros, em conformidade com os aspectos conformadores da regra matriz de incidência. (ATALIBA, 1968, p.106-107). Sobre o conceito de competência tributária, diz Roque Carrazza (2006, p.471-472):

[...] é a possibilidade de criar, *in abstracto*, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas. Como corolário disto, exercitar a competência tributária é dar nascimento, no plano, abstrato, a tributos.

Para Paulo de Barros Carvalho (2002, p.211), a competência tributária diz com “[...] uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas

⁷ “Quando afirmamos que a Constituição não criou tributos, estamos emprestando à frase um significado bem preciso. Reconhecemos que ela cuidou pormenorizadamente da tributação, traçando, inclusive, a *norma-padrão de incidência* de cada uma das exações que poderão ser criadas pela União, pelos Estados, pelos Municípios e pelo Distrito Federal. Para nós, porém, o tributo só nasce a partir do átimo em que uma pessoa pode ser compelida a pagá-lo, por haver acontecido, no mundo fenomênico, o fato hipotetizado na norma jurídica tributária. Ora, isto só se verifica subsecutivamente à edição, pela pessoa política competente, da lei veiculadora desta mesma norma. Antes, não. Com base apenas na Constituição, ninguém poderá ser compelido a desembolsar, a título de tributo, somas de dinheiro, em favor do Fisco ou de quem o represente. Logo, neste sentido, a Constituição não criou tributos [...]” (CARRAZZA, 2006, p.479).

sobre tributos.” É assim, em certo sentido, a competência tributária especificidade da competência legislativa⁸.

A prerrogativa entregue às pessoas políticas pelo Texto Constitucional, correspondente à instituição do gravame tributário e demais normas que o tornam exigível e, mais, que procedimentalizam o seu funcionamento, não pode ser objeto de modificação perpetrada por quaisquer atos normativos de inferior posição constitucional – portanto, nem o Código Tributário Nacional, nem outras leis complementares ou ordinárias, muito menos documentos normativos infralegais, podem elastecer a competência tributária.

A competência tributária (que antecede a criação do tributo; a definição pelo legislador infraconstitucional do arquetipo da exação tributária) não deve ser confundida com a capacidade tributária. Enquanto na primeira se cogita da produção de normas que tornam possível a cobrança de determinada espécie tributária, pois que esta individualizam (criam a imposição tributária e respectiva regra matriz de incidência; em outro momento, alteram aludida norma padrão de incidência⁹), na segunda, a ideia volta-se para a questão do desempenho da competência, ou seja, exercitada a competência tributária pela pessoa política, impende que se conheça quem estará autorizado, no polo ativo da relação jurídico-tributária, a exigir o tributo em consideração.

Sofrendo variantes conforme a doutrina que se avoque, a competência tributária possui alguns traços que a distinguem. Dialogando com Roque Carrazza (2006), identifica-se que caracterizam a competência tributária a privatividade, indelegabilidade, incaducabilidade, inalterabilidade, irrenunciabilidade e facultatividade do exercício.¹⁰

Pela nota da *privatividade*, que o tributarista também se reporta com o nome de *exclusividade*, a competência tributária deve ser exercida pelo ente que recebera da Constituição a autorização para legislar sobre determinada exação. Consequência disso ficam as demais pessoas políticas impedidas, sob pena de expedirem normas inconstitucionais, de

⁸ Para Paulo de Barros Carvalho (2002, p.210), a competência legislativa pode ser conceituada como “[...] a aptidão de que são dotadas as pessoas políticas para expedir regras jurídicas, *inovando* o ordenamento positivo [...]”, cuja operacionalização compreende atos sistematizados configuradores do processo de produção de normas constitucionais e legais ou de igual *status* no ordenamento jurídico.

⁹ Segundo Luciana Cardoso de Aguiar (2005, p.47), “Não é demais ressaltar que uma vez investidas desse poder de produzir normas tributárias, as Pessoas Políticas estão autorizadas, sempre mediante produção legislativa, além de criar o tributo, proceder a sua diminuição, majoração ou até supressão, tanto pela não-tributação como pela concessão de isenções.”

¹⁰ Acerca das seis características apontadas por Roque Carrazza, Paulo de Barros Carvalho (2002, p.215) posiciona-se no sentido de que apenas a indelegabilidade, a irrenunciabilidade e a incaducabilidade apresentariam condições de resistirem a críticas mais rigorosas.

editarem normas tributárias que venham a invadir referida competência constitucionalmente especificada. É nesse sentido o magistério do citado autor, na medida em que “As normas constitucionais que discriminam as competências tributárias encerram duplo comando: 1) habilitam a pessoa política contemplada – e somente ela – a criar, querendo, um dado tributo; e 2) proibem as demais de virem a instituí-lo.” (CARRAZZA, 2006, p.487).

Tendo a Constituição autorizado determinado ente federado a instituir certa imposição tributária, seria inconcebível, e porque não dizer, um verdadeiro ataque à rigidez da Carta, a possibilidade daquele vir a transferir tal atributo a outra pessoa política, sendo, assim, incontornável a vedação da delegabilidade da competência tributária (indelegabilidade)¹¹. De igual modo, o Ordenamento Jurídico tributário pátrio não aceita que o detentor da competência de que se cuida a renuncie (irrenunciabilidade), visto que a ele não é dado o direito dela dispor (indisponibilidade). Dessarte, pode a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios não lançarem mão da faculdade de legislar sobre o tributo de sua competência (facultatividade), mas esta subsistirá por tempo indeterminado, pois que tem como caractere, ainda, a incaducabilidade¹².

Por último, a inalterabilidade diz com a circunstância de que a competência tributária não pode ter o seu alcance alargado pelo ente que a titulariza, sendo admissível, no plano da tese, “[...] que uma emenda constitucional venha a redefinir as fronteiras dos campos tributários das pessoas políticas. [...]” (CARRAZZA, 2006, p.632-633).

Como já antecipado, Paulo de Barros Carvalho (2002, p.216) refuta que a privatividade, a inalterabilidade e a facultatividade possam ser arroladas dentre as qualidades da competência tributária. Nessa toada, em seu modo de pensar, a primeira não se sustentaria tendo em vista ser possível à União, em face de previsão constitucional, instituir os

¹¹ Como ensina Roque Carrazza (2006, p.620), “[...] é próprio da competência concedida pela Constituição o atributo da indelegabilidade. Noutros termos, o titular de uma competência, seja qual for, inclusive a tributária, não a pode transferir, quer no todo, quer em parte, ainda que por meio de lei.” E adiante, do mesmo autor, colhe-se que “A indelegabilidade reforça a noção de que a competência tributária não é patrimônio absoluto da pessoa política que a titulariza. Esta pode *exercitá-la*, ou seja, criar o tributo, mas não tem a total disponibilidade sobre ela. Melhor elucidando, não é *senhora* do poder tributário (que é um dos atributos da soberania), mas *titular* da competência tributária, submetida [...] às regras constitucionais.” (2006, p.628). (itálico no original).

¹² Acerca da incaducabilidade, leciona Paulo de Barros Carvalho (2002, p.215): “[...] A Constituição existe para durar no tempo. Se o não-uso da faixa de atribuições fosse perecível, o próprio Texto Supremo ficaria comprometido, posto na contingência de ir perdendo parcelas de seu vulto, à medida que o tempo fluísse e os poderes recebidos pelas pessoas políticas não viessem a ser acionados, por qualquer razão histórica que se queira imaginar. Impõe-se, portanto, a perenidade das competências, que não poderiam ficar submetidas ao jugo instável dos interesses e dos problemas por que passa determinada sociedade.”

indesejáveis impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária (inc. II, art. 154, CRFB); contra a segunda, aduz o seu caráter difuso e, nesse sentido, permearia todo o ordenamento jurídico, vez que o Poder Constituinte derivado poderá reformar a constituição, no que há de se ter em mente a permissão para alterar a própria competência tributária.

Pertinente à facultatividade, Paulo de Barros Carvalho (2002) reconhece, de imediato, que esse atributo, que prevalece como regra, para ser negado, reivindica um exame mais demorado, o que não o impede de demonstrar o seu ponto de vista. Admite, de partida, o fato de que a União e a maior parte dos municípios brasileiros têm deixado de exercer suas respectivas competências tributárias – no caso da primeira, refere-se ao Imposto sobre Grandes Fortunas (inc. VII, art. 153, CF), e, relativamente aos segundos, tem em mente o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN (inc. III, art. 153, CF).

Contudo, lembra a inviabilidade de se aplicar a facultatividade em se tratando do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS (inc. II, art. 155, CF), eis que “Por sua índole eminentemente nacional, não é dado a qualquer Estado-membro ou ao Distrito Federal operar por omissão, deixando de legislar sobre esse gravame. [...]” Nesse cenário, alerta para o fato de que, caso algum Estado-membro deixasse de legislar sobre o Imposto em debate, a perda de consistência do sistema do ICMS seria inevitável e, por conseguinte, ter-se-ia um enorme prejuízo para os cofres públicos, conquanto deixaria de contar com a imposição tributária que mobiliza a maior parte das receitas correntes (receitas com os tributos) para o Erário do País, pois que estaria ele (ICMS) fadado a desaparecer. (CARVALHO, 2002, p.216-217).

Invoca, ainda, o mencionado autor, a sujeição dos Estados-membros a atos normativos que tiveram em seu processo de elaboração a forte participação da União, destacando-se as regras de legislação complementar, assim como normas egressas (resoluções) do Senado Federal, que denominara de órgão legislativo da citada pessoa política (a União). Essas medidas, que se inseriram no esforço de padronização da tributação pelo ICMS e, também, visaram a coibir que o exercício da competência tributária, pelos Estados, em matéria de ICMS, colocasse em risco a sistemática que singulariza o Imposto, acabou por impor aos titulares constitucionalmente eleitos para normalizá-lo a mitigação do seu poder jurídico. O ICMS, em arremate das anotações do jurista, possui um modelo (que fora concebido

buscando-se a compatibilização com a “particularíssima organização jurídico-constitucional” brasileira) que lhe confere, em certo sentido, a nota da imutabilidade, de modo a que “[...] não se concebe que nenhuma das entidades políticas venha a dele discrepar, intrometendo modificações substantivas. [...]” (CARVALHO, 2002, p.220-221).

Com essas considerações, o professor acredita que o intento de considerar a facultatividade (recorde-se: o não exercício da competência tributária por parte do ente que a recebera da Constituição) como característica da competência tributária queda-se perante os fatores presentes ao desenho normativo da sistemática do ICMS, com que se pôde constatar um agir da União (ente não detentor da competência originária no sentido que aqui se ventila) para além da vontade daqueles que estão constitucionalmente investidos do poder de legislar sobre o Imposto em discussão.

Em que pesem contundentes os argumentos articulados por Paulo de Barros Carvalho, defende-se que a melhor doutrina reside em ter a facultatividade como nota que, ao lado das outras mencionadas, corrobora para a compreensão do conceito de competência tributária. Nesse caso, tem-se por indubitável que a participação da União no delineamento do ICMS não tem o condão de infirmar que as pessoas políticas podem deliberar o momento que lhes aprouver para criarem os tributos encartados em suas respectivas competências¹³, ou, até mesmo, em caso extremado, não os instituírem.

Plausível, todavia, é pensar que, especificamente em nível do ICMS, há comando constitucional que excepcionaliza a facultatividade, haja vista o disposto no art. 155, § 2º, inc. XII, alínea “g”, que estabelece que à lei complementar cabe regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados, determinação que deverá ser observada por aqueles que receberam a outorga para criar o Imposto, quer em sua integralidade, quer apenas em parte – neste último caso, aquém dos limites disciplinados no Texto Constitucional. (CARRAZA, 2006, p.640-641).

Finalmente, fixado o posicionamento de que a facultatividade é a regra, inclusive no tocante ao ICMS, restará aos Estados-membros buscar a tutela do Órgão que tem a função

¹³ Analisando o aspecto da privatividade da competência tributária, Amílcar de Araújo Falcão (1965, p.39) emite opinião que também vem ao encontro da sustentação da facultatividade como traço distintivo daquela, pois que “Da atribuição de competência (tributária) privativa a uma unidade federada resulta a exclusão das demais unidades federadas quanto ao exercício de competência idêntica. Não importa que a unidade contemplada na outorga exerça ou não a sua competência. Como foi dito, de tal competência tem um efeito negativo ou uma eficácia inibitória – impedir que unidades outras que não a destinatária da competência tributária, em qualquer caso, possam exercitá-la.”

precípua de guardião da Constituição (escorados no art. 102, inc. I, alínea “f”, da CRFB), com vistas à reposição das perdas (ou com probabilidade de serem) suportadas, quando entenderem afetados (negativamente) pela inércia de outras unidades que, inobstante possuidoras de outorga constitucional para legislar sobre o ICMS, sobretudo para instituí-lo, não o fizeram. (CARRAZZA, 2006, p.641).

Estudada a competência tributária, em contexto que sobreleva o aspecto de que esta se acha exaustivamente tratada no Texto Constitucional, interessa, pois, refletir, preliminarmente, sobre a noção de limitação ao poder de tributar, a qual fora entregue, pelo povo, já se disse, ao Estado Fiscal.

4.2 Conteúdo das Limitações ao Poder de Tributar à luz da Constituição de 1988

Esclarecendo acerca das limitações constitucionais ao poder de tributar, discorre Maria Cristina S. Miranda (2003, p.89) que:

As limitações constitucionais ao poder de tributar referem-se às normas constantes da Constituição que, em vez de conferir competências positivas para tributar, vêm justamente determinar o contrário, isto é, *‘proibir que determinadas situações por elas descritas sejam colhidas pela força tributária do Estado’* (BASTOS, 1994, p.129).

Na Constituição, no Título VI – Da Tributação e do Orçamento, Capítulo I – Do Sistema Tributário Nacional, a Seção II concentra um elenco de normas que funcionam como freios ao exercício do poder de tributar. De notar que essas normas, segundo a doutrina, contemplam princípios constitucionais e as limitações propriamente ditas. É a opinião, também, de Maria Cristina S. Miranda:

Se observarmos os princípios de um prisma bastante amplo, eles também constituem limitações ao poder tributante. É o caso dos princípios *republicano, federativo, da autonomia municipal e distrital, da segurança jurídica, da igualdade, da reserva de competência, da anterioridade*, etc., que operam como balizas intransponíveis à tributação, guiando a ação estatal de tributar que só será válida com a observância de todos eles. O que distingue estes das vedações propriamente ditas é que os princípios têm um caráter bastante genérico e amplo, destinando-se a fixar parâmetros para a instituição e cobrança de tributos, mas não inviabilizam de maneira absoluta a atividade tributária. Os princípios definem as circunstâncias e os critérios para a criação dos tributos, a qual, distanciando-se ou indo de encontro aos mesmos, pode se tornar inconstitucional. As limitações, por sua vez, consagram autênticas imunidades, subtraindo atos, pessoas ou coisas à força tributante do Estado.

Verifica-se, assim, que o Texto Constitucional condiciona¹⁴ a utilização da outorga jurídica atribuída às pessoas políticas no que diz com a competência tributária, seja direta ou indiretamente, mediante comandos normativos específicos da tributação ou, ainda, normalizando outros direitos, “como o da *propriedade*, o de *não sofrer confisco*, o de *exercer atividades lícitas*, o de *transitar livremente pelo território nacional*, etc.” (MIRANDA, 2003, p.89). (grifo original).

Muitas são as normas da Constituição vigente que atuam em favor do cidadão-contribuinte, em cujo âmago se encontra o desejo de compatibilizar a expectativa do Estado Fiscal com as reais possibilidades que cada pessoa tem para participar das obrigações ético-jurídico-tributárias. O Estado tributa porque autorizado pelo povo. Este, movido pelo sentimento de vida em sociedade e, com esta, o indelével planejamento, confiado ao Estado, para a realização do bem comum.

Nesse passo, dizer que, além do catálogo de normas constitucionais reguladoras da atividade tributária estatal, outras, numa interpretação sistemática, estão espalhadas no Texto Constitucional, a teor dos dispositivos veiculados no art. 5º e preceitos seguintes, que se ocupam de expressivo rol de direitos fundamentais.

Assim, dentre as normas (sobreprincípios, princípios e regras) estruturadoras do Sistema Tributário Nacional, que viabilizam o funcionamento deste preservando as liberdades dos sujeitos que firmaram o acordo de tributação (é dizer, cuidam para que a justiça tributária prepondera, tenha materialidade), força listar: os sobreprincípios da segurança jurídica e certeza do direito; o princípio da legalidade; o sobreprincípio da igualdade e a garantia fundamental que informa a tributação com respeito à capacidade contributiva; o princípio que veda a cobrança de tributo com efeito confiscatório; a regra da anterioridade; além de outras normas fundamentais do Sistema, como a garantia do mínimo existencial, que torna possível a dignidade da pessoa humana; e as imunidades tributárias.

Informando-se que a maior parte desses vetores que atenuam o poder tributário do Estado serão estudados em passagem posterior, e por certo mais consentânea com a sistematização do trabalho, razão pela qual se faz a opção por não abordá-los aqui, registra-se que o próximo passo será dar início ao estudo do princípio da praticidade e conteúdos que a

¹⁴ “A competência tributária [...] já nasce limitada.” (CARRAZZA, 2006, p.476). Na trilha desse modo de perceber a competência tributária, pode-se dizer que não existiriam verdadeiras limitações ao exercício de tal habilitação constitucional, mas um poder jurídico-tributário perfeitamente delineado pelo Diploma Fundamental da República Federativa do Brasil.

ele se conectam, com o cuidado de se priorizar o que é bastante para os fins visados. Refere-se, ademais, que complementa o capítulo considerações sobre a ordem econômica posta na Constituição de 1988.

5 A PRATICIDADE E A ORDEM ECONÔMICA NA CONSTITUIÇÃO DE 1988

Entra-se agora no conteúdo propriamente dito do trabalho, o que não significa dizer, de forma alguma, que o que se desenvolveu tem menor importância, notadamente quando é possível antever que, quer se tenha em mente o direito em geral, quer se cogite do direito tributário (em especial), uma boa base principiológica é indispensável à construção dos pilares de uma dada qualquer teoria – desde já, deve-se consignar que esta dissertação não ousa alcançar *status* de uma teoria, contentando-se em chamar a atenção para um aspecto pouco percebido, ou mesmo não percebido, que gravita em torno da projeção do princípio da praticidade no direito tributário. O que se quer repelir, adianta-se, é o malsinado lançamento por homologação e a técnica da retenção na fonte, com esteio nos efeitos danosos que essas expressões de privatização da gestão tributária produzem no sistema econômico – principalmente no que diz com a livre iniciativa empresarial, o que será visto na devida oportunidade.

Não se pretende escrever sobre o princípio da praticidade, posto que essa tarefa já foi feita, no direito pátrio, por juristas¹ de escol, com irrefutável maestria. Nada obstante, por razões metodológicas, impõe-se que se registre o conceito do princípio e suas formas de expressão, para, num passo seguinte, se voltar ao fenômeno da privatização da gestão tributária, precisamente refutando o emprego dos expedientes acima sublinhados.

Como não poderia deixar de ser, até porque é aspecto diretamente relacionado com o fio condutor desta investigação científica, aqui, também, encontrar-se-ão algumas notas sobre o princípio da livre iniciativa, o qual, como deverá ser constatado, é “atropelado” pela privatização da gestão tributária, numa interpretação sistemática que articula esse princípio

¹ Sobre o princípio da praticidade, recomenda-se consultar a obra pioneira da Professora Misabel de Abreu Machado Derzi “Direito Tributário, Direito Penal e Tipo”, o livro da Desembargadora Regina Helena Costa “Praticabilidade e Justiça Tributária” e a tese de doutoramento de Tiago Gomes de Carvalho Pinto “O Princípio da Praticidade no Direito Tributário e a Eficiência da Administração Pública”.

basilar da Ordem Econômica na Constituição de 1988 e princípios e garantias capitais que preparam (ou posicionam) a tributação operacionalmente justa.

Nessas linhas preliminares, é de todo conveniente grafar que não se discute o problema de ter a praticidade a natureza jurídica de princípio ou técnica, revelando-se, por demais forte, a tese que advoga o seu caráter de princípio, mormente quando se leva em conta a sua notória compatibilidade com a abertura constitucional, no que sobressai o emprego de tipos² na formação das normas jurídico-tributárias, e, nesse sentido, a possibilidade de o intérprete, situado em qualquer esfera e função do Estado, capturar e realizar os verdadeiros anseios da sociedade, que espera e tem o direito de exigir, porque assim legitimada, o exercício do poder de tributar, pelo Estado, que preserve o espaço de liberdade que, no “contrato de tributação” - como se apanha nos capítulos que versaram sobre o dever fundamental de pagar o tributo e as limitações do poder de tributar -, não fora posto à disposição da vontade do Estado Fiscal.

Reconhece-se, contudo, por questão de lógica e, portanto, aspecto que prescinde de um maior debruçar, que a garantia fundamental a que se reporta o princípio da capacidade contributiva se vê, eventualmente, e não poderia ser diferente, prejudicada em nome de uma tal justiça tributária exequível.³

Então, que o princípio da praticidade é fundamental não se questiona. A sua necessidade é evidente. Porém é preciso denunciar que a privatização da gestão tributária, que ingressa no sistema como ferramenta daquele, com ele não se coaduna, e tentar tal empreendimento é incorrer em equívoco e assumir flagrante ignorância da realidade daqueles que labutam nas atividades inerentes à gestão de tributos. É que a praticidade, acolhida como princípio, não autoriza o arbítrio, a implementação de um querer qualquer – ainda que travestido de

² O problema do uso dos tipos no delineamento da norma tributária não é assunto que comporte neste trabalho. Sobre esse aspecto, acolhe-se a doutrina que milita em favor do emprego dos tipos e que argumenta a sua adequação à ideia de praticidade – a proximidade com a realidade, favorecida pelo caráter transitivo, fluído do tipo, possibilita que a praticidade exerça todo o seu alcance em nome da exequibilidade das leis tributárias. Para uma maior compreensão em torno dessa matéria, remete-se o leitor para a tese de doutoramento de Tiago Gomes de Carvalho Pinto, cfe. nota bibliográfica.

³ Nesse sentido, aceita-se o denominado “modo de pensar tipificante”, já que é deveras inviável a mensuração da capacidade contributiva pessoal do indivíduo em todas as situações de interesse para a tributação, mostrando-se, desse modo, perfeitamente plausível o emprego de instrumentos que, a serviço do princípio da praticidade, propiciem a aplicação em massa da lei tributária. Sobre referido modo de raciocinar ver tópico 5.2.1 *O modo de pensar (impropriamente denominado) tipificante*.

legitimidade⁴, o qual venha a “enterrar” todo um edifício sobre o qual se construíram as bases do pacto tributário.

5.1 Conceito de praticidade

O estudo da praticidade (ou praticabilidade ou factibilidade) envolve uma demasiada complexidade, que justifica, com efeito, a produção de obras tantas quanto forem possíveis, visando a tornar cristalinos o conteúdo e alcance desse instigante e relevante princípio. Não é a esse fim que se presta este trabalho. Como é possível se inferir das anotações expostas nesta dissertação, o debate que move a presente pesquisa se volta a sinalizar o desprezo pelo *Estatuto do Contribuinte* (direitos fundamentais do contribuinte perante o poder de tributar estatal), assim como pela própria noção de justiça tributária, infiltrado “silenciosamente” em nível do arcabouço jurídico-tributário na forma de privatização da gestão tributária. Por outro lado, comprometeria a boa técnica, frente ao fato de que a privatização da gestão tributária é, ao lado de outras, forma de manifestação da praticidade, não contemplar, neste, algumas considerações acerca do princípio.

Coube aos juristas alemães, como destaca Misabel Derzi (2004, p.177), empreender os estudos avançados acerca dos expedientes a serviço da praticabilidade – esta, em linhas gerais, engloba os esforços direcionados à operacionalização simplificada das leis, e com economicidade; em tais esforços, há que se ressaltar o emprego da tipificação -, sendo dignos de relevo os nomes de Hans Wolfgang Arndt e Josef Isensee.

Para Hans Wolfgang Arndt (1983), citado por Regina Helena Costa (2007, p.90), a praticidade no sistema tributário é definida no sentido de ‘conjunto de meios e técnicas utilizáveis com o objetivo de fazer simples e viável a execução das leis.’ Trilhando definição de igual tom, Josef Isensee (1976), como anota Misabel Derzi (1999, p.4), diz que ‘praticidade é o nome que designa a totalidade das condições que garantem uma execução eficiente e econômica das leis.’

Permeando todo o sistema do Direito, o princípio da praticidade não é encontrado expressamente nas normas jurídicas, mas é erigido, por muitos, como “imperativo

⁴ Tanto o lançamento por homologação quanto a retenção na fonte entram no sistema tributário respeitando os procedimentos admitidos pelo ordenamento jurídico, e ambos institutos têm assento na Constituição e são impostos por meio de atos emanados do poder legiferante.

constitucional implícito”, ancorados no pressuposto de que as leis são editadas para serem aplicadas e impostas. Refere-se, pois, à denominação que se dá “[...] a todos os meios e técnicas utilizáveis com o objetivo de tornar simples e viável a execução das leis. Como princípio geral de economicidade e exequibilidade inspira o direito de forma global.” (DERZI, 2007, p.138-139).

Misabel Derzi (2007, p.139) faz alerta no sentido de que não cabe apequenar o alcance do princípio da praticidade à atividade de regulamentação de atos emanados do Poder Legislativo, papel que se encarta nas atribuições do Executivo, conforme previsão constitucional. Ensina que o princípio possui conotação mais elástica e atua codeterminando o exercício de toda a atividade estatal. Na esteira desse raciocínio, cabe anotar que a praticidade:

[...] tem sido compreendida como um tipo de interpretação ou um desdobramento da tradicional regra teleológica, inspiradora da fixação de inteligência e limites da compreensão das normas jurídicas. Segundo essa regra, deve-se colher o sentido da norma que acarrete aplicação mais cômoda, simples, econômica e funcional.

Interessante que se conheçam os escritos de Alfredo Augusto Becker (2002, p.71) que, em sua Teoria Geral do Direito Tributário, apresenta visão que relaciona a praticabilidade e o Direito, no que deflui o caráter intrínseco do primeiro ao segundo, na medida em que o Direito se expressa por meio da normatividade, e esta pressupõe a existência de normas jurídicas, que, por sua vez, devem ser operacionalmente factíveis:

Todo o esforço do legislador consiste precisamente em criar este instrumento de ação social, *moldando* (transfigurando e deformando) a matéria-prima (‘dados’ e diretrizes), oferecida pelas ciências (inclusive pela ciência jurídica), ao melhor rendimento humano, *porquanto a regra jurídica somente existe (com natureza jurídica) na medida de sua praticabilidade*. [...]. (grifos no original).

Induvidoso que a praticidade tem terreno fértil nas relações jurídico-tributárias, que cada vez mais se expandem, e reclamam, haja vista o caráter imbricado desse subsistema normativo (o tributário), o seu disciplinamento, cuja exequibilidade é permeada de dificuldades. Nessa linha de pensamento, calha trazer o magistério de José Casalta Nabais (1998, p.624), jurista português que pugna que essa tal realidade é também justificadora do plano constitucional do princípio da praticabilidade. Veja-se:

[...] sempre que tais dificuldades sejam reais e importantes, há justificação constitucional para lançar mão das técnicas de simplificação, designadamente da tipificação, já que o legislador está constringido a generalizar ou estandardizar a fim

de tornar a disciplina jurídico-fiscal praticável, sendo-lhe, por conseguinte, permitido escolher, por razões de praticabilidade, bases *forfaitaires*, em vez dum critério ancorado na realidade da situação individual, satisfazendo-se assim com uma justiça tipificada. (itálico no original).

Tiago Gomes de Carvalho Pinto (2004, p.156), que também advoga a natureza jurídica de princípio da praticidade, pondera que este tem essencial ligação com o programa de ação da Constituição dirigente do Brasil, sendo lícito extrair, a partir de suas palavras, a ideia de que a praticidade serve aos propósitos da tão desejada justiça social, na medida em que corrobora para a concretude dos objetivos fundamentais da República Federativa brasileira, impressos no atual Texto Constitucional, a teor do art. 3º e seus incisos.

Há, ainda, quem afirme a natureza técnica da praticidade, entendendo que se a praticidade está comprometida com uma ‘melhor execução das leis’, esse aspecto decorreria da amplitude do princípio constitucional da eficiência, e aí, portanto, não há que se falar em um segundo valor. Resulta que a praticidade seria uma técnica, em cujo cerne repousaria “[...] a imposição de mecanismos simplificadores das leis, que busquem maior eficiência na fiscalização e cumprimento das obrigações tributárias.” (FERNANDES, 2007, p.98-99).

Conquanto não se amolde nos objetivos colimados por este, impende restar consignada a discordância deste pesquisador da doutrina que desloca a praticidade para a posição de técnica (meio), ou mesmo desdobramento do princípio constitucional da eficiência (o contrário pode até ser, mas isso é desafio para outra produção científica), cabendo, pois, mencionar que essa percepção se apoia no acatamento da praticidade como princípio que, para além da mera instrumentalização de preceitos normativos, atua inspirando a interpretação constitucional, com especial destaque no contexto do atual constitucionalismo, e das demais normas jurídicas conformadoras do ordenamento, como nos dá conta a doutrina de Tiago Gomes de Carvalho Pinto.⁵⁶

⁵ Pela conexão com o parágrafo, cumpre colacionar trecho em que Tiago Gomes de Carvalho Pinto (2004, p.181), abordando a projeção do princípio da praticidade em nível da atividade judicante, reforça o que se disse: “[...] no âmbito do Poder Judiciário, há de se compreender, outrossim, que a praticidade tem peculiar importância para a interpretação da norma constitucional-tributária, eis que propicia ao julgador elementos necessários e suficientes para uma adequada interpretação, no que orienta para a unidade e coerência do sistema, bem como em relação às finalidades da norma face a realidade social [...]”

⁶ O que diz Luís Roberto Barroso (2003, p.151) sobre o papel dos princípios na orientação da atividade do intérprete merece nota: “O ponto de partida do intérprete há que ser sempre os princípios constitucionais, que são o conjunto de normas que espelham a ideologia da Constituição, seus postulados básicos e seus fins. Dito de forma sumária, os princípios constitucionais são as normas eleitas pelo constituinte como fundamentos ou qualificações essenciais da ordem jurídica que institui. A atividade de interpretação da Constituição deve começar pela identificação do princípio maior que rege o tema a ser apreciado, descendo do mais genérico ao mais específico, até chegar à formulação da regra concreta que vai reger a espécie.”

5.2 A praticidade e o modo de pensar “tipificante”

A praticidade concretiza-se mediante recurso a uma série de técnicas, estando entre as mais estudadas as *abstrações generalizantes* e os expedientes que se ligam à *privatização da gestão tributária*, cuja abordagem, com molde a atender ao desenvolvimento do tema da dissertação, será feita no momento adequado.

Contudo, nesta passagem, mostra-se pertinente discorrer sobre o que impropriamente se tornou conhecido como *modo de pensar “tipificante”* (ou, *modo de raciocinar especificante*), conquanto se cuide de técnica que é imanente à ideia de praticidade, evidentemente fazendo-se as devidas clarificações, de modo a que se compreenda o efetivo sentido de referida forma especial de raciocínio jurídico-normativo. Segue-se que é a isso (a tal esclarecimento) a que se postam os próximos subitens.

5.2.1 O modo de pensar (impropriamente denominado) tipificante

Citado como técnica que serve à praticidade, o modo de pensar tipificante (tipificante aqui usado de maneira que se afasta da metodologia, como será destacado adiante) “[...] destina-se a viabilizar ou simplificar a execução das normas jurídicas.” Misabel Derzi (2004, p.178) explica que, em essência, “tipificar é criar tipos”, e ensina que a mencionada maneira de raciocinar é referida como “[...] tipificante [...] porque, em um trabalho precedente do aplicador da lei, são extraídas as características comuns à maior parte de uma multiplicidade de fenômenos, em tese passíveis de enquadramento na norma [...].” Dessa forma, chega-se à formação do “tipo (abstração-tipo), esquema ou padrão”. Há situações, ainda, nas quais “[...] a Administração (ou a jurisprudência) é dirigida pelo primeiro caso – *Leitfall* – que passa a figurar como *cliché*, na pressuposição de que representa o caso normal, comum ou padrão.”

Segue dizendo que o “‘tipo’, esquema ou padrão”, seja obtido de caracteres vistos como idênticos, médios ou repetidos num conjunto de movimentos fáticos, seja de uma dada situação tida como “modelo do normal”, naquele processo, acaba por modificar “o programa da norma e substitui os fatos isolados por uma presunção.” Foi nesse ambiente, esclarece a tributarista, que “[...] resultou a expressão, atribuída pela doutrina estrangeira, de modo de pensar ‘tipificante’, que serve para designar essa técnica de simplificar a execução da lei.” (DERZI, 2004, p.179).

Essa forma de raciocinar, prossegue Misabel Derzi (2004, p.179), não conduz “[...] sempre [...] à formação de verdadeiros tipos, no sentido técnico que lhe atribui a Metodologia”, na medida em que, como se pode constatar, não é raro se encontrar “[...] tipo, no plano pré-jurídico, como ordens abertas, graduáveis, transitivas, de características renunciáveis.” Em sentido diverso, aduz que “[...] quando, nesse processo, ao contrário, legalmente são produzidos rígidos padrões, esquemas fixos, via de regra numericamente definidos, funcionando como presunções *iuris et de iure*, surgem problemas de justiça e capacidade econômica.”

Desenvolvendo o seu raciocínio, pontua que criar tipos (aqui, propriamente ditos e que, por definição, são sempre abertos) é maneira de proceder que envolve abstração e generalização, como se dá na geração “[...] de presunções através de padrões e esquemas”, inobstante não há de se confundir um e outro processo. Contudo, por força da semelhança que liga tais processos, de modo inadequado os juristas alemães passaram a chamar o fenômeno que focaliza a simplificação da aplicação da lei fiscal de “tipificante.” (DERZI, 2004, p.179).

Refere-se, ademais, que “[...] o objetivo da padronização simplificadora é exatamente evitar a aplicação individual do Direito (que o tipo, no sentido próprio do termo, por sua abertura, propicia), estabelecendo, através da uniformidade rígida e fixa, a aplicação da lei a milhares de casos.” Nesse contexto, reclama registro a tendência à inconstitucionalidade “[...] quando tais ‘tipificações’, buscando praticidade e simplificação da execução das leis, vêm previstas em normas administrativas do Executivo”, e, de modo idêntico, ainda que veiculadas por ato do poder legiferante, quando ferem a realidade e desrespeitam a capacidade econômica não passam no teste de constitucionalidade. (DERZI, 2004, p.179).

5.2.2 Argumentos apresentados para justificar as “tipificações” como corolárias do princípio da praticidade

A aceitação do modo de pensar “tipificante” é bastante discutível, sendo certo que, entre opiniões que com ele concordam e outras que dele discordam, as segundas somam a maior parcela. Entre os juristas tedescos, como elenca Wennrich (1963), em recorte de Misabel Derzi (2004, p.180), “[...] acolhem o impropriamente chamado modo de pensar tipificante: Ball, Hanraths, Hoeres, Heigl E Kleist, Wallis, Klausling. Maunz, Spitaler, Schmidt, Zitzlaff, Weber, além de Isensee e Arndt.”

Nessa perspectiva, a citada autora sintetiza as justificações do aludido modo de raciocinar, assim como tece comentários relevantes sobre o assunto, cuja transcrição se impõe:

- *a defesa da esfera privada*, evitando a ingerência indevida de órgãos públicos no círculo privado da pessoa;
- *a uniformidade da tributação*, obtendo-se um tratamento igual para todos os fatos (até mesmo para os desiguais), evitando-se que decisões díspares, critérios diferentes e resultados contraditórios sejam adotados;
- *o estado de necessidade administrativo* indica que tais práticas são *inevitáveis*, pois existe uma acentuada desproporção entre a incumbência legalmente atribuída à Administração para a execução e fiscalização da aplicação das normas tributárias e a capacidade e os meios de que dispõem os órgãos fazendários para prestar o serviço. Cria-se, então, um estado de necessidade administrativo. Invoca-se o princípio *rebus sic stantibus*, pois a capacidade financeira da Administração não é suficiente para satisfazer a prestação a que, por lei, o Poder Executivo estaria obrigado. Diante do estado de necessidade administrativo, da oposição entre legalidade e praticidade, para doutrinadores como Arndt e Isensee, o modo de pensar que denominam ‘tipificante’ aparece como uma tentativa de solução do impasse. A criação de pautas de valores ou padrões rígidos atribui prevalência à quantidade sobre a qualidade, afrouxando o princípio da legalidade, em nome da economia administrativa e substituindo a aplicação da norma ao caso individual concreto pela aplicação da norma ao caso ‘normal’, esquemático. (itálico no original). (DERZI, 2004, p.180-181).

No que diz com o ordenamento jurídico alemão, Misabel Derzi (2004, p.181), recorrendo a Arndt (1983), e fazendo alusão a um aparente conflito envolvendo o “[...] princípio da adequação da norma ao *Tatbestand*, contido no art. 20, § 3º da Constituição Federal [...] e o modo de pensar padronizante”, esclarece que a Lei Fundamental da Alemanha permite ilação no sentido de que a praticidade vem se sobrepor, pois aqueles que pensam a legalidade a ponto de pleitear o “esgotamento do potencial de diferenciação”, ainda que diante de um potencial administrativo precário, exalta “[...] a primazia do *fiat justitia, pereat mundus*, transformando o princípio do *summus ius* em *summa iniuria*.”

Em suma, acredita-se que se pode extrair do parágrafo (precedente) a ideia de que se há de admitir que, por vezes, em nome da aplicação da lei em massa, e, nessa toada, primando-se pela concretização do valor igualdade, o melhor caminho é se contentar com uma espécie de legalidade possível.

Reservado a momento específico para o seu debate, é de se ponderar, insistindo na tese que move este produto intelectual, que, muito embora consensual a existência de um *estado de necessidade administrativo*, no qual se acha acometida a Administração Pública – aqui, interessando a Fazenda -, tal realidade não se presta, mesmo que se o admita como uma das justificações do modo de raciocinar “tipificante”, e, portanto, elemento propiciador da

praticidade, para autorizar o que se vem concebendo como processo de privatização da gestão tributária. É que, como se há de restar configurado, tal fenômeno expulsa princípios vetores do fazer tributário, num movimento que desfaz todo o sistema tributário.

5.2.3 *Breve apanhado dos principais argumentos contrários ao emprego das técnicas viabilizadoras da praticidade*

Também em alusão ao pensamento de Wennrich (1963), e salientando a rejeição do maior número de representantes da doutrina alemã à utilização das “tipificações”, por meio das quais se criam, administrativamente, “esquemas e padrões” com vistas a ver simplificada a operação da norma legal tributária, Misabel Derzi (2004, p.181) oferece resumo abrangente das críticas e principais objeções às técnicas que asseguram praticidade, que convém sejam pinçadas no original. Veja-se:

- *ofensa à adequação à lei*, que é imperativo geral do Estado-de-Direito, especialmente dirigido aos Poderes Executivo e Judiciário;
- *ofensa ao princípio da divisão de poderes*, pois o modo de pensar que estabelece padrões, esquemas ou pautas de valores, cria presunções que não são mera interpretação, mas retificação e modificação da própria lei, enfraquecendo-se o Poder Legislativo, que perde o monopólio da produção legislativa;
- *ofensa à indelegabilidade de funções*, pois compete privativamente ao Poder Legislativo regular o tributo;
- *ofensa à uniformidade de encargos fiscais e à igualdade*, pois se o legislador tratou o factualmente desigual de modo desigual, de acordo com sua peculiaridade, a administração converte em igualdade aquilo que é desigualdade, desprezando as características individuais, juridicamente relevantes;
- *ofensa à capacidade econômica e ao princípio da realidade*, pois o Direito Tributário segue o princípio da realidade e deve atingir as reais forças econômicas do contribuinte. (itálico no original).

Entre os que se colocam contrários ao uso do modo de pensar por tipos (em sentido impróprio), citam-se, por exemplo, Bauerle, Blau, Koppe, Bühler, Flume, Friedrich, Hartung, Haubmann, Lion, Oswald, Rosendorf, Senf, Vogt, Wacke E Schiffbauer. (WENNRICH apud DERZI, 2004, p.181).

Na trajetória aqui proposta, cumpre ao próximo item expor os principais instrumentos de viabilização da praticidade tributária, o que será feito em resumo, na medida em que se tem essa opção como compatível com o tema da pesquisa.

5.3 Formas de expressão da praticidade

É cediço, o que não quer dizer exauriente, que a praticidade pode se materializar por meio das **abstrações generalizantes** (presunções, ficções, indícios, normas de simplificação, conceitos jurídicos indeterminados, cláusulas gerais e normas em branco), assim como assumir **outras formas**, nas quais é bastante destacar o emprego da analogia, os meios alternativos para a solução de conflitos tributários⁷ e a privatização da gestão tributária – esta última, como se sabe, é o tema focal na presente dissertação, na medida em que abriga o lançamento por homologação e a técnica da retenção na fonte. Então, com a atenção para os aspectos que importam ao trabalho em construção, propõe-se visitar as ditas técnicas simplificadoras das normas jurídicas, cuja justificação radica no princípio hermenêutico da praticidade.

5.3.1 *Abstrações generalizantes*

As chamadas abstrações generalizantes dizem respeito ao emprego de instrumentos que se colocam a serviço da aplicação da norma em massa, ensejando que a praticabilidade concretize o seu intuito de tornar possível a justiça tributária exequível, vez que, p. ex., as presunções, as ficções, os indícios, as normas de simplificação etc. corroboram para estruturar a norma jurídica, especialmente a lei e os atos normativos infralegais, de modo a alcançar um número, um tanto quanto possível, maior de situações fáticas – operações tributárias.

Recorrendo a Engisch (1996), Regina Helena Costa (2007, p.159) anota que “As *abstrações generalizantes* integram o conjunto de expedientes designados [...] como ‘diversos modos de expressão legislativa que são de molde a fazer com que o julgador (o órgão aplicador do Direito) adquira autonomia em face da lei. [...]’.”

Entende-se que as abstrações generalizantes podem ser recortadas como exemplos concretos da utilização de tipos (em sentido próprio) no direito tributário, não obstante se tenha consciência de que nesse ramo do direito “[...] a linguagem jurídica empregada faça uso

⁷ Assim tidos, em contraponto à via judicial, em especial: “a *denúncia espontânea*, a *compensação*, o *parcelamento*, a *consignação em pagamento*, a *anistia*, o *processo administrativo tributário*, a *arbitragem*, a *transação*, a *mediação* e a *conciliação*.” (COSTA, 2007, p.197). (itálico no original).

preferencialmente de conceitos especificantes (ou *tipos*, como os denomina a doutrina clássica) [...]” (COSTA, 2007, p.160).

5.3.1.1 Presunções

Preliminarmente, registra-se que as presunções se justificam em razão da impossibilidade de a Administração Fazendária chegar exaustiva e integralmente às circunstâncias do caso isolado. O seu uso, em especial no terreno da tributação, é, num primeiro plano, salutar, e, até mesmo, necessário, revelando-se como ferramenta que labora na concretização da norma tributária, atendendo ao primado do maior alcance da lei – é dizer, é mecanismo para uma aplicação em massa da lei tributária, visto que o exame do caso individual, por vezes, é impraticável.

O verbo presumir é uma derivação do verbo latino *praesumere*⁸, e tem o sentido de conjecturar, supor etc.⁹ Numa perspectiva jurídico-tributária, presunção envolve um exercício de lógica no qual, partindo-se de fato que se tem conhecimento e existência inegável, se chega a outro (fato) que não se conhece, mas de existência provável. (BECKER, 2002, p.508).

Doutrina autorizada pugna pela importância da presunção no hemisfério da “dialética jurídica”, e se baseia no fato de que aquela “[...] torna verdadeiros fatos apenas possíveis, dando maior segurança nas relações (intersubjetivas). [...]” Para essa doutrina, que esclarece serem as presunções obtidas no ato de raciocinar, independentemente de se originarem por dedução ou indução, ao presumir, o sujeito “[...] obtém o convencimento antecipado da *verdade provável* sobre um fato desconhecido, *a partir de fatos conhecidos* a ele conexos.” (CARRAZZA, 2006, p.446-447).

Visão clássica acerca das presunções apregoa que elas seriam simples (“ou comuns ou de homem) e legais, estas segregadas em “absolutas, condicionais ou mistas”. Enquanto as relativas (*juris tantum*) ou condicionais admitem prova em contrário, as absolutas (*juris et de jure*) não admitem; por sua vez, as mistas, também referidas como intermédias, não admitem ser contraditadas na verdade que estabelecem, a não ser por alguns meios de prova que a própria lei preveja. (SANTOS, 1942 apud BECKER, 2002, p.508).

⁸ De acordo com Roque Carrazza (2006, p.446), que diz ter o sentido de “*tomar antecipadamente*.” (itálico no original).

⁹ Cfe. o Novo Dicionário Aurélio (1986) da Língua Portuguesa.

As presunções devem ser tomadas com bastante cautela, ainda que se tenha por válidas as alegações que procuram justificar o seu uso – combater a evasão fiscal e conferir celeridade à atividade de arrecadação de tributos -, de maneira que não restem mitigadas normas protetivas do cidadão-contribuinte, sobretudo o princípio da segurança jurídica e o da legalidade, seja no tocante à criação de imposições tributárias, seja concernente à imputação de penalidades. (COSTA, 2007, p.164).

Pioneira, na doutrina do direito tributário brasileiro, no estudo do princípio da praticabilidade, Misabel Derzi (1999, p.6), ao tempo em que cita exemplos de presunções legalmente previstas ou autorizadas – o lançamento de imposto por estimativa, a substituição tributária “para frente” e os regimes especiais, em que se delegam ao Executivo a criação de pautas de valores em substituição aos preços reais das operações realizadas – adverte que há casos nos quais se verificam “[...] transformações por que passam as normas constitucionais quando simplificadas, reduzidas ou ampliadas nas leis que as executam [...]” e, de igual modo, na “[...] execução simplificadora que normas administrativas empreendem nas leis que o Poder Executivo deve aplicar. [...]” Sucede que esses procedimentos, que se verificam no plano vertical, quer no âmbito legal, quer na edição de atos normativos infralegais, pendem a atravessar a fronteira da constitucionalidade.

Não sendo o caso de se perquirir, além do que já foi dito sobre as presunções, impende restar assentado que, pelo fato de não admitirem prova em contrário, as presunções absolutas não têm acolhida em matéria tributária¹⁰, “[...] para efeito de determinar o nascimento de obrigações tributárias, a teor dos princípios da verdade ou realidade material, da capacidade contributiva e da discriminação constitucional de competências.” (COSTA, 2007, p.167).

5.3.1.2 Ficções

De acordo com Leonardo Sperb Paola (1997, p.78), as ficções podem ser conceituadas como “[...] procedimento de técnica legislativa que amplia em relação a determinados fatos o regime jurídico previsto para outros”, assumindo, desse modo, a feição de modelo simplificado de produção de normas jurídicas.

¹⁰Conforme coloca em relevo Maria Rita Ferragut (2001, p.158), sendo as presunções absolutas “[...] proposições jurídicas que trazem na conclusão do enunciado fato não refutável, não podem ser validamente utilizadas para a instituição de obrigações tributárias, já que não permitem que o sujeito contra quem a presunção aproveita apresente provas contrárias à ocorrência do evento descrito no fato implicado, mas que mesmo assim o Direito permaneça reconhecendo-o como ocorrido.”

Roque Carrazza (2006, p.449), discorrendo sobre as ficções, vai assentar que essas seriam “[...] uma criação do legislador, que faz nascer uma verdade jurídica diferente da verdade real.” Para o tributarista, no caso das ficções, estar-se-ia diante de “[...] um artifício do legislador, que transforma uma impossibilidade material numa possibilidade de natureza jurídica.”

O que diz Legaz y Lacambra, no qual se escora Pérez de Ayala (1970, p.16), remete à compreensão de que a ficção jurídica estará presente “[...] sempre que a norma trata algo real como distinto, sendo igual; como igual, sendo diferente; como inexistente, tendo sucedido; como sucedido, sendo inexistente; mesmo com a consciência de que ‘naturalmente’ não é assim.” Nessa quadra, em Tiago Gomes de Carvalho Pinto (2004, p.218), que chama ao debate Ihering, tem-se que:

A ficção enseja [...] a idéia de que algo foi equiparado, com idêntica valoração jurídica, a algum fato, ato ou negócio jurídico, que, sabidamente, seja desigual. Vale dizer, nesta ordem, que a norma legal que se utiliza de ficções cria sua própria realidade jurídica, aparenta uma outra ‘verdade’, ou uma ‘mentira técnica’ [...].

Como exemplo de ficção no direito tributário, recortam-se alterações perpetradas no ICMS, por meio da EC nº 33, de 2001, que veio a estabelecer, consoante a redação dada à alínea “a”, do inc. IX, do § 2º, do art. 155, da Constituição de 1988, que, embora não contribuintes habituais do imposto (comerciantes, industriais e produtores), as pessoas físicas e jurídicas se obrigam a pagar a exação em causa, quando realizarem operações de importação de bens. (PINTO, 2004, p.218-219).

Por último, conveniente consignar que “[...] prestigiando o direito tributário os princípios da realidade ou verdade material e da capacidade contributiva, inviável torna-se o emprego, pelo legislador, de ficções, nessa seara, para a criação de obrigações. [...]” Dado o fato de que as ficções não possuem conexão com a realidade (e isto de forma absoluta), pois se reporta “a fato improvável ou, mesmo, inexistente”, essa espécie de técnica simplificadora não é veículo hábil à instituição de obrigações jurídico-tributárias. (COSTA, 2007, p.169).

5.3.1.3 Indícios

O indício está relacionado diretamente com o ato de inferir, significando dizer, desse modo, que partindo do indício o sujeito cognoscente, no processo de raciocínio, chegará a

uma determinada conclusão. Para Roque Carrazza (2006, p.451), “[...] é próprio do indício não concluir certamente, mas apenas inferir, conjecturar. Ele sempre deixa no ar um clima de incerteza.” E pondera:

[...]. O indício isolado – ainda mais quando vago – não tem força jurídica bastante para chegar a uma conclusão certa, até porque possui, invariavelmente, várias explicações ou significados, conforme as circunstâncias que o cercam e as conexões que guarda com o conjunto probatório.

E, não bastasse esta terrível limitação, para que a conclusão tomada indiciariamente seja *em princípio* aceitável é mister, ainda, haja: a) um *fato certo*, isto é, incontroverso, comprovado plenamente; b) um segundo fato (justamente o *indiciário*); e c) uma correlação entre ambos. (itálico no original).

Segundo o magistério de Maria Rita Ferragut (2001, p.51), a prova indiciária seria um “[...] balanço de probabilidades, suscetível de provocar no espírito uma certeza, questionável apenas dado ao fato de não ser possível obter certeza total do juízo, ainda que juridicamente a verdade possa ser construída.” Nessa perspectiva, a ilação a que se chega é a de que os indícios são dotados de flagrante fragilidade, donde resulta, sem claudicar, que eles “[...] não passam de *começos de prova*, insuficientes, em si mesmos, para fazerem nascer tributos ou penalidades.” (CARRAZZA, 2006, p.452).

Assim, e levando-se em conta os princípios constitucionais que protegem o contribuinte, é forçoso pontuar que “O indício é [...] bastante frágil; e, portanto, não pode ser considerado isoladamente, necessitando ser corroborado por outros meios probatórios. [...]” Portanto, partindo-se do pressuposto de que o indício revela-se aplicável no direito tributário, deve-se atentar para o fato de que esse meio probatório não prescinde de outros que o tornem robusto, visando a que os direitos e garantias fundamentais do cidadão-contribuinte sejam plenamente respeitados. (COSTA, 2007, p.170).

5.3.1.4 Normas de simplificação

Como deflui da própria expressão, as normas de simplificação, que englobam as “padronizações, esquemas, quantificações, somatórios”, estão direcionadas a simplificar o sistema tributário, configurando-se técnica que em vez de gravar a real capacidade contributiva das pessoas opera uma tributação que privilegia a objetividade. (COSTA, 2007, p.262). A propósito, José Casalta Nabais (1998, p.622) discorre sobre o assunto aduzindo que:

No sentido de reduzir ou atenuar a natural complexidade da legislação fiscal, o legislador vem-se socorrendo, nomeadamente, quer das presunções legais que, para passarem com êxito o teste da constitucionalidade, têm de configurar-se como presunções *iuris tantum*, quer sobretudo da técnica de tipificação, tipi(c)ização, esquematização ou estandardização. Segundo esta, a lei é elaborada apenas para as situações ou caso típicos com a abstracção dos casos que, por serem raros ou anormais, se apresentam como atípicos, assim se desonerando a administração fiscal da espinhosa e dispendiosa, quando não mesmo impossível, missão de averiguação exhaustiva e de apuramento total e integral dos múltiplos e complexos factos tributários e dos aspectos em que os mesmos se desdobram, bem como da resolução das difíceis questões colocadas pela interpretação de casos limite.

E acrescenta o jurista lusitano, informando que, em geral, o legislador pode se valer de duas “formas ou modalidades de tipificação”, inclusive em nível do “direito dos impostos”, sendo a quantitativa e a qualitativa, cuja compreensão (de ambas) vem na forma do trecho que aqui se reproduz:

[...] a tipificação quantitativa, em que se constroem tipos quantitativos que, assentes na idéia de frequência ou de média, nos apresentam como típicos os caracteres que se manifestam com uma determinada frequência ou numa determinada média (tipo freqüente ou médio = *Häufigkeitstypus*), e a tipificação qualitativa pela qual o legislador se socorre de tipos qualitativos, em que se põe o acento tónico, não no número de casos, mas antes nas qualidades reconhecidas como típicas, as quais, por serem específicas de dada situação, a diferenciam das outras situações e nos fornecem uma tipificação assente sobre uma particularidade significativa ou uma configuração especial (*Gestaltungstypus*). De resto, no direito fiscal (como nos restantes domínios jurídicos afectados pelo fenómeno da massificação) adquire um peso específico aquela primeira modalidade de tipificação, a qual, consubstanciando-se em quantificações, globalizações ou regimes *forfaitaires* (*Pauschalierungen*), conduz nomeadamente, ao estabelecimento de rendimentos, matérias colectáveis ou impostos mínimos, ou à fixação de deduções e abatimentos máximos expressos em percentagens ou em montantes numericamente definidos (*standard deductions*). (NABAIS, 1998, p.622-623). (itálico no original).

Nas modalidades acima referidas, é inquestionável que a norma legal elege uma ‘normalidade média’, com desprezo dos aspectos particulares das realidades “atípicas ou anormais”, as quais, por conseguinte, não de ser “[...] tratadas pelo mesmo rasoiro das situações típicas ou normais, quebrando assim o legislador, face àquelas, o princípio ou regra de diferenciação eleita. [...]” (NABAIS, 1998, p.623).

Há de se ter em mente limites ao recurso às normas de simplificação, pelo que inafastável a sujeição da “[...] liberdade tipificadora do legislador [...] a barreiras, cujo respeito cabe ao juiz controlar, com alguma latitude e razoável eficácia naqueles sistemas de controle de constitucionalidade das leis que conhecem a modalidade do controle concreto [...]” – em tais sistemas, vale destacar “[...] que a conformidade constitucional das normas é testada enquanto aplicadas aos casos concretos. [...]” Ainda nesse contexto, e sobre os limites

a que se fez menção, são apontados “[...] a observância do princípio da proibição do excesso no recurso à tipificação, a exigência de esta assentar em critérios de natureza objectiva e a imposição da previsão de medidas equitativas, que atenuem as iniquidades ou injustiças graves a que a tipificação [...] possa conduzir.” (NABAIS, 1998, p.623-624).

Sobremais, é preciso alertar que o emprego das normas de simplificação, especialmente na esfera tributária, reclama o necessário sopesamento frente às vantagens advindas para o sistema em sua totalidade, haja vista que aquelas, por inafastável que é, “[...] desconsideram a capacidade contributiva efetiva do sujeito passivo, constituindo mais uma atenuação autorizada a essa diretriz, operada pelo princípio da praticabilidade.” (COSTA, 2007, p.174-175).

Dentre as chamadas normas de simplificação, há quem arrole a técnica da retenção na fonte, que, também, é forma de privatização da gestão tributária. Por ora, cumpre-se registrar que, ao revés, insustentável asseverar a simplificação, na aplicação das normas tributárias, via responsabilidade tributária – precisamente no que diz com a retenção na fonte, posto que, como à frente se verá, o seu emprego sobreleva a complexidade do sistema e lança o contribuinte para os lindes da insegurança jurídica.

5.3.1.5 Conceitos jurídicos indeterminados

Preliminarmente, força timbrar que este tópico não tem a pretensão de enfrentar (com profundidade) a disciplina dos conceitos jurídicos indeterminados, contentando-se, nesse sentido, em discorrer, com brevidade, acerca do seu uso como abstração generalizante, no que se insere como técnica a serviço da praticabilidade. Contudo, por apego à didática, defende-se ser indispensável trazer à baila o que se compreende sobre ditos conceitos.

Sem adentrar nos debates mais calorosos que tais conceitos engendram, pode-se afirmar que esses seriam “[...] aqueles que constam do ordenamento positivo e que não têm um significado único, variando conforme o intérprete. [...]” Assim considerados, seriam “[...] expressões que permitem vários significados. Poder-se-ia dizer de tais expressões que são plurissignificativas.” (ROCHA NETO, 2007, p.48).

Parafraseando Karl Engisch (1996), Regina Helena Costa (2007, p.176) aduz que, em se tratando da ciência jurídica, “[...] deve-se entender por ‘conceitos indeterminados’ aqueles cuja realidade a que se referem não aparece bem definida, cujo conteúdo e extensão são em

larga medida incertos.” Ainda no rastro do pensamento de Engisch, informa que ditos conceitos albergam um “*núcleo conceitual*” e um “*halo conceitual*”, sendo que, no primeiro, tem-se “[...] uma noção clara do conteúdo e da extensão do conceito”, e o segundo compreenderia “[...] domínio no qual se situam as dúvidas. [...]” Completa o raciocínio em Karl Engisch o entendimento de que “[...] os conceitos jurídicos são predominantemente indeterminados, sendo muito raros os conceitos absolutamente determinados no Direito.”

O fato de serem conceitos jurídicos indeterminados não autoriza o abuso na interpretação, muito embora se admita que aqueles não estão imunes aos subjetivismos decorrentes do labor hermenêutico. Nessa perspectiva, requer cautela a “[...] atribuição axiológica de sentido à norma”, pois, do contrário, “[...] como qualquer abuso relativamente à norma jurídica, levaria à atuação fora das circunscrições da legalidade.” (ROCHA NETO, 2007, p.49).

Com Garcia de Enterría e Tomás-Ramon Fernandez (1994, p.446), tem-se que os conceitos determinados “delimitam o âmbito da realidade a que se referem de maneira precisa e inequívoca”, e, por outro lado, nos conceitos indeterminados “a lei se refere a uma esfera de realidade cujos limites não aparecem bem precisos em seu *enunciado*.”

Fazendo alusão aos vocábulos *zona de certeza positiva*, *zona de certeza negativa* e *zona intermediária (de penumbra)*, que contribuiriam para clarificar o conteúdo dos, por vezes citados, conceitos jurídicos indeterminados, explica Germana de Moraes (2004, p.64) que:

Na literatura jus-administrativa alemã divulgou-se [...] imagem de que o conceito apresentaria uma *zona de certeza positiva* (o que é certo que é), dentro da qual não existe dúvida acerca da utilização da palavra que o designa, e uma *zona de certeza negativa* (o que é certo que não é), em que inexiste dúvida acerca de sua não utilização. No entanto, há uma *zona intermediária, de penumbra, uma zona de dúvidas e incertezas* sobre a abrangência de situações sob aquele signo. (itálico no original).

Nessa senda, parece que os conceitos jurídicos indeterminados apontariam, pelo menos, para três feixes de possibilidades: a uma, “[...] é possível identificar as situações concretas – os fatos que com certeza se enquadram no conceito. [...]”; a duas, “[...] é possível identificar as situações concretas que com certeza não se amoldam ao enunciado. [...]”; e, finalmente, remanesceria “[...] uma série de situações duvidosas, nas quais não há certeza se ajustam à hipótese abstrata.” (MORAES, 2004, p.64).

Relativamente à *zona de penumbra* (ou *zona de dúvidas e incertezas*), interessante contribuição vem na pena de José Carlos Vieira de Andrade (1992, p.367), para quem, na aplicação da norma, há que se ter presente que:

A operação não pode ser considerada de mera subsunção lógica, em termos de existir uma única solução legal, já contida na norma e apenas extraída pelo aplicador; fora dum núcleo duro do conceito, só através de um esforço *reconstrutivo* e *criativo* se pode reduzir a situação de facto ao pressuposto normativo-abstracto, existindo sempre, nessa medida, uma valoração autónoma (complementar) do agente e, portanto, algo que corresponde ou se aproxima de uma escolha (embora orientada) entre alternativas. (itálico no original).

Quanto a ser possível a aplicação dos conceitos jurídicos indeterminados no terreno do direito tributário, é aconselhável trazer as considerações de José Casalta Nabais (1998, p.378), em cujo âmago sobressai a viabilidade, em raciocínio que propõe o sopesamento do princípio da legalidade, juntamente com o da determinabilidade, e o princípio da praticidade:

O princípio da praticabilidade ainda pode contribuir para a atenuação das exigências da determinabilidade do princípio da legalidade fiscal de um outro modo, constituindo-se em suporte para o legislador utilizar conceitos indeterminados (tipo ou *stricto sensu*) ou conceder mesmo faculdades discricionárias, o que de resto se verifica um pouco por toda parte e que, entre nós, tem diversas manifestações, seja na modalidade de atribuição de verdadeira discricionariedade, seja na modalidade de utilização de conceitos indeterminados tipo.

No sistema tributário pátrio é incontroversa a utilização dos conceitos jurídicos indeterminados, inclusive contrapondo-se às doutrinas que pugnam pela visão tradicional da tipicidade introduzida pela cátedra de Alberto Xavier.¹¹ Basta lembrar que a estrutura da norma jurídica pode albergar tipos e conceitos classificatórios, sendo certo que essa tal realidade, a despeito da aversão à discricionariedade que se constata no direito penal e, também, no direito tributário, com estes ramos do direito público aqueles não se mostram incompatíveis. (COSTA, 2007, p.182).

¹¹ Segundo Misabel Derzi (2005, p.262), “[...] a tipicidade é utilizada incorretamente, no campo do Direito Penal e do Tributário, com mais frequência, em sentido oposto, como sinónimo de legalidade material rígida da hipótese da norma, do pressuposto ou fato gerador. Nessa acepção, o princípio ganha conotação de previsibilidade, certeza e segurança. Foi introduzido, originariamente, em nosso Direito, por meio de acolhida que lhe deram os juristas do Direito Penal, e ganhou divulgação no sentido impróprio, inverso ao sentido que lhe atribui a metodologia. [...]”

5.3.1.6 Cláusulas gerais

As cláusulas gerais são caracterizadas por um elevado grau de elasticidade e abstração, contexto em que se realça a sua aptidão para abranger uma imensidão de situações (casos), sem que se possa cogitar da existência de lacunas jurídicas. (XAVIER, 2002, p.27). Também Karl Engisch concebe as cláusulas gerais em perspectiva de elevado grau de abstração, definindo-as como ‘formulação de hipótese legal que, em termos de grande generalidade, abrange e submete a tratamento jurídico todo um domínio de casos.’ (ENGISCH, 1996 apud COSTA, 2007, p.183).

Repassando, mais uma vez, as lições de Karl Engisch, Regina Helena Costa (2007) adverte para que não se confundam as cláusulas gerais com os conceitos indeterminados, pontuando que, entre aquelas e estes, “[...]. A diferença [...] é apenas de grau, não de espécie ou de natureza [...]”, fazendo, ademais, o registro de que o jurista coloca em relevo que:

O verdadeiro significado das cláusulas gerais reside no domínio da técnica legislativa. Graças à sua generalidade, elas tornam possível sujeitar um mais vasto grupo de situações, de modo ilacunar e com possibilidade de ajustamento, a uma consequência jurídica. O casuísmo está sempre exposto ao risco de apenas fragmentária e ‘provisoriamente’ dominar a matéria jurídica. Este risco é evitado pela utilização das cláusulas gerais. (ENGISCH, 1996 apud COSTA, 2007, p.184).

Não se há de pretender, em nome do princípio da determinabilidade, que o legislador seja capaz de exaurir todo o disciplinamento da matéria tributária, chegando a contemplar o menor detalhe, vez que tal intento pode repercutir numa exacerbação das lacunas, pois que “[...] as especificações excessivas, porque se enredam na riqueza dos pormenores, perdem o plano de que partiram, acabando, ao invés, por conduzir a maior indeterminação.” (NABAIS, 1998, p.377).

Justifica-se o registro, aqui, do modo de pensar de José Casalta Nabais pelo simples fato de que nele se encontra, por inferência, a consideração de que, na seara do direito tributário, é perfeitamente defensável a estruturação de normas com características de cláusulas gerais, a despeito da existência de argumentos prontos a fazer prevalecer a ideia de tipicidade cerrada (ou princípio da especificidade conceitual ou princípio da determinabilidade), no que vem corroborar a doutrina abalizada de Ricardo Lobo Torres (2000, p.141). Observe-se:

Do princípio da tipicidade não emana, como imagina o positivismo ingênuo, a possibilidade do total fechamento das normas tributárias e da adoção de enumerações casuísticas e exaustivas dos fatos geradores. A norma de direito tributário não pode deixar de conter uma certa indeterminação e imprecisão, posto que se utiliza de cláusulas gerais e dos tipos, que são abertos por definição. É nesse espaço de indefinição que atua a analogia.

É indubitável, por outro lado, e cabe alinhar, que essas formas de abstrações generalizantes ensejam, como ocorre no caso dos conceitos indeterminados, que a norma seja atualizada em seu conteúdo e, nessa trilha, acompanhe a evolução da sociedade, para além de “[...] consistirem em importante mecanismo com vistas a evitar o casuísmo legislativo – sempre perigoso. [...]” (COSTA, 2007, p.185).

5.3.1.7 Normas em branco

Apontadas como “autêntica manifestação de praticabilidade no plano legal”, as normas em branco, expediente objeto de estudo frequente em nível do direito criminal, ramo do direito no qual se projetam com intensa força os princípios da segurança jurídica e legalidade, podem ser definidas como aquelas que reclamam um complemento que lhe aperfeiçoe a prescrição normativa. Tal complemento tanto pode vir por meio de ato normativo infralegal – o mais comum, ou, até mesmo, via incidência de uma outra lei (p. ex., civil). (COSTA, 2007, p.186-187).

Ao alertar que cabe somente ao Poder Legiferante, por determinação do Texto Constitucional, a tarefa de explicitar (descritivamente) a “[...] regra-matriz de incidência tributária [...], não podendo o Executivo alterar-lhe o produto ou suprir-lhe as eventuais faltas e omissões”, José Arthur Lima Gonçalves (1993, p.39) sustenta, categoricamente, a impossibilidade de se “[...] admitir a existência de norma tributária aberta, norma tributária em branco.” Em outro sentido, acredita Leandro Paulsen (2006a, p.198) que:

Não há impedimento à utilização de conceitos jurídicos indeterminados (todos os conceitos são mais ou menos indeterminados) e **de normas em branco na instituição de tributos**. Há de se compatibilizar isso, contudo, com a necessária determinabilidade da norma tributária impositiva, que exige, não apenas a completude da norma, mas também densidade normativa suficiente à identificação dos seus diversos aspectos, de modo que a utilização de tais expedientes não implique delegação indevida de competência normativa ao Executivo. No caso do SAT, decidido pelo STF no sentido da sua constitucionalidade, coube ao STJ definir o que se consideraria por atividade preponderante e declarar a ilegalidade do regulamento que desbordou do conceito admitido. (grifou-se).

Reconhecendo ser inusual o emprego de normas em branco no direito tributário, Regina Helena Costa (2007, p.188) se posiciona pela impossibilidade de afastamento de tais expedientes em nível desse ramo do direito público. Em seu modo de ver, “[...] o direito positivo está comprometido com a noção de ‘legalidade suficiente’, qual seja, aquela que basta à segurança jurídica. [...]” Pensar diferente (e, portanto, exigir leis constituídas de normas bastantes em termos de grau de concreção) seria vulnerar “[...] o princípio da separação dos Poderes, pois cabe aos aplicadores da lei, e não a esta, a edição de normas individuais e concretas. [...]” Decorre, então, que “[...] a própria lei encontra limites para sua disciplina da realidade fática. [...]”

Sob outra ótica, deixa transparecer que a dinamicidade (mutabilidade) da realidade demanda que o *dever ser* seja, periodicamente, revisado (atualizado), o que, como de ver está, é incompatível com “[...] um regramento legal exaustivo, que comprometeria a justa aplicação do Direito. [...]” Lado outro, há situações que obrigam o legislador a recorrer ao instituto em análise e, quando isso acontece, cumpre ao Executivo, de regra, integrar o seu conteúdo, não havendo que arguir a presença de descabida transferência da função de legislar. (COSTA, 2007, p.188).

5.4 Outros mecanismos veiculadores de praticidade

Evidenciados os principais expedientes que conformam as denominadas abstrações generalizantes, o olhar agora se volta às outras formas de materialização da praticabilidade, compreendendo, por razões de coerência com o tema em desenvolvimento, precisamente a *analogia* e a *privatização da gestão tributária*. Desse modo, opta-se em não abordar os *meios alternativos para a solução de conflitos tributários*, com esteio na percepção de que discorrer sobre essas figuras tornaria cansativo o presente estudo, sem que a isso correspondesse uma efetiva contribuição, em termos de conteúdo.

5.4.1 Analogia

Consoante estabelece o Código Tributário Nacional, à falta de exposição expressa, pode a autoridade competente utilizar, na sequência que indica, a analogia como meio de integração da legislação tributária, vedada a cobrança de tributo não previsto em lei, em decorrência do recurso a tal instituto (art. 108, inc. I, § 1º).

Por analogia pode-se entender a “[...] aplicação a um determinado caso, para o qual inexistente preceito expresso, de norma legal prevista para uma situação semelhante. [...]”, e tem fundamento no pressuposto de que “[...] as razões que ditaram o comando legal para a situação regulada devem levar à aplicação de idêntico preceito ao caso semelhante (ou seja, análogo). *Ubi eadem ratio, eadem jus.*” (AMARO, 2003, p.207).

Silente o ordenamento jurídico, é lícito, em princípio, àquele que aplica a norma legal, mediante o emprego da analogia, buscar, em prescrição normativa que irradia efeitos sobre caso similar, o disciplinamento jurídico não contemplado, de modo expresso, naquele. (CARVALHO, 2002, p.100).

No âmbito do Direito, como dá notícia Heleno Torres (2003, p.227-228), esse meio de integração da legislação vem sendo objeto de estudo no sentido de analogia *legis* (ou analogia legal) e de analogia *juris* (ou analogia geral - principiológica). A primeira hipótese seria aquela em que “o intérprete, tentando atribuir regime jurídico a uma dada situação de fato desprovida de previsão legal, promove uma subsunção entre esta e uma norma jurídica que tenha como hipótese de incidência descrição de fato semelhante.” A segunda, que se relaciona com nítida abertura interpretativa, verificar-se-ia “quando o intérprete tenta construir, por indução, um princípio geral ou recorre aos princípios gerais do Direito para elaborar uma norma aplicável à espécie factual.”

É certo que o emprego da analogia em matéria tributária enfrenta grande dificuldade em significativa parte da doutrina¹² pátria, sobretudo escorada nos princípios da segurança jurídica e da legalidade, na medida em que esse instituto poderia levar à tributação de operações – no sentido de situações fáticas - não definidas previamente, pelo legislador, como bastantes a fazer nascer eventual obrigação tributária.

No direito comparado, e em conformidade com os escritos de Klaus Tipke (2002, p.16), a visão que advoga a absoluta inaplicação da analogia em sede do direito tributário já vem experimentando transformação. Na atualidade, portanto, renomados autores alemães, escorados na compreensão de que a analogia vai ao encontro do princípio da igualdade e, portanto, atenderia a um dos valores maiores do Estado de Direito, aceitam o seu emprego no campo do direito fiscal.

¹² Nesse sentido, assinala Roque Carrazza (2006, p.419) que “[...] o princípio da segurança jurídica impede que o aplicador e o intérprete acabem indo além do *conteúdo expresso* das leis tributárias.” (itálico no original).

Tratando de tópicos que nomeara de *integração das normas jurídico-fiscais*, em passagem de sua obra *Direito Fiscal*, José Casalta Nabais (2003, p.216-217) expõe posição que vem reforçar a crença no sentido de que o óbice (absoluto) à analogia em matéria tributária, fundado no “princípio constitucional da legalidade fiscal”, vem sendo aquebrantado em favor do princípio da igualdade. Em suas palavras:

Antes de mais é de referir a tradicional proibição da integração de lacunas no domínio dos elementos essenciais dos impostos, fundada no princípio constitucional da legalidade fiscal. Este, ao exigir que a disciplina dos elementos essenciais dos impostos conste da lei (parlamentar), obstará a que o legislador deixasse para o aplicador das leis – a Administração tributária ou o juiz – qualquer possibilidade de colmatação de lacunas, seja através do recurso à analogia, seja por qualquer outro modo de preenchimento de lacunas. *Estas, caso se verifiquem não de considerar-se como domínios que o legislador não quis disciplinar, isto é como lacunas políticas e não como lacunas jurídicas.*

[...].

Apesar do tradicional consenso que a argumentação a favor da exclusão da integração das lacunas no domínio da reserva de lei fiscal suscita, alguma doutrina actual, entre a qual nos incluímos, contesta, todavia, uma tal rejeição absoluta da integração do direito fiscal ‘*essencial*’, propondo uma adequada e equilibrada ponderação dos bens jurídico-constitucionais em presença. Bens jurídicos que são, de um lado, o princípio da legalidade fiscal, a exigir segurança jurídica e, de outro, o princípio da igualdade fiscal, a reclamar justiça e equidade.

[...]. (itálico no original).

No modo de ver de Sacha Calmon (2006, p.660), inexistente espaço para a analogia no tocante ao “Direito Tributário material ou substantivo (obrigação tributária)”, existindo, noutra banda, terreno fértil para a sua aplicação “no Direito Tributário adjetivo e infracional.”

Expedidas algumas notas relativamente ao instituto da analogia, resta assentar que, respeitados os limites impostos pelo CTN quanto ao seu uso, e, também, os direitos e garantias fundamentais dos contribuintes, nada se opõe à consideração de que o recurso à mencionada modalidade de integração da legislação tributária venha a servir aos propósitos visados pelo princípio da praticabilidade. Nesse sentido o magistério de Regina Helena Costa (2007, p.194), para quem “[...] o uso de analogia – cercado das devidas cautelas – serve à praticabilidade tributária, na medida em que, como meio de integração da legislação tributária, permite suprir as lacunas do ordenamento”, merecendo relevo, ademais, a circunstância de que tais lacunas “[...] poderiam causar dificuldades tanto no exercício de direitos pelo contribuinte quanto na fiscalização e arrecadação dos tributos.”

5.4.2 Privatização da gestão tributária

Compondo o rol de mecanismos destinados a conferir concretude à praticidade, impende discorrer, nesta marcha, ao que se convencionou denominar de *privatização da gestão tributária*. Trata-se de situação fática e jurídica por demais discutível, inclusive, denotando traços de nítida inconstitucionalidade¹³, que pode ser definida como “[...] fenômeno de imposição de um maior número de deveres ao contribuinte, com vistas à adequada satisfação de suas obrigações tributárias, mediante a transferência de encargos que, originalmente, caberiam ao próprio Estado.” (COSTA, 2007, p.194).

Não comportando aqui que se detenha no aprofundamento da questão, entende-se ser indispensável sinalizar que o problema é saber *sob o prisma de quem é plausível afirmar que a privatização da gestão tributária tem a virtude de propiciar, ao sujeito passivo, uma adequada satisfação de suas obrigações tributárias*, conquanto a experiência dê notícia de que, por essa via, o Estado Fiscal transfere responsabilidades às pessoas (no presente estudo interessando as pessoas jurídicas – contribuinte-empresa), indevidamente - quer se tenha em conta os princípios que limitam o poder de tributar, quer se analise o problema à luz dos fundamentos da relação jurídico-tributária, enfatizando-se o princípio da neutralidade fiscal e o princípio da liberdade para empreender.

Regina Helena Costa (2007, p.195-196), em que pese revelar preocupação com os riscos advindos de eventual avanço da privatização da gestão tributária, o faz enxergando apenas uma face da relação Estado-contribuinte, na medida em que sua cautela se volta para o problema da fiscalização do sujeito passivo, em tom que procura resguardar a arrecadação de tributos, o que, por conseguinte, estaria a exigir a implementação de “[...] mecanismos eficientes de controle dos atos praticados pelos contribuintes”, de modo a garantir o satisfatório atendimento aos encargos inerentes à relação jurídico-tributária e, portanto, inibir um crescimento na fuga de recursos financeiros a que tem direito o Estado Fiscal.

Em outra passagem, deflui de suas palavras, como num ato de festejo¹⁴, a possibilidade de que a técnica em questão venha ao encontro de reclames com origem no ‘estado de necessidade administrativo’, o que, em seu modo de ver, contribuiria para a solução do

¹³ Esse aspecto será devidamente examinado no desenvolvimento dos Capítulos 6 e 7, próximos.

¹⁴ Por questão de honestidade, é de se registrar que, ao encerrar o tópico dedicado à privatização da gestão tributária, Regina Helena Costa (2007, p.197) assinala que “[...] tais deveres devem contribuir para a adequada e eficiente arrecadação tributária – e, portanto, deve o legislador regrar sua imposição atentando para a não-oneração demasiada do sujeito passivo.”

problema enfrentado pela Administração Fazendária. (COSTA, 2007, p.195). Nesse contexto, comungando de idêntica percepção José Casalta Nabais (2003, p.337-338), ingressa no debate entendendo pelo caráter positivo da privatização da gestão tributária. Para o jurista português, com essa tendência, aos particulares incumbe agora o desempenho de um papel ativo na gestão dos tributos, passagem em que direciona os holofotes para as duas relevantes manifestações do fenômeno. Note-se:

De um lado, uma parte cada vez mais significativa dos impostos actuais é liquidada e cobrada pelos particulares, seja pelos próprios contribuintes através do mecanismo da autoliquidação [...], seja por terceiros actuando em substituição dos contribuintes com base na conhecida técnica de retenção na fonte [...].

De outro lado, mesmo quando a liquidação permanece nas mãos da Administração Tributária, [...] a Administração limita-se, na quase-totalidade dos casos, a apurar o imposto a pagar com base exclusivamente nos dados fornecidos pelos contribuintes na declaração anual de rendimentos, realizando assim meras operações matemáticas, as quais, por serem de caráter automático, são levadas a cabo com o recurso a meios informáticos. Por isso, quer se trate de impostos em que há autoliquidação, quer de impostos liquidados pela Administração com base nas declarações e elementos fornecidos pelos particulares, a Administração Tributária desempenha basicamente uma função de controle ou de fiscalização.

Com efeito, tudo leva a crer que quem melhor está consciente dos danos carreados para os particulares, em decorrência de uma suposta privatização da gestão tributária, é, certamente, José Souto Maior Borges (2001, p.214), como é possível inferir do trecho a seguir:

[...] hoje as obrigações acessórias assumem um vulto colossal, delegando-se aos administrados, **por mera comodidade administrativa**, numerosíssimas atribuições no âmbito dessas obrigações, que seriam a rigor próprias do Estado. Assim, por exemplo, o dever de retenção do tributo na fonte, para transferência posterior aos cofres do Estado. **Os contribuintes são obrigados a manter uma estrutura administrativa meramente instrumental com relação ao pagamento dos tributos**, que acaba por gravemente onerá-los (por exemplo: funcionários contábeis, escrita fiscal complicada etc.). [...] (grifou-se).

Abstraindo-se a perspectiva de que a transferência de encargos originalmente inseridos nas atividades da Administração Fazendária é atribuída aos administrados por mera comodidade do Estado Fiscal, assertiva que reclama temperamento, inelutável que o que hoje se assiste é o desmonte da estrutura¹⁵ arrecadatória tributária, com o que se busca pôr na linha de fogo o contribuinte, ao argumento de que este passa a ter um papel ativo no sistema tributário – colabora com o Estado na gestão dos tributos -, mas que, em última análise, é um problema de (in)competência da Administração Pública e de gestão do orçamento público.

¹⁵ Cabe esclarecer que a palavra estrutura aqui é tomada no sentido organizacional, comportando em seu conceito a preocupação com processos organizacionais, pessoas (qualificadas) e suporte tecnológico.

Assim, com a consciência de que os inúmeros deveres transferidos aos contribuintes englobam, à guisa de ilustração, o preenchimento de declarações, a emissão de notas fiscais, o fornecimento de dados e informações, assim como a escrituração de livros, para os fins visados neste estudo interessam pôr em grifos o ato de lançar o tributo realizado pelo sujeito passivo da relação obrigacional jurídico-tributária – é dizer, o autolancamento - e a técnica da retenção na fonte. Por ora, aduz-se que o enfrentamento dessa questão se reserva ao Capítulo 7. A Privatização da Gestão Tributária e o Comprometimento da Sobrevivência da Empresa.

5.5 A praticabilidade e a ordem econômica na Constituição de 1988: o princípio constitucional que assegura a liberdade para empreender

Noção comum é a de que a ideia de praticabilidade está a serviço da redução da complexidade, o que, também, é verdadeiro, tomando-se, especificamente, o subsistema do Direito. Nessa perspectiva, é de se inferir que, sendo o Direito um sistema normativo, a praticabilidade ao fenômeno jurídico é imanente.

Que a noção de praticabilidade conduz à consideração de que se trata de princípio, inclusive com sede constitucional, não está em debate. Nesse quadrante, é preciso renovar que esta pesquisa partiu da premissa de que existe um princípio da praticidade tributária, sobretudo fundada na percepção de que o princípio em causa irradia a sua presença no labor hermenêutico e, em sendo assim, compatível com a defesa da constituição como obra aberta em processo de ordenação da realidade, no que a atualiza, e por essa tal realidade é, também, ela (a Constituição), atualizada.

Em outro giro, como princípio, de cujo conteúdo se podem extrair preocupações que compreendem exequibilidade, simplicidade, economicidade e, por conseguinte, a aplicação em massa das leis - dada a inviabilidade, por certo, de se capturar, em todos os fenômenos de interesse para a tributação, as reais forças econômicas dos sujeitos colhidos pela norma tributária -, é assente (acredita-se) o seu compromisso com uma justiça tributária exequível, o que, por indubitoso que é, tentar contraditar é negar que a realidade se impõe. O seu conteúdo, como se viu, envolve, ainda, preocupações com o alegado *estado de necessidade administrativo*, via por meio da qual se procura justificar a “entrega”, aos particulares, de inúmeros deveres tributários, os quais deveriam ser realizados pela Administração Fazendária.

No bojo dessas considerações, entende-se que a força de realização do princípio da praticidade sempre se vê em processo de tensão com princípios capitais que se projetam no fazer tributário, notadamente, vale citar, por exemplo, a segurança jurídica, a legalidade, a igualdade, a capacidade contributiva, o princípio da realidade e o princípio que veda o tributo com efeito confiscatório. Nesse cenário, a menos que se interponha uma grave ameaça a direito fundamental, como já dito, e aqui se relembra em reforço, é de se aceitar, justificadamente, uma sobreposição da praticidade em nome do valor igualdade – é dizer, da justiça tributária possível.

Dito isto, aspecto que demanda consideração é saber se a pretexto de concretização do princípio da praticidade, e utilizando-se de uma tal pretensa privatização da gestão tributária, há legitimidade para que o Estado coloque para os entes econômicos o dever de apurar o tributo (lançamento por homologação), na condição de sujeito que realizou o fato imponível, e o dever de cobrar o tributo de terceiro que realizou o fato jurígeno-tributário (a retenção na fonte)? Não se antevendo outra resposta, deve-se imprimir que, tanto no que diz com os princípios que modelam o sistema constitucional tributário (que serão estudados no próximo Capítulo), quanto ao princípio superior da livre iniciativa conformador da Ordem Econômica na Constituição de 1988, as duas formas (as que a este trabalho interessam) de privatização da gestão tributária apontadas são insustentáveis, conquanto se saiba que uma coisa é dentro do sistema, e com o fito de realizar a justiça exequível, ponderar os valores envolvidos, outra, bem diferente, é atropelar todo o “consenso de tributação”, expulsando, nesse processo, todos os princípios que atuam com vistas ao funcionamento equilibrado do sistema tributário, assim como desfazer a “parceria firmada” entre o Estado e a iniciativa privada, a qual resultou da composição de forças que protagonizaram a formação do Texto Constitucional de 1988.

5.5.1 A ordem econômica na Constituição de 1988 e o princípio da livre iniciativa

O Texto Constitucional de 1988, já o disse doutrina especializada no estudo da ordem econômica conformadora das normas que armam o que se convencionou chamar de Constituição Econômica, acolhe o capitalismo, ou melhor, “*define opção por um sistema econômico, o sistema capitalista.*” (GRAU, 2004, p.273). Diga-se, de início, que a Fórmula

Política¹⁶ que o legislador constituinte definiu para o Brasil não aceita um qualquer sistema capitalista, sendo certo que lá (na Carta Maior) se cogita de um capitalismo nacional e que, por ser nacional, faça parte do projeto de desenvolvimento do Estado brasileiro, âmbito em que se há de pôr em relevo, com letras graúdas, o desenvolvimento econômico e social.

Dentre os mais emblemáticos comandos constitucionais que podem ser relacionados como de préstimo à correta interpretação da ordem econômica vigente (que também se permite referir como sistema econômico jurídico-constitucional) definida pelo legislador constituinte aparecem, em primeiro plano, alguns dos fundamentos do Estado Democrático brasileiro¹⁷ e, logo depois, os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil¹⁸. Destarte, e como não poderia deixar de ser, a estes hão de se juntar o artigo 170 e alguns dos importantes dispositivos que o completam, eis que específicos quanto ao tratamento da formação da Constituição Econômica¹⁹.

O exame das normas dos principais dispositivos da Constituição que dão os contornos da ordem econômica brasileira, numa perspectiva sistemática, induz, justificadamente, à ilação de que, se por um lado a Constituição brasileira aceita o sistema capitalista, de outro milita na perspectiva de se conceber um modelo de bem-estar social.

¹⁶ De acordo com Pablo Lucas Verdú (1997), lembrado por Willis Santiago Guerra Filho (2005), a Fórmula Política refere-se ao “[...] elemento catalisador da Constituição, principal vetor de orientação para a interpretação de suas normas e, através delas, de todo o ordenamento jurídico. Enquanto manifestação de uma opção básica por determinados valores, característicos de uma ideologia, a fórmula política inserida na Constituição se apresenta como um **programa de ação** a ser partilhado por todo integrante da comunidade política, e por isso, responsável a um só tempo pela sua mobilidade e estabilidade. [...]” E, com as palavras do próprio idealizador da expressão, diz que se trata de “[...] fator essencialmente dinâmico, pois toda ideologia pretende realizar-se mediante sua institucionalização e sua implantação na realidade social.” (GUERRA FILHO, 2005, p.16-17). (negrito no original).

¹⁷ “Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: I – a soberania; II – a cidadania; III – a dignidade da pessoa humana; IV – os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa.”

¹⁸ “Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I – construir uma sociedade livre, justa e solidária; II – garantir o desenvolvimento nacional; III – erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; IV – promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.”

¹⁹ “Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: I – soberania nacional; II – propriedade privada; III – função social da propriedade; [...]; VII – redução das desigualdades regionais e sociais; VIII – busca do pleno emprego; [...]. Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.”

A bem de ver, a Constituição dirigente do Brasil deseja, para esse país que se pretende um Estado Democrático de Direito²⁰, a partir da composição das forças sociais, incluindo os entes econômicos e a atuação do próprio Estado - intervindo *no* e *sobre* o domínio econômico, além das políticas públicas que devem compor a agenda de trabalho deste, construir uma sociedade melhor para todos, na qual se assegura a liberdade para empreender, mas que esta, combinada com esses outros aspectos, esteja a serviço da conquista de uma vida com maior dignidade para as pessoas.

Então, legitimada a liberdade de iniciativa, no contexto e sentido acima emprestados, que, por derradeiro, e numa interpretação sistemática das normas da constituição econômica²¹, se posta como força de realização do princípio da dignidade da pessoa humana – quiçá superior fundamento do Estado Democrático de Direito -, a sua proteção (dela, da liberdade para empreender) haverá de se impor, quer se busque defesa nos princípios limitadores do poder de tributar do Estado, quer se apoie na sua acolhida no plano dirigente constitucional brasileiro, no sentido de sua inserção na ideologia que informa o Estado brasileiro.

Daí que se deve ter por certo e, mais, insuperável, a consideração de que a privatização da gestão tributária (o lançamento por homologação e a substituição tributária – retenção na fonte) representa, em especial, para as pessoas jurídicas-empresas, um ataque ao princípio da liberdade de iniciativa (insista-se: no contexto da ideologia e da super-ideologia definida para o Brasil, qual seja, o Estado Democrático de Direito, enfatizando-se a ordem econômica na Constituição de 1988), que requer (com urgência) o tratamento à altura do mal que vem causando ao sistema econômico, na medida em que atua, ainda que de forma silenciosa, como

²⁰ “A configuração do *Estado Democrático de Direito* não significa apenas unir formalmente os conceitos de Estado Democrático e Estado de Direito. Consiste, na verdade, na criação de um conceito novo, que leva em conta os conceitos dos elementos componentes, mas os supera na medida em que incorpora um componente revolucionário de transformação do *status quo*. E aí se entremostra a extrema importância do art. 1º da Constituição de 1988, quando afirma que a República Federativa do Brasil se constitui um *Estado Democrático de Direito*, não como mera promessa de organizar tal Estado, pois a Constituição aí já o está proclamando e fundando.” (SILVA, 2003, p. 119). (italico no original).

²¹ Consoante defende João Bosco Leopoldino da Fonseca (2005, p.126), “A finalidade da ordem econômica e financeira deve estar também em consonância com os dispositivos do *inciso III do artigo 1º*, e com os constantes do *artigo 3º*, em que especificamente está consagrado o *elemento teleológico* do Estado Democrático de Direito.” E, citando Orio Giacchi, diz que ‘hoje a transformação do Estado é exigida sobretudo pelo gigantesco fenômeno econômico que procuramos ilustrar. Mas, como dissemos, não se trata de um simples fenômeno econômico por assim dizer ‘natural’; em grande parte ele se deve também a razões extra-econômicas e sobretudo a razões de moral social. O Estado se sente responsável pelo fato de que liberdade e igualdade dos indivíduos e das comunidades compreendidas na sociedade por ele organizada, sejam uma *real e substancial liberdade e uma verdadeira igualdade*, através da eliminação da miséria, da ignorância, da excessiva desigualdade entre indivíduos, classes e regiões [...]’

elemento de destruição das forças da empresa, o que será objeto de detida análise no capítulo que cuidará das formas de privatização da gestão tributária e sua crítica.

A seguir, serão abordados os sobreprincípios e princípios que se projetam no fazer tributário, fundamentais tanto para proteger os direitos e garantias do contribuinte, quanto para assegurar o exercício do poder tributário conferido ao Estado, o qual deve, por imperativo que é, ser desempenhado com observância ao primado da justiça.

6 A PRATICIDADE E OS PRINCÍPIOS QUE LIMITAM O PODER DE TRIBUTAR

É sempre instigante e extremamente relevante estudar os princípios, sejam os princípios gerais do direito, os princípios constitucionais, os princípios hermenêuticos e, no que guarda relação direta com este trabalho, os princípios que limitam o poder de tributar do Estado. Noção que sempre permeou o estudo do direito tributário, e que de certo modo ainda vige, trabalha com a premissa de que este ramo do direito público seria marcado por uma legalidade mais intensa, uma espécie de visão hermética que vê, por exemplo, o direito tributário sujeito ao que Heleno Torres (2005), em tom de crítica - e acredita-se com toda razão -, denominara de dirigismo hermenêutico.

Sem maiores elucubrações, impende dizer que, no atual avanço dos estudos constitucionais e, com estes, dos direitos fundamentais, é ledó engano tentar afirmar uma tal autonomia do direito tributário, com que se fecha esse ramo do direito e o concebe suficiente em si mesmo para dar conta de todos fenômenos fáticos da vida (com interesse para a matéria tributária).

Nessa linha de pensamento, esta dissertação comunga da ideia de que os princípios tributários são vetores sem os quais o sistema tributário seria um caos, no que, sem dúvida, restaria prejudicada a relação jurídico-obrigacional que se forma entre o Estado e os particulares. Todavia, como já assentado alhures, o seu fio condutor, dentre outras coisas, labora na compreensão de que os princípios, sobretudo aqueles que têm sua sede primária no vértice do ordenamento jurídico, assim como considerando a abertura constitucional, devem, necessariamente, se submeter à ponderação com outros princípios, de modo a que a tributação aconteça pautada no propósito de realizar a justiça – não a justiça sempre individual como quer o critério da personalidade (aspecto subjetivo da capacidade contributiva), mas a justiça, já se disse, possível (factível). E essa perspectiva, com efeito, coloca o princípio da praticidade no lugar especial de princípio hermenêutico, conquanto oriente a interpretação e a aplicação, em especial, das leis tributárias.

O presente capítulo cuidará, cingindo-se ao que mais de perto diz com o tema do trabalho, de explicitar os conteúdos dos princípios da segurança jurídica, legalidade (estrita legalidade e tipicidade fechada), igualdade, capacidade contributiva (critérios da progressividade e pessoalidade), vedação do confisco e neutralidade fiscal, visto que o seu tratamento é uma espécie de convocação, na medida em que a privatização da gestão tributária processa um desvirtuamento na atividade tributária, cuja coerência e harmonia, no contexto do Estado Democrático de Direito brasileiro, são, especialmente, por tais primados asseguradas, muito embora neles não se esgotem.

Renova-se, por oportuno, que todo o esforço neste trabalho empreendido procura assentar que, inobstante a imprescindibilidade do princípio da praticidade para um melhor funcionamento da tributação, como de resto em todas as manifestações do fenômeno jurídico, no que diz com a privatização da gestão tributária (lançamento por homologação e retenção na fonte) aquele vetor recebera preenchimento que lhe retirou o sentido. Nesse caso, não há que se falar em ponderação (sopesamento de valores em rota de colisão), mas de total desmantelamento do pacto tributário, o que já vem sendo denunciado por reiteradas vezes.

6.1 Segurança jurídica e certeza do direito. Princípio da legalidade. Estrita legalidade. Tipicidade cerrada

A relação de aproximação que caracteriza a segurança jurídica, o princípio da legalidade (este último reforçado pela estrita legalidade e pela chamada tipicidade fechada), torna possível o tratamento desses temas num único tópico.

Nesse contexto, reivindica registro o fato de que existe uma concepção clássica, que ainda sobrevive no direito tributário, acerca do sobreprincípio da segurança jurídica (que enlaça, também, o princípio da legalidade e os demais que com estes possuem ponto de contato), e uma outra, referida como contemporânea, em cujo âmago se acha a noção de maior adequação aos (mais consentânea com os) ideais de um Estado Democrático de Direito. E será sob essas duas visões que se abordarão a segurança jurídica e os demais valores acima referidos.

Cabe sublinhar, de plano, que a segunda, vista como avanço no campo hermenêutico tributário¹, apresenta maior compatibilidade com o princípio da praticabilidade, mormente tendo em vista a sua corroboração para o arejamento da interpretação em matéria tributária, uma vez que confere maior dignidade ao, também, sobreprincípio da igualdade e, nessa quadra, colabora para a realização efetiva da justiça fiscal.

Nessa linha de considerações, qual seria, então, no terreno da tributação, a noção de **segurança jurídica** e seus corolários – certeza do direito, legalidade, tipicidade cerrada? Leandro Paulsen (2006b, p.62) assevera que o princípio da segurança jurídica teria duas faces. Na primeira, assumiria a feição de “subprincípio do princípio do Estado de Direito” e, na segunda, é alçado à condição de sobreprincípio, no que o tem como fundamento e primado que dá sentido a princípios, regras e institutos limitadores do dever-poder tributário estatal. Como sobreprincípio, a segurança jurídica, assim concebida, o seria “[...] relativamente aos princípios decorrentes que se prestam à afirmação de normas importantes para a efetivação da segurança.”

A segurança jurídica é inerente ao próprio fenômeno jurídico. Nesse sentido, onde o direito se fizer presente aquele, que não se encontra expresso, estará e sua manifestação se perfaz na “visualização conjunta e integrada do influxo de outros princípios”, sendo, assim, aceito como “princípio universal”, o qual se projeta em toda a ordem jurídica e se firma como “uma das idéias básicas do Direito.” (QUEIROZ, 2004, p.60).

O professor Paulo de Barros Carvalho (1994, p.89) concebe a segurança jurídica como sobreprincípio em trecho que expõe a convergência de princípios que se juntam e, nesse passo, favorecem a compreensão sobre qual conteúdo se refere o princípio da segurança jurídica:

[...] Todo princípio atua para implantar seus valores. Há, contudo, conjuntos de princípios que operam para realizar, além dos respectivos conteúdos axiológicos, princípios de maior hierarquia, aos quais chamaremos de ‘sobreprincípios’. [...].
[...]. Se num determinado sistema jurídico tributário houver a coalescência de diretrizes como a da legalidade, da igualdade, da irretroatividade, da universalidade

¹ Interessante anotar que “[...] o modelo jusfilosófico de hoje contempla uma visão que supera as amarras do positivismo conceptualista e economicista que garantia, por um alto preço, uma suposta segurança jurídica, em que a legalidade estrita, a tipicidade implícita e a interpretação restritiva eram os seus pilares de sustentação. O pós-positivismo, com a sobrelevação dos valores éticos, morais e sociais, conferindo efetividade aos princípios constitucionais do Estado Democrático de Direito, como a igualdade, a dignidade da pessoa humana, a função social da propriedade, a legalidade e o respeito à capacidade contributiva, permitem ao operador do direito reconhecer e corrigir eventuais distorções na aplicação do Direito, em especial, do Direito Tributário.” (ABRAHAM, 2008, p.112).

da jurisdição, da anterioridade etc., dele diremos que abriga o sobreprincípio da segurança jurídica em matéria tributária.

Destarte, é indiscutível o perfil de sobreprincípio² creditado à segurança jurídica. E isso é latente a partir do próprio sentido que se pode inferir da expressão *segurança jurídica*, dispensando quaisquer maiores esforços que se coloquem no propósito de evidenciar o seu alcance. É elementar ao Estado de Direito, que se funda no respeito à lei e que está preocupado com a ordenação de uma dada sociedade que do direito não prescinde e, portanto, espera que o sistema normativo seja marcado pela certeza, com que se tem a convicção de que o direito sempre terá uma resposta para a diversidade das situações fáticas, quando esta se fizer necessária.

A doutrina de Roque Carrazza - que, frise-se, não está só, sendo acompanhado por nomes como Ives Gandra da Silva Martins, Paulo de Barros Carvalho e Sacha Calmon Navarro Coêlho - pode ser tomada de empréstimo para bem ilustrar o pensamento formalista vigente no setor tributário, em torno da segurança jurídica, certeza do direito, legalidade, estrita legalidade e tipicidade cerrada, em função do que se tem por oportuno sumariar as suas ideias.

Em discurso que se propõe, infere-se, a assentar o máximo valor reconhecido à segurança jurídica no sistema constitucional tributário brasileiro, Carrazza (2006, p.238) parte afirmando a absoluta relevância da lei no contexto do Estado de Direito, merecendo destaque a relação que permeia esse tipo de Estado e a sociedade, no que sobressai o aspecto democrático. No Estado de Direito vige o “*império da lei*, como expressão da vontade popular” e isso tem um sentido muito especial: a lei é editada, por ato dos detentores do poder legiferante (legitimados como representantes imediatos do povo), com observância do processo constitucionalmente definido para tanto.

Sendo expressão da vontade geral, a lei (“norma geral, abstrata e igual para todos os que se encontram em situação jurídica equivalente”), proveniente do Poder Legislativo, vincula o agir dos demais Poderes, assim como os próprios atos do poder que a expediu (o Legislativo), cuidando, no âmbito do Estado de Direito, para que, tais poderes, não ajam em prejuízo do povo, sob pena de incorrer em vício de inconstitucionalidade. (CARRAZZA, 2006, p.238-239).

² De acordo com Ricardo Lobo Torres (2005, p.443), à segurança jurídica se vinculam princípios e subprincípios com repercussões na seara tributária, estando entre eles: a) legalidade: superlegalidade, reserva da lei, primado da lei; b) tipicidade (tipicização, determinação do fato gerador, conformidade com o fato gerador); c) vedação do uso da analogia; d) as regras da anterioridade e anualidade; e) irretroatividade; f) a proteção da confiança do contribuinte.

Essas considerações iniciais podem ser vistas como preparatórias do que vem depois, de modo que tudo vem ao encontro da afirmação da segurança jurídica, em sua forte conotação rígida, fechada, cerrada, hermética, formada a partir da congruência do feixe de princípios que se agregam e a ele (segurança jurídica) se ligam.

O tributarista lembra que o **princípio da legalidade** tem, no direito pátrio, uma formulação que abrange todos os ramos do direito (art. 5º, inc. II, CF), que é princípio informador da atuação da Administração Pública (art. 37, caput, CF) e é, ainda, especificado no Sistema Tributário Nacional, estabelecendo que “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça” (art. 150, I, CF).

A lei, em matéria tributária, supre a vontade das partes (direito privado) e é o único instrumento, a partir da competência tributária entregue pela Constituição Federal às pessoas políticas – União, Estados, Distrito Federal e Municípios, constitucionalmente hábil a instituir ou majorar o tributo³. Então, de regra, cabe à lei ordinária⁴ (**estrita legalidade**) instituir o tributo, estando as exceções previstas no texto constitucional.

Não basta, porém, seguindo com Carrazza (2006), criar o tributo por lei ordinária, sendo por certo inafastável que tal veículo contemple, de forma minuciosa, a regra-matriz da incidência tributária⁵ (**tipicidade cerrada**), não estando, em nenhuma hipótese, e sob pena de inconstitucionalidade, o Executivo autorizado a complementar os elementos especificantes da imposição tributária. Para Roque Carrazza (2006, p.258), a tipicidade, nesse setor do fenômeno jurídico, supera o conteúdo que lhe empresta o direito penal, conquanto se saiba

³ “No âmbito tributário, a lei é o suporte textual que veicula as normas jurídicas. Só o texto legal pode oferecer os dados necessários à construção da regra tributária, seja aquela que diz respeito ao fenômeno da tributação em sentido estrito (regra matriz de incidência tributária), seja a que informa os deveres instrumentais estabelecidos em favor da tributação. Os decretos, instruções normativas, portarias e demais veículos infralegais têm apenas a função de explicitar o conteúdo da lei, facilitando a sua aplicação.” (FALEIRO, 2005, p.17).

⁴ “Inexiste o dever de pagar tributo que não tenha brotado de lei ordinária, já que somente por causa dela é que ele nasce e é exigível. Não é por outro motivo que se tem sustentado que em nosso ordenamento jurídico vige, mais do que o princípio da legalidade tributária, o *princípio da estrita legalidade*. Aliás, hoje mais do que nunca [...] juristas de tomo têm feito empenho no sentido de que os tributos só podem ser criados ou aumentados por meio de lei ordinária, exceção feita aos *empréstimos compulsórios*, aos *impostos residuais* da União e às *contribuições sociais* previstas no § 4º do art. 195 da CF, que demandam lei complementar para serem validamente instituídos.” (CARRAZZA, 2006, p.244). (itálico no original).

⁵ Nas palavras de Roque Carrazza (2006, p.247): “O tributo, pois, deve nascer da lei (editada, por óbvio, pela pessoa política competente). Tal lei deve conter todos os elementos e supostos da norma jurídica tributária (hipótese de incidência do tributo, seus sujeitos ativo e passivo e suas bases de cálculo e alíquotas), não se discutindo, de forma alguma, a delegação, ao Poder Executivo, da faculdade de defini-los, ainda que em parte. [...]”

que no direito criminal “[...] a lei confere ao julgador, no momento da imposição da pena, uma considerável dose de subjetivismo. [...]”, ao passo que, no direito tributário, a norma legal “[...] indica, peremptoriamente, ao seu aplicador, não só o fundamento da decisão, como o critério de decidir e as medidas que está autorizado a adotar, para que a arrecadação do tributo se processe com exatidão.”

Empós construir essa lógica hermética em torno da segurança jurídica e dos princípios que lhe dão expressão, sobretudo o da legalidade e suas especificações, o autor vai rejeitar⁶, numa perspectiva absoluta, o uso, em matéria tributária, dos conceitos indeterminados e das cláusulas gerais (ou “fórmulas abertas”), sustentando que “A lei deve indicar, de modo rigoroso, a realidade a tributar, fazendo assim, uma precisa, taxativa e exaustiva tipificação dos fatos necessários e suficientes ao nascimento do tributo. [...]” (CARRAZZA, 2006, p.260).

Não se nega a importância e necessidade de se dotar o fenômeno jurídico, qualquer que seja o ramo do direito em apreciação, de segurança jurídica. Contudo, uma tal segurança jurídica, que desborde numa espécie de legalidade levada às últimas consequências, com ares de pretensa precisão, com que se captura todos os fenômenos da vida, enlaçando-os no dever-ser, é deveras insustentável, sobretudo quando se sabe que o texto da norma apresenta, preliminarmente, o programa normativo, sendo a norma aplicável ao caso concreto identificada no *ir* e *vir* entre o programa normativo e o âmbito da norma (realidade factual), que se realiza no interior do círculo hermenêutico.

Nesse passo, contraditando a teoria formalista e legalista, que pretende um direito tributário exato, sobretudo rejeitando o emprego dos conceitos jurídicos indeterminados e das cláusulas gerais, estes, como visto alhures, totalmente compatíveis com aquele ramo do direito público, inclusive como expedientes viabilizadores da praticidade em matéria tributária, considera-se aceitável e justificável a doutrina que apregoa, o que se permite chamar, a “flexibilização” na estruturação das normas tributárias, assim como a atualização do fazer hermenêutico no setor da tributação, não no sentido de perda da segurança jurídica, mas como reflexo da evolução do direito e do acolhimento da tese que sinaliza um necessário esmaecimento do princípio da legalidade, em nome do sobrevalor igualdade, com que se privilegia a justiça social.

⁶ No mesmo sentido, defende que “[...] os princípios da *tipicidade fechada* e da *estrita legalidade* impedem a tributação ou a condenação do contribuinte por presunções, ficções ou indícios.” (CARRAZZA, 2006, p.259).

Nessa linha de estudo, em que se sobrepõe, na atualidade, uma espécie de releitura da segurança jurídica, do princípio da legalidade (absoluta) e da tipicidade cerrada, importa trazer os escritos de Ricardo Lobo Torres, em momento que comenta decisão do Supremo Tribunal Federal, no RE 343.446-2-Santa Catarina (o caso da Contribuição ao Seguro de Acidentes do Trabalho – SAT), que teve como Relator o então Min. Carlos Mário Velloso:

Grande parte das decisões proferidas nas instâncias federais e significativa parcela da doutrina brasileira, sob a influência do dogma em que se transformou neste País o princípio da legalidade absoluta e da tipicidade cerrada, entendiam que a regulamentação administrativa da matéria feria o princípio da legalidade.

A interpretação positivista desconsiderava o novo equilíbrio entre os poderes do Estado na sociedade de risco⁷.

[...].

No Brasil a profunda reforma do Estado operada nos últimos anos, com o objetivo precípuo de adaptá-lo à sociedade de risco, tem levado à recente criação de inúmeros ingressos financeiros que devem ser examinados sob a ótica que repulsa a idéia de *legalidade estrita, pois incidem sobre atividades extremamente complexas e cambiantes tecnologicamente, que tornaram impossível o fechamento dos conceitos indeterminados em que se expressam os respectivos fatos geradores*, tudo o que conduz à atividade regulamentar da Administração e à judicialização da política. [...]. (itálico no original). (TORRES, 2004, p.5-7).

E, em outra passagem, também analisando o voto do Relator no RE 343.446-2-Santa Catarina, entendendo pela abertura de espaço conferido ao Executivo⁸, já que não preenchido pelo legislador, para complementar a regra de imposição fiscal, no que se entremostra a infactibilidade do exaustivo disciplinamento de certas matérias via lei tributária, vem aduzir o professor:

A interpretação do direito tributário pela Administração⁹ pode se dar no exercício da atividade de regulamentar os dispositivos da lei formal.

⁷ Segundo Ricardo Lobo Torres (2004, p.7), “A sociedade de riscos se caracteriza por algumas notas relevantes: a ambivalência, a insegurança e o redesenho do quadro de atribuições das instituições do Estado e da própria sociedade.”

⁸ Não comungando desse entendimento surge a doutrina de Paulo de Barros Carvalho (2002, p.60-61), que assim se manifesta: “Assinale-se que à lei instituidora do gravame é vedado deferir atribuições legais a normas de inferior hierarquia, devendo, ela mesma, desenhar a plenitude da regra-matriz da exação, motivo por que é inconstitucional certa prática, cediça no ordenamento brasileiro, e consistente na delegação de poderes para que órgãos administrativos completem o perfil jurídico de tributos. É o que acontece com diplomas normativos que autorizam certos órgãos da Administração Pública federal a expedirem normas que dão acabamento à figura tributária concebida pelo legislador ordinário. Mesmo nos casos em que a Constituição dá ao Executivo Federal a prerrogativa de manipular o sistema de alíquotas, como no Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), tudo se faz dentro de limites que a lei especifica.”

⁹ “Na Alemanha a matéria vem sendo muito discutida e o Tribunal Federal já reconheceu a validade do ‘regulamento concretizador de normas’ (*normkonkretisierenden Verwaltungsvorschriften*), que se não confunde com o exercício da mera atividade discricionária. Explica K. Vogel que se trata de interpretação administrativa, eis que concretização e interpretação constituem conceitos similares, e que tal ampliação da competência administrativa se justifica em decorrência da necessidade de complementação de valores incluídos na lei formal. Há, por conseguinte, regulamentos tipificadores (*Typisierungsvorschriften*), que são

Há zonas de imprecisão nas leis tributárias e um certo espaço não preenchido pelo próprio legislador que abrem ao Executivo o poder de complementar a regra da imposição fiscal. Claro que sempre resta a possibilidade de contrastar tal interpretação administrativa com a judicial, que prevalecerá afinal. Mas não se pode eliminar a competência administrativa na elaboração do regulamento, com eficácia sobre terceiros. (TORRES, 2004, p.7-8).

A concepção de uma segurança jurídica fundada numa legalidade estrita e numa tipicidade cerrada nos dias atuais não mais se sustenta. Com efeito, no Brasil, a aplicação da doutrina da tipicidade fechada se justificou e até atingiu o seu pico máximo numa dada fase da história que hoje se tem por superada, pois que “claudicando outros mecanismos de controle democrático do poder do Estado, era necessário conquistar a lei como último recurso ou garantia de liberdade; daí a adoção da tipicidade fechada no Brasil, quando aqui grassava excessivo positivismo.” (OLIVEIRA, 1998, p.209).

Admite-se, nessa perspectiva, um direito tributário que, sem se descuidar da indeclinável necessidade de segurança jurídica (e de outros valores indispensáveis ao Estado de Direito), se utilize (e isso já é fato incontestável) de mecanismos abertos na formulação de suas normas, como acontece com as cláusulas gerais, os conceitos jurídicos indeterminados – o que não quer dizer indetermináveis¹⁰.

É preciso compreender, assim, que a segurança jurídica e a observância da legalidade não repousam no modo como se apresenta o texto normativo (utiliza-se “tipo aberto” ou tipo fechado¹¹ – este último, com o ledor engano de afirmar a suficiência do texto normativo, no

frutos da concepção aberta do tipo jurídico, com eficácia vinculante, aos quais compete concretizar a linha de valoração (*Bewertungsrichtlinien*) iniciada pela lei formal, máxime no que se refere à prevalência do princípio constitucional da igualdade, sendo certo que o espaço para a interpretação na via do regulamento será tanto maior quanto mais complexa for a valoração. [...]” (italico no original). (TORRES, 2004, p.8).

¹⁰ Nesse sentido, oportunas as palavras de Humberto Ávila (1998, p.286-287): “O legislador edita normas para um número indeterminado de pessoas (generalidade) e uma quantidade indefinida de circunstâncias (abstração), na impossibilidade de prever todas as situações possíveis. O resultado é que a norma contida na lei proporciona um ‘maior ou menor’ conhecimento sobre a realidade que visa a regular, mas nunca seu conhecimento e antecipação absolutos. É freqüentemente, por isso, o uso dos denominados conceitos jurídicos indeterminados, das cláusulas gerais e dos princípios, os quais, deixando parcialmente aberta a decisão, transferem para o aplicador da norma a função de verificar as particularidades do caso concreto. Em qualquer que seja a lei, as normas nelas contidas terão seu sentido atribuído em função de regras e princípios constitucionais. Isso exige necessariamente uma atividade de ponderação por parte do aplicador.”

¹¹ Vale registrar que “Hoje em dia, com a maior efetividade dos valores sociais e princípios constitucionais, já é possível sustentar a desnecessidade de uma ‘tipicidade fechada’ pela legalidade estrita, como único meio de garantir alguma segurança nas relações jurídicas, mormente nas de natureza fiscal. Isto se dá pois se aplicarmos princípios materiais como os da igualdade, da capacidade contributiva e da legalidade em conjunto com os da dignidade da pessoa humana, da função social da propriedade, da eticidade e da moralidade, todos amparados por princípios de legitimação, como os da ponderação e da razoabilidade jurídica, permitir-se-á afastar os excessos, irregularidades ou arbítrios, com a realização de um efetivo controle da adequação do emprego da norma aos fatos concretos, em harmonia com a finalidade a que ela foi instituída e de acordo com os valores imanentes da sociedade.” (ABRAHAM, 2008, p.117).

que ao intérprete caberia apenas a tarefa de efetuar a subsunção), mas pela conformidade do ato (sobretudo o administrativo) ao Direito, notadamente com o advento do pós-positivismo, em que se tem o reconhecimento da normatividade da Constituição e dos princípios.

Visando a que reste entabulada com maior clareza a visão que permeia essa inovadora perspectiva no território da tributação, propõe-se trazer na literalidade, em que pese a extensão do texto, o pensamento de doutrinadores portugueses que, além de apontar para uma renovação do direito tributário no campo hermenêutico, corroborando para uma releitura do princípio da legalidade e realçando a importância da ponderação entre este e outros valores relevantes para o ordenamento jurídico, trazem o princípio da praticabilidade, a justificar o emprego de tipos em normas tributárias:

Em primeiro lugar, há muito que a metodologia jurídica abandonou o positivismo legalista e o princípio da interpretação estrita das leis. Hoje, não há interpretação sem criação e sem pré-entendimentos do intérprete-aplicador.

Em segundo lugar, não faz hoje qualquer sentido fazer-se um paralelismo entre Direito Fiscal e Direito Penal, enxergando-se naquele um princípio da legalidade tão estrito como neste, por duas razões: *primo*, a legitimação das normas de cada um dos ramos de direito é diferente - enquanto que no Penal se trata de prevenção e punição, no Direito Fiscal trata-se de financiar o Estado e redistribuir a riqueza -, num há privação de liberdade, no outro, há participação na liberdade; *secundo*, o próprio Direito Penal comporta zonas de indeterminação e de discricionariedade valorativa judiciária.

Em terceiro lugar, o princípio da legalidade, *rectius* a lei, não está nos dias de hoje colocado no pedestal que ocupava no liberalismo: a isto se deve a crescente legitimidade democrática do poder executivo, a suspeição sobre a imparcialidade dos parlamentos e a crescente complexidade das normas que as afastam de uma comunhão comunicacional com os seus destinatários.

Em quarto lugar, a praticabilidade aplicativa das normas e a evolução técnica impõem que não se possa hoje continuar a exigir que a lei fiscal seja *pautalmente* determinada, de modo completo e exaustivo. Assistimos, por isso, à inclusão na norma de incidência tributária de conceitos e tipos, com a sua inerente generalização e indeterminação, para que a norma não seja frustrada e ultrapassada pela própria *vida*. Assim, na maior parte dos casos, e em especial nos impostos sobre o rendimento, a *ratio legis* é de uma abrangência plena de todos os fatos que produzam certos resultados ou resultados equivalentes.

Em quinto lugar, o princípio da legalidade é um dos princípios do ordenamento jurídico, mas não o único. Deve por isso ser ponderado com princípios de sinal contrário, como o princípio da igualdade ou do Estado de bem-estar, e em certos casos dar lugar à prevalência destes.

[...]. (SANCHES; GAMA, 2005, p.104-105).

Indubitável, pois, que a segurança jurídica, inclusive na seara tributária, deva ser vista, hodiernamente, no bojo de uma interpretação concretizadora, com que se acolhe a perspectiva de que onde houver uma norma, há de haver o labor hermenêutico.

Defensável, portanto, que as normas de imposição de obrigações tributárias não estejam sujeitas a uma tipicidade extremada que venha a obstar o recurso, por parte do legislador, a

expedientes a serviço da praticidade e, mais do que isso, que introduzam uma abertura salutar e desejada no sistema normativo tributário, reconhecendo-se, desse modo, o papel do intérprete na concretização da norma, assim como deixando o caminho fértil para a realização da justiça.

Resulta que a segurança jurídica, que deve permear a relação obrigacional jurídico-tributária, não radica no texto normativo (“seja ele exaustivo ou não, determinado ou não, literal ou não”), mas no seu controle, tanto no âmbito judicial quanto no processo administrativo tributário, cumprindo verificar se a norma em si, a sua interpretação e aplicação estão de acordo com “[...] os valores postos pelo ordenamento jurídico. [...]” – é dizer, com o próprio direito e, portanto, numa perspectiva para além da legalidade. (ABRAHAM, 2008, p.133).

6.2 Princípio da igualdade. Capacidade contributiva. Proibição de confisco

Pensar no **direito à igualdade perante a tributação** e na garantia fundamental desse direito - impressa por meio do respeito à capacidade contributiva do contribuinte, assim como no reforço àquele direito fundamental (que se pode creditar ao princípio constitucional do não confisco), além de outras normas constitucionais e institutos limitadores do poder de tributar estatal -, é adentrar em tema de natural desenvolvimento, vez que se cogita de assegurar o equilíbrio do fazer tributário, num contexto em que liberdade e cerceamento dessa mesma liberdade caminham juntas (convivem). Liberdade e igualdade são valores que vivem, desde todos os tempos, em permanente tensão. Encontrar o ponto de equilíbrio entre esses direitos fundamentais é o grande desafio.

Sempre que se dedicam algumas considerações ao princípio da igualdade, pelo menos na maioria das vezes, surgem, como lugar comum, afirmações de que a igualdade pode ser formal (Estado de Direito) e pode ser material (Estado Democrático de Direito). Dizem, também, que existiria uma igualdade na lei (dirigida ao legislador) e uma outra perante a lei (dirigida ao aplicador da norma).^{12 13}

¹² José Afonso da Silva (2003, p.214) assevera ser inútil distinguir entre igualdade na lei e igualdade perante a lei, vez que “[...] a doutrina como a jurisprudência já firmaram, há muito, a orientação de que a igualdade perante a lei tem o sentido que, no exterior, se dá à expressão igualdade *na lei*, ou seja: *o princípio tem como destinatários tanto o legislador como os aplicadores da lei.*” (itálico no original).

¹³ “Reproduzindo o conhecimento habitual, costuma-se afirmar que a isonomia traduz-se em *igualdade na lei* – ordem dirigida ao legislador – e *perante a lei* – ordem dirigida ao aplicador da lei. Em seguida, é de praxe

No direito pátrio, se o propósito do investigador for a busca do conteúdo da igualdade, para que o trabalho seja tido como sério, é forçoso que conheça as lições de Celso Antônio Bandeira de Mello, em cujo cerne, dentre outras, se acha o enfrentamento de questão relevante, qual seja: em que circunstâncias pode a lei discriminar? Por outro lado, quando as discriminações levadas a cabo pela lei se contrapõem à igualdade?

Para o administrativista, a lei está autorizada a discriminar, e desde que conforme os ditames constitucionais, quando racionalmente se constate uma correspondência entre o critério de *discrímén* e a diferenciação (desigualação) realizada. Nessa perspectiva, segundo Celso Antônio Bandeira de Mello (2006, p.37-38), a isonomia restará respeitada, se forem atendidas as seguintes exigências:

- (a) que a discriminação não atinja de modo atual e absoluto um só indivíduo;
- (b) que o fator de desigualação consista num traço diferencial residente nas pessoas ou situações, vale dizer, que não lhes seja alheio;
- (c) que exista um nexó lógico entre o fator de *discrímén* e a discriminação legal estabelecida em razão dele; e
- (d) que, no caso concreto, tal vínculo de correlação seja pertinente em função dos interesses constitucionalmente protegidos, visando ao bem público, à luz do texto constitucional.

A positivação, no Texto Constitucional, do valor igualdade, com ser incontestado, compõe, de saída, o Preâmbulo da Constituição (“Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembléia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, [...], a igualdade e a justiça [...]”) e se encontra em outros comandos, merecendo relevo o *caput* do art. 5º (“Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade [...]”).

Em nível da atividade tributária, o direito à igualdade (diga-se: igualdade perante a tributação; igualdade material¹⁴) vem positivado, na Constituição da República, no inc. II do

invocar-se a máxima aristotélica de que o princípio consiste em ‘tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida em que eles se desigualem’. A beleza filosófica de tal asserto não contribui, todavia, para desvendar o cerne da questão: saber quem são os iguais e os desiguais e definir em que circunstâncias é constitucionalmente legítimo o tratamento desigual.” (itálico no original). (BARROSO, 2002, p.159).

¹⁴ Sobre a noção de igualdade material diz Regina Helena Costa (2007, p.109) que “[...] se nos referimos à igualdade em seu sentido material ou substancial, queremos significar o desejável tratamento equânime de todos os homens, proporcionando-lhes idêntico acesso aos bens da vida. Cuida-se, pois, da igualdade em sua acepção ideal, humanista, que jamais foi alcançada.”

art. 150¹⁵ (este dispositivo contempla o aspecto objetivo da capacidade contributiva) e no § 1º do art. 145¹⁶ (aqui, se contempla a garantia fundamental de que fala o princípio da capacidade contributiva, valendo aludir que faz expressa menção à capacidade econômica e a preocupação do legislador com os critérios da progressividade e pessoalidade, sendo este último manifestação do aspecto subjetivo da capacidade contributiva).

A **capacidade contributiva**¹⁷ como desdobramento (garantia fundamental) do direito à igualdade, ao lado de outros valores com relevância irrefutável na orientação para o desejado (coerente) funcionamento da tributação (em que se sobressai o respeito aos direitos fundamentais dos particulares e ao dever-poder do próprio Estado) é, certamente, diretriz maior no esforço de realizar a justiça tributária e, por decorrência, a justiça social. A tributação deve recair sobre as pessoas com aptidão para contribuir para a manutenção do Estado Fiscal, o qual cumpre financiar o Estado Social, sendo lícito inferir que, em sintonia com a ideia de capacidade contributiva, deve ser oferecida à tributação a fatia de recursos que não comprometa a existência digna do contribuinte e de seus dependentes, pelo que há de se ter por verdadeira a assertiva de que quem reúne condições para pagar o tributo deve ser compelido a fazê-lo e quem não as reúne, não pode ser chamado a participar da relação obrigacional jurídico-tributária.

O aspecto objetivo da capacidade contributiva se reporta, precisamente, à eleição, pelo legislador, de determinadas situações (e condições) que revelem os *factos signos presuntivos de riqueza* (Becker), como possuir patrimônio, auferir renda etc. Nesse caso, a norma tributária colhe todos em igual posição, indistintamente. Já a capacidade contributiva relativa (aspecto subjetivo) vai, a seu turno, privilegiar o aspecto pessoal (a condição do sujeito individualmente considerado), no que, em relação aos impostos¹⁸, combinada com a

¹⁵ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] II – instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos; [...]”

¹⁶ “Art. 145. [...] § 1 Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.”

¹⁷ Relativamente à garantia fundamental de que trata o princípio da capacidade contributiva, Alfredo Augusto Becker (2002, p.479) diz se referir ao “[...] princípio de cada indivíduo contribuir para as despesas da coletividade, em razão da sua força econômica. [...]”

¹⁸ Roque Carrazza (2006, p.119-120), discorrendo sobre a aplicação do princípio da capacidade contributiva (privilegiando a pessoalidade) constrói raciocínio tendente a afirmar que todos, sobretudo o Estado, devem participar da realização dos *valores supremos* eleitos no Texto Constitucional de 1988 (a liberdade, a segurança, o bem-estar, a justiça etc). Nesse contexto, pode-se inferir que o princípio da capacidade contributiva vincula os poderes do Estado, especialmente o Legislativo e o Judiciário, que devem,

progressividade (alíquotas crescentes em razão da base de cálculo), assegura, senão de modo absoluto, a verdadeira justiça fiscal.

Quanto à vedação constitucional do **tributo com efeito** (comprovadamente) **confiscatório**¹⁹ (art. 150, IV da CF), impende dizer que o sistema constitucional tributário brasileiro repele a instituição de espécie tributária que venha a comprometer (expropriar) a renda, o patrimônio do sujeito passivo.

Em verdade, o conceito de confisco, pertinente à matéria tributária, não revela maiores dificuldades em sua apreensão, havendo quem afirme consistir em “[...] uma ação do Estado, empreendida pela utilização de tributo, a qual retira a totalidade ou uma parcela considerável da propriedade do cidadão contribuinte, sem qualquer retribuição econômica ou financeira por tal ato.” (CASTILHO, 2002, p.39).

Para Paulo Cesar Baria de Castilho (2002, p.39), o problema que deve ser resolvido e, portanto, é o cerne da dúvida em relação à vedação do confisco, reside, no lugar de se conceituar o confisco, na fixação da “extensão do conceito”, no que se tem como verdadeiro desafio saber “a partir de qual momento o tributo passa a ser confiscatório?”. Ele ensina, adredemente, que a Lex Major de 1988 não veda o confisco propriamente dito, mas “[...] o *efeito* de confisco que o tributo, por ser exagerado, desregrado, possa gerar. [...]” Explica, na sequência, que, sendo o tributo decorrente de ato lícito, conforme prevê o art. 3º do Código Tributário Nacional, “[...] a Constituição só poderia referir-se a *efeito de confisco* e não a confisco propriamente dito.”

Outra opinião que merece relevo assinala que o delineamento do tributo confiscatório ainda aguarda produção científica que lhe confira o entendimento. Afirma, nesse passo, que é preciso enfrentar o conceito (definir), no sentido de se esclarecer a partir de que limite haverá

nomeadamente no que diz com o aspecto pessoal, primar pela plena satisfação de tal vetor constitucional tributário. Em sendo assim, por exemplo, em sede do imposto sobre a renda das pessoas físicas, os particulares estão autorizados, pela Constituição, a requerer em juízo, o reconhecimento à dedução de todos os gastos com educação (incluindo os com o ensino superior, em que pese a Constituição apontar como direito público subjetivo especificamente o ensino fundamental) e com moradia, ambos arrolados entre os direitos sociais (art. 6º, CF). Discorrendo sobre a capacidade contributiva Sacha Calmon Navarro Coêlho (2006, p.87) faz constar que essa diretriz “[...] apresenta duas almas éticas que estão no cerne do Estado de Direito: A) em primeiro lugar, afirma a supremacia do ser humano e de suas organizações em face do poder de tributar do Estado; B) em segundo lugar, obriga os Poderes do Estado, mormente o Legislativo e o Judiciário, sob a égide da Constituição, a realizarem o valor justiça através da realização do valor igualdade, que no campo tributário só pode efetivar-se pela *prática do princípio da capacidade contributiva e de suas técnicas*.” (itálico no original).

¹⁹ “Não obstante seja problemático o entendimento do que seja um tributo *com efeito de confisco*, certo é que o dispositivo constitucional pode ser invocado sempre que o contribuinte entender que o tributo, no caso, lhe está confiscando os bens.” (MACHADO, 2003, p.47).

de incidir o comando do art. 150, IV, da Carta de 1988. E mais: “[...]. Todas as tentativas até aqui encetadas revelam a complexidade do tema e, o que é pior, a falta de perspectiva para o encontro de uma saída dotada de racionalidade científica.” (CARVALHO, 2002, p.158).

Apesar de, a toda evidência, sustentar a impossibilidade, pelo menos por enquanto, de se aclarar o conceito e delimitar a ideia do que venha a ser um tributo confiscatório, Paulo de Barros Carvalho (2002, p.158) oferece exemplos nos quais se pode intuir o efeito confiscatório, a saber: a) tributos que gravam a propriedade imobiliária (IPTU, IPTR) e b) tributos que gravam a titularidade de bens móveis com características de durabilidade (IPVA), enfatizando que, nesses casos, “[...] a incidência acontece periodicamente, caindo de maneira sistemática para suscitar novas relações tributárias.”

Destaca, ainda, que, mesmo diante da possibilidade de ser acometido de uma “sensação de confisco”, fruto de dada cobrança exacerbada de tributo, o contribuinte sempre se verá diante de terreno nebuloso, contexto em que as respostas podem descambar para a subjetividade. Disso resulta que o art. 150, IV, da CF, somente oferece “[...] um rumo axiológico, tênue e confuso, cuja nota principal repousa na simples advertência ao legislador dos tributos, no sentido de comunicar-lhes que existe limite para a carga tributária. Somente isso.” (CARVALHO, 2002, p.158-159).

Seja como for, acredita-se que a presença do princípio que veda o tributo com efeito confiscatório, na Constituição da República, reforça a segurança jurídica e, acima de tudo, revela o comprometimento do Sistema Tributário Nacional (do Estado, portanto) com o equilíbrio na invasão do patrimônio do particular, o que vem ao encontro da justiça fiscal e da preservação de outros valores constitucionais de incontestável relevância para o País, no que se grifa a garantia do exercício do direito à livre iniciativa.

Recortando-se, nesse passo, o interesse móvel deste estudo, deve-se assinalar, ademais, que esses princípios (igualdade, capacidade contributiva e vedação do confisco), o princípio constitucional da livre iniciativa e o princípio da neutralidade fiscal, que será comentado logo a seguir, além, é óbvio, do valor segurança jurídica e do princípio da legalidade, são balizas intransponíveis, no sentido de que harmonizam liberdade e cerceamento da liberdade no

campo tributário, cujo ataque fulminante²⁰ realizado por meio da privatização da gestão tributária deve ser repellido com rigor.

6.3 Princípio da neutralidade fiscal

Por razões didáticas, tem-se por indubitoso que a sociedade cria o Estado e este, de modo sistematizado, por necessidade daquela, concebe o Direito – objeto cultural, vez que é uma produção humana. A tributação nasce, como já se discorreu, no espaço de liberdade entregue pela sociedade ao Estado, aí, portanto, tem-se que este ente se vê legitimado a invadir o patrimônio das pessoas – aqui, interessa, precisamente, as pessoas jurídicas de direito privado (nesta dissertação referidas como contribuinte-empresa).

A Constituição, lei maior posta no ápice da pirâmide do ordenamento jurídico brasileiro, inaugura, em grandes linhas (se bem que o Texto Constitucional brasileiro é por demais extenso / analítico – chega ao detalhe), o projeto que se pretende para o País, em torno do qual vários setores da sociedade são conclamados a participar – sublinhe-se, precipuamente, o próprio Estado e a iniciativa privada, tendo em vista o que aqui se quer demonstrar.

Observando-se pela lente do Estado, a realização desse projeto maior, que é coordenado pela Constituição dirigente do Brasil, exige a mobilização de recursos financeiros, os quais advêm, na maior parte, dos tributos. Então, outra coisa não se pode dizer sobre o fazer tributário: trata-se de atividade estatal necessária, sem a qual o conceito de sociedade quedaria esvaziado.

Sob a ótica da iniciativa privada, que se funda no capitalismo aceito pelo Texto Constitucional, em movimento que conjuga a *liberdade para empreender* com o propósito de construir uma sociedade livre, justa e solidária, em um Estado Democrático de Direito – cujo maior fundamento repousa na dignidade da pessoa humana (um Estado de bem-estar social) -, cabe o aporte dos recursos “solicitados” pelo Estado Fiscal, como de resto devidos (os recursos) por todos os detentores de capacidade contributiva.

²⁰ Já se disse: a privatização da gestão tributária – o autolancamento e a retenção na fonte – desfazem o pacto de tributação, sendo que, especificamente a retenção na fonte, opera uma tributação às avessas, e, portanto, não autorizada, de plano, pelo princípio da legalidade, além de afrontar todas as outras normas constitucionais que se projetam na relação Estado-contribuinte (pessoa jurídica-empresa).

A principal função do tributo é a fiscal (geração de recursos financeiros para o Estado), inobstante o estudo da tributação, com razão, compreenda, ainda, as funções extrafiscal (estimular ou desestimular determinados setores da economia; interferência no domínio econômico, como ocorre com as alíquotas de importação) e a parafiscal (arrecadação de recursos para entes localizados na estrutura da Administração Pública indireta - autarquias, fundações públicas, sociedades de economia mista, empresas públicas - ou mesmo pessoas jurídicas de direito privado com atuação em áreas relevantes não próprias do Estado, como os sindicatos, o Serviço Social da Indústria - SESI etc.). (CHIMENTI, 2002, p.9).

Essas considerações já permitem a compreensão de que o Estado tem legitimidade para tributar a pessoa jurídica-empresa (ente abstrato que a Lei Maior assegura, em conformidade com a lógica que estrutura a ordem econômica definida pelo constituinte de 1988, o direito de desenvolver o seu negócio e prosperar - contribuindo, desse modo, para o desenvolvimento econômico e social do País), mas essa tributação, ressalvadas as exceções que o Sistema Tributário Nacional alberga, deve se processar dentro da função fiscal, em razão do que a função extrafiscal²¹ deverá se restringir a situações justificadas e que atendam aos interesses maiores da Nação.

Nessa linha de raciocínio, por imperativo do princípio da neutralidade fiscal²², mesmo que se incorra em redundância, deflui que a tributação deve ser a mais neutra possível - orientada pelos princípios, regras e institutos que põem em operação essa atividade -, justamente de modo a permitir que os entes econômicos colaborem para os fins visados pelo

²¹ Sobre o tributo como instrumento de intervenção na economia, portanto privilegiando a função extrafiscal, diz Natércia Sampaio Siqueira (2004, p.171) que “[...] não é difícil perceber que, quando os contribuintes suportam diferente peso econômico tributário, a imposição fiscal surge como importante instrumento de intervenção na economia, estimulando determinadas atividades e desestimulando outras; fomentando o desenvolvimento em certas áreas e dificultando em outras. Ocorre que em regra este é um efeito não desejável, pois ao particular cabe definir, primordialmente, o cenário em que se desenvolve a livre iniciativa. [...]”

²² “É um princípio geral do direito tributário material a neutralidade que, em regra, os tributos devem guardar perante a livre iniciativa. De primeiro, anota-se que o custo das despesas estatais é coberto, preferencialmente, pelos recursos advindos dos tributos contributivos, que são instituídos sobre a sociedade pelo uso da capacidade contributiva com critério de distribuição. Em outras palavras, os que possuem mais pagam mais, sendo uma das principais metas da justiça tributária fazer com que pessoas com a mesma capacidade contributiva suportem igual peso econômico.” (SIQUEIRA, 2004, p.170). E em Paulo Caliendo (2005, p.298) se lê que “O *sentido* da neutralidade fiscal está na idéia de que a tributação tem essencialmente um sentido cidadão de estabelecer a correta contribuição à manutenção da esfera pública e não um mecanismo de intervenção econômica. A tributação deve ser a mais neutra possível, ou seja, *não deve se constituir em um elemento fundamental de decisão do agente econômico nas suas escolhas de investimento*. Desse modo, a tributação não pode se constituir em um elemento de distorção do sistema econômico, de diminuição geral da eficiência e obstáculo ao desenvolvimento. A utilização da função *extrafiscal* do direito tributário deve ser residual, motivada e, se possível, temporária. O tributo não pode ser entendido como elemento fundamental de direção econômica, mas tão-somente como meio de regulação excepcional, limitado e justificado.” (itálico no original).

Texto Constitucional (naquele projeto a que se fez menção) dentro do que é razoável, sob pena de, por força de uma tributação desarrazoada (ilegal e ilegítima), se aniquilar a iniciativa produtiva, que, para além dos interesses de poucos (os empresários), deve se colocar partícipe da construção de um estado melhor para todos os brasileiros.

6.4 Algumas considerações

Os princípios aqui estudados informam a atividade tributária em sua concepção que aponta para a necessária arrecadação dos recursos indispensáveis ao funcionamento do Estado, mas isso segundo os desígnios constitucionais, sobretudo com respeito aos direitos fundamentais do sujeito passivo de obrigações tributárias.

Entretanto, com a privatização da gestão tributária, renove-se, isso não acontece. É que todos os princípios, regras e institutos limitadores do poder de tributar do Estado, nomeadamente o sobreprincípio da segurança jurídica, o princípio da legalidade (estrita legalidade), o princípio da capacidade contributiva, o princípio da vedação do confisco, o princípio da neutralidade fiscal e o princípio da livre iniciativa²³, só para ficar nos mais emblemáticos, são quebrados, vez que o contribuinte-empresa, enquanto agente produtivo que participa da relação jurídico-tributária, como consequência de suas atividades empresariais (submetido, portanto, ao poder de tributar), é deslocado para o terreno da insegurança jurídica, em ambiente que tem contra si o peso de obrigações tributárias que lhe foram impostas indevidamente.

Ao editar leis que ensejam obrigações de apurar o tributo e efetuar o seu recolhimento (autolancamento) e reter os tributos nas operações de aquisição de bens e tomada de serviços, o legislador se utiliza de “artifício” (e nisso conta com a conveniência do Executivo) que anula a coerência e a harmonia do sistema tributário, pondo, em decorrência, os agentes econômicos em rota cujo traço preponderante é o risco demasiado, ou seja, a pessoa jurídica-empresa fica entregue à própria sorte, pois que perdera, em tal processo, a proteção da Constituição Tributária, em paráfrase à expressão Constituição Econômica.

²³ De acordo com Tércio Sampaio Ferraz Júnior (2004, p.311) a livre iniciativa integra o rol dos direitos fundamentais.

7 A PRIVATIZAÇÃO DA GESTÃO TRIBUTÁRIA E O COMPROMETIMENTO DA SOBREVIVÊNCIA DA EMPRESA

Desde as primeiras linhas desta dissertação já se fez alusão sobre qual seria o fio condutor da pesquisa, tendo ficado patente o propósito de evidenciar o desrespeito a vetores essenciais do sistema tributário realizado por meio da privatização da gestão tributária, precisamente mediante o uso do controvertido autolancamento e da técnica da retenção, em nome da praticabilidade.

Neste trabalho é consensual que a praticabilidade se impõe. Seria brigar com a realidade imaginar, por exemplo, que a capacidade contributiva (e técnicas) seria observada em todas as ocasiões em que se processa o fenômeno tributário. Logicamente, isso é inviável, muito embora desejável. Decorre, diante desse quadro, que a aceitação de uma justiça tributária possível se apresenta como melhor caminho e, desse modo, pode-se dizer que a praticidade não se opõe à justiça tributária, sendo, antes, um instrumento que, compatibilizado com todas as diretrizes e institutos do sistema normativo tributário, se posiciona a serviço daquela – destaca-se a aplicação da lei em massa, a simplificação de procedimentos, a edição de atos normativos interpretativos, a facilitação e ganhos de celeridade nas atividades de fiscalização etc.

Nada obstante, tomando-se isoladamente a privatização da gestão tributária, a coisa se dá em outro plano. É que, aí, não se trata de esmaecer normas constitucionais tributárias em nome de uma justiça exequível, mas sim de quebrar com o próprio sistema, e o que é pior, dentro da legalidade, paradoxalmente. Noutras palavras, com a privatização da gestão tributária, a empresa (sujeito legal de obrigações tributárias) tem o cerceamento de direitos constitucionalmente assegurados, quer se considere o ordenamento jurídico-tributário, quer se cogite do direito fundamental à livre iniciativa, mormente em face do comprometimento dos seus resultados financeiros e de sua própria força produtiva.

Feitas essas colocações, e visando a que reste demonstrado o que se vem sustentando ao longo do trabalho, impende direcionar os holofotes para o lançamento por homologação e para a técnica da retenção, valendo registrar que a análise (com profundidade e sob o prisma das categorias jurídico-tributárias) desses instrumentos não é o desafio, pois que tal intento justifica a produção de obras específicas.

Em sendo assim, os institutos do autolancamento e da técnica da retenção serão vistos naquilo que diz diretamente com o tema em desenvolvimento, ou seja, como ferramentas injustas de privatização da gestão tributária, com o que se abstém, por razões metodológicas, de enfrentar, dentre outros aspectos, questões do tipo: a) à luz da dogmática jurídico-tributária, o chamado lançamento por homologação é, efetivamente, espécie de lançamento tributário¹; b) O crédito tributário pode ser constituído por ato jurídico praticado pelo sujeito passivo?; c) a técnica da retenção se encarta no exame da sujeição passiva indireta ou é obrigação de natureza meramente administrativa?

7.1 A privatização da gestão tributária operada por meio do lançamento por homologação

Questão por demais polêmica, sem dúvida, envolve o estudo do lançamento tributário (art. 142, do CTN)². Há quem discuta a sua natureza jurídica: para uns, procedimento e, para outros, representantes da doutrina majoritária, verdadeiro ato administrativo. Questiona-se, ainda, se a sua existência é condição insuperável à constituição e exigibilidade do crédito tributário³ e, aqui, também, as opiniões se dividem, sendo certo que vozes autorizadas dão conta de que pode o crédito tributário ser constituído sem lançamento⁴, e isso não é raro.

¹ Para Alberto Xavier (1998, p.89), “[...] nunca há lugar a um verdadeiro lançamento na figura do ‘lançamento por homologação’: não há lançamento no ‘auto-lançamento’ pretensamente efetuado pelo contribuinte, como pressuposto do pagamento, pois não existe um ato administrativo; não há lançamento na ‘homologação expressa’, pois esta nada exige, apenas confirma a legalidade de um pagamento efetuado, a título de quitação; e não há lançamento na ‘homologação tácita’, que também não é um ato administrativo, mas um simples silêncio ou inércia produtor de efeitos preclusivos.”

² “Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível. Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória sob pena de responsabilidade funcional.”

³ Afirma Regina Helena Costa (2007, p.274) que o Fisco não pode prescindir do lançamento, qual se tem como fundamental para exigência do crédito tributário, conforme se vê: “Embora fosse desejável que, idealmente, a Administração Fiscal pudesse prescindir da atribuição de tarefas ao contribuinte - especialmente no que diz com o lançamento, providência imprescindível para a exigência de seu crédito -, é fato que, como assevera

Essas considerações, inobstante relevantes, a este trabalho não aproveitam, conquanto a fidelidade com o tema determine o direcionamento do discurso argumentativo em sentido diverso, mormente tendo em vista que, das três modalidades (clássicas) de lançamento – por declaração⁵, de ofício⁶ e o lançamento por homologação - a que se reporta o Código Tributário Nacional, o discutível lançamento por homologação⁷ (ou autolançamento) é modalidade de privatização da gestão tributária⁸, e é esse o aspecto a ser enfatizado, no bojo de legítima preocupação com os direitos e garantias do contribuinte-empresa. O lançamento por

Ferreiro Lapatza, *'la Administración no puede gestionar todas y cada una de las obligaciones tributarias surgidas de todos y cada uno de los hechos imposables realizados en el país'*."

⁴ A possibilidade de constituição do crédito tributário sem o lançamento é defendida por Denise Lucena Cavalcante (2004, p.30): "No âmbito da Administração Fazendária o cidadão-contribuinte vem atuando com frequência, e seus atos jurídicos criam situações diretamente relacionadas com funções administrativas [...]; e nem por isso passam a ser atos administrativos, embora de grande interesse para determinadas funções administrativas e tendo, em muitos casos – o ato que constitui o crédito tributário, por exemplo -, a mesma eficácia do ato administrativo de lançamento."

⁵ "Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação. [...]"

⁶ "Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: [...]"

⁷ Previsto no art. 150 do CTN, o lançamento por homologação é, sem dúvida, modalidade responsável por inúmeros debates na doutrina, vez que, por essa via, o cidadão-contribuinte é quem está compelido a apurar e recolher o tributo. Dentre os vários aspectos envolvendo o lançamento por homologação, há quem defenda que, tendo em vista a impossibilidade de o sujeito passivo expedir ato administrativo, o autolançamento não ensejaria a produção de título executivo (certo, líquido e exigível). Por conseguinte, afastar-se-ia a possibilidade de inscrição na dívida ativa e a consequente execução judicial. Essa preocupação é defendida com veemência por Alberto Xavier, inclusive criticando a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça que entende que tendo o contribuinte declarado o débito e não pago à autoridade administrativa assiste o direito de cobrar o tributo, independentemente de prévia notificação ou de instauração de procedimento administrativo. Segundo Alberto Xavier, para o referido Tribunal, '[...] o lançamento com base nas declarações do próprio devedor é constitutivo do débito tributário independentemente de qualquer outra atividade, especialmente a homologação subsequente.' Daí que, diz Alberto Xavier (1998, p.406-407), '[...] desde que a autoridade lançadora disponha de todas as informações pertinentes à ocorrência do fato impositivo e à identificação do sujeito passivo – no caso, as declarações do contribuinte – terá condições para celebrar o ato de lançamento, dispensadas quaisquer providências suplementares. [...]' Resultado é que, de há muito tempo, para o STJ as declarações do contribuinte (ex: Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ etc.) são hábeis à constituição do crédito tributário, e, nesse sentido, uma vez apurado o tributo, declarado e não pago, àquele já não mais socorreria o instituto da denúncia espontânea (art. 138, do CTN). Essa orientação do STJ vem sendo criticada por operadores do direito sob a alegação de que com esse entendimento o Egrégio Tribunal anulou a denúncia espontânea nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação. De qualquer modo, como se comentou, doutrinadores de escol, entre eles Misabel Abreu Machado Derzi, Paulo de Barros Carvalho, Ives Gandra da Silva Martins, Lúcia Maria Valle Figueiredo etc assumem posição no sentido de que, independentemente de notificação ao sujeito passivo, tendo este efetuado o "lançamento" do tributo (autolançamento), existe título executivo extrajudicial, portanto, autorizador do respectivo processo de execução judicial.

⁸ Registrando que, dentre outros juristas, Ferreiro Lapatza fez alusão a uma espécie de privatização da gestão tributária, no que respeita ao lançamento por homologação, Misabel Derzi (2003, p.830), vai pontuar que: "[...] Privatização, pois, que o contribuinte não se limita a fornecer dados e fatos relevantes, por meio de uma declaração, como ocorre no procedimento previsto no art. 147, em que a Fazenda Pública, com base nos dados fornecidos, efetivamente lançará o tributo, dele notificando o sujeito passivo. O lançamento por homologação se distingue dos demais em razão de o contribuinte ter o dever de levantar os fatos realizados, de quantificar o tributo e recolhê-lo aos cofres públicos no montante devido, no tempo e forma previstos em lei, sem aguardar qualquer exame prévio da Administração Tributária. E os eventuais erros cometidos pelo sujeito passivo, posteriormente descobertos pelo Fisco, configuram descumprimento da obrigação, sendo sancionáveis na forma da lei."

homologação está disciplinado, no CTN, no art. 150 e parágrafos, contendo a seguinte previsão:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.
[...].

Caso houvesse a necessidade de se prescrutar o conteúdo e alcance desses dispositivos do Código muito teria a ser dito, vez que se cogita de tema que a doutrina pátria diverge (não é consensual), mas, como já se antecipou, esse é um tema para outra produção acadêmica.

Ficando adstrito ao que interessa, é preciso renovar que o lançamento por homologação, assim como a retenção na fonte, opera a privatização da gestão tributária. No lançamento por homologação, a lei impõe ao contribuinte o dever de apurar e arrecadar o tributo, ou seja, o contribuinte substitui o Fisco em atividade que originalmente seria deste na produção da norma individual e concreta impositiva tributária. Desde já, pontue-se que tal “aventura” do Poder Legislativo não dispensa uma reflexão mais acurada, em cujo âmago radica, em última análise, a desconsideração de valores informadores da ordem econômica e da ordem tributária brasileira.

Singela é a percepção de que no autolancamento se dá uma espécie de democratização⁹ da gestão tributária, em perspectiva que enxerga uma participação salutar e desejada das pessoas (recorte-se a pessoa jurídica-empresa) na administração do sistema tributário, em movimento que resultaria numa espécie de liberação da Autoridade Fiscal para o desempenho de atividades de controle e fiscalização, até porque, em face do estado de necessidade da Administração (custos elevados, reduzido quadro de pessoal, elevação da complexidade do sistema normativo tributário, deficiência na capacitação das pessoas etc.), outra alternativa o Estado não teria.

Prontamente, impende que se repudie com rigor o lançamento por homologação, pois que por essa via o que se passa é a transferência de responsabilidades do Estado ao sujeito passivo. É, sem claudicar, “cobrir um santo e descobrir o outro”, máxima que permite se

⁹ Somente não conhecendo a realidade para aderir ao pensamento de Regina Helena Costa (2007, p.273): “Constitui imperativo da Administração Pública democrática, dentre outras exigências, o estímulo à participação do cidadão na gestão pública, da qual o lançamento por homologação, utilizado em todos os países desenvolvidos, representa expressiva manifestação.”

chegar a outra conclusão, qual seja: no final das contas, o prejuízo continua a ser suportado pela sociedade.

Não é difícil perceber que os verbos *apurar* e *arrecadar* nem de longe refletem o esforço desenvolvido pelo contribuinte para atender a imposições tributárias que não se coadunam com as suas obrigações - não foi esse o compromisso que o ente produtivo assumiu na formação do programa de ação de que fala a ordem econômica na Constituição de 1988, bem como as forças conformadoras do fazer tributário não autorizam essa prática.

Na condição de sujeito passivo de obrigações tributárias, a empresa já deveria, por razões de boa gestão do seu patrimônio, se preocupar em acompanhar a carga tributária e zelar para que os tributos exigidos pela Administração estejam respaldados na lei – ou seja, o tributo a ser pago corresponda ao que a lei determina, e isso aplicável a qualquer tributo, seja de competência federal, estadual ou municipal. Mais do que isso, caberia à empresa cumprir as normas societárias, contábeis (incluindo a sua escrita fiscal), preencher e entregar formulários exigidos pelo Fisco e fornecer dados e informações, também, solicitados. Tudo isso, com efeito, já traz uma sobrecarga muito grande no contexto empresarial, e que chega a concorrer com o próprio negócio, pois que daí decorre uma série de providências organizacionais.

Acumulando as atividades da Administração Fazendária, com fulcro em discurso a serviço da praticidade, economicidade e democratização da gestão tributária, o ente econômico (que tem uma responsabilidade nobre no processo de desenvolvimento social, econômico, ambiental e tecnológico) é lançado, sem fundamento constitucional, para o terreno da insegurança jurídica, com que se eleva, geometricamente, os riscos tributários, com impactos por demais danosos em seus resultados (a essa altura, já se cogita do comprometimento da sobrevivência da empresa).

Os encargos advindos da gestão dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação são extremamente pesados. Tendo que corresponder, sob o risco de imposição de penalidades (o que, também, é um absurdo, posto que na ideia de privatização da gestão tributária se vende uma visão de cooperação do contribuinte e, mais uma vez, em ato de democratização e assunção de poderes tributários), aos ditames legais e emanados da legislação tributária, o contribuinte-empresa mobiliza todo um esquema organizacional, em cujo conceito de gestão

ressalta-se a estrutura (aqui, compreendendo pessoas, processos, logística e apoio tecnológico)¹⁰.

Ora, se para bem cumprir as suas obrigações de sujeito da relação tributária, já seria necessário um natural esforço para atender e acompanhar o poder de tributar do Estado, com a privatização da gestão tributária se tem, repudie-se, uma verdadeira instalação de estrutura a serviço do Fisco dentro da corporação. O resultado não poderia ser outro: demasiada elevação dos custos empresariais (despesas organizacionais, afetação da governança corporativa e tributária etc.) e redução da sua força promotora de ações e resultados.

Nesse cenário, força denunciar a injustiça que o Poder Público comete¹¹. A bem de ver, ao “participar” da gestão tributária, o ente econômico o faz, a despeito de se tratar de imposição (algo compulsório), executando verdadeiros serviços públicos - embora se tenha por válida a consideração de que existe um dever (ético e jurídico) fundamental de se pagar o tributo -, já que, de origem, à Administração Fazendária aqueles caberiam. Em outras palavras: o contribuinte-empresa se prepara para executar atividades do Estado (desonera este ente de uma diversidade de responsabilidades), portanto colabora diretamente, em todos os sentidos, para que o Estado possa cumprir com os objetivos que justificam a sua existência, em desenho que a tributação tem o papel determinante, e o ganho é o comprometimento do seu patrimônio¹², quer se considere os gastos puramente organizacionais, quer se chame à

¹⁰ Não é demais repisar que a condição de contribuinte-empresa já determina a implementação, em nível da organização, de estruturas para realização da gestão tributária. Entretanto, com a privatização da gestão tributária essa questão se complica deveras, conquanto se saiba que o macroprocesso de gestão de tributos envolve, de um modo geral, funções como: acompanhamento, interpretação e disseminação da legislação tributária; desenvolvimento de sistemas de tecnologia da informação e atualização (frequente) dos mesmos, como consequência das alterações realizadas nas legislações dos diversos tributos; elaboração e atualização de manuais tributários de uso interno das equipes da empresa – normalmente, leigas em matéria tributária; resposta às consultas tributárias formuladas pelas áreas de negócios da corporação, assim como formulação de consultas às consultorias tributárias externas e aos Fiscos (Federal, Estadual e Municipal); acompanhamento dos processos perante as fazendas públicas, inclusive para fins de regularidade fiscal; produção de informações, no caso das empresas públicas e sociedades de economia mista, para órgãos de controle da Administração Pública; atendimento às constantes fiscalizações, com agravamento em termos de volume naquelas empresas localizadas em vários estados e municípios; enfim, execução de uma série de atividades inerentes aos deveres instrumentais tributários (obrigações acessórias). Apenas para citar as atividades de maior expressão no bojo da gestão tributária.

¹¹ Veja-se o que anota Denise Lucena Cavalcante (2004, p.29) interpretando considerações de John Tiley: “John Tiley, na sua obra sobre o direito tributário no Reino Unido, ao comentar sobre a prevalência atual dos tributos arrecadados diretamente pelo contribuinte (*self-assessment*), critica esta transferência de responsabilidades para o contribuinte sem qualquer contraprestação estatal, pois, além de pagar o tributo, ainda tem que arcar com todo o ônus da apuração, correspondendo isto, conforme o autor, a uma das mais perversas formas de privatização [...]”

¹² “Todos os sistemas de retenção de tributos atribuídos aos particulares são *encargos* e sem remuneração.” (COELHO, 2006, p.478). (itálico no original).

reflexão as pesadas penalidades que lhe são imputadas, com fulcro na inobservância da legislação tributária.

Em outro giro, porém conexo, não se pode perder de vista a enorme dificuldade de se lidar com o sistema normativo tributário, permeado por uma complexidade que se entremostra na diversidade de leis e atos normativos infralegais, os quais, muito embora a serviço da praticidade e, por assim dizer, instrumentos voltados, também, ao objetivo de reduzir a complexidade, àquele conferem indiscutível complexidade. É dizer, o sistema normativo tributário é, por essência, imbricado; um emaranhado de normas.

É importante compreender bem os impactos gerados por dita realidade. Entre os argumentos que invocam o estado de necessidade da Administração se apontam problemas com o quadro de pessoal do Fisco, quantitativo e qualitativo (deficiências na capacitação), mas esquecem (ou, pelo menos, é preferível esquecer, daí se cogitar da conveniência do Poder Executivo, pois que não mostra interesse em bem esclarecer o Legislativo da inviabilidade de se impor deveres da Administração Tributária ao agente econômico) das condições da empresa ou, melhor dizendo: da incontestável inexistência de condições empresariais para lidar com a matéria tributária - do ente empresarial a sociedade espera a competência no seu negócio e que ele contribua, principalmente, para dinamizar a economia, no que se focaliza a sua participação no financiamento do Estado, dentro das balizas constitucionais, na indução de outros negócios e na geração de oportunidade de ocupação produtiva e renda etc.

Imbricado o sistema normativo tributário, ao contribuinte-empresa, posto compulsoriamente na condição de fazer as vezes da Administração Fazendária, cumulativamente com os prejuízos suportados para participar da gestão de tributos, além das obrigações emanadas da condição de sujeito da relação tributária, resta introduzir mecanismos mitigadores dos riscos que lhe foram imputados, pelo que recorre, ordinariamente, às consultorias tributárias (verdadeiras fábricas de produção de riquezas) e às ações de capacitação do pessoal do departamento de tributos (tem-se conhecimento de que o mercado leva em torno de sete anos para formar um profissional de tributos), sem falar nas outras despesas de estruturação da atividade no contexto da empresa.

Enfim, a privatização da gestão tributária, aqui na forma do lançamento por homologação, rompe flagrantemente com direitos fundamentais do contribuinte-empresa e com a lógica que arma a ordem econômica posta na Constituição dirigente do Brasil. Por essa

via, são desrespeitados valores como segurança jurídica, legalidade tributária, capacidade contributiva, proibição de confisco, neutralidade fiscal (cerceamento da liberdade para empreender), é dizer, a própria noção de justiça tributária.

Ante tudo o que se disse, calha sublinhar que uma tal participação do contribuinte-empresa na gestão tributária será constitucional e, portanto, conforme a ideia de direito, se o Estado garantir o realinhamento da relação aí posta, no que é de se sobrelevar a inelutável necessidade de se proteger o contribuinte-empresa que, realizando o papel da Administração Tributária, tem o legítimo direito de ter redesenhada o que se afirma como “colaboração”¹³.

Segue-se que é imperativo mudar a lei, assim como o modelo mental vigente no seio da Administração Fazendária, trilha de pensamento em que se propugna pelo(a): a) aproximação entre Fisco e contribuinte-empresa (instituição de canais de comunicação informais que propiciem uma interpretação mais célere e dialogada da legislação tributária); b) aprimoramento do procedimento de consulta fiscal (democratização de tal instituto de forma a que atenda, efetivamente, aos seus objetivos e não funcione como uma espécie de ameaça ao contribuinte que, mesmo envolto em dúvidas sobre a legislação tributária e imbuído do propósito de bem cumprir a legislação tributária e por isso tem dúvida, evita recorrer a tal instituto com receio de ter contra si a imputação de penalidades); c) assunção, por parte do Fisco (ou, pelo menos dos custos envolvidos) da capacitação tributária dos profissionais do contribuinte-empresa a serviço da gestão tributária; d) definição de remuneração ao contribuinte-empresa pelos serviços prestados no âmbito da privatização da gestão tributária; e) reconfiguração das penalidades por descumprimento da legislação tributária, subsistindo

¹³ Oportunas as palavras de Misabel Derzi (2003, p.831), que, ao tratar da autorização constitucional para que o Poder Público imponha ao particular deveres de colaboração com a Administração, alerta (e nisso vem ao encontro dos objetivos voltados a demonstrar a gravidade do fenômeno da privatização da gestão tributária) para os riscos impostos ao sujeito passivo de obrigações tributárias e sinaliza para um repensar nessa tal colaboração: “O sujeito passivo e mesmo terceiros, de alguma forma relacionados com a obrigação tributária, têm o dever de colaborar com a Administração. Esse dever que está estabelecido de forma difusa na Constituição, depende, não obstante, de expressa regulação legal, como estatui o art. 5º, § 2º, da mesma Constituição [...]. Em princípio, respeitados os demais dispositivos da Carta, o legislador tem liberdade relativamente ampla para disciplinar e impor tais deveres. Em tese, inexistente um direito de recusa do contribuinte ao cumprimento do dever.” E, a seguir, colaciona que “É no caso dos tributos lançados por homologação [...] que se manifestam em maior grau, extensão e onerosidade os deveres de colaboração com a Administração Fazendária. O procedimento inerente ao lançamento por homologação transfere ao sujeito passivo toda a responsabilidade pelo levantamento dos dados, apuração dos fatos e mesmo pela aplicação correta da lei ao caso concreto, o que supõe, inclusive, a compreensão adequada do Direito. O descumprimento de tais deveres acarreta consequências sancionatórias graves para o sujeito passivo e imposição de elevadas multas, por isso ele absorve grande parte de seu tempo na satisfação das pretensões tributárias ou se socorre comumente de especialistas (contadores, advogados e consultores), cuja assistência técnica eventual ou regular configura um ônus adicional considerável. A oportunidade para a reparação de

apenas nos casos em que, comprovadamente, houve a intenção de sonegar o tributo. São algumas recomendações, as quais, sem dúvida, não exaurem a questão.

Visto a privatização da gestão tributária sob o ângulo dos deveres de apurar e arrecadar o tributo, naqueles casos em que a lei impõe a modalidade de lançamento referida como autolancamento, passa-se à análise da gestão tributária perpetrada via técnica da retenção na fonte, no que se destaca, de saída, que muito do que já fora dito sobre a sobrecarga de obrigações carreadas ao contribuinte-empresa por intermédio do lançamento por homologação àquela também se aplica e, em assim sendo, serão priorizados os aspectos que conferem especificidade ao indigesto dever de reter o tributo, enquanto mecanismo de privatização da gestão de tributos, também a serviço da praticidade.

7.2 A privatização da gestão tributária operada por meio do dever (legal) de reter o tributo

O estudo da sujeição passiva tributária diverge opiniões e sua apreciação por parte da doutrina pátria abriga entendimento, por exemplo, no sentido de que o que uns entendem como sujeição passiva direta outros vão tê-la como sujeição passiva indireta. Nesse contexto, e logo de início, cumpre referir que, não cabendo a este trabalho empreender análise acerca da sujeição passiva em matéria tributária¹⁴, apenas algumas linhas serão dedicadas ao tema, posto que se colocam como notas introdutórias, e apenas isso, do problema da privatização da gestão tributária, a qual se apresenta por meio da técnica da retenção na fonte.

Nessa perspectiva, uma primeira ideia é a de que o sujeito passivo direto seria o contribuinte, aceito como tal aquele que realizou o fato imponible e cujo patrimônio, respeitados os limites albergados pelo sistema normativo (sobretudo as normas

quaisquer erros, cometidos pelos obrigados em suas informações e declarações, voluntários ou decorrentes do desconhecimento da lei ou dos fatos, é assim muito importante. [...].”

¹⁴ Para um apanhado bastante interessante sobre os fundamentos da sujeição passiva tributária, abordagem exaustiva em torno da sujeição passiva indireta e conseqüências frente aos princípios éticos informadores da tributação, assim como relacionando com o princípio da praticabilidade, sugere-se a leitura do livro “A Sujeição Passiva Tributária e a Retenção de Tributos na Fonte”, de autoria de Richard Edward Dotoli T. Ferreira (2008). Inobstante a contribuição do mencionado trabalho, é inelutável anotar a nossa discordância em relação a algumas conclusões a que chegou o autor, sobremaneira relativamente à proteção do substituído (assim entendido aquele que sofre a retenção pelo substituto), conquanto defenda o tributarista que a substituição tributária opera a extinção do liame obrigacional jurídico-tributário que, por força da incidência da norma básica, o fizera sujeito passivo direto do tributo a ser recolhido ao Estado. A nosso sentir, e com apoio na prática, o patrimônio do substituto, não raras as vezes, é chamado a responder por débito tributário que não deu casa, conquanto não tenha realizado o fato imponible, sendo flagrantemente difícil a sua recuperação.

principiológicas), deve suportar a tributação e, portanto, é a pessoa eleita pela norma básica¹⁵ para contribuir com o Estado Fiscal. Lado outro, o sujeito passivo indireto nasceria como decorrência da norma complementar, que indicaria, alterando o aspecto subjetivo da norma primária, a pessoa (contribuinte indireto) que ocuparia o polo passivo da relação obrigacional jurídico-tributária, quer se trate de substituição tributária ou responsabilidade tributária.

Nada obstante, como se ventilou, o estudo da sujeição passiva tributária abriga uma variação de opiniões, as quais ora apontam no mesmo sentido, ora colidem e, ainda, ora se complementam, num certo sentido. No meio dessa problemática, o interesse deste estudo colhe precisamente o dever de reter o tributo na fonte (alerta-se, desde já, que não se pretende identificar a sua natureza jurídica – dever tributário ou mera obrigação administrativa -, pois que essa questão não interfere na tese que move a presente produção, no sentido de que a privatização da gestão tributária é mal que precisa ser visto com uma lupa, sob pena de se perpetuarem verdadeiras inconstitucionalidades), que será objeto de considerações principalmente à luz da experiência na gestão de tributos no ambiente contribuinte-empresa, valendo salientar que a menção à legislação tributária será feita quando indispensável à afirmação de determinada linha de pensamento.

7.2.1 *A sujeição passiva tributária indireta*

A possibilidade jurídica de se atribuir à terceira pessoa a responsabilidade, em sentido amplo, pelo pagamento do tributo, em sede constitucional, está autorizada, no ordenamento jurídico brasileiro, na alínea “a”, do inciso III, do art. 146, da Constituição da República de 1988. Observe-se¹⁶:

Art. 146. **Cabe à lei complementar:**

[...];

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

¹⁵ Misabel Derzi (2003, p.724) ensina que a relação obrigacional tributária pode apresentar uma norma básica ou matriz, que disciplina a obrigação tributária principal ou acessória e uma outra batizada como norma complementar ou secundária, que, em relação de dependência da primeira (norma básica), volta-se a modificar o aspecto pessoal da regra matriz de incidência tributária (ou, “aspecto subjetivo da consequência da norma anterior”, é dizer, da norma básica), ocorrendo a situação prevista em sua hipótese.

¹⁶ Acredita-se ser este o principal fundamento constitucional para a instituição, em geral e por meio de lei, da substituição e da responsabilidade tributária, a despeito da chamada substituição tributária “para frente” estar consubstanciada no § 7º, do art. 150, do Texto Constitucional, pelo qual se tem: “Art. 150. [...] § 7º 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.”

- a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e **contribuintes**;
[...]. (grifou-se).

O Código Tributário Nacional, materialmente recepcionado como lei complementar pelo atual Texto Fundamental, por sua vez, contempla normas¹⁷ que têm servido de fundamento para que as pessoas políticas (União, Estados, Municípios e o Distrito Federal) titulares das competências tributárias instituam a substituição tributária e a responsabilidade tributária. Somam-se, ainda, as normas encontradas em outras legislações, como ocorre com a responsabilidade tributária introduzida pelo art. 6º e parágrafos da Lei Complementar nº 116, de 31.07.03, que cuida de normas gerais relativas ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN.

Diversamente do que se depara quando do enfrentamento de determinados temas na esfera do direito tributário, o estudo da sujeição passiva indireta é entrecortado por nítidas zonas de penumbra, pelo que, diga-se de imediato, é tarefa quase impossível identificar doutrina que lhe ponha a toda evidência os seus contornos. Misabel Derzi¹⁸ (2003, p.736) reconhece esse problema e, nesse sentido, faz constar que:

O Código Tributário Nacional não se utiliza das expressões doutrinárias sujeição passiva indireta, transferência ou substituição. Sobretudo, coube primeiro a Rubens Gomes de Sousa teorizar a respeito do assunto. Posteriormente, diversos autores reformularam a teoria do grande líder do Direito Tributário, de tal forma que aquilo que configura sujeição passiva direta para alguns pode ser indireta para outros. Especialmente a respeito da substituição tributária, há dissensão significativa. Existem aqueles que não consideram o substituto sequer espécie de responsável tributário (Paulo de Barros Carvalho), outros já o elegem como sujeito passivo direto

¹⁷ Independentemente da presença no CTN de outros dispositivos que comportam normas afeitas à responsabilidade tributária, seja qual for a modalidade, clamam realce os artigos “Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Parágrafo único. O sujeito da obrigação principal diz-se: I – contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; II – responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei” e “art. 128. Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, a lei pode atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.”

¹⁸ Segundo ela “As classificações são difíceis e sempre eivadas de imprecisões. Num certo sentido, toda sujeição passiva é direta, pois decorre diretamente da lei, assim que se realizam o pressuposto da norma básica e o pressuposto da norma secundária-complementar. Por outro lado, a responsabilidade, vulgarmente chamada de transferência, pode não desencadear nenhuma transferência de responsabilidade do contribuinte para o responsável, mantido que fica o contribuinte no pólo passivo da obrigação tributária, ao lado do responsável, em caráter subsidiário (art. 134) ou preferencial (art. 133, II). Nas hipóteses dos citados arts. 133 e 134, dá-se antes espécie de cumulação ou reforço de responsabilidade por meio da inclusão do responsável no pólo passivo, sem redução parcial ou total da responsabilidade do contribuinte. Acresce ainda que, na substituição regressiva (ou “para trás”) ou progressiva (ou “para frente”), o corte radical das relações entre o contribuinte e o responsável, que se diz, a ninguém substitui, não explica os motivos pelos quais o regime jurídico do substituto e da quantificação de seu dever é o regime jurídico do substituído.” (DERZI, 2003, p.736).

e não indireto, uma vez que sua responsabilidade se desencadeia tão logo ocorra o fato gerador da obrigação, sem nenhuma transferência legalmente posta pelo legislador (Sacha Calmon).

Analisando a sujeição passiva, Sacha Calmon Navarro Coêlho (2006, p.703) afirma que ela se divide em direta e indireta. A primeira compreenderia a ocorrência de fato impositivo próprio ou de outrem, enquanto que a segunda seria decorrente da “sub-rogação legal de terceiros”, caso em que se estaria diante da figura do responsável ou, ainda, como consequência da sucessão (seja pela morte do titular do patrimônio ou seja entre vivos), em função do que se terá o deslocamento do dever de arrecadar o tributo. Acresce, ademais, e aqui fica difícil concordar com ele, que a retenção na fonte não está compreendida no conceito jurídico-tributário de sujeição passiva, porquanto se refere à mera obrigação administrativa¹⁹.

A confusão nesse tema é flagrante. Se por um lado, como salienta Misabel Derzi (2003), não há consenso na doutrina, sendo certo que uns enxergam a sujeição passiva direta como indireta, dificuldades no trato da questão também caracterizam normas impressas em atos egressos do Poder Legiferante. O próprio Sacha Calmon (2006), apesar de afirmar, categoricamente, que a retenção na fonte não se configura obrigação apanhada pela relação jurídico-tributária, dá notícia de que a LC nº 116/03 teria operado uma espécie de fusão entre substituição tributária e retenção na fonte, em razão do que vale a pena trazê-lo ao debate:

[...]. O novel diploma procura racionalizar a controvérsia [em referência à LC nº 116/03 e a preocupação do legislador complementar de melhor disciplinar o problema da identificação do município para o qual deva ser recolhido o ISSQN], operando uma divisão de critérios, por serviços. O mecanismo da substituição tributária, já previsto no CTN no art. 128, é expressamente consignado na Lei Complementar nº 116/2003. Vale dizer que o recebente da prestação fica obrigado a reter o ISS (obrigação de fazer) e de pagar o imposto, por substituição. **É uma curiosa e prática fusão de retenção na fonte e substituição tributária**, permitindo ao substituto forrar-se economicamente do ônus financeiro do imposto, que o liame com o fato gerador econômico da obrigação tributária certamente possibilita. [...]. (COÊLHO, 2006, p.601). (grifou-se). (itálico inovado).

Richard Edward Dotoli T. Ferreira (2008) oferece compreensão da sujeição passiva tributária que, em princípio, se mostra bastante coerente, mormente considerando que a tem

¹⁹ Com as palavras do tributarista: “[...]. Para nós, a sujeição passiva é direta e indireta. A direta ocorre em razão de fato gerador próprio ou alheio. A indireta dá-se por transferência do dever de pagar em razão de sucessão *causa mortis* ou *inter vivos*, ou por sub-rogação legal de terceiros (responsáveis). O que retém tributos não é sujeito passivo. É um sujeitado à potestade do Estado. O seu dever é puramente administrativo. Fazer algo para o Estado, em nome e por conta do Estado. Noutras palavras, o dever do retentor de tributos é um dever de fazer: fazer a retenção.” (COÊLHO, 2006, p.703).

subdividindo-se em sujeição passiva direta e sujeição passiva indireta, e esta, por certo, configurando-se por meio da substituição tributária e da responsabilidade tributária.

Em seus escritos se acha, ainda, que a técnica da retenção se assemelha à substituição tributária²⁰, pelo que repele as concepções que tanto apontam a responsabilidade tributária como sanção administrativa, assim como as que veem a retenção como mera obrigação administrativa, caso em que não se submeteria às normas (princípios, regras e institutos) conformadoras do fazer tributário.

Não há como negar a contribuição que surge por intermédio de Richard Edward Dotoli T. Ferreira (2008) no empreendimento de se delinear o escopo da sujeição passiva tributária e, mais, revela-se plausível a circunstância de que a retenção na fonte seria forma de substituição tributária, mormente tendo em vista as leis emanadas do poder legislativo municipal que fazem amplo (abusivo) uso da retenção na fonte. Nesse desiderato, os legisladores municipais, adianta-se, colocam o sujeito obrigado à retenção na qualidade de responsável pelo pagamento do tributo e, por conseguinte, sujeitado a penalidades caso descumpra os ditames legais.

Todavia, sua doutrina peca quando afirma que a técnica da retenção na fonte seria mecanismo de recomposição do patrimônio do substituto tributário, vez que esse estaria em relação de poder com o contribuinte (o substituído) e estaria autorizado a proceder à retenção. A técnica da retenção, como modalidade de privatização da gestão tributária, será vista a seguir, porém, força anotar que a retenção do tributo deve ser precedida de atenta análise da legislação tributária incidente, portanto não deve (e nem pode) ser vista como garantia de cobertura do patrimônio do substituto, e sim compreendida dentro de uma atividade que exige a fundamentação do ato de reter, sob pena de desencadeamento de sérios problemas – entre

²⁰ Em reforço de sua tese o tributarista colhe jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça na qual restou assentado, informa, que a retenção de tributos é figura de responsabilidade tributária, na modalidade substituição: “Ementa. Tributário. Contribuição previdenciária. Empresas prestadoras de serviço. Retenção de 11% sobre faturas. Art. 31, da Lei nº 8.212/91, com a redação da Lei nº 9.711/98. Nova sistemática de arrecadação mais complexa, sem afetação das bases legais da entidade tributária material da exação. 1. A retenção de contribuição previdenciária determinada pela lei 9.711/98 não configura nova exação e sim técnica arrecadatória via substituição tributária, sem que, com isso, resulte aumento da carga tributária. 2. A Lei nº 9.711/98, que alterou o artigo 31 da Lei nº 8.212/91, não criou nova contribuição sobre o faturamento, tampouco alterou a alíquota ou a base de cálculo da contribuição previdenciária sobre a folha de pagamento. 3. A determinação do mencionado artigo configura apenas uma nova sistemática de arrecadação da contribuição previdenciária, tornando as empresas tomadoras de serviço como responsáveis tributários pela forma de substituição tributária. Nesse sentido, o procedimento a ser adotado não viola qualquer disposição legal. [...]” (FERREIRA, 2008, p.124-125).

eles, confronto, inclusive judicial entre contratante e contratado, desfazimento de operações realizadas, autuações pelas autoridades fiscais etc.

Ademais, impende dizer que casos há em que a recomposição do patrimônio do substituto tributário, que tem responsabilidade pelo pagamento do tributo, como bem destaca Richard Edward Dotoli T. Ferreira (2008), nem sempre é possível, seja porque a lei e os atos normativos infralegais não tornam tal intento factível, seja porque o volume de atividades indevidamente transferidas pelo Estado ao particular dificultam (por vezes impedem), sobremaneira, o exercício de seus direitos, perspectiva em que se contrapõe às assertivas que buscam afirmar a desídia por parte do substituto – é, em última apreciação, não conhecer a realidade do macroprocesso gestão tributária, em nível do universo em que atua o contribuinte-empresa.

7.2.2 A privatização da gestão tributária e a técnica da retenção na fonte

Centrando-se o olhar na técnica da retenção na fonte, independentemente de esta se enquadrar no conceito jurídico de substituição tributária ou responsabilidade tributária, convém recortar que o seu acatamento como simples obrigação administrativa é algo deveras discutível, mormente levando-se em conta que aquela é veiculada por meio de lei que versa sobre matéria tributária, a qual, inclusive, disciplina as penalidades a serem aplicadas pelo Fisco, quando do descumprimento de seus preceitos.

Seja como for, fato é que se concebe a técnica da retenção na fonte como forma de privatização da gestão tributária e, novamente, elemento operacional da praticidade. Tenha-se em mente, a partir de agora, que, se com o lançamento por homologação o contribuinte-empresa é atingido em direitos protegidos pela Constituição, a retenção na fonte cria tributo não autorizado pelo princípio da legalidade, no que se permite denominar de tributação às avessas ou por via oblíqua.

Iniciado o debate em torno da retenção na fonte, impende anotar, e aqui se processa novo recorte, que a este trabalho interessa ressaltar os danos advindos de instrumentos emanados do Poder Legiferante que impõem, precisamente ao contribuinte-empresa, a obrigação de efetuar a retenção do(a) Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do

Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP, das contribuições previdenciárias, do ISSQN, nos pagamentos por conta da aquisição de bens e na tomada de serviços, assim como os tributos a serem retidos nas operações com o exterior²¹.

Assim, como ocorre no caso do lançamento por homologação, em que se assiste à transferência de uma série de deveres do Estado para o contribuinte-empresa, que, originalmente, já teria um elenco de obrigações pela circunstância de integrar a relação jurídico-tributária, o problema se agrava mais ainda com o dever de reter tributos, em função das operações a que se fez menção no parágrafo anterior.

É de clareza meridiana o nefasto efeito causado na realidade da empresa por conta da técnica da retenção na fonte. É preciso lembrar que determinadas empresas, por exemplo, de médio ou grande porte realizam constantemente operações cujo objeto contempla a aquisição de produtos e a contratação de serviços – estes, inclusive envolvendo distintos estados e diversas municipalidades, ou, até, países diferentes, caso em que se pode citar a importação de bens e serviços do exterior.

Então, seja nas operações domésticas (dentro do país), seja nas operações de comércio exterior, a retenção na fonte se impõe e exige toda uma mobilização do agente afetado pela norma de retenção para que reúna as condições de “bem cumprir” o encargo que lhe fora determinado por lei. Vê-se logo o outro absurdo que aqui comete o Estado: em vez de a forças empresariais estarem voltadas para a concretização do negócio justificador do ente econômico, deste se exige, sob pena de responder perante o ente com capacidade tributária, todo um esforço em termos de estrutura (retoma-se, aqui, o conceito organizacional) e de preparação de profissionais²² que, em última análise, estão a serviço da Administração Tributária, sem que haja nenhum tipo de contrapartida desta. Pelo contrário²³, é um trabalho

²¹ A importação de bens e serviços pode desencadear a obrigação de reter o (a) IRRF, Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE, ISSQN, PIS/PASEP – Importação, COFINS - Importação, o Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários – IOF e Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional - CONDECINE.

²² Interessante colher a visão de Ana Paula Dourado (2007, p.577) que em extensa obra de doutoramento comenta a complexidade da legislação fiscal, âmbito em que se reforça que a matéria tributária exige investimento do contribuinte-empresa, portanto, boa parte do retorno do negócio é “tomado” para financiar atividades estranhas ao mesmo, veja-se: “[...] o Direito Fiscal dos nossos dias é freqüentemente caracterizado como um Direito que impõe demasiados deveres ao sujeito passivo, sem lhe proporcionar um entendimento das normas. Mesmo que a resolução deste problema não deva implicar o acesso completo da lei fiscal ao sujeito passivo laico, nomeadamente devido ao necessário tecnicismo da linguagem jurídica, a complexidade das normas fiscais dificulta, neste momento, uma interpretação correcta mesmo por parte do especialista.”

²³ O contribuinte-empresa que “colabora” com o Fisco não recebe deste tratamento de parceiro. Caso tenha dúvidas na interpretação da legislação tributária deverá empreender gestões para tentar obter a solução para os

que se desenvolve paralelamente ao negócio da empresa e é permeado de riscos (perdas financeiras, autuação fiscal etc.).

Não é ocioso reiterar a complexidade da legislação tributária, quer se tome a federal, as estaduais e as municipais. A bem da verdade, atos editados pelos poderes executivos pertencentes as três esferas de governo, a pretexto de tornarem mais claros os comandos das leis, terminam por dificultar ainda mais a sua compreensão e, com isso, tem-se o reforço do já apontado caráter imbricado do sistema normativo tributário.

Insista-se que o ato de reter não é um ato de simplória subsunção, como acontece, e utilizando-se uma imagem do cotidiano, na instalação e no uso de um aparelho eletrônico qualquer, seguindo procedimentos indicados no respectivo manual de instruções. O correto pagamento do fornecedor requer, por dever de responsabilidade e ética profissional, o exercício de interpretação da norma incidente, por parte do profissional da área de tributos. É dizer, aqui (na retenção na fonte) e acolá (no lançamento por homologação), é inelutável o atuar de pessoas especializadas no saber tributário e em outros conexos, cujos custos são suportados pelo contribuinte-empresa. Digite-se, ademais, que essa preparação da equipe de tributos não pretende (impossível ambicionar) banir todos os riscos tributários envolvidos, senão reduzi-los ao possível (ao nível aceitável).

Não resistem ao mais simples raciocínio, nesse quadrante, as seguintes conclusões extraídas da tese de Richard Edward Dotoli T. Ferreira (2008, p.138), que teoriza no sentido de que o substituto tributário responde por tributo próprio²⁴, vez que decorre da incidência de norma secundária a modificação do aspecto subjetivo da regra matriz de incidência tributária:

Por certo, não se pode pretender considerar que o comportamento da retenção tenha um fim em si ou que se constitua num comportamento obrigatório para o sujeito passivo indireto. O comportamento obrigatório para o retentor – que restou assentado tratar-se de um substituto – é o pagamento, não a retenção. Caso o substituto entenda deva deixar de reter, o fará sem conseqüências legais para si; ressalte-se que o legislador só prevê penalidade pela falta do pagamento e não pela falta de retenção.

problemas a serem enfrentados e não dispõe de acolhida compatível com o relevante serviço que presta ao Estado Fiscal.

²⁴ Argumento que pode ser levantado para contraditar a opinião de Richard Edward Dotoli T. Ferreira repousa no fato de que a retenção, nos casos de substituição tributária, é processada observando-se o regime jurídico do substituído e não do substituto; como, então, defender que o substituto responde por tributo próprio e não de competência alheia?

É colidir com os fatos tentar convencer que a preocupação do legislador é, exclusivamente, com o pagamento do tributo²⁵ e que, portanto, a retenção (que tem por conteúdo, na maioria dos casos, a antecipação de parte dos recursos que devem ser entregues ao Estado Fiscal) não seria, prioritariamente, o fim visado pela norma que veicula a obrigação para o tomador de serviços e para o adquirente de mercadorias, por exemplo.

Não obstante o legislador em várias situações impor ao sujeito passivo indireto a responsabilidade pelo pagamento do tributo, independentemente de ter sido realizada a retenção prevista, a interpretação sistemática da legislação de regência, muito comum em se tratando do ISSQN, pode afastar a obrigação de reter, caso o prestador do serviço se enquadre em determinada situação que a lei contemple. Noutra giro, casos se verificam em que a obrigação de reter subsistirá e, a depender do legislador municipal, remanescerá responsabilidade (supletiva, subsidiária ou solidária) pelo tributo por parte do contribuinte – o prestador dos serviços.

Ledo engano, e aqui também se discorda do modo de pensar de Richard Edward Dotoli T. Ferreira, dizer que o sujeito destinatário da norma de retenção pode a seu talante deixar de realizar as retenções tributárias previstas nas legislações que regem a operação em concreto, pois que tanto no que diz com o ISSQN²⁶, quanto no que sensibiliza as retenções de tributos federais²⁷, há sim previsão de penalidades decorrentes do descumprimento desse dever.

A intenção do legislador, com a técnica da retenção, repousa, sem pender, no entendimento de que isso seria uma forma de simplificação da aplicação da legislação tributária e que contribuiria para minimizar o estado de necessidade administrativo. Porém, o legislador incorreu em erro grosseiro, pois que a norma, seja ela qual for, sempre deverá se submeter ao labor hermenêutico e, certamente, esse tem sido, além das dificuldades

²⁵ Tomando-se o ISSQN, e apenas em certo sentido, pode-se afirmar que a preocupação do legislador é com o pagamento desse tributo, sobretudo nas situações em que, não havendo a participação do tomador do serviço no processo (como substituto tributário), ficaria prejudicada a pretensão do fisco de assegurar o recebimento do tributo a que tem direito, em face da ocorrência de fato tributável pela dita subexação em seu território, vez que o prestador, p. exemplo, não possui cadastro no município e nem neste se encontra estabelecido, e, portanto, a autoridade fiscal municipal não teria como fiscalizar o recolhimento, ou não, do imposto devido.

²⁶ O Código Tributário do Recife prevê a aplicação de multa de 40% (quarenta por cento) do valor do imposto a ser paga pelo contribuinte que não efetuou a retenção na fonte e não realizou o recolhimento do mesmo. (inc. VIII, art. 134, da Lei nº 15.563, de 27.12.91).

²⁷ Observe-se o que diz o art. 722, e seu parágrafo único, do Decreto nº 3.000, de 26.03.99: “Art. 722. A fonte pagadora fica obrigada ao recolhimento do imposto, ainda que não o tenha retido. Parágrafo único. No caso deste artigo, quando se tratar de imposto devido como antecipação e a fonte pagadora comprovar que o beneficiário já incluiu o rendimento em sua declaração, aplicar-se-á a penalidade prevista no art. 957, além dos juros de mora pelo atraso, calculados sobre o valor do imposto que deveria ter sido retido, sem obrigatoriedade do recolhimento deste.”

organizacionais para fazer frente à gestão tributária, o grande problema enfrentado pelo contribuinte-empresa no cumprimento da norma de retenção.

Especificamente em relação ao ISSQN, é preciso saber se cabe retenção; identificar o município que faz jus ao imposto (a depender da presença espacial da empresa os serviços podem estar sendo prestados para vários municípios (inclusive localizados em estados distintos) e essa realidade implica no resultado da análise, pois que as diversas legislações municipais possuem, em princípio, aptidão para incidirem); definir a base de cálculo; e conhecer a alíquota aplicável, que é revelada em conformidade com o(s) serviço(s) prestado(s)²⁸. A análise da retenção na fonte requer conhecimentos relacionados com a formação do contrato (e isso é válido não só para o ISSQN, mas para a correta retenção dos tributos federais, incluindo as retenções previdenciárias), haja vista que as normas que estabelecem a obrigação de reter reclamam que o instrumento contratual tenha sido bem elaborado, com o que se há de convir que o que fora acordado influirá na interpretação; veja-se o caso da configuração do local do estabelecimento prestador²⁹ no âmbito do retromencionado imposto.

Também no que pertine aos tributos federais, deve-se perquirir se cabe retenção, e quais tributos estão sujeitos à retenção, além, como acima visto, das preocupações com o aperfeiçoamento do documento que ampara a operação. Essas ponderações servem, ainda, para reforçar a percepção em torno dos objetivos que motivaram o legislador a instituir a retenção tributária, vez que nem sempre todos os tributos deverão ser retidos, e sim aqueles que se enquadram na específica previsão.

Noutra banda, a relação do ente destinatário da norma de retenção com o fornecedor de bens e o prestador de serviços é, não raras vezes, bastante difícil. É que o fornecedor também,

²⁸ É preciso sublinhar que outra enorme dificuldade é a identificação do serviço ou dos serviços prestados, conquanto a lista de serviços do ISSQN (LC nº 116, de 31.07.03) se utilize de expressões vagas como “congêneres”, “quaisquer” e “similares”, por assim dizer, a lista é taxativa no plano vertical, porém exemplificativa no plano horizontal. Ademais, existem tipos de serviços de alta complexidade (serviços afeitos à tecnologia da informação, por exemplo) que demandam a combinação de esforços das áreas técnicas da empresa que os contratou com a área de tributos, com vistas ao seu correto enquadramento na lista. E mais: situações existem em que o serviço se desdobra (ou seja, aparentemente um serviço, mas a lista e a interpretação do Fisco apontam para a consideração de serviços autônomos) e isso exige, também, conhecimento, experiência e muita pesquisa para se chegar à interpretação mais consentânea com a legislação tributária.

²⁹ Muito embora bastante discutível, há vezes que sustentam e fundamentam que serviços devidos originalmente no local do estabelecimento prestador (ex: serviços de informática) podem gerar o Imposto sobre Serviços a ser pago à municipalidade do local da prestação, caso em que as cláusulas contratuais dão ensejo à interpretação de que aí (no local da prestação) tem-se, em verdade, o local do estabelecimento prestador.

e é justo, se considera no direito de interpretar a norma de retenção (inclusive, normalmente, recorrendo a consultorias e advogados), o que gera uma contabilização de prejuízos para o contribuinte-empresa obrigado a reter, contexto em que se realça a elevação do risco de imagem, risco legal, dentre outros aspectos.

A procura pela Autoridade Fazendária, importante sublinhar, como medida que se insere no esforço de aclarar os dispositivos da norma de retenção, é outro grande problema, pois que os próprios servidores fazendários se veem mergulhados, também, num mar de dúvidas em relação aos dispositivos da legislação tributária, sobretudo no que diz com a retenção tributária. E aqui, primando pela justiça, há que se reconhecer que tais profissionais não são culpados, haja vista que, mesmo sendo capacitados, há que se ter presente a indubitável complexidade da legislação tributária, o que, por si só, já seria suficiente para afastar as penalidades daqueles que cooperam com a Administração Fazendária (recorte-se o contribuinte-empresa), excetuando-se os casos em que se demonstre ter havido o agir em descompasso com a norma de regência, é dizer, o cometimento de infração, seja penal ou tributária.

Quando se diz que a retenção de tributos é via por meio da qual o Estado cria tributo ao arrepio dos princípios que informam o fazer tributário quer-se reportar ao problema da assunção, por parte do ente colhido pela norma de retenção, da responsabilidade pelo tributo³⁰

³⁰ Essa responsabilidade pela retenção e a sujeição às penalidades podem ser exemplificadas na legislação federal (Lei nº 9.430, de 27.12.96, IN SRF nº 459, de 18.10.04 e IN SRF nº 480, de 15.12.04 – esses instrumentos normativos estabelecem a retenção do IR-Fonte, da COFINS, da CSLL e do PIS/PASEP), nas legislações municipais disciplinadoras do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN e na legislação que cuida das retenções previdenciárias na prestação de serviços com cessão de mão-de-obra. A regra é atribuir ao sujeito-retentor a responsabilidade de pagar o tributo não retido ou retido de forma indevida, podendo haver disciplinamento de responsabilidade supletiva, subsidiária ou solidária. É, sem dúvida, um grande problema para o contribuinte-empresa. No caso do ISSQN, por exemplo, em Fortaleza (Lei municipal nº 4.144, de 27.12.72, com a redação dada pela Lei Complementar municipal nº 14, de 26.12.03), o substituto e o responsável tributário são obrigados ao recolhimento integral do imposto devido, multa e acréscimos legais, independentemente de ter sido efetuada a retenção na fonte, bem como pelo cumprimento das obrigações acessórias. No município de São Paulo, cf. a Lei nº 13.701, de 24.12.03, a questão caminha no mesmo sentido, ou seja, o legislador municipal impõe ao responsável tributário a obrigação de recolher o imposto integral, multa e demais acréscimos legais, e isso tendo sido efetuada, ou não, a retenção, nos casos que indica. E mais: exige a responsabilidade do prestador do serviço (ou seja, do substituído / do contribuinte). No âmbito das retenções previdenciárias, a IN MPS/SRP nº 3, de 14.07.05, atribui a responsabilidade pelos valores a serem retidos à empresa-contratante, daí porque a formação do instrumento contratual e a interpretação da legislação de regência são, aqui, também, uma preocupação constante da empresa sujeita à norma de retenção. A devolução de valores recolhidos ao INSS, por erro de interpretação da norma, à guisa de ilustração, é extremamente burocrática, sendo certo que a titularidade está com a empresa-contratada. A verdade é que o contribuinte-empresa (refere-se ao destinatário da norma de retenção) fica entregue à própria sorte, ou seja, não existem canais eficientes de retorno dos valores suportados por conta da obrigação de reter. Antes que se invoque o direito de regresso dos capitais despesados, é preciso lembrar a perversidade que se comete por meio da técnica da retenção: a relação entre contratante e contratado é uma relação de direito privado, portanto os valores pagos em decorrência da responsabilidade tributária (técnica da

não retido ou mesmo retido em desacordo com a legislação incidente. Por essa via, o contribuinte-empresa, que já é sujeito passivo da relação obrigacional jurídico-tributária, pois que realiza operações de interesse para a tributação, também tem contra si a obrigação de responder por tributo de competência alheia, independentemente do fato de o não cumprimento adequado da legislação tributária ter se dado de forma involuntária - por interpretação equivocada da legislação, por exemplo. Essa questão não interessa ao Fisco, já que a lei comina penalidades ao agente que descumprir o que nela fora estabelecido pelo legislador ordinário, e a autoridade fiscal exerce atividade administrativa plenamente vinculada.

Nem se diga que a técnica da retenção na fonte contribui para imprimir concretude ao princípio constitucional da eficiência da Administração Pública. Somente um olhar opaco é que pode enxergar tal perspectiva. Ao impor a retenção de tributos ao contribuinte-empresa, seja por comodidade, seja fundado num tal estado de necessidade administrativo, o Estado sobrecarrega aquele e, em verdade, deixa de enfrentar um problema que é seu e que se encarta nas exigências de competência gerencial dos agentes públicos e de gestão do orçamento público – para exercer o seu direito de tributar deve o Estado se preparar para isso e não repassar o problema aos administrados.

Achar que a transferência de atribuições de atividades originalmente do Estado ao particular traz algum benefício para a sociedade é incorrer em reflexão por demais superficial, posto que no bojo desse processo se inibem inúmeras possibilidades de realização do agente econômico e, com isso, ganhos que seriam carreados para a sociedade, seja na forma de tributos legalmente entregues, seja na forma de investimentos e dinamização da economia – frise-se a geração de oportunidades de trabalho e de auferição de renda. O Estado, ao revés, com a privatização da gestão tributária, contribui para o aniquilamento da “galinha dos ovos de ouro”; é dizer, do ente que financia o Estado Fiscal, o qual é necessário à existência do Estado Social.

Frise-se mais uma vez: o princípio constitucional da praticidade é uma exigência de concreção do valor igualdade e, em certa medida de sua garantia fundamental – princípio da

retenção) já perderam a sua condição de crédito tributário e, nesse passo, a possibilidade de inscrição na dívida ativa e conseqüente execução judicial, com todos os privilégios do crédito de índole tributária. Mais uma vez, frágil sustentar a privatização da gestão tributária como algo benéfico (benéfico para quem?), senão via em que se desfaz toda uma lógica natural e jurídica das coisas, sobretudo mediante o ingresso do Estado em esfera do particular que a tal ente não consentiu fazê-lo.

capacidade contributiva. Labora no sentido de que a lei alcance um número expressivo de pessoas e favoreça a arrecadação tributária, no sentido de que, quanto maior o volume de recursos entregues ao Estado, melhor este estará aparelhado para corresponder ao que a sociedade dele espera. Entretanto, quando vetores fundamentais³¹ do fazer tributário são atingidos, assim como quando se constata o rompimento com princípios, como o da neutralidade fiscal, que milita a favor de princípios éticos e da própria justiça tributária, e o princípio que garante a liberdade para empreender, no contexto do Estado Democrático de Direito que se pretende para o Brasil, o que se passa com a amplamente refutada privatização da gestão tributária, impõe-se afastar a praticidade,³² para dar lugar à operacionalização do sistema tributário em bases que respeitem os direitos dos partícipes da relação obrigacional jurídico-tributária. Em outras palavras: cogita-se da recondução do pacto tributário às bases que inauguraram o seu funcionamento no plano da realidade. Enfim, é nessa senda que se há de ter, sem prejuízo do que venha a se somar, a tão desejada justiça tributária.

³¹ Vale realçar que, principalmente, o legislador e a autoridade judiciária estão compelidos a privilegiar, sempre que possível, a real capacidade contributiva das pessoas, em perspectiva que se defende a aplicação imediata dessa fundamental diretriz do sistema normativo tributário.

³² Ou, alternativamente, redefinir a forma como a privatização da gestão tributária vem sendo impressa, cujas recomendações constaram, exemplificativamente, do tópico “7.1 A privatização da gestão tributária operada por meio do lançamento por homologação”.

CONCLUSÃO

O respeito à Constituição é condição insuperável à afirmação do Estado de Direito, que, no caso brasileiro, tem um sentido por demais especial, já que é, também, um Estado Democrático, portanto um conceito novo de estado, pois que incorpora um elemento revolucionário de transformação da realidade.

Com o pós-positivismo tem-se uma nova perspectiva para o constitucionalismo (o neoconstitucionalismo), e marca a superação de um direito informado apenas por regras por um direito composto por normas-princípios e normas-regras. O Texto Constitucional, nesse quadrante, é formado, basicamente, por duas espécies de normas jurídicas e possui força normativa, e suas normas têm aplicação imediata, no limite da densidade jurídica destas. Trata-se de movimento de extrema importância na história do constitucionalismo e que dá conta de que mais do que cumprir a lei, ou seja, mais do que pôr o foco na legalidade, os atos jurídicos devem estar de acordo com o Direito; é dizer, com a ideia de juridicidade.

A “Constituição Tributária”, espaço inaugural do sistema tributário nacional, é orientada, sobretudo, por princípios fundamentais que harmonizam o poder de tributar do Estado com o exercício de direitos reconhecidos aos particulares. Cuida-se, nessa senda, de um fazer tributário que, muito embora irrefutavelmente necessário (o Estado Fiscal precisa de recursos para financiar o Estado Social; acolhe-se a ideia de que existe um pacto de limitação de liberdades no campo da tributação), deve-se proceder primando pela justiça, pois o contrário conduzirá à quebra do contrato de mútua ajuda que vincula Estado e Sociedade.

Referir-se a um sistema tributário justo remete, automaticamente, para a consideração de verdadeiros princípios vetores daquele, sem os quais estaria a imperar o arbítrio. Dentre os princípios (alguns apontados como garantias constitucionais), que dão os contornos de uma justiça tributária, saltam aos olhos, pela importância que assumem no contexto da atividade estatal aqui em destaque, o sobreprincípio da segurança jurídica, o princípio da legalidade, o princípio da igualdade e sua garantia expressa na capacidade contributiva (grifem-se os

critérios da pessoalidade e progressividade), o princípio da proibição do tributo com efeito confiscatório e outras normas que, aqui, dispensam citação. Também reclamam nota valores como a dignidade da pessoa humana, que torna possível o mínimo existencial, e, principalmente, centrando-se no interesse maior do presente trabalho, o princípio da neutralidade fiscal e o que assegura o direito à livre iniciativa, como princípio estruturante da Ordem Econômica colocada na Carta de 1988.

Não se discute que as leis existem para serem cumpridas e aplicadas. Esse aspecto é elementar (basilar), pois que de nada adiantaria criar o Estado e a ele entregar o poder de regular a vida em coletividade se não houvesse o consenso em torno do acatamento das normas disciplinadoras da vida gregária. Entretanto, e focalizando-se a atividade tributária, é preciso ter muito cuidado com o emprego de técnicas que, a pretexto de reduzir a complexidade, de imprimir a simplificação no sistema, acabam por romper o pacto tributário (expulsando princípios comprometidos com a justiça tributária) e, o que é paradoxal, trilhando um caminho que não se coaduna com o programa de ação posto na atual Lei das Leis (que pode ser sintetizado na perspectiva de um desenvolvimento econômico e social e no respeito às instituições democráticas e ao Ordenamento Jurídico) e, em verdade, introduzindo, por outra via, a complexidade, acompanhada de danos irreparáveis.

No centro desse raciocínio preliminar, por certo, se encontra a aplicação do princípio da praticidade em matéria tributária, pois que a este é imanente o objetivo de conferir exequibilidade às normas tributárias. Não há dúvida de que a praticidade deve permear a vida e, portanto, deve ser preocupação em todos os setores e ramos do conhecimento, mas o seu emprego, sobretudo na seara tributária, deve respeitar (se compatibilizar com) normas que conferem sustentação ao sistema.

Nesse sentido, recortando-se precisamente a privatização da gestão tributária (instrumento, ao lado de outros, a serviço da praticidade), a qual se manifesta no lançamento por homologação e na técnica da retenção na fonte, impende sublinhar, de pronto, que aludido “expediente de praticidade” desfaz a lógica jurídica ordenadora do fazer tributário, em movimento que esvazia o conteúdo de (lança para o nada) linhas mestras informadoras da tributação. Dizendo de outro modo: com a privatização da gestão tributária institui-se tributo sem a observância do princípio da legalidade (que tem um sentido especialíssimo no que diz com a criação e majoração de tributos), desconsidera-se a capacidade contributiva do

contribuinte-empresa e rasga-se a Constituição Econômica, em perspectiva de que tudo pode, em nome de uma tal viabilização da Administração Tributária.

Como visto, a privatização da gestão tributária opera a transferência de atividades que originalmente devem pertencer ao Estado Fiscal para o contribuinte-empresa, o que se faz usando como justificativa o “estado de necessidade administrativo” – as limitações da máquina administrativa fiscal para desempenhar as suas funções. Nesse processo, o legislador impõe ao contribuinte-empresa o dever de apurar e recolher certos tributos (autolancamento) e realizar retenções tributárias em determinadas operações de que participa, seja simplesmente efetuando pagamentos, seja adquirindo bens e contratando serviços. É um verdadeiro dismantelamento do pacto tributário, reitera-se.

Na vida em sociedade, que tem um Estado que a planeja e desenvolve ações para que as coisas funcionem respeitando-se a vontade constitucional, é inelutável que todos têm um papel a cumprir, quer se leve em conta as pessoas naturais, quer se direcione o olhar para as instituições em geral e, em especial, os entes econômicos – nestes, interessando à presente análise o contribuinte-empresa, ou seja, aquele que explora atividade econômica (incluindo as empresas públicas e as sociedades de economia mista) e que por essa razão é sujeito passivo de obrigações jurídico-tributárias. Enfim, realiza fatos geradores e, portanto, tem contra si o nascimento de obrigações tributárias.

Nessa perspectiva, e procurando recompor o liame que, em matéria tributária, vincula sujeito ativo e sujeito passivo, é preciso deixar assentado que este deve se submeter ao poder estatal naquilo que é razoavelmente aceitável, conquanto decorra da lógica jurídico-tributária que define o direito de alguém tributar e o dever de alguém admitir ser tributado; fora disso, é abuso, é arbítrio, é, sem claudicar, ato da mais alta gravidade e inconseqüência.

No meio desse debate, uma pergunta grita: trabalhando, por hipótese (e somente isso), na possibilidade de que a privatização da gestão tributária respeita princípios vitais do fazer tributário e, desse modo, por exemplo, não haveria afronta à legalidade e à capacidade contributiva na substituição do sujeito passivo (o contribuinte que realizou o fato imponible – p. ex., prestou o serviço) por outra pessoa (p. ex., o tomador do serviço), será que o cometimento de atividades do Estado Fiscal ao contribuinte-empresa labora no fito de se conquistar a eficiência (que é necessária) da Administração Tributária ou, ao contrário, fragiliza o sistema tributário? A resposta, como se discorreu alhures, não poderia ser outra: o

Estado, ao transferir atividades suas para o particular, simplesmente desloca o problema (não o resolve) e instaura o caos, vez que o particular não tem condições para realizar adequadamente esse papel, e isso por inúmeras razões.

Quem advoga a favor da privatização da gestão tributária incorre em erro primário, na medida em que “esquece” que não se executam atividades tributárias sem que se tenham amplos conhecimentos da legislação incidente e, até mesmo, de outros ramos do direito, dependendo do problema a ser estudado. Não é simples como tentam fazer parecer: no lançamento por homologação, o contribuinte-empresa apura e recolhe o tributo, e na retenção haveria apenas a retirada de parcela a título de tributo, quer se cuide de antecipação ou de tributação definitiva. Essa visão é incompleta e superficial e tem trazido sérias dificuldades para a sobrevivência de entes econômicos.

Esses temas são bem mais complexos. A gestão tributária requer conhecimentos especializados e permanente atualização em conteúdos próprios e complementares. Sucede que o contribuinte-empresa vê-se compelido, e sem nenhuma voz que defenda os seus interesses e que se ponha contra o injusto processo implantado com a privatização da gestão tributária, a montar verdadeiras estruturas a serviço do Estado Fiscal. É um investimento muito alto na disponibilização das condições mínimas ao funcionamento da gestão de tributos, na capacitação dos profissionais (que é continuada) e, também, na contratação de consultorias dedicadas ao estudo da contabilidade tributária e do direito tributário.

Obrigado a executar atividades estranhas ao seu negócio, o contribuinte-empresa tem, sobremaneira, agravado o seu risco tributário, que já existiria, no entanto em menor proporção, caso não tivesse que desempenhar atividades afeitas à privatização da gestão tributária. Disso resulta o crescimento de demandas judiciais e reflexos negativos no que concerne à imagem da empresa e à operacionalização de contratos em geral.

Não é argumento forte levantar a falta de capacidade operacional do Fisco para realizar as suas obrigações no âmbito da tributação. Ambos os atores da relação jurídico-tributária convivem com dificuldades de toda ordem. O contribuinte-empresa precisa se dedicar ao seu negócio, visando a que o mesmo seja rentável e duradouro, com reflexos na economia e na vida das pessoas. Esse é o objetivo que ele deve perseguir e, com isso, estará cumprindo tanto com as obrigações tributárias (principal e acessórias) que devem, por decorrência das operações que realiza, compor a sua agenda, assim como participando do esforço efetivo de

construção de uma sociedade livre, justa e solidária (art. 3º, inc. I, CF), um dos maiores objetivos da República Federativa do Brasil.

Cuida-se, assim, de questão que requer tratamento responsável, no qual se pondere todos os aspectos envolvidos. Não se há de negar as barreiras que dificultam sobremodo o bom funcionamento da Administração Fazendária, principalmente tendo-se presente o volume de atividades inerentes aos diversos tributos, o que é mais verdadeiro no caso da tributação federal. Todavia, não é possível, também, negar que são atribuições do Estado Fiscal apurar e cobrar os tributos, fiscalizar os contribuintes, exigir quantias dos administrados em nome da antecipação de tributos autorizada pela legislação etc., e este é quem dispõe do corpo técnico efetivamente preparado para lidar com assunto tão intrincado. É ingenuidade pensar diferente. O Fisco tem o dever de chamar para si todas as atribuições relacionadas com a arrecadação dos tributos a que tem direito e, nessa linha de considerações, buscar as soluções dentro da estrutura da Administração ou, alternativamente, redefinir o acordo de convivência mantido com aqueles que “colaboram” com a gestão tributária.

É preciso conscientizar as autoridades deste País acerca desse erro (refere-se à privatização da gestão tributária) que vem, de forma silenciosa, desvirtuando a relação Estado e sociedade. Se existe um problema de capacidade operacional que impede a Administração Tributária de cumprir o seu papel e, nesse sentido, respeite o espaço de liberdade que é exclusivo do sujeito passivo, e que por certo não está aberto à interferência estatal, em razão dos princípios que conformam a relação jurídico-tributária e outras normas da Constituição de igual patamar normativo, deve aquela lançar mão dos meios que estão ao seu alcance com vistas a introduzir, gradativamente, as melhorias que militam no aprimoramento do sistema arrecadatório tributário. Lembre-se, por oportuno, que para fiscalizar (impor penalidades) a cada dia a Administração Fazendária avança na implementação de instrumentos sofisticados de tecnologia da informação (inteligência artificial). Deve, então, e até como medida de boa gestão, identificar os meios que entender necessários ao adequado processamento da tributação.

Também não faz sentido algum sustentar que a privatização da gestão tributária tem legitimidade porque é forma de democratização da gestão de tributos e, ainda, que seria uma maneira de o particular cooperar com o Estado. Pensar assim é desconhecer a realidade. A privatização da gestão tributária é um processo nitidamente inconsequente, para não dizer cruel. Traz uma série de encargos e prejuízos para o contribuinte-empresa e este não recebe

nenhuma remuneração pela “colaboração” com o Estado Fiscal. Muito pelo contrário: encontra-se, permanentemente, em estado de suspeição por parte do Fisco e não dispõe de nenhuma prerrogativa no relacionamento com reportado ente que titulariza a capacidade tributária.

Não obstante já se tenha feito (vasta) alusão à questão da complexidade que caracteriza as atividades inerentes à tributação (sem falar em volume de trabalho) e que são repassadas, por imposição legal, ao contribuinte-empresa, julga-se relevante aqui retomar alguns aspectos operacionais, de modo a que reste bem claro o tamanho do prejuízo que o particular se obriga a suportar em nome da tão propalada privatização da gestão tributária.

Conforme registrou-se, o desenvolvimento de tarefas afeitas à gestão de tributos (leia-se: o autolancamento e a retenção na fonte) exige uma combinação de conhecimentos e competências – digite-se, por oportuno, que lidar com a legislação tributária requer uma formação multidisciplinar do profissional do departamento de tributos, âmbito no qual se põem em relevo conhecimentos em direito empresarial, direito civil, direito administrativo e direito previdenciário, para além dos saberes afeitos ao direito tributário propriamente dito e ao processo administrativo e judicial tributários. É trabalho que demanda escolhas corretas e estas dependem da melhor compreensão da legislação tributária. Vê-se, nessa quadra, apenas por essas referências, que não se faz gestão de tributos no automático; é atividade para quem se encontra preparado, e essa preparação é permanente, insista-se. Vem reforçar a presente linha de argumentação a circunstância, por exemplo, de que a análise dos aspectos tributários, nas operações internacionais, compreende, também, o exame de acordos para evitar a bitributação, assim como toda a legislação pátria disciplinadora da matéria.

Assim, o acompanhamento da legislação tributária (neste caso, impende comentar sobre o demasiado esforço e tempo gasto na apreensão dos atos normativos a serem consultados, vez que, com frequência, tais instrumentos não se acham consolidados e normas excepcionalizantes se apresentam em portarias, instruções normativas, cuja localização é de incontestável dificuldade), a sua interpretação e o compartilhamento (com indicação de alterações em sistemas e procedimentos) para os diversos setores da empresa-contribuinte é uma realidade no âmbito organizacional e que, como se percebe, utiliza forças da empresa que poderiam estar a serviço do negócio que motivou a constituição da pessoa jurídica.

Não se cuida, como se depreende, de apenas destinar um espaço, na estrutura empresarial, para lidar com a tributação (o que já seria uma carga muito pesada com o acúmulo das atividades transferidas a título de privatização da gestão tributária), mas toda a empresa, em certo sentido, é envolvida e passa a desempenhar atividades de natureza tributária, com agravamento da questão em se tratando de empresas de médio e grande porte.

Não bastasse o investimento do contribuinte-empresa para fazer face às obrigações tributárias a que se reporta esta dissertação, há que se ter em mente, ainda, os inúmeros obstáculos relativos à interpretação das normas – enquanto o Fisco olha para o particular com desconfiança, na maioria dos casos o descumprimento da legislação tributária é involuntário, ou seja, é fruto de interpretação equivocada mesmo. Como visto, os riscos tributários restam elevados com a privatização da gestão tributária, pois que, apesar de o contribuinte-empresa fazer as vezes do Estado Fiscal, quando não observa os comandos normativos, é alvo de penalidades por demais pesadas.

A presente dissertação, longe de esgotar o debate em torno da privatização da gestão tributária, contenta-se em pôr em relevo assunto que não têm despertado o interesse daqueles que dão materialidade ao direito tributário brasileiro, senão em rápidas passagens que não esclarecem e muito menos denunciam essa problemática.

No que diz especificamente com a praticidade, é lugar comum o reconhecimento de sua posição principiológica, sendo certo que se cuida de princípio que, em matéria tributária, atua na interpretação e aplicação do direito, e no plano constitucional serve aos propósitos da Lei Suprema no que sensibiliza a sua peculiar abertura, em que se admite o *dever ser* influenciando na esfera do real e, ao mesmo tempo, aquele sendo atualizado por este.

Cabe alinhar, também, que a contribuição do princípio da praticidade para a aplicabilidade das leis é incontestado, notadamente sabendo-se da impossibilidade de se realizar, em todas as situações concretas, a justiça individual como pretende o princípio da capacidade contributiva em seu aspecto subjetivo. Nesse sentido, a praticidade opera a aplicação da lei em massa e se contenta com uma justiça possível, a justiça exequível. Aceita essa ideia, outra será concordar com a privatização da gestão tributária e reconhecê-la como expediente hábil a serviço da praticabilidade. Isso, por tudo que foi colacionado, definitivamente não.

Segue-se, e neste momento revisitando as alternativas apresentadas em capítulo próprio, que é imperativo mudar a lei, assim como o modelo mental vigente no seio da Administração

Fazendária, trilha de pensamento em que se propugna pelo(a): a) aproximação entre Fisco e contribuinte-empresa (instituição de canais de comunicação informais que propiciem uma interpretação mais célere e dialogada da legislação tributária); b) aprimoramento do procedimento de consulta fiscal (democratização de tal instituto de forma a que atenda, efetivamente, aos seus objetivos e não funcione como uma espécie de ameaça ao contribuinte que, mesmo envolto em dúvidas sobre a legislação tributária e imbuído do propósito de bem cumprir a legislação tributária, e por isso tem dúvida, evita recorrer a tal instituto com receio de ter contra si a imputação de penalidades); c) assunção, por parte do Fisco (ou, pelo menos dos custos envolvidos) da capacitação tributária dos profissionais do contribuinte-empresa a serviço da gestão tributária; d) definição de remuneração ao contribuinte-empresa pelos serviços prestados no âmbito da privatização da gestão tributária; e) reconfiguração das penalidades por descumprimento da legislação tributária, subsistindo apenas nos casos em que, comprovadamente, houve a intenção de sonegar o tributo. São algumas recomendações, as quais, sem dúvida, não exaurem a questão.

Por último, não é demais ressaltar que a privatização da gestão tributária, nos moldes que aí está, é fenômeno sem controle, desordenado, sem planejamento, no qual não se avaliam as suas consequências, e, portanto, injusto. Com efeito, a Administração Tributária se vê vulnerável (frágil); é um verdadeiro paradoxo: enquanto o aparelho estatal sinaliza para a importância de se dotar aquela das condições necessárias ao seu funcionamento com eficiência, a própria Administração compromete dito objetivo privatizando-a. Faz-se indispensável, enfim, rever a formação das leis tributárias, posto que a edição de normas que atribuem deveres inerentes à Administração Tributária aos particulares conduz à ilação de que prepondera o desconhecimento da atividade tributária por parte do Parlamento e de suas equipes.

REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. **O planejamento tributário e o direito privado**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

_____. A segurança jurídica e os princípios da legalidade e da tipicidade aberta. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sérgio André (Coord.). **Legalidade e tipicidade no direito tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p.112-134.

AGUIAR, Luciana Cardoso de. **O princípio da capacidade contributiva como instrumento para realização da justiça tributária**. Dez. 2005. Disponível em: <<http://buscalegis.ufsc.br/arquivos/0%20princípio%20da%20capacidade%20contributiva.pdf>>. Acesso em: 22 jan. 2007.

ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

ANDRADE, José Carlos Vieira de. **O dever da fundamentação expressa dos actos administrativos**. Coimbra: Almedina, 1992.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Planejamento tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.

ARNDT, Hans Wolfgang. **Praktikabilität und Effizienz**. Peter Deubner Verlag, Köln, 1983.

_____. **Praktikabilität und Effizienz**. 1ª. Köln, Otto Schmidt KG, 1983.

ARISTÓTELES. **Ética a Nicômaco**. Tradução, textos adicionais e notas: Edson Bini. 2. ed. Bauru, SP: EDIPRO, 2007.

ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

ÁVILA, René Izoldi; ÁVILA, Humberto Bergmann. Legalidade tributária: aplicação e limites materiais. In: CARVALHO, Maria Augusta Machado de (Coord.). **Estudos de direito tributário em homenagem à memória de Gilberto de Ulhôa Canto**. Rio de Janeiro: Forense, 1998. p.285-289.

BALEEIRO, Aliomar. **Cinco aulas de finanças e política fiscal**. 2. ed. São Paulo: Bushatsky, 1975.

_____. **Direito tributário brasileiro**. Atualizado por Misabel de Abreu Machado Derzi. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

BARCELLOS, Ana Paula de. Neoconstitucionalismo, direitos fundamentais e controle das políticas públicas. In: SARMENTO, Daniel; GALDINO, Flávio (Org.). **Direitos Fundamentais: estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p.31-60.

BARROSO, Luís Roberto. **Temas de direito constitucional**. 2. ed. Rio de Janeiro/São Paulo: Renovar, 2002.

_____. **Interpretação e aplicação da Constituição**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002.

BOBBIO, Norberto. **Teoria da norma jurídica**. 2. ed. revista. trad. Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti. Bauru, SP: EDIPRO, 2003.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

BORGES, José Souto Maior. Direitos humanos e tributação. **Revista tributária e de finanças públicas**, São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 40, p.188-224, set.- out. 2001.

BOULANGER, Jean. **Principes généraux Du Droit et Droit Positif**. In: Le Droit Privé Français au Milieu du XX Siècle. Études Offertes à Georges Ripert, Paris, 1950. t. I.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. MORAES, Alexandre de (Org.). 28. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

BRASIL. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp116.htm>. Acesso em: 14 maio 2009.

BRASIL. Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9430compilada.htm>. Acesso em: 07 maio 2009.

BRASIL. Instrução Normativa SRF nº 459, de 18 de outubro de 2004. Dispõe sobre a retenção de tributos e contribuições nos pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas de direito privado a outras pessoas jurídicas pela prestação de serviços. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Ins/2004/in4592004.htm>>. Acesso em: 08 maio 2009.

BRASIL. Instrução Normativa SRF nº 480, de 15 de dezembro de 2004. Dispõe sobre a retenção de tributos e contribuições nos pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas que menciona a outras pessoas jurídicas pelo fornecimento de bens e serviços. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Ins/2004/in4802004.htm>>. Acesso em: 07 maio 2009.

BRASIL. Instrução Normativa MPS/SRP nº 3, de 14 de julho de 2005. Dispõe sobre normas gerais de tributação previdenciária e de arrecadação das contribuições sociais administradas pela Secretaria da Receita Previdenciária - SRP e dá outras providências. Disponível em: <<http://www81.dataprev.gov.br/sislex/paginas/38/mps-srp/2005/3completa.htm>>. Acesso em: 07 maio 2009.

BRASIL. Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3000.htm>. Acesso em: 07 maio 2009.

CALIENDO, Paulo. A cofins das instituições financeiras: da aplicação do princípio da neutralidade fiscal. In: FISCHER, Octávio Campos; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). **PIS – COFINS – Questões atuais e polêmicas**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p.287-311.

CAMARGO, Margarida Maria Lacombe. **Hermenêutica e argumentação**. Uma contribuição ao estudo do direito. Rio de Janeiro: Renovar / Biblioteca de Teses, 1999.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. Coimbra: Almedina, 1998.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 22. ed. rev. ampl. e atual. até a Emenda Constitucional n. 52/2006. São Paulo: Malheiros, 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. O princípio da segurança jurídica. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: Malheiros, v. 61, p.74-90, 1994.

_____. **Curso de direito tributário**. 14. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2002.

CASTILHO, Paulo César Bária de. **Confisco tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

CAVALCANTE, Denise Lucena. **Crédito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2004.

CHIMENTI, Ricardo Cunha. **Direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e justiça tributária**. São Paulo: Malheiros, 2007.

CRISAFULLI, V. **La Costituzione e le sue Disposizioni di Principio**. Milão: [s.n.], 1952.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de teoria geral do Estado**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 1979.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito tributário, direito penal e tipo**. 2. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

_____. Mutações, complexidade, tipo e conceito, sob o signo da segurança e da proteção da confiança. In: TORRES, Heleno Taveira (Coord.). **Tratado de direito constitucional tributário**. São Paulo: Saraiva, 2005. p.245-284.

_____. Praticidade. ICMS. Substituição tributária progressiva, “para frente”. In: DERZI, Misabel de Abreu Machado (Coord.). **Construindo o direito tributário na Constituição**. Belo Horizonte: Del Rey, 2004. p.169-190.

_____. **A fiscalização tributária em um estado democrático de direito**. In: SEMINÁRIO FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA. Belo Horizonte, out.1999. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/ucp/pnafe/cst/arquivos/Fisc-Democ-Misabel.doc>>. Acesso em: 02 nov. 2008.

DOURADO, Ana Paula. **O princípio da legalidade fiscal**: tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação. Lisboa: Almedina, 2007.

DWORKIN, Ronald. **A virtude soberana**: a teoria e a prática da igualdade. Trad. de Jussara Simões. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

_____. **Levando os direitos a sério**. Tradução Nelson Boeira. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

ELALI, André. Fiscalização tributária – harmonização de direitos e deveres do contribuinte num estado democrático de direito. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André (Coord.). **Elementos atuais de direito tributário**. Curitiba: Juruá, 2005. p.31-48.

ENGISCH, Karl. **Introdução ao pensamento jurídico**. 7. ed. Trad. de J. Baptista Machado. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996.

ENTERRIA, Eduardo Garcia de; FERNANDEZ, Tomás-Ramon. **Curso de Derecho Administrativo**. 4. ed. Madrid: Civitas, 1994. v. I.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Sistema tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Financeiras, 1965.

FALEIRO, Kelly Magalhães. **Procedimento de consulta fiscal**. São Paulo: Noeses, 2005.

FERNANDES, Bruno Rocha César. Praticidade no direito tributário: princípio ou técnica? Uma análise à luz da justiça fiscal. **Revista de Estudos Tributários**, Porto Alegre: IOB, n. 56, p.96-108, jul.- ago. 2007.

FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções no direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2001.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Tributação e concorrência: o art. 146-A da Constituição Federal (emenda constitucional nº 42 de 19.12.2003). In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon (Coord.). **Reforma tributária**: emendas constitucionais nº 41 e 42, de 2003. Belo Horizonte: Fórum, 2004. p.307-323.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo dicionário Aurélio da Língua Portuguesa**. 2. ed. rev. e aumentada. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1986.

FERREIRA, Richard Edward Dotoli T. **A sujeição passiva tributária e a retenção na fonte**. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2008.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Curso de direito constitucional**. 32. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006.

FONSECA, João Bosco Leopoldino da. **Direito econômico**. 5. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

FORTALEZA. Lei nº 4.144, de 27 de dezembro de 1972 (com a redação dada pela Lei Complementar nº 14, de 26 de dezembro de 2003). Institui o Código Tributário do Município de Fortaleza. Disponível em: <http://www.sefin.fortaleza.ce.gov.br/legislacao/gerados/leis/Lei%20n%204.144_Atualizada%20até%20LC%20n%2059.pdf>. Acesso em: 07 maio 2009.

GONÇALVES, José Arthur Lima. **Isonomia na norma tributária**. São Paulo: Malheiros, 1993.

GORDILLO, Agustín. **Introducción al derecho administrativo**. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1966.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na constituição de 1988**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

_____. _____. 9. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2004.

GUERRA FILHO, Willis Santiago. **Processo constitucional e direitos fundamentais**. 4. ed. rev. e ampl. São Paulo: RCS, 2005.

HESSE, Konrad. **A força normativa da constituição**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris editor, 1991.

ISENSEE, Josef. **Die Typisierende Verwaltung**. Berlin: Dunker & Humblot, 1976.

JARACH, Dino. **Curso Superior de Derecho Tributario**. Buenos Aires: Liceo Profesional Cima, 1969.

KELSEN, Hans. **O que é justiça?: a justiça, o direito e a política no espelho da ciência**. Tradução Luís Carlos Borges. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2001.

_____. **O problema da justiça**. 4. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

LEONETTI, Carlos Araújo. **O imposto sobre a renda como instrumento de justiça social no Brasil**. Barueri, SP: Manole, 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. **Os princípios jurídicos da tributação na constituição de 1988**. 2. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991.

_____. **Curso de direito tributário**. 22. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2003.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 14. ed. refundida, ampl. e atual. até a Emenda Constitucional 35, de 20.12.2001. São Paulo: Malheiros, 2002.

_____. **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

MIRANDA, Maria Cristina S. O poder de tributar do estado e as liminares em mandado de segurança. In: FEITOSA, Raymundo Juliano Rego; QUEIROZ, Mary Elbe; CORREIA, Maria Betânia G. (Org.). **Temas atuais de direito tributário**. Recife: ESAF, 2003. p.69-130.

MORAES, Germana de Oliveira. **Controle jurisdicional da administração pública**. São Paulo: Dialética, 2004.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Livraria Almedina, 1998.

_____. **Direito fiscal**. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2003.

_____. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2004.

_____. Solidariedade social, cidadania e direito fiscal. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Org.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p.110-140.

NADER, Paulo. **Filosofia do direito**. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

NOGUEIRA, Ataliba. **O estado é meio e não fim**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1955.

NOVOA, César García. **El principio de seguridad jurídica en materia tributaria**. Madrid: Marcial Pons, 2000.

OLIVEIRA, Fábio Corrêa de Souza. **Por uma teoria dos princípios**. O princípio constitucional da razoabilidade. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. A legalidade tributária, o princípio da proporcionalidade e a tipicidade aberta. In: CARVALHO, Maria Augusta Machado de (Coord.). **Estudos de direito tributário em homenagem à memória de Gilberto Ulhôa Canto**. Rio de Janeiro: Forense, 1998. p.205-215.

PAOLA, Leonardo Sperb de. **Presunções e ficções no direito tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 1997.

PAULICK, Heinz. “**La ordenanza tributaria de la República Federal Alemana – Su función e significado para el derecho tributario**”. Ordenanza Tributaria Alemana. Madri: Instituto de Estudios Fiscales, 1980.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 8. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2006a.

_____. **Segurança jurídica, certeza do direito e tributação**: a concretização da certeza quanto à instituição de tributos através das garantias da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006b.

PEREIRA, Rodolfo Viana. **Hermenêutica filosófica e constitucional**. 2. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.

PÉREZ DE AYLA, José Luis. **Las ficciones en el derecho tributario**. Madri: Derecho Financiero, 1970.

PINTO, Tiago Gomes de Carvalho. **O Princípio da praticidade no direito tributário e a eficiência da administração pública**. 2004. Tese (Doutorado) – Faculdade de Direito, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2004.

QUEIROZ, Mary Elbe. **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza**. São Paulo: Manole, 2004.

RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. Nova tradução, baseada na edição americana revista pelo autor, Jussara Simões; revisão técnica e da tradução Álvaro de Vita. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2008.

RECIFE. Lei nº 15.563, de 27 de dezembro de 1991. Institui o Código Tributário do Município do Recife e dá outras providências. Disponível em: <http://www.recife.pe.gov.br/pr/secfinancas/legislacao/documentos/ctm_jan_com_lei_1729006.doc>. Acesso em: 13 maio 2009.

ROCHA NETO, Alcimor Aguiar. **Controle jurisdicional de constitucionalidade dos pressupostos de edição das medidas provisórias**. Dez. 2007. Disponível em: <<http://www.unifor.br>>. BDTD – Biblioteca de Teses e Dissertações. Acesso em: 02 nov. 2008.

SANCHES, José Luís Saldanha; GAMA, João Taborda da. Pressuposto administrativo e pressuposto metodológico do princípio da solidariedade social: a derrogação do sigilo bancário e a cláusula geral anti-abuso. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p.89-109.

SANTOS, Moacyr Amaral. **Prova judiciária no Cível e Comércio**. São Paulo: [s.n.], 1942. v. V.

SÃO PAULO (Município). Lei nº 13.701, de 24 de dezembro de 2003. Altera a legislação do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS. Disponível em: <<http://ww2.prefeitura.sp.gov.br/arquivos/secretarias/financas/legislacao/Lei-13701-2003.pdf>>. Acesso em: 07 maio 2009.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 6. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

SIQUEIRA, Natércia Sampaio. **Crédito tributário**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2004.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 22. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2003.

SOUZA NETO, Cláudio Pereira de. Teoria da constituição, democracia e igualdade. **Teoria da constituição**: estudos sobre o lugar da política no direito constitucional. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003. p.1-73.

TIPKE, Klaus. **Moral tributaria del estado y de los contribuyentes**. Madri: Marcial Pons, 2002.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.

TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito tributário e direito privado** – autonomia privada, simulação, elusão tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

_____. Interpretação e integração das normas tributárias – reflexões críticas. In: _____ (Coord.) **Tratado de direito constitucional tributário**. São Paulo: Saraiva, 2005. p.111-148.

TORRES, Ricardo Lobo. Sistemas constitucionais tributários. In: BALEEIRO, Aliomar (Org.). **Tratado de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1986. t. II. v. II.

_____. **Os direitos humanos e a tributação**: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

_____. Liberdade, segurança e justiça no direito tributário. Justiça Tributária. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE DIREITO TRIBUTÁRIO – IBET, 1., São Paulo: Max Limonad, 1998. p. 679-705.

_____. **Curso de direito financeiro e tributário**. 7. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

_____. O caso da contribuição ao seguro de acidentes do trabalho (sat). In: DERZI, Misabel de Abreu Machado (Coord.). **Construindo o direito tributário na Constituição**. Belo Horizonte: Del Rey, 2004. p.5-12.

_____. A segurança jurídica e as limitações ao poder de tributar. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p.427-445.

VASCONCELOS, Arnaldo. **Direito, humanismo e democracia**. São Paulo: Malheiros, 1998.

VERDÚ, Pablo Lucas. **Curso de derecho político**. Madri: Tecnos, 1997. v. II.

WENNRICH, Eberhard. **Die typsierende betrachtungsweise im steuerrecht**. Düsseldorf: Institutes der Wirtschaftsprüfer, 1963.

XAVIER, Alberto. **Do lançamento**: teoria geral do ato, do procedimento e do tributário. 2. ed. totalmente reformulada e atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

_____. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2002.

Livros Grátis

(<http://www.livrosgratis.com.br>)

Milhares de Livros para Download:

[Baixar livros de Administração](#)

[Baixar livros de Agronomia](#)

[Baixar livros de Arquitetura](#)

[Baixar livros de Artes](#)

[Baixar livros de Astronomia](#)

[Baixar livros de Biologia Geral](#)

[Baixar livros de Ciência da Computação](#)

[Baixar livros de Ciência da Informação](#)

[Baixar livros de Ciência Política](#)

[Baixar livros de Ciências da Saúde](#)

[Baixar livros de Comunicação](#)

[Baixar livros do Conselho Nacional de Educação - CNE](#)

[Baixar livros de Defesa civil](#)

[Baixar livros de Direito](#)

[Baixar livros de Direitos humanos](#)

[Baixar livros de Economia](#)

[Baixar livros de Economia Doméstica](#)

[Baixar livros de Educação](#)

[Baixar livros de Educação - Trânsito](#)

[Baixar livros de Educação Física](#)

[Baixar livros de Engenharia Aeroespacial](#)

[Baixar livros de Farmácia](#)

[Baixar livros de Filosofia](#)

[Baixar livros de Física](#)

[Baixar livros de Geociências](#)

[Baixar livros de Geografia](#)

[Baixar livros de História](#)

[Baixar livros de Línguas](#)

[Baixar livros de Literatura](#)
[Baixar livros de Literatura de Cordel](#)
[Baixar livros de Literatura Infantil](#)
[Baixar livros de Matemática](#)
[Baixar livros de Medicina](#)
[Baixar livros de Medicina Veterinária](#)
[Baixar livros de Meio Ambiente](#)
[Baixar livros de Meteorologia](#)
[Baixar Monografias e TCC](#)
[Baixar livros Multidisciplinar](#)
[Baixar livros de Música](#)
[Baixar livros de Psicologia](#)
[Baixar livros de Química](#)
[Baixar livros de Saúde Coletiva](#)
[Baixar livros de Serviço Social](#)
[Baixar livros de Sociologia](#)
[Baixar livros de Teologia](#)
[Baixar livros de Trabalho](#)
[Baixar livros de Turismo](#)