

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo  
Programa de Pós-Graduação em Direito  
Mestrado

**Praticabilidade, obrigações acessórias e as garantias  
constitucionais do cidadão-contribuinte**

Madja de Sousa Moura Florencio – Matrícula: RA00132596  
Mestranda em Direito

São Paulo/SP  
Janeiro de 2016

Dissertação apresentada à Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP, como parte das exigências do Programa de Pós-Graduação em Direito – Jurisdição Federal, para obtenção do título de Mestre em Direito.

Orientador: Professor Doutor Robson Maia Lins.

**MADJA DE SOUSA MOURA FLORENCIO**

**Praticabilidade, obrigações acessórias e as garantias  
constitucionais do cidadão-contribuinte**

Dissertação apresentada à Pontifícia  
Universidade Católica de São Paulo –  
PUC/SP, como parte das exigências do  
Programa de Pós-Graduação em Direito –  
Jurisdição Federal, para obtenção do título de  
Mestre em Direito.

Orientador: Professor Doutor Robson Maia  
Lins.

**Aprovado pelos membros da banca examinadora em \_\_\_/\_\_\_/2016, com menção**

\_\_\_\_\_.

**Banca Examinadora:**

\_\_\_\_\_  
**Orientador: Professor Doutor Robson Maia Lins**

\_\_\_\_\_  
**Integrante:**

\_\_\_\_\_  
**Integrante:**

\_\_\_\_\_  
**Suplente:**

A Dante, o pequeno ser que me mostrou as novas cores do mundo,  
cores até então esmaecidas perante meus olhos, apenas contempladas  
por aqueles que recebem a graça de amar incondicionalmente.

**“Por vezes sentimos que aquilo que fazemos não é senão uma gota de água no mar. Mas o mar seria menor se lhe faltasse uma gota”**  
– Madre Teresa de Calcutá.

## **AGRADECIMENTOS**

A Deus, fonte e criador de todas as coisas, a quem me volto em todos os momentos para lembrar que o mundo foi feito para a paz.

Aos meus pais – Juarez e Marluce, que me ensinaram a dar os primeiros passos nesta vida e abnegaram de seus próprios sonhos para que eu pudesse realizar os meus.

Ao amado Lutemberg, meu companheiro, amigo e confidente, pela fé e apoio constantes.

Ao meu irmão Jairo, cuja erudição alimenta minha sede pelo conhecimento.

Aos meus irmãos “pequenos”, Joicy e Moisés, que, embora fisicamente distantes, vivem sempre em meu pensamento, coração e orações.

Ao meu Professor Robson Maia Lins, grande potiguar, amigo de sempre, pela compreensão e orientação firme e segura.

## RESUMO

O fenômeno da praticabilidade, tido como instrumento de simplificação das leis, é essencial ao mundo moderno. A temática ganha importância nos dias atuais, com as complexas relações travadas na sociedade de massa, que exigem a utilização de mecanismos cada vez mais modernos para a concretização dos comandos legais. A questão apresenta maior relevância no campo tributário, onde a praticabilidade mostra-se imprescindível para a eficiência do aparelho arrecadatório estatal. O presente trabalho visa apontar, através de pesquisa doutrinária, os limites constitucionalmente impostos para a utilização da praticabilidade, com vistas a demonstrar que este princípio se volta, sobretudo, para o alcance da justiça fiscal e não apenas em prol da simplificação da atividade tributária em favor do Estado.

**Palavras-chave:** praticabilidade, exequibilidade das leis, garantias constitucionais do contribuinte.

## **ABSTRACT**

The phenomenon of practicality, seen as a means of simplifying laws, is essential to the modern world. The issue gains importance in the present day, with complex relationships held in mass society, which require the use of increasingly modern instruments to materialize commands. The issue has more relevance in the taxpaying field, where practicality appears as essential to the efficiency of state revenue collection device. This paper aims at pointing out, through bibliographical research, constitutionally imposed limits on the use of practicality, in order to show that this principle is mainly turned over to reaching fair taxing and not just for the sake of simplifying the State taxation activity.

**Keywords:** practicality, enforceability of laws, constitutional guarantees of the taxpayer.

# LISTA DE QUADROS

<b>Quadro 1:</b> obrigação tributária acessória.....	81
--	----

# SUMÁRIO

<b>1 Introdução</b> .....	1
<b>2 Breves considerações sobre o método</b> .....	4
<b>3 Os princípios jurídicos</b> .....	6
<b>3 O princípio da praticabilidade</b> .....	17
<b>4 A praticabilidade e os princípios que limitam o poder de tributar</b> .....	27
4.1 Segurança jurídica e certeza do direito. Princípio da legalidade. Tipicidade .....	27
4.2 Princípio da igualdade. Capacidade contributiva. Proibição de confisco .....	34
<b>5 Instrumentos de concretização da praticabilidade</b> .....	45
5.1 Abstrações generalizantes .....	47
5.1.1 <i>Presunções</i> .....	47
5.1.2 <i>Ficções</i> .....	54
5.1.3 <i>Indícios</i> .....	58
5.1.4 <i>Normas de simplificação</i> .....	59
5.1.5 <i>Conceitos jurídicos indeterminados</i> .....	60
5.1.6 <i>Cláusulas gerais</i> .....	61
5.1.7 <i>Normas em branco</i> .....	62
5.2 Outros mecanismos veiculadores de praticabilidade .....	63
5.2.1 <i>Analogia</i> .....	63
5.2.2 <i>Privatização da gestão tributária</i> .....	64
<b>6 Praticabilidade, eficiência e a proteção ao contribuinte</b> .....	67
<b>7 Praticabilidade, eficiência e obrigações tributárias acessórias</b> .....	74
7.1 A natureza jurídica das obrigações tributárias acessórias.....	74
7.1.1 <i>A obrigação no Direito Civil</i> .....	75
7.1.2 <i>A obrigação tributária principal e o art. 113 do CTN</i> .....	75
7.1.3 <i>A natureza jurídica da obrigação tributária acessória segundo a doutrina pátria</i> .....	77
7.2 O dever de colaboração como princípio aplicável às obrigações tributárias acessórias e de terceiros .....	82
7.3 A posição da autora.....	85
<b>8 O tratamento desigual dispensado aos pequenos contribuintes e a necessidade de ponderação na aplicação das normas que impõem as obrigações tributárias acessórias</b> .....	86

8.1 Do tratamento anti-isonômico dispensado às pequenas e médias empresas no cumprimento de suas obrigações tributárias acessórias.....	86
8.2 A legalidade estrita e a necessidade de ponderação da lei no tocante à imposição das obrigações tributárias acessórias .....	90
<b>9 Conclusão</b> .....	94
<b>Referências</b> .....	97

# 1 Introdução

A complexidade do mundo contemporâneo exige, a cada dia, a simplificação da vida moderna. Os anseios pela concretização das liberdades e igualdades materiais forçam a máquina estatal a empregar técnicas mais eficientes, com a adoção de mecanismos voltados à simplificação do sistema público como um todo, envolvendo medidas de ordem administrativa, legislativa e judicial.

O grande desafio do Direito hoje é a concretização da Justiça. Não mais se concebe o Direito compartimentado, isolado em sua própria dogmática, inerte aos reclamos sociais. A sociedade exige um Direito vivo, atento às suas transformações.

A visão positivista clássica de completa separação entre o direito e os valores morais está há muito superada. Nos dizeres de Luís Roberto Barroso (BARROSO: 2009, p. 277):

A volta aos valores é a marca do pensamento jurídico que se desenvolve a partir da segunda metade do século XX. Foi, em grande parte, consequência da crise moral do positivismo jurídico e da supremacia da lei, após o holocausto e a barbárie totalitária do fascismo e do nazismo. No plano internacional, no contexto da reconstrução da ordem mundial do pós-guerra, foi aprovada a Declaração Universal dos Direitos Humanos, de 1948, na qual se materializou o consenso entre os povos acerca dos direitos e liberdades básicas a serem assegurados a todos os seres humanos. No âmbito interno, diferentes países reconhecem a centralidade da dignidade da pessoa humana e dos direitos fundamentais, que passam a ser protegidos por tribunais constitucionais. Tanto no direito europeu como nos Estados Unidos, diversos desenvolvimentos teóricos marcam a nova época, aí incluídos estudos seminais sobre a teoria da justiça, normatividade dos princípios, argumentação jurídica e racionalidade prática, dando lugar a uma reaproximação entre o Direito e a filosofia. A volta dos valores está no centro da discussão metodológica contemporânea e do pensamento pós-positivista.

É certo que as leis, com a abstração que lhes é característica, não conseguem antever todas as situações da vida. As incertezas das ações dos indivíduos e a dificuldade de se atender a todas as suas necessidades, vontades e interesses se apresentam como obstáculos à positividade do sistema jurídico. A frieza das normas não alcança as peculiaridades do caso concreto. A letra da lei é insensível às circunstâncias materiais dos acontecimentos que prescreve.

Diante deste cenário, o presente estudo debruça-se sobre o tema da praticabilidade, conceito inerente ao fenômeno jurídico, por meio do qual se busca a efetiva aplicação das normas jurídicas e a consequente concretização dos valores mais caros à sociedade.

O estudo do tema mostra-se imprescindível, nos dizeres de Mizabel Derzi (1988: p. 290-291), uma vez que:

[...] o emperramento das máquinas administrativa e judicial do Estado são desafios de difícil solução, cada vez mais acentuados em função de fatores como a explosão demográfica brasileira, a conscientização político-jurídica da população, o progresso e as formas e técnicas sofisticadas de tributação (...) tronando prementes as exigências de praticabilidade.

Apesar de o princípio permear todo o sistema jurídico, o presente trabalho foca o tema da praticabilidade tributária, diante do emprego, por vezes equivocado, dos mecanismos de simplificação que acabam por onerar excessivamente o cidadão-contribuinte, sufocando-o com o cumprimento de obrigações acessórias que chegam a superar, em custos, o pagamento das próprias obrigações principais.

O recorte se justifica, tendo em vista a importância da tributação para manutenção da sociedade, que necessita angariar recursos para organizar-se na busca do bem comum. Tais recursos, no âmbito dos Estados Democráticos de Direito, decorrem, cada vez mais, da tributação, tendo em vista que não mais se concebem as extorsões e penalidades impostas unilateralmente pelos Estados, bem como o afastamento cada vez maior destes da atividade produtiva, deixada predominantemente aos cidadãos.

Assim, tem-se que é a arrecadação tributária sobre as rendas, patrimônio privado e gastos a principal fonte de financiamento do Estado atualmente. Tal fenômeno

nos permite afirmar que adentramos na era do “Estado Fiscal”, cujas necessidades financeiras são essencialmente cobertas por impostos.

Leandro Paulsen<sup>1</sup> nos lembra que:

A pressão tributária aumenta também porque, atualmente, manifesta-se uma demanda intensa por direitos sociais – os direitos e as prestações –, os quais exigem do Estado uma ação positiva que depende, invariavelmente, de recursos orçamentários. Também demandam muitos recursos os direitos de terceira geração, de caráter coletivo ou difuso, em relação aos quais a função do Estado é complexa, exigindo, por vezes, ações muito sofisticadas sob a perspectiva do conhecimento, da tecnologia e dos meios para promovê-los. Isso traz ainda mais necessidade de incrementar a arrecadação.

Essa crescente busca pela concretização dos direitos, com o consequente aumento das necessidades financeiras do Estado, está sempre em tensão com a capacidade econômica dos cidadãos para pagar tributos, sendo necessário rejeitar qualquer tributação que assuma, ainda que indiretamente, o viés confiscatório.

A tributação deve buscar promover os direitos sociais, sem, entretanto, ofender o núcleo essencial da propriedade e da liberdade dos indivíduos. Eis porque cabe à sociedade, por meio de seus representantes, definir o tamanho do Estado e quais as prestações e serviços que devem ser garantidos aos cidadãos, com base em sua capacidade.

Tais considerações se aplicam ao cumprimento das obrigações tributárias acessórias que, como pretendemos demonstrar ao longo deste trabalho, também integram o dever fundamental de pagar tributos, que pode ser compreendido como a contrapartida do caráter democrático e social do Estado, que tem na arrecadação tributária sua fonte primordial de recursos.

---

<sup>1</sup> PAULSEN, Leandro. **Capacidade colaborativa: princípio de direito tributário para obrigações acessórias e de terceiros**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 22-23.

## 2 Breves considerações sobre o método

Antes de ingressar no tema objeto deste estudo, importante se faz tecer algumas breves considerações acerca do método a ser empregado neste trabalho, ou seja, o modo pelo qual pretendo aproximar-me e investigar o objeto.

Inicialmente, convém esclarecer que os estudos que se seguem inserem-se no campo do direito positivo, que será analisado por meio de sua linguagem própria (prescritiva), sob o prisma de sua sobrelinguagem (descritiva), a Ciência do Direito.

O direito, como fato cultural que é, apresenta-se como uma síntese entre o valor e o mundo natural. É uma construção do homem, que busca orientar e disciplinar a conduta humana na direção de certos valores caros à sociedade, ou seja, é uma construção do homem que visa a limitar a conduta do próprio homem.

Diante disso, a sua análise recai sobre o campo da compreensão, diversamente dos objetos naturais, cuja análise constitui-se na explicação. E isso porque, como bem adverte Paulo de Barros Carvalho<sup>2</sup>, o direito “não está entre os ‘dados’, mas sim entre os ‘construídos’”. Nesse sentido, dista de ser algo simplesmente ideal, não lhe sendo aplicável, também, as técnicas de investigação do mundo natural”.

E essa compreensão pressupõe a análise de fenômenos reais e o *plus* axiológico, pois onde houver objeto cultural haverá valores que o ser humano implanta para concretizá-lo.

Nesse ponto, salutar a constatação de Paulo de Barros Carvalho<sup>3</sup>, quando aponta que:

Quem se dispuser a conhecer o direito positivo não pode aproximar-se dele na condição de sujeito puro, despojado de atitudes axiológicas, como se estivesse perante um objeto da natureza. A neutralidade ideológica impediria, desde o início, a compreensão do sentido das normas, tolhendo a investigação.

---

<sup>2</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Princípios e sobreprincípios na interpretação do direito*. Disponível online no endereço: <[www.ibet.com.br/principios-e-sobreprincípios-na-interpretacao-do-direito-por-paulo-de-barros-carvalho](http://www.ibet.com.br/principios-e-sobreprincípios-na-interpretacao-do-direito-por-paulo-de-barros-carvalho)>. Acesso em 20 out. 2015, p. 4.

<sup>3</sup> Op. cit., p. 3.

Firmes na certeza de que os objetos do mundo cultural, dentre os quais o direito, são, invariavelmente, portadores de valores, busca-se, com este trabalho, delimitar a aplicação do princípio da praticabilidade tributária e sua incidência no momento da imposição das chamadas “obrigações tributárias acessórias”.

Assim, buscarei investigar se as técnicas adotadas pelo Estado em prol da melhor exequibilidade das normas tributárias atendem aos valores relevantes instituídos pelo sistema jurídico-tributário, em especial àqueles voltados à proteção dos contribuintes.

### 3 Os princípios jurídicos

É sempre relevante e extremamente estimulante 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.

Antes, porém, de adentrar ao estudo dos princípios, mostra-se importante posicioná-los dentro de nosso sistema jurídico-positivo.

O direito positivo é o conjunto de normas jurídicas válidas em um determinado país e está vertido em uma linguagem própria, que é seu modo de expressão.

Conforme nos ensina Paulo de Barros Carvalho (2012, p. 33):

Muita diferença existe entre a realidade do direito positivo e a da Ciência do Direito. São dois mundos que não se confundem, apresentando peculiaridades tais que nos levam a uma consideração própria e exclusiva. São dois corpos de linguagem, dois discursos lingüísticos, cada qual portador de um tipo de organização lógica e de funções semânticas e pragmáticas diversas.

Infelizmente, a doutrina, de um modo geral, não tem dado a devida atenção às diferenças entre as duas regiões do conhecimento jurídico, gerando certa confusão de conceitos, que, por vezes, tomam notações ou propriedades de uma e outra linguagem. Ainda sobre o ponto, adverte Paulo de Barros Carvalho (*ibid.*, p. 33) que

são comuns, nesse sentido, definições de ramos do Direito que começam por referências ao conjunto de regras jurídicas e terminam com alusões a princípios e composições que a Ciência desenvolveu a partir da análise do Direito positivo.

O papel da Ciência do Direito é descritivo, cabendo-lhe descrever o enredo normativo do Direito Positivo, ordená-lo e declarar a sua hierarquia. Tem, portanto, um

discurso que difere diametralmente do Direito Positivo, cuja linguagem é eminentemente prescritiva.

Ainda tomando de empréstimo as valiosas lições de Paulo de Barros Carvalho (*ibid.*, p. 35), podemos afirmar que

tomada com relação ao direito positivo, a Ciência do Direito é uma sobrelinguagem ou linguagem de sobrenível. Está acima da linguagem do Direito Positivo, pois discorre sobre ela, transmitindo notícias de sua compostura como sistema empírico.

Entre outros traços que separam as duas estruturas de linguagem pode ser salientada a circunstância de que a cada qual corresponde uma lógica específica: ao direito positivo a lógica deôntica (lógica do dever-ser, lógica das normas); à Ciência do Direito a lógica apofântica (lógica das ciências, lógica alética ou lógica clássica). Em função disso, as valências compatíveis com a linguagem das normas jurídicas são diversas das aplicáveis às proposições científicas. Das primeiras, dizemos que são válidas ou não válidas; quanto aos enunciados da ciência, usamos valores verdade e falsidade. As proposições que o jurista formula sobre o direito positivo podem ser verdadeiras ou falsas. Paralelamente, há diferença importante no campo semântico e também no pragmático, bastando lembrar que as proposições normativas se dirigem para a região material da conduta, ao passo que as científicas simplesmente descrevem seu objeto, sem nele interferir.

Fixadas essas premissas, nota-se que se torna inadmissível misturar conceitos dessas duas vertentes do saber jurídico, ante a diferença de seus métodos, esquemas de pesquisa e compreensão. Lembremos sempre que o direito positivo prescreve, dita a conduta humana; já a Ciência do Direito relata, descreve o direito positivo.

Outro ponto que merece destaque é a diferença entre o texto de direito positivo e a norma jurídica.

No mesmo sentido, ainda de acordo com Paulo de Barros Carvalho (*ibid.*, p. 40),

a norma jurídica é a significação que obtemos a partir da leitura dos textos do direito positivo. Trata-se de algo que se produz em nossa mente, como resultado da percepção do mundo exterior, captado pelos sentidos”. Pode-se assim dizer que a norma jurídica é o “juízo (ou pensamento) que a leitura provoca em nosso espírito.

Por isso, importante lembrar que do mesmo texto poderão surgir várias significações, a depender das diversas noções que o intérprete venha a ter dos termos utilizados pelo legislador. Assim, encontraremos na norma “o *suporte físico* que se refere a algum objeto do mundo (*significado*) e do qual extratamos um conceito ou juízo (*significação*)” (*ibid.*, p. 41).

Neste ponto, esclarece Paulo de Barros Carvalho (*ibid.*, p. 41) que:

Se pensarmos que a norma é um juízo hipotético-condicional (*se ocorrer o fato X, então deve ser a prestação Y*), formado por várias noções, é fácil concluir que nem sempre um só texto (de lei, p. ex.) será suficiente para transmitir a integridade existencial de uma norma jurídica. Às vezes, os dispositivos de um diploma definem uma, algumas, mas nem todas as noções necessárias para a integração do juízo e, ao tentar enunciá-lo verbalmente, expressando a correspondente proposição, encontramos-lo incompleto, havendo a premência de consultar outros textos do direito em vigor.

Além disso, após o isolamento dos termos que comporão o juízo lógico que levará à construção da norma, o jurista deve verificar sua adequação à totalidade do sistema, buscando alcançar a interpretação normativa, à luz dos princípios informadores da ordem jurídica.

Por tal razão, o professor Paulo de Barros Carvalho (*ibid.*, p. 42) afirma que:

Insistir na diferença entre texto do direito positivo e norma jurídica, sobre ser importante, é extremamente útil para o adequado entendimento do trabalho hermenêutico desenvolvido pelo cientista do Direito. Este, conhecedor que é das noções jurídicas fundamentais,

bem como das formas possíveis de combiná-las, saberá, por certo, interpretar aquilo que lê, à luz dos magnos princípios, produzindo as significações (normas jurídicas) da mensagem legislada.

Ao tentar responder à questão de “quem produz a norma jurídica”, se o Legislativo ou o Judiciário, Eros Roberto Grau (2013, p. 16) apresenta, embora com raízes teóricas um tanto quanto divergentes, posição semelhante:

O fato é que não se interpreta a norma: a norma é o resultado da interpretação. E mais, a interpretação do direito é interpretação dos textos e da realidade. A realidade histórica social constitui seu sentido. A realidade é tanto parte da norma quanto o texto. Na norma estão presentes inúmeros elementos do mundo da vida. Em suma, o ordenamento jurídico é conformado pela realidade.

Daí que, na metáfora de Kelsen, a moldura da norma é, diversamente, moldura do texto, mas não apenas dele. Ela é, concomitantemente, moldura do texto e moldura da realidade.

Por outro lado, a concretização do direito é operada em dois momentos: (i) no primeiro deles caminhamos no texto até a norma jurídica; (ii) no segundo, caminhamos da norma jurídica até a norma de decisão (= a solução, a decisão do caso), unicamente, então, neste momento, podendo atuar as pautas da razoabilidade e da proporcionalidade.

Ademais, como adiante afirmarei, a interpretação é uma prudência, de sorte que a decisão jurídica correta a ser tomada em cada caso há de ser aquela que o juiz entende, em sua consciência, que deve (não que pode) tomar. Isso em um quadro de enorme complexidade, visto que cada caso comporta sempre mais de uma solução correta, nenhuma exata.

Com isso, percebe-se que os signos que compõem as leis, em sentido amplo, são insuficientes para resolver a contradição entre o universal e o particular, já que seus elementos variam de acordo com cada momento histórico, localização geográfica, religião etc. Assim, cabe ao intérprete a função de aplicar a justiça ao caso concreto, por

meio da interpretação do direito, em sua positividade, a partir de conteúdos éticos e morais nascidos da luta social e política, em um determinado momento histórico.

Eros Grau também aponta a necessidade de adequação da norma ao sistema jurídico (*ibid.*, p. 84-85):

[...] a interpretação do direito é interpretação *do direito* e não de textos isolados, desprendidos do direito.

Não se interpretam textos de direito, isoladamente, mas sim o direito, no seu todo [...], pelas suas premissas implícitas.

Não se interpreta o direito em tiras, aos pedaços.

A interpretação de qualquer texto de direito impõe sempre ao intérprete, em qualquer circunstância, o caminhar pelo percurso que se projeta através dele – do texto – até a Constituição. Por isso, insisto em que um texto de direito isolado, destacado, desprendido do sistema jurídico, não expressa significado normativo algum.

A interpretação do direito – lembre-se – desenrola-se no âmbito de três distintos contextos: o lingüístico, o sistêmico e o funcional [...]. No *contexto* lingüístico é discernida a *semântica* dos enunciados normativos. Mas o *significado normativo* de cada texto somente é detectável no momento em que se o toma como inserido no contexto de *sistema*, para após afirmar-se, plenamente, no *contexto funcional*.  
(grifos no original)

André Ramos Tavares (2012, p. 38) também pontua a questão, ao tratar especificamente do Poder Judiciário, em seu papel de produtor e concretizador das normas jurídicas:

É bastante propagada a concepção consoante a qual a proclamação formal de direitos fundamentais pelas constituições impõe a correlata existência de instituições e institutos capazes de fazer assegurar e efetivar essa proclamação, em toda sua inteireza.

Assim, o Judiciário aponta no horizonte como não apenas um organismo direcionado a resolver conflitos de interesses surgidos na sociedade, mas também como ordenador da respeitabilidade dos direitos humanos fundamentais, seu garante último, inclusive contra o

próprio Estado-administrador, ou Estado-Legislator ou, ainda, Estado-Executivo.

A construção da cidadania brasileira, portanto, passa pela reconstrução do próprio Poder Judiciário e de toda cultura jurídico que se forma em seu entorno e em seu interior, já que se trata de organismo legitimado constitucionalmente para proceder à tutela, quando necessários, dos direitos humanos fundamentais.

No mesmo sentido, pondera Eros Roberto Grau (2013, p. 25):

Os juízes completam o trabalho do autor do texto normativo. A finalidade desse trabalho é necessária em razão do próprio caráter da interpretação, que se expressa na produção de um novo texto (a norma) a partir de um primeiro texto (a Constituição, uma lei, um regulamento ou um regimento).

Em outros termos: os juízes produzem direito em e como consequência do processo de interpretação. A interpretação é transformação de uma expressão (o texto) em outra (a norma). Neste sentido, o juiz produz direito (isto é, a norma).

Mas como fazer justiça, como moldar regras gerais e abstratas, de modo a solucionar questões singulares que se apresentam no mundo dos fatos? O que o jurista deve fazer para assegurar a justiça?

Em primeiro lugar, é preciso conscientizar os operadores do Direito, em especial aqueles investidos da função jurisdicional, de que eles estão lidando com vidas, sentimentos e não apenas com pedaços de papel. Somente com uma visão mais humanística, mais social, será possível concretizar o valor justiça. É preciso fazê-los enxergar as causas e os efeitos de suas decisões na vida das pessoas.

Em seguida, é necessário encontrar instrumentos que possibilitem ultrapassar o mero significado das normas, para alcançar a realidade da vida.

A “lei positivada” ordena um quadro vago e abstrato de condutas gerais, que devem ser ajustadas ao caso concreto. Se não se atenta para essa característica abstrata, pode-se errar no cumprimento da lei.

O jurista deve levar em consideração o caráter genérico da lei e amenizar seu rigor, sob pena de aplicar a lei de maneira injusta. A mera operação de subsunção do fato à norma não é mais suficiente para resolver os problemas do mundo fático.

Isso porque as decisões não são matematicamente previsíveis, já que a lei é universal e os casos devem ser decididos individualmente. Nesse sentido, Eros Roberto Grau (*ibid.*, p. 20) afirma que:

O intérprete está vinculado pela objetividade do direito. Não a minha ou a sua *justiça*, porém o *direito*. Não ao que grita a multidão enfurecida, porretes na mão, mas ao *direito*.

O juiz é necessário porque cada caso é um caso: *interpretar o direito é caminhar de um ponto a outro, do universal ao singular, através do particular, conferindo a carga de contingencialidade que faltava para tornar plenamente contingencial o singular.* (grifos no original)

Nesse contexto, os princípios jurídicos ganham particular importância, pois servirão de norte, seja ao legislador, no momento da produção das normas gerais e abstratas, seja ao intérprete, no seu caminho rumo à construção da norma individual e concreta.

Cumpra desde logo adiantar e fixar a nossa posição, de que os princípios também se apresentam como normas jurídicas, sejam eles explícitos ou implícitos, de modo que, por vezes, terão a função de normas de segundo grau, ajudando na produção das normas individuais por meio da interpretação dos signos que compõem as leis e, outras vezes, poderão ter aplicação e incidência direta.

Esse ponto será mais bem explorado no decorrer deste capítulo, sendo necessário inicialmente traçar algumas breves linhas sobre o próprio conceito de princípio.

Conceituar o vocábulo “princípio” é tarefa das mais árduas. Sua compreensão dependerá do contexto e do ambiente no qual a palavra é empregada. Contudo, pode-se partir da premissa de que princípio encerra a ideia de começo, ponto de partida, fundamento de algo.

Renato Lopes Becho (2011, p. 343) destaca que os princípios são identificados desde os primórdios do conhecimento ocidental, sendo encontrada já em Aristóteles a sistematização das várias acepções do vocábulo princípio (*ἀρχή*):

Princípio significa (a) a parte de uma coisa a partir da qual pode-se empreender o primeiro movimento (...); (b) o ponto a partir do qual é possível que cada coisa seja, do melhor modo, originada (...); (c) aquilo cuja presença determina em primeira instância o surgimento de alguma coisa (...); (d) aquilo que a partir de que, ainda que não imanente à coisa, algo nasce e de que o movimento e a transformação procedem primordialmente (...); (e) aquilo em conformidade com cuja escolha deliberada, o que é movido é *movido*, e o que é transformado é *transformado* (...); (f) as artes também são chamadas de princípios (...); (g) aquilo a partir de que uma coisa começa a ser compreensível também é chamado de *princípio* da coisa, por exemplo as hipóteses das demonstrações.

O autor destaca, para fins do sistema jurídico, as acepções “b” e “c”, pois os princípios podem ser colocados no primeiro ponto a partir do qual seja possível verificar a origem do direito, mas também é possível, a partir dos princípios, construir regras jurídicas.

Nos dizeres de Paulo de Barros Carvalho (2008, p. 174):

Não é exagero referir que o dado valorativo está presente em toda configuração do jurídico, desde seus aspectos formais (lógicos), como nos planos semântico e pragmático. Em outras palavras, ali onde houver direito, haverá, certamente, o elemento axiológico. A demonstração desse acerto não é difícil e pode ser feita com singelas lembranças das manifestações jurídicas, em pontos diversos da existência desse fenômeno.

E complementa o autor, em outra obra (2012, p. 197):

Seja como for, 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. Algumas vezes constam de preceito exposto, logrando o legislador constitucional enunciá-los com clareza e determinação. Noutras, porém, ficam subjacentes à dicção do produto legislado, suscitando um esforço de feito indutivo para percebê-los e isolá-los. São os princípios implícitos. Entre eles e os expressos não se pode falar em supremacia, a não ser pelo conteúdo intrínseco que representam para a ideologia do intérprete, momento em que surge a oportunidade de cogitar-se de princípios e de sobreprincípios.

Para Roque Carrazza (2012, p. 45), o sentido de princípio compreende “[...] a figura de um patamar privilegiado, que torna mais fácil a compreensão ou a demonstração de algo”. Acrescenta o autor que, sob tal perspectiva, o princípio seria a pedra angular de qualquer sistema.

Já Celso Antônio Bandeira de Mello (1999, p. 807-808), que traçou célebre conceito amplamente adotado pela doutrina brasileira, apresenta a seguinte definição:

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. [...].

O fato é que, em tempos de proclamada crise no Direito, mostra-se cada vez mais importante o estudo de seus princípios diretores. Isso porque a valorização dos princípios e sua incorporação, implícita ou explícita, pelos textos constitucionais fazem parte do caminho de reaproximação traçado entre o Direito e a Ética.

Acerca do tema, necessário se faz acrescentar a brilhante exposição de Miguel Reale (2002, p. 32):

[...] não é demais acrescentar, desde logo que, graças às ciências culturais, é-nos possível reconhecer que, em virtude do incessante e multifário processo histórico, o gênero humano veio adquirindo consciência da irrenunciabilidade de determinados valores considerados universais e, como tais atribuíveis a cada um de nós. Correspondem eles ao que denominamos *invariantes axiológicas* ou *valorativas*, como as relativas à dignidade da *pessoa humana*, à salvaguarda da vida individual e coletiva, elevando-se até mesmo a uma visão planetária em termos ecológicos.

Pensamos ter demonstrado, alhures, que esses valores supremos inspiram e legitimam os atos humanos *como se fossem inatos*, ainda que se reconheça sua origem histórica. Pois bem, uma das finalidades do Direito é preservar e garantir tais valores e os que deles defluem – sem os quais não caberia falar em liberdade, igualdade e fraternidade – o que demonstra que a experiência jurídica é uma experiência ética [...].

A doutrina é unânime ao reconhecer a força normativa dos princípios, distinguindo-os das regras. Estas constituem comandos que estabelecem um objetivo a ser alcançado, ao passo que os princípios, por sua vez, não buscam concretizar determinado objetivo, mas sim atender a uma exigência de justiça ou equidade. Eles não impõem uma decisão particular, apenas apontam uma razão que servirá de norte para a tomada de decisão em um determinado sentido.

Nesse contexto, Regina Helena Costa (2007, p. 79) aponta que:

Os princípios jurídicos são normas de maior hierarquia, autênticas sobrenormas que orientam a interpretação e a aplicação das demais, sinalizando seu alcance e sentido. Efetivamente, os princípios são normas, a cuja plasticidade devem se amoldar toda a interpretação e aplicação efetuadas no campo do Direito.

Por tal razão, segundo esta autora (2007, p. 78), “não é exagero afirmar que a violação de um princípio representa a transgressão do próprio sistema no qual ele se insere”.

Outros critérios, como o grau de abstração, o grau de determinabilidade na aplicação do caso concreto e a natureza normogenética, também são apontados para distinguir princípios e regras, não sendo objeto deste trabalho aprofundar suas notas diferenciais, razão pela qual nos deteremos nas diferenças quanto ao modo de sua aplicação.

O conflito entre regras produz uma antinomia jurídica, cuja superação deverá ser apontada pelo próprio ordenamento jurídico, afastando-se uma das regras na solução do caso concreto e mantendo-se a outra. Já quanto aos princípios, o caminho para solucionar a sua colisão parte da compatibilização, privilegiando-se um em detrimento de outro, no caso concreto, mas ambos permanecerão com igual validade.

Feitas essas breves considerações acerca do significado e do papel dos princípios, cumpre-nos apontar, sucintamente, as nuances do princípio da praticabilidade tributária, nosso objeto de estudo neste trabalho.

## 4 O princípio da praticabilidade

Como já destacado no início deste trabalho, adverte-se que a crise do Direito se relaciona à complexidade de sua aplicação, da dificuldade encontrada pelo pensamento jurídico de criar e aplicar soluções eficazes aos casos concretos.

Nesse contexto, o estudo da praticabilidade (ou praticidade ou factibilidade) mostra-se relevante, com a finalidade de aclarar o conteúdo e o alcance desse princípio e apontar a desvirtuação em sua aplicação, quando operada por alguns setores públicos.

Apesar de permear todo o sistema do Direito, o princípio da praticabilidade não é encontrado expressamente nas normas jurídicas, mas é apontado por muitos, como “imperativo constitucional implícito”, uma vez que as leis são editadas para serem aplicadas e impostas. Nos dizeres de Mizabel Derzi (2007, p. 138-139), a praticabilidade compreende a 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”.

A autora alerta, ainda, para a necessidade de não se restringir o alcance do princípio da praticabilidade 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 (*ibid.*, p. 139). Na esteira desse raciocínio, cabe anotar que a praticabilidade:

[...] 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.

Em outra passagem, Mizabel Derzi<sup>4</sup> atribui à praticabilidade a função de abrandar os princípios da igualdade e da capacidade contributiva, já que por meio

---

<sup>4</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. In: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 789.

daquele princípio busca-se evitar execuções muito complicadas da lei, especialmente nos casos em que se deve executar a lei em massa. Neste sentido, sinaliza a autora que<sup>5</sup>:

Os estudos mais aprofundados sobre as técnicas relacionadas à praticidade, que estão voltadas a possibilitarem a execução simplificada, econômica e viável das leis (entre elas a tipificação), foram desenvolvidos pelos juristas alemães, nas últimas décadas. [...] Sem dúvida, a permissão constitucional expressa, ditada em nome da praticidade, representa um abrandamento da igualdade e da capacidade contributiva, embora não represente rompimento algum com a legalidade, ao contrário, poderá exterminar os numerosos casos de instituição de substituição tributária no Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias e Serviços, sem lei, por meio de norma regulamentar. Caberá ao Poder Judiciário fixar os limites à norma do art. 150, § 7º, e coibir os abusos, que, sob invocação de seu manto protetor, serão tentados pela Administração Fazendária.

Induvidoso que a praticabilidade tem terreno fértil nas relações jurídico-tributárias, que cada vez mais se expandem e reclamam o seu disciplinamento, haja vista o caráter imbricado desse subsistema normativo (o tributário), cuja exequibilidade é permeada de dificuldades. As nuances que cercam este princípio têm forte ligação com o programa estabelecido por nossa Constituição dirigente, sendo certo concluir que a praticabilidade serve aos propósitos da almejada justiça social, à medida que busca concretizar os objetivos da República Federativa do Brasil, insculpidos no art. 3º e incisos do Texto Constitucional.

Há, ainda, quem afirme a natureza técnica da praticabilidade, por entender que o preceito se liga a uma melhor execução das leis, sendo decorrente, portanto, do princípio da eficiência. Para estes pensadores, a praticabilidade seria não mais que uma técnica, consistente na utilização de mecanismos simplificadores das leis.

Por tudo até aqui exposto, resta clara a opção desta pesquisadora pela doutrina que situa a praticabilidade no campo dos princípios e não como mera técnica (meio), ou, ainda, como faceta do princípio constitucional da eficiência. E isso se dá porque, para além da mera instrumentalização de preceitos normativos, a praticabilidade

---

<sup>5</sup> Op. Cit. p. 789.

está presente na interpretação constitucional, com especial destaque no contexto do atual constitucionalismo, em que o princípio atuará como purificador do sistema, exercendo, assim, uma função estruturante.

A praticabilidade impõe preferência por determinados comportamentos a serem adotados com vistas a alcançar certos conteúdos. Ao introduzir o valor “praticabilidade” em nosso sistema jurídico, o legislador apresenta um comportamento de “não-indiferença” em relação às condutas que quer ver empregadas pela sociedade.

Paulo de Barros Carvalho, adotando o magistério de Miguel Reale, aponta que o signo “princípio” pode ser visto como “valor” ou “limite objetivo”. Ao adotar a primeira posição, o intérprete deve adentrar no campo da axiologia, permitindo a identificação de determinado princípio como

uma regra portadora de núcleos significativos de grande magnitude influenciando visivelmente a orientação de cadeias normativas, às quais outorga caráter de unidade relativa, servindo de fator de agregação para outras regras do direito positivo<sup>6</sup>.

Em outra obra (CARVALHO, 2008, p. 179), o magistral autor assenta que a atuação no campo dos valores exige sempre uma análise subjetiva por parte do intérprete, já que a interpretação consiste em uma relação entre o agente do conhecimento e o objeto. E aponta:

Bem se vê que o deparar com valores leva o intérprete, necessariamente, a esse mundo de subjetividades, até porque eles se entrelaçam formando redes cada vez mais complexas, que dificultam a percepção da hierarquia e tornam a análise uma função de ideologias dos sujeitos cognoscentes.

---

<sup>6</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Princípios e sobreprincípios na interpretação do direito*. Disponível online no endereço: <[www.ibet.com.br/principios-e-sobreprincipios-na-interpretacao-do-direito-por-paulo-de-barros-carvalho](http://www.ibet.com.br/principios-e-sobreprincipios-na-interpretacao-do-direito-por-paulo-de-barros-carvalho)>. Acesso em 20 out. 2015, p. 12.

Para reter na memória as informações sintáticas sobre valores, apresenta um rol de dez elementos que apontam os traços que assinalam a sua presença. São eles: a) bipolaridade; b) implicação recíproca; c) referibilidade; d) preferibilidade; e) incomensurabilidade; f) tendência à graduação hierárquica; g) objetividade; h) historicidade; i) inexauribilidade; j) atributividade.

Guiando-se pelo pensamento de Paulo de Barros Carvalho, Renato Lopes Becho (2011, p. 431-436), mapeia as características axiológicas do princípio do não-confisco. Transportando o pensamento destes autores para o objeto do nosso estudo, podemos identificar na praticabilidade todos os traços que assinalam a presença de valores. Vejamos:

i) **Bipolaridade:** é a característica que registra o fato de que todo valor possui o seu oposto, um desvalor. A praticabilidade possui o seu desvalor, impraticabilidade ou inexecuibilidade.

ii) **Implicação:** os valores implicam-se mutuamente, influenciando um na realização de outros. A praticabilidade implica na realização da capacidade contributiva, eficiência tributária, legalidade entre outros.

iii) **Referibilidade:** o valor representa sempre uma tomada de posição do ser humano perante alguma coisa a que está referido. No caso da praticabilidade, a execução das leis, que deve ocorrer da forma mais simples possível;

iv) **Preferibilidade:** aponta uma direção determinada a ser seguida para o alcance de um fim. Em relação à praticabilidade, além de simplificar a aplicação das leis, exige que elas sejam efetivadas da forma menos onerosa possível;

v) **Incomensurabilidade:** corresponde à incapacidade de mensurar, de numerar ou quantificar valores. A praticabilidade não pode ser medida. Uma lei ou um ato pode ser praticável em vários níveis, sendo exequível em várias nuances, exigindo mais ou menos a atuação dos cidadãos para o seu cumprimento, por exemplo. Somente diante da análise de uma legislação específica é que se poderá firmar posição pela sua praticabilidade ou não.

vi) **Hierarquização:** os valores admitem uma classificação hierárquica, razão pela qual a praticabilidade submete-se à legalidade, entre outros cânones.

vii) **Objetividade:** os valores requerem sempre objetos da experiência para neles assumir objetividade, o que se observa nos diversos instrumentos postos à disposição do legislador e administrador para dar exequibilidade às leis.

vii) **Historicidade**: é a característica dos valores que registra a possibilidade de sua concretização. Os princípios são construídos na evolução do processo histórico e social. A praticabilidade, cada vez mais, aponta sua necessidade em razão das relações de massa, típicas do mundo contemporâneo.

viii) **Inexauribilidade**: os valores, todos eles, sempre estão incompletos. A humanidade sempre almeja atingir a justiça, por exemplo, mas nunca tem a certeza de tê-la alcançado. O valor “praticabilidade” não poderá ser exaurido, sempre será incompleto, excedendo os bens aos quais objetiva incidir.

x) **Realizabilidade**: os valores precisam se realizar, se tal não ocorrer ele nada significará para o homem. O valor praticabilidade é objetivamente realizável, por meio dos seus diversos instrumentos de concretização.

xi) **Atributividade**: a praticabilidade importa uma preferência por núcleos de significação que expressam uma preferibilidade por certos conteúdos de expectativa, no caso, o menor ônus para execução das leis;

xii) **Indefinibilidade**: o valor praticabilidade não é plenamente definível. Embora se possa cogitar acerca da dificuldade de implementação de uma norma, a definição do que é “praticável” torna-se demasiado complexa.

xiii) **vocação para expressar-se em termos normativos**: a praticabilidade apresenta-se de forma implícita no sistema, mas as normas que a realizam são plenamente identificáveis.

Importante registrar, ainda, que esta autora faz opção pelo vocábulo “praticabilidade”, qualidade do que é praticável, ao invés de “praticidade”, que se relaciona ao que é prático, ou “factibilidade”, que indica aquilo que é realizável.

A escolha do vocábulo deve-se a uma preferência pessoal, mas também busca evitar a diminuição ou uso pejorativo do termo, já que não se trata de uma escolha do legislador a aplicação das leis da forma que melhor lhe convém, “a mais prática”, mas sim da forma que melhor atenda aos cidadãos, sendo “praticável”, ou seja, que mostre possível a aplicação da lei, tanto do ponto de vista do administrador quanto do administrado.

O atributo da praticabilidade permeia o direito em toda a sua extensão, pois este só atua no campo da possibilidade, uma vez que só opera seus efeitos dentro da realidade.

A atuação do direito não pertence ao campo da metafísica; ele não existe por si só, não é um fim em si mesmo. O direito representa um instrumento de convivência social. O direito positivo só existe referindo-se à realidade social. Por tal razão, a regra jurídica deve ser construída não para um mundo ideal, mas para a realidade social.

Assim, de acordo com a renomada autora Regina Helena Costa (2007, p. 53), “a *praticabilidade*, também conhecida como *praticidade*, *pragmatismo* ou *factibilidade*, pode ser traduzida, em sua acepção jurídica, no conjunto de técnicas que visam a viabilizar a adequada execução do ordenamento jurídico” (destaques no original). E prossegue a autora, com base nas lições de Souto Maior Borges, afirmando que

a praticabilidade é uma categoria lógico-jurídica, e não jurídico-positiva, na medida em que, em nosso entender, essa noção antecede o próprio Direito posto, correspondendo a exigência do senso comum.

A praticabilidade está presente em todo o sistema, tratando-se de princípio geral e difuso, além de implícito, já que não apresenta formulação escrita em nosso ordenamento jurídico.

Tal princípio impõe-se ante a necessidade de tornar a lei exequível, sendo um dos mecanismos que permite ao Estado desempenhar suas funções, permeando toda atuação estatal, quer no momento da criação das leis, exercício da função legislativa, quer no momento de sua aplicação, por meio das funções administrativa e judicial.

Isso porque, como diz Regina Helena (*ibid.*, p. 54), “tanto as leis quanto os atos decorrentes de sua aplicação aos casos concretos – atos administrativos e jurisdicionais – devem expressar-se em termos exequíveis”.

No exercício da função legislativa, na produção da lei geral e abstrata, a praticabilidade apresenta-se como verdadeiro corolário do próprio princípio da legalidade.

A *generalidade* garante que as leis sejam impostas a todos indistintamente, em respeito ao princípio da isonomia, e leis que não são exequíveis não podem ser aplicadas a todos. Por outro lado, a generalidade exige a aplicação em massa da lei, já que se mostra impossível às normas jurídicas considerarem as condições pessoais de cada um dos seus destinatários.

A praticabilidade, neste momento, servirá para evitar a execução muito complicada desses atos.

Em um mundo ideal, cada caso deveria ser tratado individualmente, sendo-lhe garantido o melhor tratamento que o direito pode ofertar aos cidadãos. Na realidade, isso não é possível, pois exigiria um complexo número de normas jurídicas para cada indivíduo, tomando em consideração idade, raça, cor, sexo, profissão, situação econômica, dentre tantas outras características. Além disso, ao produzir a norma, ela já não mais o alcançaria, pois sua idade avança a cada minuto, seu estado econômico pode mudar de repente, e assim por diante.

Por tais razões, a generalidade da lei leva em conta o “cidadão médio” ou, ainda, uma “situação hipotética” que abranja o maior número possível de cidadãos dentro da sociedade, que seria nosso espaço amostral. Ou seja, a lei tenta abranger o maior número de casos, por meio de suas presunções.

Já “o atributo da abstração, por sua vez, significa que a lei descreve situações-padrão, define hipóteses, não se reportando, pois, a casos específicos” (*ibid.*, p. 56).

A autora (*ibid.*, p. 57) esclarece, ainda, que:

A norma jurídica utiliza-se de abstrações generalizantes não somente por razões de segurança, mas também para viabilizar a execução de seus comandos. Desse modo, tanto a tipificação quanto a conceituação abstrata estão, pois, relacionadas ao princípio da praticabilidade, o qual se manifesta mediante a necessidade de utilização de técnicas simplificadoras da execução das normas jurídicas.

Mas, para sua efetiva incidência, as normas gerais e abstratas terão que se transformar em individuais e concretas, para cumprir seu fim específico de reger o comportamento humano, papel desempenhado, precipuamente, por meio das funções administrativa e judicial.

Quanto aos atos administrativos, Regina Helena Costa (*ibid.*, p. 62) afirma que “a praticabilidade, no âmbito administrativo exsurge, antes de tudo, das próprias qualidades inerentes aos atos a ele correspondentes”.

Segundo a autora, as *presunções de legalidade* ou de *legitimidade* e de *veracidade* que autorizam a execução imediata da lei, em razão da pressuposta veracidade do ato tomado em sua conformidade, são decorrentes da praticabilidade. Na mesma linha, também a *tipicidade* decorre deste princípio, já que implica que os atos administrativos devem corresponder a figuras previamente definidas em lei como aptas a produzir determinados resultados.

A *imperatividade* e a *autoexecutoriedade* também estão entrelaçadas ao princípio da praticabilidade. A primeira impõe os atos administrativos aos particulares, independentemente de sua anuência, permitindo ao poder público intervir unilateralmente na vida de seus administrados. Já a segunda permite ao poder público, por seus próprios meios, fazer cumprir suas decisões, sem que seja necessário recorrer previamente ao Poder Judiciário.

Sem sombra de dúvidas, tais atributos facilitam a execução dos atos administrativos, e sem eles seria impraticável o exercício da função administrativa pelo Estado, pois, como aponta a professora Regina Helena Costa (*ibid.*, p. 63):

(i) não seriam passíveis de execução imediata, dependendo, para tanto, de prévia consulta aos seus destinatários; (ii) ausente a prévia descrição legislativa dos atos, estaria ameaçada a segurança jurídica nesse âmbito; (iii) dependendo sua execução da concordância dos particulares, a efetivação da vontade estatal estaria seriamente comprometida; e (iv) se os atos administrativos não pudessem ser executados, em regra, pela própria Administração, esta teria que recorrer sempre ao Poder Judiciário para dar cumprimento à vontade.

Delicada é a relação da praticabilidade com a discricionariedade administrativa.

Se entendermos os atos discricionários como “parcialmente regulados” pelo ordenamento jurídico, em contraponto aos atos vinculados, que têm regramento legal total, sua existência no ordenamento jurídico se justificará ante a impossibilidade de a lei prever antecipadamente todas as situações que serão colocadas perante o administrador, bem como pela necessidade de se deferir certa margem de liberdade ao

gestor público, que estará mais familiarizado com as peculiaridades do caso concreto, logo, mais apto a alcançar uma solução justa para o caso.

De logo, há de se dissociar a ideia de discricionariedade de arbitrariedade. Os atos discricionários não são uma “carta branca” para o administrador agir segundo suas vontades, mas sim uma margem de liberdade, conferida pela lei, para que ele melhor a aplique em determinados casos peculiares, cuja abstração das normas gerais jamais poderiam alcançar.

Vista neste sentido, segundo Regina Helena Costa (*ibid.*, p. 66), “a discricionariedade administrativa consubstancia relevante expediente genericamente utilizado pela lei com vista à praticabilidade”.

Com efeito, prossegue a autora (*ibid.*, p. 66):

[...] se um dos fundamentos para a existência da discricionariedade consiste no fato de que o legislador, ao disciplinar determinada situação hipotética, reconhece, por vezes, que o administrador público, por se encontrar diante de caso concreto e, assim, ter o domínio de suas peculiaridades, terá melhores condições de buscar a solução justa a ser aplicada, evidentemente tal proceder revela-se mais prático que a imposição de uma disciplina vinculada, propiciadora do risco de que não venha alçar a tão almejada justiça.

Não é por outra razão que o poder regulamentar, concedido à Administração Pública, somente é exercível à vista de lei cuja aplicação compita ao Poder Executivo e que consigne uma certa dose de discricionariedade ao administrador, rendendo ensejo, assim, a que este realize produção normativa voltada à orientação dos órgãos públicos quanto às adequadas interpretação e aplicação da lei.

Também é possível observar a praticabilidade no âmbito dos atos judiciais. E isso se mostra cristalino quando se observa que, assim como a lei, o processo não é um fim em si mesmo. A finalidade do processo não é teórica, mas prática: as regras processuais não servem para nada além de resguardar os bens da vida, que se põem à tutela da justiça. A instrumentalidade do processo é algo reconhecido e, inclusive, elevado a princípio do direito processual.

Com base nesse princípio, o Judiciário vem a cada dia aplicando técnicas simplificadoras de sua atuação, com claro entrelaçamento com o princípio da praticabilidade, dentre as quais podemos citar, exemplificativamente, o princípio da instrumentalidade das formas, os instrumentos de uniformização de jurisprudência, a própria “coisa julgada”, dentre tantos outros institutos jurídicos que buscam tornar possível, rápida e efetiva a prática jurisdicional.

Mas, como todo princípio, a praticabilidade encontra limite na incidência dos demais princípios tributários, devendo com eles harmonizar-se, em suas relações de mútua implicação. Este será o tema objeto de estudo do próximo capítulo, no qual procuramos apontar as relações que se travam entre o princípio da praticabilidade e os demais princípios que norteiam o sistema jurídico-tributário.

## **5 A praticabilidade e os princípios que limitam o poder de tributar**

Conforme já expressado em linhas anteriores, este trabalho partilha da ideia de que os princípios tributários são vetores que informam toda a estrutura do sistema tributário, sem os quais estaria comprometida a própria relação jurídico-obrigacional que se forma entre o Estado e os particulares.

Todavia, como é de conhecimento basilar em matéria de valores, nenhum princípio pode reinar de maneira absoluta. Ao contrário, devem, necessariamente, se submeter à ponderação com outros princípios, de modo que a tributação aconteça pautada no propósito de realizar a justiça possível. E essa perspectiva aponta o princípio da praticabilidade para o lugar especial de princípio hermenêutico, conquanto sirva de norte para a orientação, a interpretação e a aplicação, em especial, das leis tributárias.

O presente capítulo buscará, limitando-se às singularidades do tema proposto, explicitar os conteúdos dos princípios da segurança jurídica, legalidade estrita, igualdade, capacidade contributiva e da vedação ao confisco, visto que o tratamento do princípio da praticabilidade não pode prescindir da análise inter-relacional dos demais princípios tributários de cunho protetivo, cuja coerência e harmonia, no contexto do Estado Democrático de Direito brasileiro, são especialmente asseguradas.

### *5.1 Segurança jurídica e certeza do direito. Princípio da legalidade. Tipicidade*

A relação de aproximação que caracteriza a segurança jurídica e o princípio da legalidade torna possível o tratamento desses temas em um único tópico.

Segurança Jurídica é um valor transcendente ao ordenamento jurídico, que, aliado à certeza do direito, inspira as normas de direito positivo. É um atributo que convém tanto às normas jurídicas quanto à conduta humana, razão pela qual, em uma visão clássica, é considerado um sobreprincípio.

Especificamente no Sistema Constitucional Tributário, a segurança jurídica busca preservar a legalidade, a isonomia e a efetividade da jurisdição tributária, administrativa e judicial. Sendo certo que a fragilização da segurança jurídica dissemina a incerteza.

Nessa linha de considerações, importante assentar a noção de segurança jurídica e seus corolários — certeza do direito, legalidade, tipicidade cerrada.

Geraldo Ataliba aponta a segurança jurídica como essência do próprio Direito (2004, p. 184):

O Direito é, por excelência, acima de tudo, instrumento de segurança. Ele é que assegura a governantes e governados os recíprocos direitos e deveres, tornando viável a vida social. Quanto mais segura uma sociedade, tanto mais civilizada. Seguras estão as pessoas que têm certeza de que o Direito é objetivamente um e que os comportamentos do Estado ou dos demais cidadãos não discreparão.

Paulo de Barros Carvalho (2012, p. 198-199), por sua vez, traz o princípio da certeza do direito como valor imprescindível do ordenamento, uma vez que tem sua “presença assegurada nos vários subsistemas, nas diversas instituições e no âmago de cada unidade normativa, por mais insignificante que seja”. Afirma, ainda, que “o princípio da certeza jurídica é implícito, mas todas as magnas diretrizes do ordenamento operam no sentido de realizá-lo”. Alia o conceito de “certeza” ao sentido de “previsibilidade”, de modo que seja possível aos destinatários dos comandos jurídicos organizar suas condutas na conformidade das normas existentes.

No tocante ao princípio da segurança jurídica, esclarece o autor (*ibid.* p. 199-200) que “não há porque confundir a *certeza do direito* naquela acepção de índole sintática, com o cânone da *segurança jurídica*” (grifos originais). E prossegue traçando a diferença:

Aquele é o atributo essencial, sem o que não se produz enunciado normativo com *sentido deontico*; este último é decorrência de fatores sistêmicos que utilizam o primeiro de modo racional e objetivo, mas dirigido à implantação de um valor específico, qual seja o de coordenar o fluxo das interações iter-humanas, no sentido de propagar no seio da comunidade social o sentimento de previsibilidade quando aos efeitos jurídicos da regulação da conduta. Tal sentimento tranquiliza os cidadãos, abrindo espaço para o planejamento de ações futuras, cuja disciplina conhecem, confiantes que estão no modo pelo

qual a aplicação das normas do direito se realiza. Concomitantemente, a certeza do tratamento normativo dos fatos já consumados, dos direitos adquiridos e da força da coisa julgada, lhes dá a garantia do passado. Essa bidirecionalidade *passado/futuro* é fundamental para que se estabeleça o clima de segurança das relações jurídicas, motivo por que dissemos que o princípio depende de fatores sistêmicos. Quanto ao passado, exige-se um único postulado: o da irretroatividade [...]. No que aponta para o futuro, entretanto, muitos são os expedientes principiológicos necessários para que se possa falar na efetividade do primado da segurança jurídica.

Apregoa, por fim, ser “desnecessário esclarecer que a segurança das relações jurídicas é indissociável do valor justiça, e sua realização concreta se traduz numa conquista paulatinamente perseguida pelos povos cultos”.

Já Misabel Derzi (2007, p. 90) ensina que, com a concepção de Estado de Direito, ligada às noções de democracia e vedação ao arbítrio, “a segurança jurídica fica, então hipertrofiada e a lei parece o caminho mais idôneo para alcançá-la”. Assim, as ideias de “anterioridade, previsibilidade, irretroatividade, jurisdição, processo devido e especialidade (impropriamente denominada tipicidade) são conceitos por meio dos quais se manifesta um dos fins objetivados no Estado de Direito: a segurança jurídica”.

Recortando o nosso tema, importante trazer à baila a posição de Regina Helena Costa (2007, p. 139-140), para quem “a conexão entre a segurança jurídica e a praticabilidade no campo tributário é da essência, visto que os mecanismos implementadores desta visam, exatamente reforçar aquela”.

E segue a autora, invocando a lição de Becker, para quem

a praticabilidade e a certeza são requisitos essenciais à juridicidade da regra jurídica e, por conseguinte, a fim de criar a regra jurídica que reúna esses dois requisitos, o legislador trabalha na *redução* e *concentração* do instrumental jurídico.

Destarte, é indiscutível o perfil de sobreprincípio atribuído à segurança jurídica. E isso fica claro a partir do próprio sentido que se pode inferir da expressão

segurança jurídica, dispensando quaisquer maiores esforços envidados no propósito de evidenciar o seu alcance. É garantia constitucional, incerta no art. 5º da CF, na medida em que todos os dispositivos que instituem garantias constitucionais buscam, em última análise, assegurar, ou seja, “tornar seguros” os direitos previstos neste artigo.

Corolário do princípio da segurança jurídica, o princípio da legalidade também se apresenta como princípio geral em nosso sistema, com especial importância no campo do Direito Tributário.

Nosso ordenamento é composto de leis e outros veículos legislativos que introduzem os textos que buscam regular o funcionamento da sociedade. Por leis, podemos entender aqueles textos que são introduzidos no sistema apenas por produção legislativa. O princípio vem insculpido no art. 5º, II, da CF e, especificamente em matéria tributária, no art. 150, I, do mesmo diploma.

Roque Antonio Carraza (2012, p. 420), acrescenta que

quando dizemos ‘ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer coisa alguma senão em virtude de lei’, implicitamente estamos proclamando que ‘ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei igualitária’, isto é, de lei editada de conformidade com a isonomia.

Apesar de ser tido pela maioria com um princípio fundamental, em uma concepção que o destaca como instrumento de proteção do cidadão, há quem o veja apenas como uma regra. Filiamo-nos à primeira posição e sobre esse sentido focaremos nossos estudos.

Renato Lopes Becho (2011, p. 375), aponta, magistralmente que “o princípio da legalidade é a mais importante de todas as limitações constitucionais ao poder de tributar por suas implicações políticas e jurídicas”. De fato, há, nesta assertiva, claro destaque para o caráter de limitação ao poder de tributar, formal e materialmente, o que ganha especial relevo em matéria tributária, onde vige o princípio da legalidade estrita.

Nos dizeres de Paulo de Barros Carvalho (2012, p. 208), o princípio da legalidade estrita impõe a necessidade de instituição ou aumento de tributos por meio de lei, de modo que:

O veículo introdutor da regra tributária no ordenamento há de ser sempre a lei (sentido lato), porém o princípio da estrita legalidade diz mais que isso, estabelecendo a necessidade de que a lei adventícia traga no seu bojo os elementos descritores do fato jurídico e os dados proscritores da relação obrigacional. Esse plus caracteriza a tipicidade tributária, que alguns autores tomam como postulado imprescindível ao subsistema de que nos ocupamos, mas que pode, perfeitamente, ser tido como uma decorrência imediata do princípio da estrita legalidade.

Alberto Xavier<sup>7</sup> aponta que:

O princípio da legalidade da tributação (*nullum tributum sine lege*) não pode caracterizar-se apenas como recurso ao conceito de “reserva de lei”, pois não se limita à exigência de uma lei formal como fundamento da tributação. Vai mais além, exigindo uma lei revestida de especiais características. Não basta a lei; é necessária uma “lei qualificada”.

Esta “qualificação” da lei pode ser designada como “reserva absoluta de lei”, o que faz com que o princípio da legalidade da tributação se exprima como um princípio da tipicidade da tributação.

Reserva “absoluta” significa a exigência constitucional de que a lei deve conter não só o fundamento da conduta da Administração, mas também o próprio critério de decisão do órgão de aplicação do direito no caso concreto, ao invés do que sucede na “reserva relativa”, em que muito embora seja indispensável a lei como fundamento para as intervenções da Administração nas esferas de liberdade e de propriedade dos cidadãos, ela não tem que fornecer necessariamente o critério de decisão no caso concreto, que o legislador pode confiar à livre valoração do órgão de aplicação do direito, administrador ou juiz.

---

<sup>7</sup> XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética: 2001, p. 17-18.

Assim, em matéria tributária, o princípio da legalidade desponta como verdadeiro princípio da tipicidade (legalidade estrita), uma vez que fornece não apenas o fim, mas também o conteúdo da decisão do caso concreto, mediante a simples dedução da própria lei, restando ao aplicador a simples subsunção do fato à norma, sem qualquer valoração pessoal.

O princípio da tipicidade fechada, também conhecido como “princípio da determinação”, exige que os elementos integrantes do tipo tributário sejam precisos e determinados, de modo a evitar que o órgão aplicador introduza critérios subjetivos de apreciação na aplicação ao caso concreto.

Na obra de Aliomar Baleeiro, atualizada por Misabel Derzi<sup>8</sup>, encontramos esclarecedora manifestação acerca do que lá se denomina “Princípio da especificação conceitual”:

O princípio da especificação conceitual – que costuma ser denominado, impropriamente, tipologia ou tipicidade – diz respeito ao princípio da legalidade, materialmente considerado, como conteúdo imposto ao legislador e indelegável. Que legislador?

Instituir ou regular um tributo de forma válida, em obediência ao art. 150, I, da Constituição, supõe a edição de lei, como ato formalmente emanado do Poder Legislativo da pessoa constitucionalmente competente (União, Estados, Distrito Federal ou Município) que, em seu conteúdo, determine:

- a) a hipótese da norma tributária em todos os seus aspectos ou critérios (material-pessoal, espacial, temporal);
- b) os aspectos da consequência que prescrevem uma relação jurídico-tributária (sujeito passivo – contribuinte e responsável – alíquota, base de cálculo, reduções e adições modificativas do *quantum* a pagar, prazo de pagamento);
- c) as desonerações tributárias como isenções, reduções, abatimentos, deduções de créditos presumidos, devolução de tributo pago e remissões;
- d) as sanções pecuniárias, multas e penalidades, assim como a anistia;
- e) as obrigações acessórias em seu núcleo substancial;

---

<sup>8</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8ª ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 170-171.

- f) as hipóteses de suspensão, exclusão e extinção do crédito tributário;
- g) a instituição e a extinção da correção monetária do débito tributário.

A própria autora nos lembra, no entanto, que esta enumeração, prevista no Código Tributário Nacional, com o intuito de delimitar o conceito de “instituir e aumentar” tributos acarreta uma série de discussões e problemas, já que o legislador necessariamente “se utilizará de generalizações, abstrações conceituais, quantificações e presunções ao disciplinar os tributos que compõem o sistema tributário nacional”<sup>9</sup>.

Como já demonstrado anteriormente, a praticabilidade é, por excelência, o instrumento de veiculação da lei, o meio pelo qual a lei se concretiza. Neste compasso, temos que a noção de praticabilidade é indissociável da legalidade e, por óbvio, da tipicidade.

Conforme anota Regina Helena Costa (2007, p. 145), embora o direito positivo demarque as matérias a serem tratadas pela lei tributária,

o legislador ainda assim terá dificuldades na elaboração normativa com vista à praticabilidade, pois, necessariamente, terá de se valer de instrumentos dela viabilizadores, tais como as presunções, abstrações conceituais, padronizações etc.

A conceituação e as consequências da utilização de tais instrumentos serão objeto de estudo adiante, quando analisarmos mais detidamente a incidência do princípio da praticabilidade.

Assim, podemos concluir que o princípio da praticabilidade opera no sentido de dar exequibilidade às leis fiscais, afastando a necessidade de pormenorização da lei, que pode ser editada com um maior grau de indeterminação, ao tempo que auxilia no combate eficaz à fraude e evasão fiscais, sem descuidar dos princípios tributários que constituem o núcleo mínimo de proteção conferida ao cidadão-contribuinte.

---

<sup>9</sup> Op. cit., p. 171.

## 5.2 Princípio da igualdade. Capacidade contributiva. Proibição de confisco

O princípio da igualdade ou isonomia, previsto no *caput* do art. 5º da Constituição, informa que “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, à segurança e à propriedade [...]”.

Da simples leitura, observa-se tratar-se de princípio amplo e aberto, com elevada densidade semântica, razão pela qual os juristas têm se debruçado longamente sobre o tema, mas ainda há muito a ser estudado. Conforme alerta Paulo de Barros Carvalho (2012, p. 201):

O conceito de igualdade, porém, não é de fácil determinação. Autores ilustres pretenderam demarcá-lo, encontrando acerbas dificuldades, pois os valores não podem ser objetivados. Em função de sua plasticidade, amolda-se diferentemente aos múltiplos campos de incidência material das regras jurídicas, o que torna penosa a indicação precisa do seu conteúdo.

O caráter impreciso, genérico e de difícil definição do princípio da isonomia não pode afastar o cientista do direito do desafio de concretizá-lo no mundo fático, seja qual for a sua área de atuação.

Decorrente do princípio republicano, inserto no art. 1º, *caput*, da Constituição Federal de 1988, o princípio da isonomia encontra-se expresso no art. 5º, *caput*<sup>10</sup>, e, especificamente em matéria tributária, no art. 150, inciso II<sup>11</sup>, da Constituição.

---

<sup>10</sup> 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, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes (...).

<sup>11</sup> 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.

O princípio da isonomia não pode ser identificado de *per si*, dependendo sempre da comparabilidade entre dois sujeitos de Direito, quando será possível observar se houve algum tratamento diferenciado e se esta diferenciação era justificável.

Celso Antonio Bandeira de Mello<sup>12</sup> afirma que o princípio da isonomia tem forte conteúdo político-ideológico, já que, por seu intermédio, a lei não deve ser fonte de privilégios ou perseguições, mas apenas instrumento regulador das condutas e relações sociais.

O princípio da isonomia deve alcançar desde a edição das normas até o seu aplicador ou julgador, de modo a impedir que seja dispensado tratamento diverso em situações equivalentes ou tratamento igual em situações completamente diferentes.

Para o autor, ao se aplicar o princípio da isonomia, deve-se observar três etapas: a) análise do critério discriminatório, ou seja, o elemento tomado como fator de diferenciação; b) identificação do fundamento lógico, isto é, se há correlação entre o fator lógico escolhido como critério de *discrimen* e a desigualdade estabelecida no tratamento jurídico diversificado; e c) a consonância dessa correlação lógica com os valores prestigiados no sistema normativo constitucional.

Assim, o princípio da isonomia deverá levar em conta o traço diferencial escolhido, buscando nos fatos, nas situações ou nas pessoas objeto do *discrimen* a base para sujeitá-las a regimes diferentes, sem qualquer interferência de elementos externos.

Especificamente no campo tributário, o princípio da igualdade vem impresso por meio do respeito à capacidade contributiva do contribuinte, assim como no reforço àquele direito fundamental, o princípio constitucional do não confisco.

O princípio da capacidade contributiva, nos dizeres de Renato Lopes Becho (2011, p. 399), “determina que se cobrem tributos apenas de quem pode pagá-los sem sacrifícios desmedidos”. Tem decorrência lógica do princípio republicano, bem como do princípio da justiça, figurando como uma proteção ao contribuinte, sendo um direito e uma garantia individual e, ao mesmo tempo, coletiva.

Juntamente com o princípio do não-confisco, o princípio da capacidade contributiva busca alcançar a justiça fiscal. Mas o princípio da capacidade contributiva é um *minus* em relação ao princípio do não confisco. Em outras palavras, o não confisco é para hipóteses exacerbadas em relação à capacidade contributiva.

---

<sup>12</sup> MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 14-18

Paulo de Barros Carvalho (2012, p. 216) atenta para o fato de que a expressão *capacidade contributiva* “tem o condão de denotar dois momentos distintos no direito tributário”, de modo que “realizar o princípio pré-jurídico da *capacidade contributiva absoluta* ou *objetiva* retrata a eleição, pela autoridade legislativa competente, de fatos que ostentem signos de riqueza”. Por outro lado, quando empregada na acepção *relativa* ou *subjetiva*, a capacidade contributiva deve impor que “os participantes do acontecimento contribuam de acordo com o tamanho econômico do evento”, realizando, assim, o princípio da igualdade.

Neste sentido, Renato Lopes Becho (2011, p. 410) aponta como limite para a aplicação do princípio da capacidade contributiva a “progressividade, proporcionalidade e regressividade de alíquota, as isenções e a extrafiscalidade”.

O conteúdo do princípio da capacidade contributiva está previsto no art. 145, § 1º, da Constituição Federal de 1988<sup>13</sup>.

Apesar da dicção do texto constitucional, o princípio não se traduz em uma recomendação, como se poderia interpretar a partir da expressão “sempre que possível”, mas sim de verdadeiro comando constitucional instituído em favor do cidadão-contribuinte. Nesse sentido, ficamos com Hugo de Brito Machado (2006, p. 63), para quem “o *sempre que possível*, do §1º do art. 145, diz respeito apenas ao caráter pessoal dos tributos, pois na verdade nem sempre é tecnicamente possível um tributo com caráter pessoal”.

Cumpre-nos, no entanto, registrar a posição em contrário de Roque Antonio Carrazza (2012, p. 118-119), para quem a capacidade contributiva deve ser respeitada sempre que for da índole constitucional do imposto, o que não ocorre com os impostos chamados indiretos.

Trata-se de princípio constitucional informador da tributação e direciona-se não somente ao legislador ordinário, mas também aos aplicadores e executores da legislação tributária, o que inclui, por óbvio, o Fisco e o próprio Poder Judiciário.

Como decorrência lógica do princípio da isonomia, a capacidade contributiva também apresenta certa dificuldade de conceituação. Em que pese tal dificuldade, alguns juristas já se debruçaram sobre o tema.

---

<sup>13</sup> “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”.

Renato Lopes Becho (2011, p. 402-405) dedica parte de sua obra a responder algumas questões acerca da relação entre o princípio da capacidade contributiva e o princípio da igualdade.

Becho procura responder algumas dúvidas que são frequentes em relação aos dois princípios: seria o princípio da capacidade contributiva algo diferente do princípio da igualdade? Em matéria tributária, o princípio da capacidade contributiva substitui o princípio da igualdade? Ou seriam dois princípios distintos? Em assim sendo, há relação entre eles?

Para esclarecer tais questões, o autor aponta três momentos históricos na doutrina do princípio da capacidade contributiva. Inicialmente, a capacidade contributiva era vista como inspiração deduzida diretamente do princípio da Justiça, sendo esta a ideia presente desde a história antiga até meados do século XX.

Na segunda fase, entendia-se que a capacidade contributiva servia para dotar de conteúdo o princípio da igualdade, sendo este último uma noção formal, desprovida de conteúdo material, cujo complemento advinha dos critérios materiais provenientes da capacidade contributiva.

Já na terceira fase, a doutrina passou a entender que os dois princípios tinham conteúdo próprio, atribuindo conteúdo material ao princípio da igualdade, que, portanto, dispensa qualquer concreção material; ao passo que a capacidade contributiva estaria ligada, apenas, à tributação de acordo com a riqueza dos particulares, revisitando, assim, a concepção inicial.

Esta é a concepção acolhida por Becho (2011, p. 404-405), para quem a correlação entre o princípio da igualdade e da capacidade contributiva é patente. Explícita:

Ocorre, basicamente, que, no princípio da igualdade tributária, é necessário um elemento comparativo, um outro sujeito para se averiguar se os dois estão sendo tratados de forma a respeitar esse princípio. Não se fala em tratamento igualitário se não houver uma comparação. Já a capacidade contributiva não exige elemento comparativo. Nesse caso, o contribuinte e suas características pessoais são os únicos dados necessários para avaliar a observância do princípio posto à baila. A igualdade tributária exige que se tributem da

mesma forma contribuintes que se encontrem em situação econômica semelhante.

E prossegue:

Pela capacidade contributiva, deve-se respeitar, deixando intocada pela tributação, a parcela mínima do patrimônio ou da renda do contribuinte, para que este não seja privado de valores básicos necessários a uma vida digna. [...] Não há, só pelo princípio da capacidade contributiva, necessidade de se comparar um contribuinte com outro, ou uma situação com outra. Basta analisar o contribuinte isoladamente, em seu contexto econômico.

[...]

A capacidade contributiva, então, é um limite mínimo da igualdade tributária, demonstrando qual o espaço que o legislador não pode violar, ao tributar os contribuintes, sob pena de inviabilizar, em análise sociológica, sua manutenção. A partir daí, o princípio da igualdade tributária reina, em busca do equilíbrio entre os contribuintes, sempre quanto ao grau de sacrifício econômico suportado pelo recolhimento de tributos.

Mas Becho pondera que o princípio maior, a “justiça tributária”, não pode ser atingido por nenhum desses princípios isoladamente, sendo necessário fazer uma superposição sistêmica de ambos, de modo a alcançar o equilíbrio na tributação, pelo prisma da sujeição passiva.

Estamos com Becho, ainda, quando reconhece a capacidade contributiva como um princípio jurídico e não apenas mera norma programática. Em nosso país, aliás, não é apenas jurídico, mas constitucional, nos termos do já citado art. 145, § 1º, da Constituição Federal de 1988, pelo que vincula a todos os Poderes constituídos.

Seguindo a doutrina de Geraldo Ataliba, Paulo de Barros Carvalho<sup>14</sup>, Roque Antonio Carrazza<sup>15</sup> e Regina Helena Costa<sup>16</sup> aderem à tese que considera a “capacidade

---

<sup>14</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário Linguagem e Método*. São Paulo: Noeses, 2008, p. 302-303: *Ao recortar, no plano da realidade social, aqueles fatos que julga de porte adequado para*

contributiva” como sinônimo de “capacidade econômica”, expressões utilizadas no já referido art. 145, §, da Constituição Federal de 1998.

---

*fazerem nascer a obrigação tributária, o político sai à procura de acontecimentos que sabe haverão de ser medidos segundo parâmetros econômicos, uma vez que o vínculo jurídico a eles atrelado deve ter como objeto uma prestação pecuniária. Em princípio, pode o legislador prever como hipótese qualquer fato social lícito, abrangendo, dessa maneira, tanto os permitidos quanto os obrigatórios. E será “em princípio” pois, justamente, a tarefa de eleição dos supostos tributários está visceralmente jungida à existência ou não de princípios retores da atividade impositiva do Estado, no mais das vezes alçados a nível constitucional. É o que acontece no Brasil, onde toda a elaboração legislativa tributária deve ser condicionada ao princípio da igualdade. O emprego deste cânone só é viável, em termos de tributação, na exata medida em que se considera a capacidade de contribuir de quem vai arcar com o gravame fiscal.*

<sup>15</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 25 ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 118-119: “[...] se for da índole constitucional do imposto, ele deverá obrigatoriamente ter caráter pessoal e ser graduado de acordo com a capacidade econômica do contribuinte. Ou, melhor: se a **regra-matriz** do imposto (traçada na Constituição Federal) permitir, ele deverá necessariamente obedecer ao princípio da capacidade contributiva.

*Impostos há, porém, que, por sua natureza, não permitem que se atenda ao princípio da capacidade contributiva. É o caso do ICMS, que, positivamente, com ele não se coaduna. De fato, a carga econômica deste imposto é repassada para o preço da mercadoria. Quem suporta não é o contribuinte (...), mas o consumidor final da mercadoria ou o fruidor dos serviços. Este, ao adquirir a mercadoria ou ao fruir o serviço, vê repassada no preço a carga econômica do ICMS. Ora, tal carga é idêntica para todos os consumidores finais, sejam eles ricos ou pobres. Exemplificando, se um milionário e um mendigo comprarem, cada um para si, um maço de cigarros, da mesma marca, suportarão a mesma carga econômica do imposto.*

*Vemos, portanto, que não é da índole do ICMS ser graduado de acordo com a capacidade econômica dos contribuintes. Nem dos impostos que, como ele, são chamados, pela Ciência Econômica, de indiretos (v.g., o IPI).*

*São tributos que, por injunção constitucional, devem ter seu encargo financeiro repassado a terceiros (em geral o consumidor final).*

*Assim, em relação a esses impostos é impossível atender à determinação da primeira parte do art. 145 da CF.*

<sup>16</sup> COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 90-91: **O conceito de capacidade contributiva pode ser definido, numa primeira aproximação, como a aptidão, da pessoa colocada na posição de destinatário legal tributário, para suportar a carga tributária, numa obrigação cujo objeto é o pagamento de imposto, sem o perecimento da riqueza lastreadora da tributação.**

*(...) Fala-se em **capacidade contributiva absoluta ou objetiva** quando se está diante de um fato que se constitua numa manifestação de riqueza; refere-se o termo, nessa acepção, à atividade de eleição, pelo legislador, de eventos que demonstrem aptidão para concorrer às despesas públicas. Tais eventos, assim escolhidos, apontam para a existência de um sujeito passivo em potencial, por exemplo, auferir renda, ser proprietário de veículo automotor, ser proprietário de imóvel urbano etc.*

*Funciona, desse modo, como **pressuposto jurídico do imposto**, ao condicionar a atividade de eleição, pelo legislador, dos fatos que ensejarão o nascimento de obrigações tributárias. Representa sensível restrição à discricionariedade legislativa, na medida em que não autoriza, como pressuposto de impostos, a escolha de fatos que não sejam reveladores de alguma riqueza.*

*Diversamente, a **capacidade contributiva relativa ou subjetiva** – como a própria denominação indica – reporta-se a um sujeito individualmente considerado. Expressa aquela aptidão de contribuir na medida das possibilidades econômicas de determinada pessoa. Nesse plano, presente a capacidade contributiva **in concreto**, aquele potencial sujeito passivo torna-se efetivo, apto, pois a absorver o impacto tributário.*

*(...) Em sendo critério de graduação do imposto, a capacidade contributiva atuará, outrossim, como **limite da tributação**, permitindo a manutenção do **mínimo vital** – aquela quantidade de riqueza mínima a propiciar ao sujeito passivo uma vida digna – e obstando que a **progressividade** tributária atinja níveis de **confisco** ou de **cerceamento de outros direitos constitucionais**. (grifos no original)*

Interessante o esclarecimento que faz Eduardo Domingos Botallo<sup>17</sup> ao analisar o princípio da capacidade contributiva:

Capacidade contributiva significa aptidão de suportar o ônus tributário, sem entretanto, estabelecer um limite para prestações individuais ou coletivas, ou seja, sem que se diga que essa aptidão para suportar o ônus tributário é algo que deva ser identificado com relação a cada contribuinte, ou em relação à coletividade, como um todo, ou mesmo sem que essa aptidão para suportar o ônus tributário possa ser identificada como sendo uma característica, não da condição individual de cada membro da coletividade, mas sim da lei, que faz levar em conta essa circunstância no momento em que instituir as obrigações tributárias.

Seguindo outra corrente, Ives Gandra da Silva Martins<sup>18</sup> entende que a capacidade contributiva e a econômica não se confundem. Para tanto, faz a seguinte distinção:

Capacidade contributiva e capacidade econômica não se confundem. Embora sejam ambas dimensões da capacidade de pagar tributos do contribuinte, têm, a meu ver, conotação distinta. Capacidade contributiva é a capacidade do contribuinte relacionada com a imposição específica ou global, sendo, portanto, dimensão econômica particular de sua vinculação ao poder tributante, nos termos da lei. Capacidade econômica é a exteriorização da potencialidade econômica de alguém, independente de sua vinculação ao referido poder.

Examinando tais definições, verifica-se que a capacidade contributiva é sempre referida ao contribuinte “pessoa física”, pouco se perquirindo acerca da

---

<sup>17</sup> BOTALLO, Eduardo Domingos. *Capacidade contributiva*. Revista de Direito Tributário, São Paulo, n. 47, p. 234-235, 1989.

<sup>18</sup> Ives Gandra da Silva Martins, *Capacidade Contributiva*. In: MARTINS, Ivens Gandra da Silva. (Coord.). *Caderno de Pesquisas Tributárias*, São Paulo: Coedição Resenha Tributária: Centro de Estudos de Extensão Universitária, v. 14, p. 34, 1989.

capacidade contributiva do contribuinte “pessoa jurídica”. Muito menos atenção recebe o tema do impacto das obrigações acessórias no desenvolvimento da atividade empresarial, objeto deste trabalho e que será estudado adiante.

Intimamente atrelado ao princípio da capacidade contributiva, encontra-se o princípio da vedação à imposição de tributos com efeito confiscatório (art. 150, IV, CF<sup>19</sup>).

Em termos tributários, confisco pode ser visto como “a transferência total ou de parcela exagerada e insuportável do bem objeto da tributação, da propriedade do contribuinte para a do Estado” (BECHO, 2011, p. 418).

A vedação ao confisco por meio da tributação é decorrente do direito à propriedade, sendo garantido, inclusive, pela Declaração Universal dos Direitos do Homem<sup>20</sup>. E isso se dá por razões óbvias, pois, como uma forma de transferência de riquezas dos particulares para o Estado, a tributação não pode ter o condão de retirar o bem objeto do tributo das mãos do contribuinte ou inviabilizar sua propriedade, sob pena de, ao atuar contra seus próprios “sócios”, os partícipes da organização social, venha ele próprio — o Estado — a sucumbir.

É importante destacar que o efeito confiscatório é um conceito indeterminado, sendo necessário perquirir qual é a intensidade da tributação que a torne confiscatória. E essa questão só pode ser respondida no caso concreto, em cotejo com o princípio da proporcionalidade. Entretanto, é possível desde logo afirmar, em consonância com o pensamento de Roque Antonio Carrazza (2012, p. 108), que a confiscação estará presente quando o tributo, de tão gravoso, dificulta sobremodo a exploração das atividades econômicas habituais do contribuinte ou adentra no patrimônio necessário à garantia do seu mínimo vital, ou seja, das necessidades básicas garantidas pela própria Constituição Federal em seus arts. 6º e 7º<sup>21</sup>.

---

<sup>19</sup> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

IV - utilizar tributo com efeito de confisco.

<sup>20</sup> Art. 17: I) Todo o homem tem direito à propriedade, só ou em sociedade com outros; II) Ninguém será arbitrariamente privado de sua propriedade.

<sup>21</sup> Art. 6º São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o transporte, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 90, de 2015)

Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

I - relação de emprego protegida contra despedida arbitrária ou sem justa causa, nos termos de lei complementar, que preverá indenização compensatória, dentre outros direitos;

II - seguro-desemprego, em caso de desemprego involuntário;

Paulo de Barros Carvalho, no entanto, aponta algumas notas que podem nos mostrar, por intuição, casos flagrantes de confisco.

Segundo o consagrado mestre (2008, p. 300-301), nos tributos que gravam a propriedade imobiliária ou mesmo a titularidade de bens móveis com características de

- 
- III - fundo de garantia do tempo de serviço;
  - IV - salário mínimo, fixado em lei, nacionalmente unificado, capaz de atender a suas necessidades vitais básicas e às de sua família com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social, com reajustes periódicos que lhe preservem o poder aquisitivo, sendo vedada sua vinculação para qualquer fim;
  - V - piso salarial proporcional à extensão e à complexidade do trabalho;
  - VI - irredutibilidade do salário, salvo o disposto em convenção ou acordo coletivo;
  - VII - garantia de salário, nunca inferior ao mínimo, para os que percebem remuneração variável;
  - VIII - décimo terceiro salário com base na remuneração integral ou no valor da aposentadoria;
  - IX - remuneração do trabalho noturno superior à do diurno;
  - X - proteção do salário na forma da lei, constituindo crime sua retenção dolosa;
  - XI - participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei;
  - XII - salário-família pago em razão do dependente do trabalhador de baixa renda nos termos da lei; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)
  - XIII - duração do trabalho normal não superior a oito horas diárias e quarenta e quatro semanais, facultada a compensação de horários e a redução da jornada, mediante acordo ou convenção coletiva de trabalho; (vide Decreto-Lei nº 5.452, de 1943)
  - XIV - jornada de seis horas para o trabalho realizado em turnos ininterruptos de revezamento, salvo negociação coletiva;
  - XV - repouso semanal remunerado, preferencialmente aos domingos;
  - XVI - remuneração do serviço extraordinário superior, no mínimo, em cinquenta por cento à do normal; (Vide Del 5.452, art. 59 § 1º)
  - XVII - gozo de férias anuais remuneradas com, pelo menos, um terço a mais do que o salário normal;
  - XVIII - licença à gestante, sem prejuízo do emprego e do salário, com a duração de cento e vinte dias;
  - XIX - licença-paternidade, nos termos fixados em lei;
  - XX - proteção do mercado de trabalho da mulher, mediante incentivos específicos, nos termos da lei;
  - XXI - aviso prévio proporcional ao tempo de serviço, sendo no mínimo de trinta dias, nos termos da lei;
  - XXII - redução dos riscos inerentes ao trabalho, por meio de normas de saúde, higiene e segurança;
  - XXIII - adicional de remuneração para as atividades penosas, insalubres ou perigosas, na forma da lei;
  - XXIV - aposentadoria;
  - XXV - assistência gratuita aos filhos e dependentes desde o nascimento até 5 (cinco) anos de idade em creches e pré-escolas; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 53, de 2006)
  - XXVI - reconhecimento das convenções e acordos coletivos de trabalho;
  - XXVII - proteção em face da automação, na forma da lei;
  - XXVIII - seguro contra acidentes de trabalho, a cargo do empregador, sem excluir a indenização a que este está obrigado, quando incorrer em dolo ou culpa;
  - XXIX - ação, quanto aos créditos resultantes das relações de trabalho, com prazo prescricional de cinco anos para os trabalhadores urbanos e rurais, até o limite de dois anos após a extinção do contrato de trabalho; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 28, de 25/05/2000)
    - a) (Revogada). (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 28, de 25/05/2000)
    - b) (Revogada). (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 28, de 25/05/2000)
  - XXX - proibição de diferença de salários, de exercício de funções e de critério de admissão por motivo de sexo, idade, cor ou estado civil;
  - XXXI - proibição de qualquer discriminação no tocante a salário e critérios de admissão do trabalhador portador de deficiência;
  - XXXII - proibição de distinção entre trabalho manual, técnico e intelectual ou entre os profissionais respectivos;
  - XXXIII - proibição de trabalho noturno, perigoso ou insalubre a menores de dezoito e de qualquer trabalho a menores de dezesseis anos, salvo na condição de aprendiz, a partir de quatorze anos; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)
  - XXXIV - igualdade de direitos entre o trabalhador com vínculo empregatício permanente e o trabalhador avulso.

durabilidade, cuja incidência ocorre periodicamente, qualquer excesso impositivo causará a cada um de nós a sensação de confisco. Por outro lado, com os bens de consumo, é possível impor taxações altíssimas, sem que se configurem os efeitos confiscatórios.

As contribuições, segundo o aclamado professor (*ibid.*, p. 301, também repudiam a tributação excessiva, pois,

a exagerada oneração da folha de salários, da receita ou do faturamento, ou do lucro, mediante exigência de contribuições para a seguridade social, não fugirá da coima de inconstitucionalidade, por caracterização de confisco.

Como já dito, a tributação alcança o patrimônio dos cidadãos, subtraindo-lhes parcela considerável de recursos, de modo que a imposição de ônus insuportáveis, sejam estes destinados a fins específicos ou não, mostra-se inconstitucional e inadmissível.

Tratando-se de conceito aberto, caberá ao Judiciário, em um último momento, dizer quando um tributo é confiscatório. A regra constitucional da vedação ao confisco deu ao Judiciário mais um instrumento de controle da atividade fiscal do Estado.

Importante ainda lembrar o pensamento de Hugo de Brito Machado (2006, p. 65), ao afirmar que “o caráter confiscatório do tributo há de ser avaliado em função do sistema, vale dizer, em face da carga tributária resultante dos tributos em conjunto”.

De fato, assiste razão ao mestre. Apesar de ser complexa a avaliação do efeito confiscatório dos tributos em conjunto, voltando-se para o prisma do contribuinte, o exercício é necessário, pois a carga tributária não deverá atingir excessivamente o cidadão, inviabilizando suas atividades.

Até mesmo as multas devem observar tal mandamento constitucional, pois, apesar de constituírem uma sanção e não um tributo, acabam por integrar a carga tributária final, sendo certo que o desestímulo à prática de certo comportamento não deve, em regra, exceder o próprio valor do tributo. A posição é controversa na

doutrina<sup>22</sup>, mas o Supremo Tribunal Federal<sup>23</sup> já chegou a afirmar a necessidade de as multas obedecerem ao princípio do não confisco. Mas, ainda que o valor da penalidade pecuniária não deva se adequar em razão do princípio da vedação ao confisco, deverá fazê-lo em atenção à razoabilidade, que igualmente coíbe excessos injustificados, seja no campo tributário ou fora dele.

Para fins desta pesquisa, importante chamar a atenção para o fato de que a oneração do contribuinte por meio da imposição excessiva de obrigações acessórias também pode afetar a capacidade contributiva e, ao extremo, tornar confiscatória a medida, já que pode onerar excessivamente o exercício de sua atividade econômica.

Trata-se de questão pouco discutida na doutrina e na jurisprudência, mas que acarreta, na prática empresarial, expressivos custos, capazes até de inviabilizar a atividade produtiva.

---

<sup>22</sup> Hugo de Brito Machado (MACHADO, 2006, p. 65): A vedação do confisco é atinente ao tributo. Não à penalidade pecuniária, vale dizer, à multa. O regime jurídico do tributo não se aplica à multa, porque tributo e multa são essencialmente distintos. O ilícito é pressuposto essencial desta, e não daquele.

No plano estritamente jurídico, ou plano da Ciência do Direito, em sentido estrito, a multa distingue-se do tributo porque em sua hipótese de incidência a ilicitude é essencial, enquanto a hipótese de incidência do tributo é sempre algo lícito. Em outras palavras, a multa é necessariamente uma sanção de ato ilícito, e o tributo, pelo contrário, não constitui sanção de ato ilícito.

No plano teleológico, ou finalístico, a distinção também é evidente. O tributo tem por finalidade o suprimento de recursos financeiros de que o Estado necessita, e por isto mesmo constitui uma receita ordinária. Já a multa não tem por finalidade a produção de receita pública, e sim desestimular o comportamento que configura sua hipótese de incidência, e por isto mesmo constitui uma receita extraordinária ou eventual.

Porque constitui receita ordinária, o tributo deve ser um ônus suportável, um encargo que o contribuinte pode pagar sem sacrifício do desfrute normal dos bens da vida. Por isto mesmo é que não pode ser confiscatório. Já a multa, para alcançar sua finalidade, deve representar um ônus significativamente pesado, de sorte a que as condutas que ensejam sua cobrança resem efektivamente desestimuladas. Por isto mesmo pode ser confiscatória.

<sup>23</sup> RE 833106 - GO: TRIBUTÁRIO – MULTA – VALOR SUPERIOR AO DO TRIBUTO – CONFISCO – ARTIGO 150, INCISO IV, DA CARTA DA REPÚBLICA. Surge inconstitucional multa cujo valor é superior ao do tributo devido. Precedentes: Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ – Pleno, relator ministro Ilmar Galvão – e Recurso Extraordinário nº 582.461/SP – Pleno, relator ministro Gilmar Mendes, Repercussão Geral.

ADI 551 / RJ: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. §§ 2.º E 3.º DO ART. 57 DO ATO DAS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS TRANSITÓRIAS DA CONSTITUIÇÃO DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. FIXAÇÃO DE VALORES MÍNIMOS PARA MULTAS PELO NÃO-RECOLHIMENTO E SONEGAÇÃO DE TRIBUTOS ESTADUAIS. VIOLAÇÃO AO INCISO IV DO ART. 150 DA CARTA DA REPÚBLICA. A desproporção entre o desrespeito à norma tributária e sua consequência jurídica, a multa, evidencia o caráter confiscatório desta, atentando contra o patrimônio do contribuinte, em contrariedade ao mencionado dispositivo do texto constitucional federal. Ação julgada procedente.

## 6 Instrumentos de concretização da praticabilidade

Regina Helena Costa (2007, p. 158-210) aponta os instrumentos utilizados para viabilizar a praticabilidade tributária. Segundo anota, tais instrumentos consistem em abstrações generalizantes (presunções, ficções, indícios, normas de simplificação, conceitos jurídicos indeterminados, cláusulas gerais e normas em branco) e outros recursos (analogia, privatização da gestão tributária, meios alternativos de solução de conflitos tributários).

Conforme ensina a renomada autora, a praticabilidade, como princípio difuso no ordenamento jurídico, manifesta-se por meio desses diversos instrumentos, que têm por função concretizar a incidência do princípio nas relações jurídicas como um todo, com singular relevância no campo tributário.

Tais instrumentos atuam no campo da teoria das provas, responsável pela transformação dos eventos ocorridos no mundo fenomênico em fatos jurídicos.

E isso se dá porque a aplicação do direito não ocorre de modo automático, mas somente por meio da presença humana. O fato, para subsumir-se à hipótese normativa tributária, movimentará gradativamente as normas que o sucedem, sempre tendo o homem como responsável pela movimentação de tais estruturas.

Assim, a aplicação do direito constitui, simultaneamente, produção do direito. E essa produção se dá exatamente por meio da linguagem das provas. É por meio delas que será composto o fato jurídico, em todos os seus aspectos, bem como será identificado o sujeito que o praticou e os seus limites.

Neste sentido, esclarece Fabiana Del Padre<sup>24</sup> que:

Para movimentar as estruturas do direito, aplicando normas gerais e abstratas e delas sacando novas normas, é preciso conhecer o fato. Para relatar algo, é preciso ter acesso a ele. Mas, acontecido o evento, não há como entrar em contato direto com ele, pois se esvaiu no tempo e no espaço. Sobram, apenas, vestígios, marcas deixadas por aquele evento, as quais servem como base para construção do fato jurídico e adequado desenvolvimento do processo de positivação.

---

<sup>24</sup> DEL PADRE, Fabiana. **A prova no Direito Tributário**. Disponível *online* no endereço: <<http://www.ibet.com.br/download/Artigo%20A%20Prova%20no%20Direito%20Tributario.pdf>>. Acesso em 07 out. 2015, p. 5.

Nota-se, desde logo, que chamamos de evento o acontecimento do mundo fenomênico, despido de qualquer relato lingüístico. O fato, por sua vez, é tomado como enunciado denotativo de uma situação, delimitada no tempo e no espaço.

[...] O evento, pertencente ao mundo da experiência, não integra o sistema jurídico ou sequer o social, pois as coisas só existem para o homem quando constituídas em linguagem. Assim, qualquer que seja o sistema que se examine, nele ingressam apenas os enunciados compostos pela forma lingüística própria àquele sistema. Relatado o acontecimento em linguagem social, teremos fato social; este, vertido em linguagem jurídica, dará nascimento ao fato jurídico. Os fatos da chamada realidade social, enquanto não constituídos mediante linguagem jurídica própria, qualificam-se como eventos em relação ao mundo do direito.

Os acontecimentos físicos exaurem-se no tempo e no espaço, sendo de impossível acesso, razão pela qual o homem precisa se socorrer de enunciados lingüísticos para constituir os fatos com os quais pretenda entrar em contato.

É por isso que Fabiana Del Padre<sup>25</sup> diz que

um evento não prova nada. Somos nós quem, valendo-se de relatos e de sua interpretação, provamos. Daí por que os eventos não integram o universo jurídico. Os eventos não ingressam nos autos processuais. O que integra o processo são sempre fatos.

Entretanto, casos há em que não só o evento é de impossível acesso, como o caminho a ser percorrido para relatar este evento e constituir o fato jurídico seria impossível ou muito custoso para o operador do sistema, sendo necessário realizar o relato por meio de abstrações que o próprio sistema fixará.

Considerando que o objetivo da prova não é demonstrar a verdade (real) dos fatos discutidos, mas sim determinar ou fixar formalmente tais fatos, mediante os

---

<sup>25</sup> Op. cit., p. 6.

procedimentos previstos no sistema jurídico, não há impeditivo para a utilização de tais instrumentos, desde que respeitados os princípios da razoabilidade e proporcionalidade.

Não fosse possível a adoção dessas técnicas, a Administração, por vezes, ficaria impedida de aplicar as normas tributárias, ante a dificuldade de converter cada um dos eventos ocorridos no mundo fenomênico em fatos jurídicos.

É por isso que o sistema jurídico e, em especial o microsistema jurídico-tributário, admitem a “prova indireta” dos eventos que buscam converter em fatos tributários, por vezes presumindo a ocorrência de um fato desconhecido em razão da ocorrência de outro previamente conhecido; outras vezes, admitem como existência fato sabidamente não ocorrido no mundo fenomênico, dentre outros.

Neste tópico, estudaremos como tais instrumentos atuam no campo do Direito Tributário e quais as suas consequências para o cidadão-contribuinte.

### *6.1 Abstrações generalizantes*

As chamadas abstrações generalizantes compreendem uma série de instrumentos que se destinam a possibilitar a aplicação da lei em massa, tornando possível a aplicação da lei tributária.

Regina Helena Costa (2007, p. 159-160) anota que as abstrações generalizantes integram o conjunto de expedientes que apontam os diversos modos de expressão legislativa que permitem que o julgador (o órgão aplicador do Direito) adquira autonomia em face da lei. Distingue, dentre eles, os conceitos jurídicos indeterminados, os conceitos normativos, os conceitos discricionários e as cláusulas gerais.

As abstrações generalizantes podem ser recortadas como exemplos concretos da utilização de tipos (em sentido próprio) no direito tributário. Embora se reconheça que, mesmo neste ramo do Direito, não se pode escapar do uso de outras figuras com substancial grau de abstração, ou seja, de conceitos com maior abertura e elasticidade, capazes de apreender e comportar um maior número de situações fáticas.

#### *6.1.1 Presunções*

De acordo com o dicionário Aurélio<sup>26</sup>, presumir significa “conjeturar, entender, julgar segundo certas probabilidades [...]”. A constituição de uma presunção envolve um raciocínio de lógica, pois parte de um fato inicial, cuja existência é certa, para se chegar a um segundo fato, cuja existência é apenas provável em face das circunstâncias empiricamente conhecidas.

Para a filosofia, o vocábulo *presunção* é tomado em duas acepções fundamentais: de conjectura (suspeita) e de vaidade (pretensão). Para o direito, interessa, em um primeiro momento, a definição de *presunção* enquanto conjectura, já que a segunda acepção é, pelo menos a princípio, desprovida de significado jurídico.

Em brilhante trabalho, Maria Rita Ferragut<sup>27</sup> analisa o papel das presunções no direito tributário, oferecendo critérios científicos para conciliar o interesse público da arrecadação, com os direitos constitucionais conferidos aos contribuintes.

A autora traça o histórico doutrinário das presunções, constatando sua presença nos mais diversos sistemas jurídicos, desde o direito canônico até os dias atuais. Aponta que, no Direito Brasileiro, as presunções surgiram com o Regimento nº 737, de 25 de novembro de 1850<sup>28</sup>, que as incluiu no rol de provas, estando presentes em nosso sistema jurídico, desde então.

Aponta, ainda, diversas definições jurídicas presentes nos ordenamentos estrangeiros, dentre as quais destacamos a do Código de Napoleão — “as presunções são as conseqüências que a lei ou o magistrado tiram de um fato conhecido para provar um fato desconhecido (art. 1.349)” — e a do Código Civil Italiano — “presunções são as conseqüências que a lei ou o juiz deduzem de um fato notório, para resolver um fato ignorado (art. 2.788)”.

Como se vê, desde sempre, o estudo das presunções está relacionado à matéria afeta às provas. Ou seja, a presunção constitui-se em um meio probatório, sendo a comprovação indireta o traço diferencial entre a presunção e os demais meios de prova.

Nos dizeres de Roque Antonio Carraza (2012, p. 525):

Quem presume extrai, de um fato notório, outro ignorado. Assim, por exemplo, faz uso da presunção quem considera realizado o serviço de

---

<sup>26</sup> FERREIRA, A. B. H. *Aurélio século XXI: o dicionário da Língua Portuguesa*. 3. ed. rev. e ampl. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1999.

<sup>27</sup> FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no Direito Tributário*. 2ª Ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

<sup>28</sup> Op. cit., p. 68.

transporte no momento em que ele se inicia (justamente porque, normalmente, o serviço de transporte que se inicia acaba concluído).

A presunção é um elemento importantíssimo da dialética jurídica, pois torna verdadeiros fatos apenas possíveis, dando maior segurança às relações intersubjetivas”. Fruto do raciocínio, pouco importa se obtida por dedução ou indução.

A probabilidade existente na presunção é tomada como *certeza*, dispensando, assim, a prova da existência do fato desconhecido.

Afirma, ainda, que “quem presume obtém o convencimento antecipado da *verdade provável* sobre um fato conhecido, *a partir de fatos conhecidos a ele conexos*” (grifos no original).

Maria Rita Ferragut<sup>29</sup> diseca bem o tema, apontando que o vocábulo presunção detém mais de uma definição, posto tratar-se de *proposição prescritiva, relação e fato*, sendo estas três perspectivas indissociáveis.

Afirma que, como *proposição prescritiva*, presunção é norma jurídica (*lato sensu*) de natureza probatória, deonticamente incompleta, pois, a partir da comprovação de fato diretamente provado (fato indiciário, fato diretamente conhecido, fato implicante), implica juridicamente o fato indiretamente provado (fato indiciado, fato indiretamente provado, fato implicado).

Nessa acepção, a presunção constitui-se numa *relação*, vínculo jurídico que se estabelece entre o fato indiciário e o aplicador da norma, com o fim de construir indiretamente o fato que se pretende provar.

Já como *fato*, a presunção é o produto da proposição, é a prova indireta formada em cotejo com a referência objetiva trazida pela norma, localizada em tempo histórico e espaço social definidos.

A autora esclarece, ainda, que é a comprovação indireta que distingue a presunção dos demais meios de prova e não o conhecimento ou não do evento. E isso se dá porque conhecido o fato sempre é, pois detém referência objetiva de tempo e de espaço. Do mesmo modo, também é juridicamente conhecido o evento nele descrito. Mas, da perspectiva fática, o evento, no que pese ser provável, é sempre presumido, pois a verdade que se constrói nos autos do processo nunca corresponderá à realidade fática.

---

<sup>29</sup> Op. cit., p. 112-114.

Firme nessas premissas, a autora afirma que<sup>30</sup>:

**As presunções nada “presumem” juridicamente, mas prescrevem o reconhecimento jurídico de um fato provado de forma indireta.** Faticamente, tanto elas quanto as provas diretas (perícias, documentos, depoimentos pessoais etc.) apenas “presumem”. Só a manifestação do evento é atingida pelo direito e, portanto, o real não há como ser alcançado de forma objetiva: **independentemente da prova ser direta ou indireta, o fato que se quer provar será ao máximo juridicamente certo e fenomenicamente provável.** É a realidade jurídica impondo limites ao conhecimento jurídico. (grifos no original)

As presunções se justificam em razão da impossibilidade de o aplicador da lei observar todas as circunstâncias do caso isolado, sendo salutar seu uso, especialmente no campo da tributação, já que a aplicação em massa da lei tributária, por meio do exame de cada caso concreto, é, por vezes, impraticável.

Mas é importante desde logo frisar que razões de aumento da arrecadação não justificam a utilização das presunções em Direito Tributário, já que o Poder Legislativo tem diversos outros instrumentos, postos pelo ordenamento jurídico, para a instituição de tributos.

Como alerta Maria Rita Ferragut (2005, p. 146),

o motivo para a criação das presunções foi sanar a dificuldade de se provar certos fatos mediante prova direta, fatos esses que deveriam ser necessariamente conhecidos, a fim de possibilitar a preservação da estabilidade social mediante uma maior eficácia do direito.

Nesse sentido, percebemos que as presunções suprem deficiências probatórias, alargando o campo cognoscitivo do homem, ao colocar à sua disposição procedimentos que disciplinam a construção de fatos jurídicos. Com isso,

---

<sup>30</sup> Op. cit., p. 114.

aumentam a possibilidade de maior realização da ordem jurídica, ao permitir que alguns fatos sejam conhecidos por meio da relação jurídica de implicação existente entre os indícios e o fato indiciado (FERRAGUT: 2005, p. 146-147).

Adverte Fabiana Del Padre<sup>31</sup>, ao tratar sobre o tema da prova no Direito Tributário, que:

É freqüente a afirmação da doutrina no sentido de que, configurando-se hipótese de presunção legal, ocorreria *inversão do ônus da prova*, ficando a autoridade administrativa dispensada de maiores providências probatórias, passando a ser do contribuinte o ônus de descaracterizar o fato presumido. Tal assertiva tem suas origens nos ensinamentos de direito processual civil, em que se costuma afirmar existir inversão do ônus da prova sempre que houver o estabelecimento de certas presunções legais de existência de fatos em favor de uma das partes, cabendo à parte contrária a produção de prova que invalide tal presunção. Não podemos, simplesmente, transportar esse raciocínio para a esfera tributária, pois esta é regida por princípios próprios, que se aproximam, em muitos aspectos, das rígidas diretrizes do direito penal. A tipicidade é uma delas.

Por isso, mesmo quando existam presunções legais, compete à autoridade administrativa apresentar provas do fato a partir do qual se estabelece o raciocínio presuntivo.

Qualquer que seja a modalidade de presunção, é imprescindível a prova dos indícios para, a partir deles, demonstrar a existência de causalidade com o fato que se pretende dar por ocorrido. A diferença reside na circunstância de que, tratando-se da chamada presunção legal, a relação causal entre fato presuntivo e fato presumido dá-se no âmbito pré-legislativo. Identificando o aplicador do direito, no caso concreto, a situação prevista na hipótese da regra de presunção, há de concluir pela ocorrência do fato prescrito no conseqüente normativo: o

---

<sup>31</sup> DEL PADRE, Fabiana. **A prova no Direito Tributário**. Disponível *online* no endereço: <<http://www.ibet.com.br/download/Artigo%20A%20Prova%20no%20Direito%20Tributario.pdf>>. Acesso em 07 out. 2015, p. 16.

fato presumido. A demonstração do fato presuntivo é condição inarredável para a constituição do fato presumido.

Vale salientar que as presunções somente se aplicam a matérias de fato, nunca sobre matérias de direito.

No Direito Tributário, as presunções assumem significativa importância, já que fatos relevantes para a tributação são muitas vezes ocultados por fraudes. Além disso, colaboram também para a eficácia arrecadatória, através da simplificação da arrecadação, nos casos em que a prova direta seria impossível ou muito difícil de ser produzida.

Realizam, assim, o princípio da praticabilidade, possibilitando ou facilitando a comprovação de todos os elementos de uma dada situação fática, como, por exemplo, o valor venal de cada imóvel urbano em determinado Município, base de cálculo do IPTU.

Tradicionalmente, as presunções são classificadas em *simples* ou *comuns* (*hominis*), quando resultam do raciocínio humano, e em *legais* ou de *direito*, quando estabelecidas pela lei. Estas últimas se dividem em absolutas ou *juris et de jure*, que não admitem prova em contrário, ou relativas (*juris tantum*), que admitem prova em contrário.

Maria Rita Ferragut (2005, p. 134-154) diverge da classificação tradicional, por não acatar as chamadas “presunções legais absolutas”, que seriam, na verdade, disposições legais de ordem substantiva, o conteúdo de regras jurídicas que estabelecem a existência de fato jurídico, sem admitir prova em contrário.

De acordo com a autora, nessas hipóteses, o raciocínio presuntivo e a probabilidade encontram-se presentes na fase pré-jurídica, no momento da elaboração da lei. Nesse momento, os membros do Poder Legislativo, com base no que ordinariamente acontece, constatam que, a partir da ocorrência de um fato diretamente conhecido, é possível concluir pela existência de um outro fato que também teria existido, mas que não pode ser diretamente provado, que, por razões de interesse público, deverá ser reconhecido por força de lei.

E é justamente aí que reside o problema, segundo seu entendimento, o que levaria a desqualificação da regra enquanto espécie de presunção:

o fato jurídico que deveria ser meramente processual transforma-se em fato jurídico material, deixando a ‘presunção’, com isso, de contemplar uma probabilidade para veicular uma verdade jurídica (2005, p. 91).

Maria Rita também critica a classificação das presunções em legais e *hominis*, por entender que ambas sejam presunções legais, já que se encontram disciplinadas pelo direito. E isso porque a presunção *hominis*,

muito embora pressuponha uma operação lógica realizada pelo aplicador do direito a partir de regras de experiência, só se torna juridicamente relevante a partir do momento em que for vertida em linguagem competente (2005, p. 119).

Dessa forma, conclui a autora que todas as presunções existentes em nosso ordenamento jurídico são legais. E assim resume seu pensamento:

Podemos afirmar que estaremos diante de uma presunção legal quando nosso objetivo for: (i) uma proposição prescritiva, (ii) espécie de prova indireta; (iii) composta por um fato indiciário que implique juridicamente a existência de um outro fato, indiciado, e (iv) que todos os fatos sujeitem-se à produção de provas contrárias à existência fática dos eventos nele descritos. Disso depreendemos que (v) a presunção denominada “absoluta” não é verdadeira presunção por não ser espécie de prova, mas qualificação material de fatos jurídicos, (vi) a qualificada é espécie de presunção relativa e (vii) as presunções *hominis* são legais.

Conforme já adiantamos, temos que as presunções, em todas as acepções por nós adotadas, têm natureza processual probatória, de modo que lhes são sempre aplicáveis os princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório, dentre outros. Consistem em meios de prova indiciários, indiretos e subsidiários, tudo com

esteio no art. 212, inciso IV, do Código Civil, o qual prescreve que, não havendo imposição de forma especial, o fato jurídico pode ser provado por presunção.

Dito isso, importante trazer à baila o alerta feito por Regina Helena Costa (2007, p. 164) acerca do recorrente uso da presunção no Direito Tributário:

Observa-se o recurso cada vez mais freqüente às presunções, diante do fenômeno da tributação “em massa”. Apesar da invocação de perseguição de fins legítimos, como o combate à sonegação e a agilização da arrecadação, o emprego das presunções deve ser efetuado com extrema cautela, para que não resultem vulnerados os princípios de proteção ao contribuinte, especialmente os da segurança jurídica e da legalidade, tanto no que tange à instituição de tributos quanto no que se refere à aplicação de sanções.

De fato, o uso das presunções requer atenção, pois estas viabilizam uma perigosa redução da complexidade natural das leis, simplificando as relações fiscais, mas nem sempre operam com a precisão devida.

Trata-se de ferramenta indispensável à execução da lei tributária, pois facilita a arrecadação mediante a redução da complexidade dos fatos, mas exige cautela em sua aplicação, para não acabar por alterar a própria realidade fática.

Por tal razão, como bem anota Regina Helena Costa (*ibid.*, p. 167), por não admitirem prova em contrário, as presunções absolutas (proposições de direito material, segundo Ferragut) não têm acolhida em matéria tributária “[...] 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”.

E, como já dito, as presunções devem ser adotadas com cuidado, com vistas a alcançar uma tributação correta e adequada.

Exemplo basilar de presunção em sede de direito tributário diz respeito à certeza e liquidez da dívida ativa, contida no art. 204 do Código Tributário Nacional.

### 6.1.2 Ficções

A segunda categoria de abstração generalizante objeto de estudo neste trabalho é a ficção. Originária do Latim *ficcio*, significa “Ato ou efeito de fingir”, “transformar”, “figurar”, “criar”<sup>32</sup>.

Roque Antonio Carraza (2012, p. 529) pontua que “a ficção difere da presunção. Esta afirma o que é provável; aquela aceita como verdadeiro o que se sabe imaginário”. Adiante, afirma que a ficção se trata de “um artifício técnico criado pelo legislador para transformar uma impossibilidade material numa possibilidade jurídica. Deforma a realidade, considerando verdadeiro o que sabidamente não é”. Diferente da presunção, que parte da análise da realidade experimentada e probabilisticamente factível, a ficção “é uma invenção do Direito ou, se quisermos, uma disposição legal que toma por verdadeiro o que, na realidade, não existe”.

Tem-se aí logo o traço que difere a presunção da ficção: enquanto aquela consiste na relação de um fato conhecido e outro desconhecido, mas provável, esta nada mais é que uma autêntica invenção do direito, já que nas ficções esta relação é improvável ou até mesmo inexistente. Nada se presume na ficção, pois a relação que se estabelece entre o fato conhecido e o evento fictício não poderia se estabelecer no mundo fenomênico.

A ficção não admite prova em contrário, o que é, de fato, decorrência lógica da natureza do instituto, já que sua função é justamente criar um evento jurídico destoante da realidade.

Nesse sentido, Maria Rita Ferragut (2005, p. 156) esclarece que:

As ficções jurídicas são regras de direito material que, propositadamente, criam uma verdade legal contrária à verdade natural, fenomênica. Alteram a representação da realidade ao criar uma verdade jurídica que não lhe corresponde, e produzem efeitos jurídicos prescindindo da existência empírica dos fatos típicos que originalmente ensejariam tais efeitos.

O que se privilegia, por necessidade, é a falsidade empírica do evento, pois mesmo sendo conhecida a inocorrência do evento descrito no fato, o sujeito terá que cumprir com as conseqüências que deveriam advir apenas se a situação fática tivesse acontecido. Imputa-se a

---

<sup>32</sup> Cf.: FERREIRA, A. B. H. *Aurélio século XXI: o dicionário da Língua Portuguesa*. 3. ed. rev. e ampl. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1999.

determinado fato, em outras palavras, conseqüências jurídicas de outro.

Quanto à natureza, também diferem das presunções, pois aquelas têm natureza probatória, ao passo que as ficções têm natureza substancial.

A utilização de ficções nas diversas áreas é tida como constitucional, já que a linguagem jurídica não precisa corresponder à realidade contida no plano social, podendo construir suas próprias verdades, conforme os mecanismos de que dispõe, a fim de preservar a certeza das relações jurídicas.

Exemplos de ficções largamente empregadas e aceitas no campo do direito processual civil são as citações por hora certa e por edital, previstas respectivamente nos arts. 227 a 229 e 231 do Código de Processo Civil.

É certo, no entanto, que a criação das ficções deve balizar-se pelos princípios do contraditório e da ampla defesa, sendo vedada sua criação com o fim de imputar a um sujeito a prática de um fato, como ocorre no nascimento das obrigações tributárias.

Neste sentido, bem adverte Regina Helena Costa (2007, p. 169):

Com efeito, 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. Em outras palavras, pensamos que, justamente por sua absoluta falta de conexão com a realidade – já que se refere a fato improvável ou, mesmo, inexistente –, a ficção não pode ser empregada para tal fim.

Portanto, tal como as presunções absolutas, as ficções são inadmissíveis para efeito de instituição de obrigações tributárias.

Acertado o pensamento da autora, com o qual de plano concordamos, ao concluir que as ficções são inadmissíveis para efeito de instituição de obrigações tributárias.

E isso porque, como já explicamos, na ficção jurídica considera-se como verdadeiro aquilo que, da perspectiva fenomênica, é falso, ou seja, ao criar uma

obrigação tributária com base em uma ficção, estar-se-ia a admitir como fato jurídico tributário um fato que, na realidade, nunca existiu.

Em outros ordenamentos, até se poderia sustentar tal possibilidade, mas em nosso sistema jurídico-tributário a tipificação dos fatos passíveis de tributação é rígida, não permitindo qualquer extensão infraconstitucional.

Ainda que se cogitasse de hipótese em que o fato previsto na regra de ficção fosse mantido dentro das regras de competência constitucional tributária, a inconstitucionalidade estaria presente, visto que os princípios que regem a tributação garantem ao cidadão o direito de somente pagar tributos se praticarem os fatos previstos em lei, o que jamais ocorre ao se aplicar uma regra de presunção.

Maria Rita Ferragut (2005, p. 161), ao dissertar sobre o tema, aponta que:

A única possibilidade de “utilização da ficção” que vislumbramos seria se os fatos descritores de eventos diretamente conhecidos (antecedente) estivessem dentro da competência tributária, como, por exemplo, a regra que previsse que o ganho de capital pressuporia a existência de salários, sujeitos a incidência do Imposto sobre a Renda. Ocorre que, nesse caso, a subsunção **ocorreria com o conceito do próprio fato descritor de evento diretamente conhecido** (ganho de capital), sendo completamente irrelevante, para os fins da obrigação tributária (obrigação de pagar imposto sobre a Renda), o fato previsto na consequência da regra de ficção (salário). Portanto, não se trataria, a rigor, de utilização de ficção jurídica para o desencadeamento da obrigação. (grifos originais)

Em contraponto, Guilherme Broto Follador<sup>33</sup> aponta o que, a seu ver, seria um claro uso de ficção jurídica para a instituição de tributos. Sem querer entrar na discussão doutrinária acerca do tema, que foge aos limites do nosso trabalho, trazemos a posição do autor, a título de ilustração:

---

<sup>33</sup> FOLLADOR, Guilherme Broto. **Presunções e ficções fiscais e o princípio da capacidade contributiva**. Disponível *online* no endereço: <[www.publicadireito.com.br/artigos/](http://www.publicadireito.com.br/artigos/)>. Acesso em 22 set. 2015.

Um dos exemplos claros de uso de ficção jurídica no Direito Tributário brasileiro está na regra prescrita pelo art. 3º, §1º, da Lei nº. 9.718/98, que, para fins de incidência da COFINS e das contribuições para o PIS/PASEP, equiparou faturamento à receita bruta da pessoa jurídica. Ora, embora o despreze, o legislador sabe perfeitamente que, segundo a doutrina do Direito Comercial, apenas uma parcela das receitas da pessoa jurídica (aquelas relativas a operações mercantis que autorizam a emissão de fatura) poderiam ser enquadradas no conceito de faturamento, utilizado pela Constituição, na redação anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, como elemento definidor da competência da União para a instituição de tais contribuições<sup>23</sup>. Ignorando, porém, esse fato, pretendeu atribuir a todas as receitas da pessoa jurídica o mesmo regime jurídico conferido àquelas entradas contábeis efetivamente enquadráveis no conceito de faturamento. Como se observa, neste caso, o legislador artificialmente equiparou as noções ontologicamente diversas de faturamento e receita bruta. Ao fazê-lo, não presumiu coisa alguma, sequer num momento pré-jurídico; criou ele mesmo uma realidade artificial, contrária à natureza jurídica dos institutos a cujo regime jurídico remete.

É sempre bom lembrar que o incremento da eficácia arrecadatória não tem força suficiente para justificar o uso indiscriminado de ficções no campo tributário, em prejuízo dos direitos constitucionais do contribuinte. Assim, em atenção aos princípios da legalidade estrita e da tipicidade fechada, não é possível configurar, mediante ficções, o fato imponível nem a infração tributária.

### *6.1.3 Indícios*

O indício pode ser definido como um “sinal aparente que revela alguma coisa de uma maneira muito provável”<sup>34</sup>. É um vestígio, uma indicação, que pode levar, por meio de raciocínio indutivo, ao conhecimento de um fato não diretamente conhecido.

---

<sup>34</sup> Cf.: FERREIRA, A. B. H. *Aurélio século XXI: o dicionário da Língua Portuguesa*. 3. ed. rev. e ampl. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1999.

Para Roque Carrazza (2012, p. 532), “[...] 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.

Ante a sua fragilidade probatória, o indício não pode ser considerado isoladamente, devendo ser corroborado por outros meios de prova. Constituem meros “começos de prova”, o que leva Regina Helena Costa (2007, p. 171) a concluir que “se trata de elemento probatório passível de ser empregado no plano tributário, mas que há de ser corroborado por meio de outras provas”.

Para que seja minimamente aceitável, é necessário que esteja presente um fato certo, incontroverso, plenamente comprovado; um segundo fato — o indiciário; e uma correlação entre ambos. Além disso, a “soma” de vários indícios acerca de determinado fato não forma prova plena, pois todos juntos não constituem mais que uma prova indiciária. E isso se dá porque os indícios possuem valor probatório mínimo, não podendo ser utilizados isoladamente (ainda que se apresentem em conjunto), exigindo que sejam plenamente corroborados por outros meios lícitos.

Como já referido acerca das presunções e ficções, a necessidade de proteger a Fazenda Pública de eventual má-fé do contribuinte não autoriza a utilização indiscriminada de indícios contra ele, em afronta aos princípios constitucionais que o protegem.

#### *6.1.4 Normas de simplificação*

Como se depreende da própria expressão, as normas de simplificação, que englobam “padronizações, esquemas, quantificações, somatórios”, prestam-se a simplificar o sistema tributário, “mediante renúncia ao gravame da verdadeira

manifestação de capacidade econômica que constitui o objeto de um determinado tributo” (COSTA, 2007, p. 262).

O recurso é bastante utilizado nos mais diversos sistemas tributários, ante a objetividade que confere à tributação. Mas deve ser relativizado, sob pena de afronta ao princípio da capacidade contributiva.

É neste sentido que Regina Helena Costa alerta que:

[...] a adoção de normas de simplificação tributária pelo direito positivo há de ser sopesada à vista dos benefícios que poderá acarretar ao sistema como um todo, uma vez que, necessariamente, tais normas desconsideram a capacidade contributiva efetiva do sujeito passivo, constituindo mais uma atenuação autorizada a essa diretriz, operada pelo princípio da praticabilidade.

Dessa forma, o uso das normas de simplificação em nossos sistema tributário é útil e necessário, desde que tal uso não implique em elevação desarrazoada de custos para o contribuinte.

#### *6.1.5 Conceitos jurídicos indeterminados*

A abrangência deste trabalho não permite enfrentar (com profundidade) a disciplina dos conceitos jurídicos indeterminados, contentando-se, neste sentido, em discorrer, com brevidade, acerca do seu uso como expedientes que propiciam a concretização da praticabilidade.

Indeterminado significa “não determinado”, “não fixo”, “indefinido, indistinto”, “irresoluto, hesitante”<sup>35</sup>.

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”.

A vagueza dos conceitos, entretanto, não autoriza o abuso na interpretação, muito embora deva se admitir que aqueles não estejam imunes aos subjetivismos decorrentes da hermenêutica.

---

<sup>35</sup> Cf. Dicionário Aurélio.

Outrossim, conforme aduz Regina Helena Costa (*ibid.*, p. 176):

Nem sempre se deve considerar a indeterminação dos conceitos como uma imperfeição ou vício de linguagem cotidiana, senão como uma de suas propriedades que permite cumprir a função de expressar e valorar condutas, relações e objetos materiais, bem como de ensinar a mutação evolutiva do Direito.

Quanto à estrutura dos conceitos jurídicos indeterminados, fala-se em “núcleo fixo” ou “zona de certeza”, onde situam-se os dados fixos, seguros, e “zona de dúvida”, região que rodeia o núcleo, onde há dúvida, ou seja, não existe uma certeza prévia.

A partir daí, é possível traçar dois limites: o “limite de certeza positiva” e o “limite de certeza negativa”, cuja zona intermediária acabará por conter o conceito jurídico.

Importante também traçar uma linha divisória entre “conceitos jurídicos indeterminados” e “discricionariiedade”. A discricionariiedade ocorre quando há a possibilidade de escolha por parte do aplicador da lei, que pode optar, diante de várias opções, por aquela que melhor atenda ao caso concreto, conforme sua margem de subjetividade. Já os conceitos jurídicos indeterminados comportam uma única decisão juridicamente admissível, que será alcançada por meio da interpretação.

Por tal razão, conclui assertivamente Regina Helena Costa (2007, p. 183), que “a utilização de conceitos jurídicos indeterminados pode traduzir a praticabilidade no âmbito tributário, na medida em que tais conceitos, por sua elasticidade, habilitam a lei, mediante uma única hipótese, a comportar múltiplas situações”.

#### 6.1.6 Cláusulas gerais

Pode-se compreender as cláusulas gerais como formulações dotadas de alto grau de abstração e elasticidade, capazes de abranger um número indefinido de situações, sem a presença de qualquer lacuna jurídica.

Regina Helena Costa (2007, p. 183) 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.

As cláusulas gerais diferem dos conceitos jurídicos indeterminados apenas quanto ao grau de abstração e justificam-se ante a impossibilidade de o legislador exaurir todo o disciplinamento da matéria tributária.

Partilhamos da posição de Regina Helena Costa (2007, p. 185-186), para quem “não há, efetivamente, fundamento jurídico que imponha ao legislador a indicação pormenorizada e exauriente de todas as situações a serem enquadradas nos conceitos legais”, de modo que a utilização das cláusulas gerais pode consistir em importante mecanismo com vistas a evitar o casuísmo legislativo — sempre perigoso.

### *6.1.7 Normas em branco*

Instrumento comumente utilizado no direito penal, podem ser definidas, nos dizeres de Guilherme de Souza Nucci (2002, p. 40-41), como “aquelas cujo preceito primário é indeterminado quanto a seu conteúdo, mas o preceito sancionador é determinado”.

Ressalta o autor (2002, p. 40-41) que tais normas não ofendem o princípio da legalidade, “porque se pode encontrar o complemento da lei penal em outra fonte legislativa, previamente determinada e conhecida”. Além disso, aponta que “o complemento da lei em branco é, via de regra, de natureza intermitente, feito para durar apenas por um determinado período”.

A favor da utilização da lei penal em branco em sede tributária, advoga Leandro Paulsen (2004, p. 185), para quem “não há impedimento à utilização de conceitos jurídicos indeterminados [...] e de normas penais em branco na instituição de tributos”, desde que tais instrumentos sejam compatibilizados com a legalidade estrita.

No mesmo sentido, é o pensamento de Regina Helena Costa (2007, p. 188):

Em nossa opinião, conquanto não usual, não é possível afastar o emprego de normas em branco na seara tributária, de modo absoluto. E isso por duas razões.

A uma, por fundamento reiteradamente usado em nosso discurso: a impossibilidade de a lei consignar normas com grau de concreção, em

comprometimento a um dos atributos próprios de suas normas – qual seja, a abstração [...].

E, a duas, diante do reconhecimento de que certas situações fáticas, frequentemente mutáveis, demandam a revisão periódica de sua disciplina, inviabilizando, desse modo, um regramento legal exaustivo, que comprometeria a aplicação do Direito.

Assim, o uso das normas em branco no Direito Tributário não deve ser, de plano, afastado, mas sua aplicação deve guardar conformidade ao sistema de princípios tributários como um todo, tal como ocorre na seara penal, as normas em branco devem ser apenas excepcionalmente empregadas, quando a natureza do caso assim o exigir.

## *6.2 Outros mecanismos veiculadores de praticabilidade*

Traçadas as principais nuances dos expedientes que conformam as denominadas abstrações generalizantes, importante analisar as outras formas de materialização da praticabilidade, precisamente a analogia e a privatização da gestão tributária. Para fins deste trabalho, opta-se por não abordar os meios alternativos para a solução de conflitos tributários, já que seu estudo foge aos objetivos desta pesquisa.

### *6.2.1 Analogia*

De acordo com 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<sup>36</sup>.

Nos dizeres de Paulo de Barros Carvalho (2012, p. 135), tem-se por analogia “o expediente de que se serve o aplicador da lei, ao colher em norma que

---

<sup>36</sup> Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;

II - os princípios gerais de direito tributário;

III - os princípios gerais de direito público; IV - a equidade.

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

§ 2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.

incide em caso semelhante a disciplina jurídica que o sistema positivo não mencionou expressamente”. Ou seja, silente o ordenamento jurídico, é lícito ao aplicador da norma, mediante o emprego da analogia, buscar prescrição normativa em caso similar, para solução do caso.

Para aplicação do argumento analógico é preciso constatar a existência de lacuna, a similitude dos casos ou identidade de razão de decidir e a inexistência de vedação legal.

Quanto à aplicação da analogia no campo tributário, desde que não compreenda as normas típicas de tributação, Regina Helena Costa (2007, p. 194), abalizada no pensamento de tributaristas de renome, como Paulo de Barros Carvalho e Heleno Tôrres, manifesta-se pela possibilidade, desde que observados alguns requisitos:

[...] pensamos seja cabível o emprego de analogia no campo tributário, desde que tal não afete o próprio aperfeiçoamento das relações jurídicas obrigacionais e não-obrigacionais, nem se revele prejudicial ao contribuinte.

Consequentemente, 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, que poderiam causar dificuldades tanto no exercício de direitos pelo contribuinte quanto na fiscalização e arrecadação de tributos.

Mais uma vez vemos a necessidade de conformação do uso de um mecanismo de concretização da praticabilidade tributária aos demais princípios que regem o sistema tributário. No caso específico da analogia, esta não poderá, de forma alguma, implicar na imposição de tributos ou em sua majoração. Mas, utilizado com moderação, o instrumento de integração deve ser aceito para suprir lacunas, afastando, assim, dificuldades seja por parte do contribuinte, seja pela Administração, em sua função de arrecadação e fiscalização.

### *6.2.2 Privatização da gestão tributária*

Importante, ainda, tecer breves considerações acerca do que se convencionou chamar “privatização da gestão tributária”, também inserido no rol de mecanismos destinados a conferir concretude à praticabilidade.

Trata-se de situação fática e jurídica que pode ser definida como o “[...] 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 é objetivo deste trabalho apresentar um estudo detalhado sobre o tema, mas é importante sinalizar, desde logo, o problema enfrentado atualmente pelos contribuintes com o uso exacerbado desse mecanismo.

É certo que a convocação do Estado para a participação do contribuinte na gestão de uma atividade de interesse público facilita a arrecadação tributária, mas tal “participação particular” em uma atividade tipicamente estatal tem que se adequar à razoabilidade, especialmente quando dita “participação” acaba por onerar significativamente o contribuinte.

Isso porque, conforme adverte Regina Helena Costa (2007, p. 196), a privatização da gestão tributária, se empregada em demasia e sem mecanismos eficientes de controle dos atos praticados pelos particulares, também apresenta seus riscos, já que pode “fomentar o deficiente cumprimento das obrigações e deveres tributários, conduzindo a uma elevação da evasão fiscal”.

Apenas com uma análise superficial da legislação tributária — do lançamento por homologação aos programas de parcelamento —, é possível observar que os mecanismos de privatização da gestão tributária estão sendo utilizados de modo a onerar excessivamente o contribuinte, impondo-lhes obrigações acessórias que ultrapassam, muitas vezes, o custo das obrigações principais.

Além disso, ao contrário do processo desburocratizante que a sociedade moderna requer, a descentralização das atividades tributárias que caberiam precipuamente à Administração tem forçado os contribuintes a manterem em sua estrutura profissionais qualificados para tratar das minúcias que a legislação tributária apresenta, com elevação substancial em seus custos financeiros.

De há muito, a questão já foi aventada por 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.) [...].

Ressalvamos apenas a posição de que a transferência de encargos originalmente inseridos nas atividades da Administração Fazendária é atribuída aos administrados por mera comodidade do Estado Fiscal, pois comungamos da perspectiva de que a transferência de parte das atividades fiscais coaduna-se com a ótica da Democracia Participativa, que permeia nossa Constituição. Mas nos é exigido reconhecer que hoje ocorre um verdadeiro desmonte da estrutura arrecadatória tributária, cujas atribuições são repassadas ao contribuinte, sem que lhe sejam apresentados os instrumentos e a educação fiscal necessários à efetiva participação democrática.

A situação denota a desvirtuação de um mecanismo que busca concretizar a praticabilidade, razão pela qual corroboramos o pensamento de Regina Helena Costa (2007, p. 197), para quem “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”.

## 7 Praticabilidade, eficiência e a proteção ao contribuinte

O princípio da eficiência, implantado em nossa Constituição Federal de 1988, sob influência do neoliberalismo, tem por objetivo primordial transformar a estrutura de administração burocrática em administração gerencial.

A administração gerencial aproxima a ação estatal da administração privada, com o foco em resultados, minimização de custos e redução das atividades-meio. Com a redução dos processos burocráticos, o alcance das políticas públicas torna-se menos oneroso para os cofres públicos. Para materializar esta nova forma de gestão foi implementada uma intensa reforma administrativa.

Maria Sylvia Zanella Di Pietro (1999, p. 73) aponta os objetivos que se pretendeu alcançar com a já referida reforma administrativa:

Reformar o Estado significa melhorar não apenas a organização e o pessoal do Estado, mas também as finanças e todo o seu sistema institucional-legal, de forma a permitir que o mesmo tenha uma relação harmoniosa e positiva com a sociedade civil. A reforma do Estado permitirá que seu núcleo estratégico tome decisões mais corretas e efetivas, e que seus serviços – tanto os exclusivos, quanto os competitivos, que estarão apenas indiretamente subordinados na medida que se transformem em organizações públicas não estatais – operem muito eficientemente.

Como se vê, o conceito do princípio da eficiência tem jaez econômico e não apenas jurídico, pois busca orientar a Administração ao alcance de melhores resultados, a menor custo e utilizando os meios de que dispõe.

Já nos dizeres de Alexandre de Moraes (2003, p. 317), o conteúdo do princípio da eficiência é amplo, podendo-se entendê-lo como:

[...] aquele que impõe à Administração Pública direta e indireta e a seus agentes a persecução do bem comum, por meio do exercício de suas competências de forma imparcial, neutra, transparente, participativa, eficaz, sem burocracia e sempre em busca da qualidade,

primando pela adoção dos critérios legais e morais necessários para a melhor utilização possível dos recursos públicos, de maneira a evitar-se desperdícios e garantir-se uma maior rentabilidade social. Note-se que não se trata da consagração da tecnocracia, muito pelo contrário o princípio da eficiência dirige-se para a razão e fim maior do Estado, a prestação dos serviços sociais essenciais à população, visando a adoção de todos os meios legais e morais possíveis para a satisfação do bem comum.

De acordo com Cristiane Fortes Nunes Martins (in: O Princípio da Eficiência na Administração Pública, artigo disponível na *internet* - <<http://www.faete.edu.br/revista/artigocristiane.pdf>>. Acesso em 01 jul. 2014):

A eficiência como princípio assume duas vertentes: a primeira é organizar e estruturar a máquina estatal para torná-la mais racional para que as necessidades da sociedade sejam alcançadas de forma mais satisfatória e a segunda, é regular a atuação dos agentes públicos buscando que esses tenham um melhor desempenho possível a fim de atingirem os melhores resultados.

A partir desse contexto, o princípio da eficiência, que era um princípio implícito, decorrente dos princípios da moralidade e finalidade da administração pública, foi ganhando força e vinculando a atuação administrativa, até ser inserido em nosso texto Constitucional (art. 37, CF<sup>37</sup>).

Hely Lopes Meirelles (1999, p. 60), ao dissertar sobre o tema, apregoa que:

Dever de eficiência é o que se impõe a todo agente público de realizar suas atribuições com presteza, perfeição e rendimento funcional. É o mais moderno princípio da função administrativa, que já não se contenta em ser desempenhada apenas com legalidade, exigindo

---

<sup>37</sup> Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998).

resultados positivos para seu serviço público e satisfatório atendimento das necessidades da comunidade e de seus membros.

Não se pode descuidar também da segunda vertente deste princípio, aquela que se volta para a atuação dos agentes públicos, exigindo deles a prestação do serviço público com qualidade e eficiência.

Nesse sentido, observa-se que o maior objetivo dessa regulação foi trabalhar a mentalidade do servidor, com vistas a aproximar sua atuação à do setor privado, com maximização de resultados, redução dos custos e satisfação do cliente, que é a sociedade como um todo.

Não é por acaso que Celso Antonio Bandeira de Mello (2005, p. 111-112), ao tratar do princípio da eficiência apregoa que:

(...) trata-se, evidentemente, de algo mais do que desejável. Contudo, é juridicamente tão fluido e de tão difícil controle ao lume do Direito, que mais parece um simples adorno agregado ao art. 37 ou o extravasamento de uma aspiração dos que buliram no texto. De toda sorte, o fato é que tal princípio não pode ser concebido (entre nós nunca é demais fazer ressalvas óbvias) senão na intimidade do princípio da legalidade, pois jamais uma suposta busca de eficiência justificaria postergação daquele que é o dever administrativo por excelência. Finalmente, anote-se que este princípio da eficiência é uma faceta de um princípio mais amplo já superiormente tratado, de há muito, no Direito italiano: o princípio da “boa administração”.

Ousamos discordar do mestre apenas no ponto em que ele trata da fluidez e dificuldade de controle do princípio ao lume do Direito, pois entendemos sim ser possível verificar, no âmbito das práticas administrativas, se a atuação do Estado tem se mostrado eficiente.

Neste ponto, ficamos com os dizeres de José dos Santos Carvalho Filho (2007, p. 23-25), ao tratar da inserção do princípio no texto constitucional, quando afirma que:

(...) com a inclusão, pretendeu o Governo conferir direitos aos usuários dos diversos serviços prestados pela Administração ou por seus delegados e estabelecer obrigações efetivas aos prestadores. Não é difícil perceber que a inserção desse princípio revela o descontentamento da sociedade diante de sua antiga impotência para lutar contra a deficiente prestação de tantos serviços públicos, que incontável prejuízo já causou aos usuários. De fato, sendo tais serviços prestados pelo Estado ou por delegados seus, sempre ficaram inacessíveis para os usuários os meios efetivos para assegurar seus direitos. Os poucos meios existentes se revelaram insuficientes ou inócuos para sanar as irregularidades cometidas pelo Poder Público na execução desses serviços.

E continua o ilustre doutrinador, ao desvendar que

o núcleo do princípio é a procura da produtividade e economicidade e, o que é mais importante, a exigência de reduzir os desperdícios de dinheiro público, o que impõe a execução dos serviços públicos com presteza, perfeição e rendimento funcional.

Arremata, ao afirmar que:

(...) A *eficiência* não se confunde com a *eficácia* nem com a *efetividade*. A eficiência transmite sentido relacionado ao *modo* pelo qual se processa o desempenho da atividade administrativa; a idéia diz respeito, portanto, à conduta dos agentes. Por outro lado, eficácia tem relação com os *meios e instrumentos* empregados pelos agentes no exercício de seus misteres na administração; o sentido aqui é tipicamente instrumental. Finalmente, a efetividade é voltada para os *resultados* obtidos com as ações administrativas; sobreleva nesse aspecto a positividade dos objetivos. O desejável é que tais qualificações caminhem simultaneamente, mas é possível admitir que haja condutas administrativas produzidas com eficiência, embora não tenham eficácia ou efetividade. De outro prisma, pode a conduta não

ser muito eficiente, mas, em face da eficácia dos meios, acabar por ser dotada de efetividade. Até mesmo é possível admitir que condutas eficientes e eficazes acabem por não alcançar os resultados desejados; em conseqüência, serão despidas de efetividade. (destaques na fonte)

Por isso, entendemos que tais exigências, com muito mais razão, são aplicáveis à Administração Tributária, responsável pela arrecadação dos recursos necessários ao provimento das necessidades públicas. Sem uma arrecadação eficiente, o Estado não será capaz de prestar aos seus cidadãos os serviços públicos de qualidade a que têm direito.

Essa é a posição comungada por Ives Gandra Martins, conforme aponta ao definir o princípio da eficiência, visto sob a ótica do Direito Tributário<sup>38</sup>:

O princípio da eficiência, em matéria tributária, portanto, pode ser definido como a adoção de política tributária com mecanismos e instrumentos legais capazes de gerar desenvolvimento e justiça fiscal, sendo, pois a arrecadação, mera conseqüência natural e necessária, para que, sem ferir a capacidade contributiva, gere serviços públicos à comunidade proporcionais ao nível impositivo.

Os limites materiais estão nos princípios da capacidade contributiva, do efeito do não confisco, da isonomia e da proporcionalidade entre o nível de arrecadação e a extensão e qualidade dos serviços públicos diretos ou indiretos, retornados à sociedade.

Trata-se de comando constitucional direcionado às três esferas do Poder: Legislativo, Executivo e Judiciário. Deve-se atentar ao princípio da eficiência na produção da legislação, que deve ser de fácil interpretação e aplicação; na execução das leis pelos órgãos da Administração Tributária; e também no Judiciário, quando do controle dos atos administrativos.

E isso porque a exigência de uma Administração eficiente, no contexto do neoconstitucionalismo, enseja a revisitação dos diversos ramos do direito,

---

<sup>38</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. Princípio da Eficiência em Matéria Tributária. In: \_\_\_\_\_. (Coord.). *Pesquisas tributárias*. São Paulo: Coedição Centro de Extensão Universitária; Revista dos Tribunais, 2006, Nova Série, n. 12, p. 31.

especialmente no campo Tributário, exigindo transformações tendentes a incorporar no âmbito fiscal posturas alinhadas com a ética e com a eficiência.

A qualificação e transparência na gestão administrativa, com vistas a conferir publicidade à arrecadação e gastos públicos, tornam-se imprescindíveis no novo contexto de governança fiscal e tributária.

E por óbvio, o norte para se alcançar tais objetivos é o princípio da eficiência, que, embora esteja inserto no capítulo da Constituição Federal que trata das disposições gerais da Administração Pública, engloba, evidentemente, a Administração Tributária.

Mas, como se tratará adiante, a implementação de técnicas com o intuito de materializar o princípio da eficiência passa pela solução de diversos problemas que afetam os contribuintes, entre os quais se exemplifica a necessidade de simplificação tributária, o excesso de leis, a carga burocrática, a necessidade de modernização da administração fiscal e tributária, entre tantos outros.

Especificamente no campo das obrigações tributárias acessórias, observa-se que seu excesso vertiginoso se encontra incompatível e em descompasso com o princípio da eficiência, se observada a ótica do contribuinte.

A imposição das obrigações acessórias deve observar os princípios da igualdade, da capacidade contributiva e do não-confisco, para só então alcançar os comandos fixados pelo princípio da eficiência, já que a arrecadação tributária é meio para alcançar e satisfazer os objetivos prestigiados pela Constituição Federal de 1988.

Não se pode descuidar que o princípio da eficiência compreende também a maior celeridade e qualidade no tocante à fiscalização tributária, impondo celeridade ao andamento dos processos tributários, seja no âmbito administrativo ou judicial.

A necessidade de se arrecadar cada vez mais não autoriza o Estado a dispor desses princípios, impondo ao contribuinte mais e mais “sacrifícios” exigidos para o cumprimento das obrigações acessórias, que são completamente ignorados pelo Fisco, sem que se observe o impacto econômico de tais custos na vida do contribuinte.

Os chamados “custos de conformidade”, compreendidos como aqueles necessários para que o contribuinte possa cumprir as formalidades exigidas pela legislação tributária, não podem ser ignorados quando do planejamento Fiscal, devendo ser contabilizados na imposição dos ônus ao sujeito passivo das obrigações tributárias principais.

Para ilustrar a questão, Bertolucci (2003, p. 19-22) aponta, em suas conclusões, que, em média, empresas com até R\$ 100.000.000,00 (cem milhões de reais) de faturamento anual precisam gastar 1,66 (uma unidade e sessenta e seis centésimos por cento) de sua receita bruta para atender às disposições legais e aquelas com faturamento acima desse montante, apenas 0,32% (trinta e dois centésimos por cento), o que denota uma total inobservância da capacidade contributiva em relação à imposição das obrigações acessórias.

## **8 Praticabilidade, eficiência e obrigações tributárias acessórias**

### *8.1 A natureza jurídica das obrigações tributárias acessórias*

O estudo das obrigações tributárias acessórias não tem recebido a devida atenção por parte da doutrina brasileira e isso pode ser atribuído à visão conservadora que ainda perdura em relação ao art. 113, parágrafo 2º, do Código Tributário Nacional.

Doutrinadores de renome, como Paulo de Barros Carvalho (2012, p. 243-253), apresentam as obrigações tributárias acessórias ou deveres instrumentais tributários como deveres jurídico-positivos, negativos ou simplesmente de abstenção, consistentes na escrituração de notas, livros e demais documentos fiscais, além de suportar o trabalho de fiscalização do ente fazendário competente.

Em que pese o respeito pela obra do grande mestre, verifica-se que nos dias atuais esta abordagem não mais corresponde à realidade enfrentada pelo contribuinte, que, no dia a dia, se vê às voltas com uma série interminável e contínua de procedimentos fiscais cada vez mais sofisticados, complexos e extensos.

Atualmente, quase tudo que se faz no meio empresarial emprega, essencialmente, o uso eletrônico e a alta informatização, desde a confecção de notas fiscais de saída/entrada às entregas de declarações, tudo foi transferido para o meio eletrônico.

Não se quer aqui infirmar que tais sistemas eletrônicos vieram para facilitar a dar segurança à vida do contribuinte, mas não se pode esquecer que trouxeram também uma série de complicadores, pois seu custo é bastante elevado, além de exigir a admissão de profissional qualificado para operá-los, aquisição de “softs” de alto custo etc.

É nesse contexto que o presente trabalho visa a apontar o impacto econômico das obrigações tributárias acessórias na vida do contribuinte, especialmente das pessoas jurídicas, com o fito de afastar a ideia simplista de que tais deveres representam apenas uma ação ou abstenção por parte do sujeito passivo, com vistas a garantir a cobrança, por parte do Estado, das obrigações tributárias principais.

### *8.1.1 A obrigação no Direito Civil*

Coube ao Direito Civil traçar o conteúdo normativo das obrigações, apontando suas peculiaridades e características. Mas a figura da “obrigação” não se circunscreve apenas ao Direito Civil, sendo possível transportá-la para outros campos do conhecimento jurídico, como o Direito Tributário.

De maneira geral, pode-se dizer que o conceito civilista de obrigação engloba um vínculo pessoal entre dois polos (devedor e credor), pelo qual o devedor se compromete a cumprir com algo em favor do credor, sendo esta “prestação” consistente em uma obrigação de dar, fazer ou não fazer.

Os requisitos indispensáveis à figura da obrigação são a licitude, possibilidade e determinação, ou pelo menos, determinabilidade. Divergem os doutrinadores acerca de um quarto requisito, a “patrimonialidade”, pelo que ficamos com aqueles que entendem dispensável tal requisito. Para esta corrente, estando a obrigação acobertada pelo manto da licitude, ela já existe, ainda que não seja suscetível de valoração.

### *8.1.2 A obrigação tributária principal e o art. 113 do CTN*

Reza o art. 113 do Código Tributário Nacional-CTN que:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Geraldo Ataliba<sup>39</sup>, ao cotejar o teor do artigo supra transcrito, com o art. 3º do CTN, afirma categoricamente que a obrigação tributária é um vínculo jurídico transitório, de conteúdo econômico, que atribui ao sujeito ativo a obrigação de exigir do sujeito passivo determinado comportamento, que deverá ser praticado em favor do sujeito ativo.

Já Paulo de Barros Carvalho<sup>40</sup> assinala que a obrigação é um vínculo abstrato, que surge da imputação normativa, e consoante o qual uma pessoa, chamada de sujeito ativo, tem o direito de exigir de outra, denominada sujeito passivo ou devedor, o cumprimento de prestação de cunho patrimonial.

Defende que, no Direito Tributário, duas relações jurídicas se instalam, uma de cunho patrimonial e os vínculos que fazem romper meros deveres administrativos, que não são considerados obrigações tributárias propriamente ditas, por serem insuscetíveis de valoração patrimonial.

O autor tece severas críticas ao art. 113 e parágrafos<sup>41</sup> do Código Tributário Nacional, especialmente em relação ao seu parágrafo 1º, que abriga sob o mesmo conceito de “obrigação tributária” propriamente dita o pagamento do tributo ou de penalidade pecuniária, que se constituem em figuras absolutamente distintas, sendo a primeira proveniente de uma relação jurídico-tributária e a segunda do âmbito administrativo-penal.

Pertinente a crítica do autor a respeito do art. 113, do Código Tributário Nacional, ao afastar, de forma veemente, a ideia de que a obrigação acessória se converte em obrigação principal a partir do seu descumprimento. Na verdade, a partir desse momento, instaura-se uma segunda relação jurídica, na forma de sanção administrativa na modalidade penalidade pecuniária.

Apesar da ausência de rigor técnico do art. 113 do CTN, não se pode invalidar o conceito mais amplo presente no próprio Código Tributário Nacional, ao contemplar duas modalidades de obrigações tributárias: as principais e as acessórias, estando estas últimas geralmente, mas nem sempre, acompanhadas da ocorrência das obrigações tributárias principais.

---

<sup>39</sup> ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 21-37.

<sup>40</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo, Saraiva: 2012, p. 313-329.

<sup>41</sup> Acima transcrito.

Assim, apesar da equivocada redação do art. 113, do CTN, o descumprimento das obrigações tributárias acessórias não autoriza o Fisco a exigí-las nas mesmas condições aplicadas às obrigações principais.

Nesse sentido, Regina Helena Costa (2012, p. 171-176), aponta a existência de duas obrigações, igualmente tributárias.

A primeira, obrigação principal, surge pela imputação normativa, que se trava entre o Fisco e o contribuinte. Já a segunda, acessória, entende ser obrigação sem cunho patrimonial, destinada a possibilitar a apuração da quantia a ser paga pelo contribuinte.

Com base nos ensinamentos acima reproduzidos, pode-se concluir que a obrigação tributária principal é o vínculo jurídico que se estabelece entre sujeito ativo (pessoa jurídica de direito público interno ou quem lhe faça as vezes) e o sujeito passivo, que deverá pagar àquele determinada prestação pecuniária a título de tributo.

### *8.1.3 A natureza jurídica da obrigação tributária acessória segundo a doutrina pátria*

Apresentaremos, neste tópico, posicionamentos doutrinários de importantes juristas do Direito Tributário que se debruçaram sobre o tema da obrigação tributária acessória, também comumente chamada de “deveres instrumentais tributários”.

Geraldo Ataliba, Paulo de Barros Carvalho, Roque Antonio Carrazza e Sacha Calmon Navarro Coelho encabeçam corrente doutrinária que se assenta no pressuposto da “patrimonialidade” que o Direito Civil atribui à figura da “obrigação”.

De acordo com essa doutrina, os “deveres instrumentais” seriam impropriamente chamados de “obrigações” e consistiriam em prestações, positivas ou negativas, a serem desempenhadas pelo contribuinte, mais afeitos ao Direito Administrativo.

Roque Antonio Carrazza<sup>42</sup> evita, a todo custo, o uso da expressão “obrigações acessórias”, considerando que os deveres que ele chama de “instrumentais” não possuem cunho patrimonial.

---

<sup>42</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. Estudo sobre os Deveres Instrumentais Tributários. *Revista Trimestral de Jurisprudência dos Estados*. São Paulo: Jurid Vellenich, v. 20, p. 59-61, 1981. Seção de Doutrina. Separata.

Paulo de Barros Carvalho<sup>43</sup>, por sua vez, admite dois tipos de relação no campo do Direito Tributário: as de substância patrimonial e as de vínculo que acabam irrompendo nos chamados deveres instrumentais. Quanto à primeira, a obrigação tributária principal, enfatiza que tem caráter patrimonial, consoante os termos do art. 3º do CTN. Mas não considera como obrigação os chamados deveres instrumentais tributários, aos quais atribui simples caráter de “dever jurídico”, com suma importância na composição da plataforma de dados que oferecem condições à constituição do fato jurídico tributário.

Para este autor, os deveres instrumentais compreendem uma série de comportamentos, de caráter positivo ou negativo, que tornam possível a apuração e o controle da arrecadação tributária.

Sacha Calmon Navarro Coelho<sup>44</sup> afirma que as chamadas “obrigações acessórias” são condutas meramente obrigatórias impostas pela lei, constituindo-se em deveres acessórios, em contraposição à obrigação tributária principal, que nasce da ocorrência de um fato jurígeno, previamente descrito na lei, acontratual e lícito.

Como se vê, parte da doutrina brasileira toma as obrigações acessórias como deveres instrumentais e não como “obrigações” propriamente ditas.

Já outra corrente doutrinária, mais tradicional, encabeçada por José Souto Maior Borges, Misabel Abreu Machado Derzi e Regina Helena Costa, considera que tanto a obrigação principal, consistente no pagamento de tributos, como os “deveres instrumentais”, são “obrigações” de natureza precipuamente tributária, embora estas últimas não ostentem caráter de patrimonialidade.

José Souto Maior Borges<sup>45</sup>, apresentando teoria moderna acerca do ponto, busca demonstrar a ideia de universalidade dos conceitos fundamentais de teoria geral, em especial a figura do “dever jurídico”, que não podem ser contaminadas pelo direito positivo, nos diversos campos das ciências jurídicas especializadas — Direito Civil, Direito Administrativo, Direito Tributário etc.

Em seu modo de ver, a “patrimonialidade” como pressuposto da “obrigação” é conceito material introduzido por norma jurídico-positiva, atrelada ao

---

<sup>43</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário Linguagem e Método*. São Paulo: Noeses, 2008, p. 423-425.

<sup>44</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 692-693.

<sup>45</sup> BORGES, José Souto Maior. *Obrigação tributária (uma introdução metodológica)*. São Paulo: Malheiros, 1999.

campo do Direito Civil, que poderá ou não constar na determinação do conteúdo do direito material positivo.

Assim, José Souto Maior Borges identifica, como figuras completamente distintas, o “dever jurídico” como categoria formal, objeto da Teoria Geral do Direito, que transcende todo o ordenamento, alcançando, também o ordenamento jurídico tributário; e a “obrigação”, objeto de delimitação das disciplinas jurídicas, que poderá ou não ter conteúdo patrimonial. Por estar no plano da Teoria Geral do Direito, o “dever jurídico” tem primazia sobre a figura da “obrigação”, que se circunscreve à categoria de direito positivo.

Misabel Abreu Machado Derzi, ao atualizar a obra de Aliomar Baleeiro<sup>46</sup>, endossa a teoria de José Souto Maior Borges, ao considerar que a obrigação tributária engloba em sua estrutura o “dever jurídico”, que é a conduta prevista legalmente, e, portanto, de observância obrigatória, que, se desobedecida, dará espaço à aplicação de uma sanção.

Assim, o dever jurídico tributário de pagar tributo ou penalidade é obrigação tributária principal e aquele dever jurídico de fazer ou não fazer algo é obrigação tributária acessória. O objeto da obrigação tributária é a prestação que o sujeito ativo tem o direito de exigir do sujeito passivo, sendo na obrigação tributária principal o pagamento do tributo e, na obrigação tributária acessória, prestações positivas (fazer alguma coisa) ou negativas (não fazer ou abster-se de fazer algo), todas impostas pela lei, com o fito de priorizar o cumprimento da obrigação tributária principal, bem como permitir seu controle e fiscalização.

Regina Helena Costa (2012, p. 173), na esteira do pensamento de José Souto Maior Borges, também admite a existência de duas espécies de obrigações tributárias: a primeira, que tem por objeto o pagamento do tributo, e a segunda, cujo objeto é a prestação de caráter não pecuniário. Assinala categoricamente não ser a “patrimonialidade” elemento necessário e indispensável à configuração do vínculo obrigacional tributário, pois o referido elemento é inerente à concepção civilista.

---

<sup>46</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário brasileiro*. Rio de Janeiro, Forense, 1999. p. 698-702.

Thais Helena Morando<sup>47</sup>, em aprofundada e inovadora tese acerca do tema, cita, ainda, uma terceira corrente de pensamento que apregoa a existência de “obrigações acessórias com conteúdo patrimonial”.

Segundo a autora, essa corrente, defendida por Fábio Fanucchi, Arnaldo Borges, Ives Gandra da Silva Martins e Paulo Souto Maior Borges, atribui caráter patrimonial às obrigações tributárias acessórias em razão de a fiscalização atribuir aos contribuintes o dever legal de praticar uma série exaustiva de atos e procedimentos destinados a recolher informações que subsidiarão o Fisco a identificar a ocorrência dos fatos jurídicos tributários ensejadores das obrigações tributárias pertinentes a cada pessoa de direito público interno.

Para o adimplemento dessa série de atos e procedimentos, o contribuinte enfrenta determinado ônus econômico, com relevantes dispêndios em pecúnia, em razão da crescente delegação, por parte das Fazendas Públicas, de atividades inerentes à função própria das fiscalizações.

Trataremos adiante do elevado custo imposto aos contribuintes para cumprimento das obrigações acessórias, sendo oportuno, para o momento, transcrever o quadro comparativo das três correntes jurídico-doutrinárias citadas, a respeito da “obrigação acessória” ou “dever instrumental”, idealizado por Thaís Helena Morando, em sua tese de doutorado, por sua clareza ao expor o tema.

---

<sup>47</sup> MORANDO, Thais Helena. *A natureza jurídica da obrigação tributária acessória e os princípios constitucionais informadores*. Tese de Doutorado. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo: 2009, p. 33-36.

**Quadro 1: obrigação tributária acessória**

<b>HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA</b>	<b>MANDAMENTO</b>	<b>OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA OU DEVER INSTRUMENTAL</b>	<b>CORRENTE DOCTRINÁRIA</b>
Fato lícito específico	Fazer ou não fazer; suportar; tolerar. (preencher notas fiscais, estatísticas, livros fiscais, manter a documentação devidamente arquivada, receber e colaborar com a fiscalização)	Dever instrumental. Não é obrigação, não se reveste de caráter de patrimonialidade (adoção da teoria civilista)	Geraldo Ataliba; Roque Antonio Carrazza; Paulo de Barros Carvalho; José Eduardo Soares de Melo; Sacha Calmon Navarro Coelho.
Fato lícito específico	Fazer ou não fazer; suportar; tolerar. (exemplo: na célula acima)	Obrigação tributária acessória sem conteúdo patrimonial (prestação despida de estimabilidade patrimonial)	Rubens Gomes de Sousa; Rui Barbosa Nogueira e Paulo Roberto Cabral Nogueira; José Sousa Maior Borges; Misabel Abreu Machado Derzi; Regina Helena Costa.
Fato lícito específico	Fazer ou não fazer; suportar; tolerar. (exemplos: nas células acima)	Obrigação tributária acessória com conteúdo patrimonial	Fabio Fanucchi; Arnaldo Borges; Ives Gandra da Silva Martins; Paulo Souto Maior Borges.

Fonte: MORANDO, Thais Helena. *A natureza jurídica da obrigação tributária acessória e os princípios constitucionais informadores*. Tese de Doutorado. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo: 2009, p. 36.

## *8.2 O dever de colaboração como princípio aplicável às obrigações tributárias acessórias e de terceiros*

Em se tratando do estudo das obrigações acessórias, não se poderia deixar de citar a obra de Leandro Paulsen<sup>48</sup>, que desenvolveu importante estudo sobre o tema, ao apontar o dever de colaboração como princípio autônomo de direito tributário aplicável às obrigações acessórias e de terceiros.

Na linha do que já expomos neste trabalho, Paulsen compreende o dever de pagar tributos como um dever fundamental, tendo em vista que imposto não é mero sacrifício e sim uma contribuição necessária para que o Estado possa cumprir as tarefas em proveito de todos.

Nos ensina o consagrado mestre que<sup>49</sup>:

Contribuir para as despesas públicas constitui obrigação de tal modo necessária no âmbito de um Estado de Direito Democrático e Social, em que as receitas tributárias são a fonte primordial de custeio das atividades públicas, que se revela na Constituição enquanto dever fundamental de todos os integrantes da sociedade. Somos, efetivamente, responsáveis diretos por viabilizar a existência e o funcionamento das instituições públicas em consonância com os desígnios constitucionais.

Assim, temos que o dever de contribuir não é apenas consequência do que é definido em lei, mas sim o próprio fundamento destas. E isso porque a cidadania é uma via de mão dupla, sendo o dever fundamental de pagar tributos a outra face do caráter democrático e social do Estado assegurador dos direitos fundamentais.

E atrelado a este dever de pagar tributos vem, segundo o autor, o dever autônomo de colaboração dos cidadãos para o cumprimento de suas obrigações tributárias.

Segundo Paulsen<sup>50</sup>:

---

<sup>48</sup> PAULSEN, Leandro. **Capacidade colaborativa**: princípio de direito tributário para obrigações acessórias e de terceiros. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

<sup>49</sup> Op. cit., p. 25.

As obrigações tributárias não se limitam à contribuição de cada um conforme a sua capacidade contributiva. Envolvem, também, a colaboração das pessoas em um sentido mais amplo de cooperação, ajuda, auxílio, requerendo que concorram para a efetividade da tributação. Faz-se necessário, enfim, que as pessoas coordenem esforços, participando conforme suas possibilidades para que a tributação ocorra e cumpra sua finalidade.

Prossegue o autor, afirmando que<sup>51</sup>:

Essa colaboração abrange uma plêiade de obrigações que ensejam ao fisco ciência quanto à ocorrência dos fatos geradores para fins de fiscalização e lançamento dos tributos e que inclusive facilitam, asseguram e garantem sua arrecadação. As obrigações fundadas no dever de colaboração aparecem, normalmente, como prestações de fazer, suportar ou tolerar, classificadas como obrigações formais ou instrumentais e, no direito positivo brasileiro, impropriamente denominadas obrigações acessórias. Por vezes, aparecem em normas expressas, noutras de modo implícito ou *a contrário sensu*, mas dependem sempre de intermediação legislativa.

Ademais, alcança inclusive quem não é chamado a suportar o pagamento de tributos porque não revela capacidade contributiva e não pratica os fatos geradores ou porque é beneficiário de isenção ou de imunidade. Os terceiros, ainda que não integrantes da relação tributária contributiva, também são chamados a adotar medidas importantes para que as diversas atividades relacionadas à tributação sejam mais simples e efetivas.

Em sua brilhante tese, o autor demonstra que o dever “instrumental” de colaboração tem fundamento direto na Constituição Federal, dissociado do dever

---

<sup>50</sup> Op. cit., p. 28.

<sup>51</sup> Op. cit., p. 29.

fundamental de pagar tributos, sendo ambos baseados no Estado de Direito Democrático Social.

E isso se dá porque todas as pessoas integrantes da sociedade — e não apenas os sujeitos passivos das obrigações tributárias — têm o dever de contribuir e de colaborar para o bom funcionamento da atividade arrecadatória.

Esse “chamamento social geral”, exigindo a colaboração de todos, concretiza a igualdade na aplicação da lei, na medida em que permite que os tributos instituídos sejam efetivamente fiscalizados e recolhidos. A fiscalização e arrecadação efetivas coíbem a evasão fiscal, resultando em uma tributação efetiva e isonômica, evitando a sobrecarga de uns em razão da sonegação de outros.

A tributação pressupõe a participação de todos para funcionar corretamente, de sorte que a imposição do cumprimento de deveres instrumentais tributários em caráter originário, ou seja, dissociados da obrigação de pagar tributos, tem suporte no fato de que todos integram a sociedade e tem, lado a lado, e não de modo subordinado, o dever de pagar tributos e o dever de colaboração, sendo este mais amplo que aquele.

É neste dever de colaboração para com o fisco que se fundam as obrigações acessórias ou instrumentais e também obrigações a terceiros na qualidade de substitutos ou de responsáveis tributários.

A capacidade de colaboração em matéria tributária pressupõe a possibilidade de o cidadão poder, efetivamente, agir para auxiliar no bom andamento dos serviços tributários.

Neste sentido, Paulsen<sup>52</sup> afirma que:

A capacidade colaborativa pode ser conceituada como a possibilidade que uma pessoa tem de, consideradas as circunstâncias das atividades que desenvolve, ou dos atos ou negócios que realiza, ou ainda da sua relação ou proximidade com o contribuinte ou o fato gerador, estar em posição tal que lhe seja viável física, jurídica e economicamente, agir de modo a subsidiar, facilitar ou incrementar a fiscalização tributária ou a arrecadação dos tributos, colaborando, assim, para que a tributação alcance todos os potenciais contribuintes de modo mais

---

<sup>52</sup> Op. cit., p. 40.

efetivo, isonômico, simples, completo, confortável, econômico, justo e eficaz, em benefício de toda a sociedade.

Há de estar presente a possibilidade de o destinatário do dever de colaboração efetivamente poder agir em prol da tributação, contribuindo com o seu sucesso.

E esta contribuição não deve se limitar à efetividade da arrecadação, mas também garantir que ela seja realizada de modo simples, seguro e isonômico. Em atenção aos princípios da eficiência e economicidade, a arrecadação tributária deve ser implementada ao menor custo possível, seja para o Estado, seja para o contribuinte.

### *8.3 A posição da autora*

Em que pese os sólidos argumentos em contrário, que entendem os “deveres instrumentais” como meros deveres jurídicos que gravitam em torno das obrigações tributárias principais, dando-lhes suporte e base para o controle, aferição e recolhimento dos tributos ao erário, para fins deste trabalho, mostram-se melhor afinadas com a realidade as doutrinas consagradoras dos deveres instrumentais como obrigações jurídico-tributárias, já que sua inobservância impõe a aplicação de sanções pecuniárias, além de prejudicar a arrecadação tributária.

Não se pode descuidar que, desde a publicação do Código Tributário Nacional até os dias atuais, o contribuinte tem enfrentado uma crescente e infundável imposição de tarefas que seriam, em essência, responsabilidade do Estado: promover descontos de tributos na fonte, com posterior recolhimento, apresentar estatísticas, processar dados cada vez mais complexos, por exemplo.

À época da edição do CTN os procedimentos não eram tão extensos nem complexos, o que pode ter levado o legislador a descuidar do caráter econômico implicado no cumprimento de tais obrigações, mas no cenário atual tal questão não pode ser relevada em nome da praticabilidade, especialmente quando tais custos podem mesmo chegar a inviabilizar a atividade empresarial, como se procurará demonstrar adiante.

## **9 O tratamento desigual dispensado aos pequenos contribuintes e a necessidade de ponderação na aplicação das normas que impõem as obrigações tributárias acessórias**

### *9.1 Do tratamento anti-isonômico dispensado às pequenas e médias empresas no cumprimento de suas obrigações tributárias acessórias*

A privatização da gestão tributária, como visto nos tópicos anteriores, é um caminho útil e necessário para o incremento da arrecadação e como tal deve ser utilizado com razoabilidade.

Tal colaboração pode dar-se de diversos modos, tais como manter registros e emitir documentos fiscais, franqueando seu acesso ao fisco; prestar informações acerca de suas atividades ou das atividades alheias de que tenha conhecimento em decorrência de suas relações econômicas; realizar retenções quando tiver ascendência sobre os contribuintes de sua cadeia produtiva.

Este auxílio à tributação deve respeitar a capacidade de colaboração de cada pessoa, física ou jurídica, que possa participar de modo útil no processo tributário, sem que se imponha ônus excessivo ao colaborador.

Entretanto, o que se vê na atualidade é um verdadeiro abuso na utilização de tais instrumentos por parte do Fisco, com vistas a alcançar a máxima eficiência tributária, em verdadeira afronta aos direitos do contribuinte.

Além disso, há séria afronta ao princípio da isonomia quando se constata que as situações criadas pela imposição das obrigações acessórias interferem muito mais no funcionamento das pequenas e médias em empresas, em contraponto ao seu impacto nas grandes empresas.

A própria Constituição Federal de 1988 prevê, em seu art. 146, inciso III, “d”, e o seu parágrafo único, que deve ser dado tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

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

(...)

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

I - será opcional para o contribuinte; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

III - o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Para dar concretude a tal comando, foi editada a Lei Complementar nº 123/2006, legislação instituidora do “Simples Nacional” ou “Supersimples”, que veio a unificar o cálculo de tributos como o Imposto de Renda Pessoa Jurídica, o Imposto sobre Produtos Industrializados, a Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido, o Programa de Integração Social, a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social, as contribuições previdenciárias, o Imposto sobre a Circulação de Mercadoria e Serviços e o Imposto Sobre Serviços.

Trata-se de um avanço em termos de praticabilidade e eficiência trazidas por essa moderna legislação, mas que ainda apresenta certa dificuldade de

operacionalização, exigindo cálculos complicados, pessoal altamente habilitado, bem como equipamentos de computação e *softwares* personalizados, que ainda oneram substancialmente os custos dessas empresas.

Assim, mesmo com este avanço digno de nota, o que se percebe é que as exigências com os “custos de conformidade” são bem mais impactantes para as pequenas e médias empresas do que para as empresas de grande porte, que podem disponibilizar, em termos de pessoal, de equipamentos, de *softwares*, de computadores, de gastos, enfim, determinado montante que, em função do seu faturamento global, torna-se irrelevante.

Ao contrário, uma pequena empresa, na mesma situação, gastará proporcionalmente muito mais, em relação às suas vendas, para se adequar a tudo o que a Fazenda Pública exige, o que se tornará, por vezes, um ônus excessivo ou impossível de ser suportado.

O que se quer demonstrar, com isso, no decorrer deste trabalho, é que as obrigações acessórias também podem invalidar a capacidade econômica de determinadas empresas, particularmente as de médio e pequeno porte, atentando contra a isonomia e a capacidade contributiva, não sendo possível exigir que todas as empresas tenham, perante o Fisco, a mesma postura em relação ao cumprimento das obrigações acessórias.

Como bem coloca Thaís Helena Morando (2009, p. 79), a ausência de tratamento adequando às obrigações acessórias poderá transformá-las em um fardo insuportável para determinados setores e/ou empresas, prejudicando-as e inviabilizando até mesmo a legítima percepção de valores que deveriam e poderiam ser-lhes pagos.

Para exemplificar o tratamento desigual, a autora aponta a diferença de tratamento dispensado ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica em relação às empresas que podem optar pela sistemática do chamado “lucro presumido” em detrimento de outras, com faturamento similar, que ficam fora da sistemática.

Conforme explicita, o Fisco Federal permite que empresas com faturamento de até R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais) anuais utilizem a sistemática do “lucro presumido”, com uma escrituração, apenas, de um livro Caixa, ou seja, uma total desburocratização. Já quem fatura acima de R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais) anuais, a exigência é a de uma contabilidade gerencial completa, com lançamentos em livros, Diário, Registro de Inventário e demais componentes do sistema.

Acrescenta que uma empresa com um faturamento de R\$ 450.000.000,00 (quatrocentos e cinquenta milhões de reais) por mês, que pode adotar todas as práticas mais modernas para cumprir suas obrigações acessórias, com instituição de setor próprio, aquisição de equipamentos de informática etc., e outra, com faturamento mensal de R\$ 4.500.000,00 (quatro milhões e quinhentos mil reais), localizada no mesmo bairro, integrante do mesmo setor da primeira, mas com o faturamento 100 (cem) vezes menor, são obrigadas a adotar o mesmo regime de apuração de resultados (lucro real).

Fica evidente, diante do exemplo apontado, que as duas empresas não possuem a mesma capacidade contributiva condizente com seus volumes de negócios, não sendo razoável exigir delas a mesma postura em relação ao cumprimento de suas obrigações acessórias.

Para deixar ainda mais claro a importância do tema, cumpre demonstrar até que ponto chegam as obrigações acessórias. Novamente aqui toma-se de empréstimo a pesquisa realizada por Thais Helena Morando (2009, p. 86), que apresenta um estudo feito pelo Banco Mundial-IFC, juntamente com a consultoria Pricewaterhouse Coopers, como parte do projeto *Doing Business*, onde se mostra que no Brasil, dentre os 181 (cento e oitenta e um) países analisados, é onde se gasta mais tempo pagando-se tributos e cumprindo-se com o total de obrigações acessórias requeridas pela legislação tributária.

E as causas que contribuem para a elevação dos custos são bastante conhecidas do contribuinte, como bem aponta a autora (MORANDO, ANO, p. 89):

- vários tributos diferentes cobrados sobre a mesma base;
- a quantidade de impostos indiretos sobre o consumo cobrados por esferas governamentais diversas, com várias alíquotas estabelecidas em leis que são constantemente modificadas. No Brasil, há uma autoridade federal, 27 (vinte e sete) estaduais e mais de 5.000 (cinco mil) autoridades municipais legislando e modificando as regras de impostos;
- taxas cumulativas ao longo da cadeia produtiva;
- dificuldade na recuperação de créditos tributários acumulados por exportações criando uma taxa para-oficial nas atividades de exportação;

- guerra fiscal entre os Estados da Federação, criando benefícios unilaterais, visando atrair investimentos para sua jurisdição;
- alta carga tributária incidindo sobre a folha de pagamentos.

Verifica-se que a racionalização das obrigações acessórias tem papel fundamental na redução dos custos tributários, possibilitando até mesmo uma melhor gestão das obrigações principais, uma vez que diversos tributos apresentam correlação em suas bases de cálculo, de modo que a apresentação de informações coerentes em relação a um tributo auxiliará no cumprimento das demais obrigações tributárias principais relativas aos tributos correlacionados.

## *9.2 A legalidade estrita e a necessidade de ponderação da lei no tocante à imposição das obrigações tributárias acessórias*

Por fim, importante frisar que cabe ao agente público a ponderação no momento da aplicação das normas tributárias, o que não significa, de forma alguma, descuido no tocante ao princípio da legalidade estrita.

Para tanto, o servidor público deverá valer-se do princípio da proporcionalidade como critério de harmonização das diversas normas e valores envolvidos no caso concreto.

O princípio da proporcionalidade não está expresso na Constituição da República, mas ele pode ser inferido implicitamente, especialmente quando se faz uma observação empírica das decisões dos Tribunais Superiores.

Adotando o pensamento de Thiago Matsushita (2012, p. 190-191), tem-se que a linha da proporcionalidade difere da razoabilidade, pois esta exige o sopesamento entre princípios, provocando a exclusão de um deles no momento da aplicação, ao passo que aquela — proporcionalidade — não permite a supressão de qualquer direito no conflito de normas, mas sim a sua condensação, compressão, sem exclusão de nenhuma.

Como bem lembra Roque Antonio Carrazza (2012, p. 524),

o afã de evitar que os mais espertos se furtem ao pagamento dos tributos absolutamente não autoriza a utilização do arbítrio. Em suma,

a busca da justiça não prevalece sobre a segurança jurídica, que o princípio da tipicidade fechada confere aos contribuintes.

Dissertando acerca do tema, Leandro Paulsen (2014, p. 55) nos lembra que ainda que as obrigações tributárias formais sejam razoáveis, não terão validade se atentarem contra a proporcionalidade.

E isso se dá porque aquele que é chamado a cumprir o seu dever de colaboração com o fisco, seja no cumprimento de obrigações acessórias e até mesmo de terceiros, tem custos operacionais elevados, não havendo que se falar em inexistência de valor econômico envolvido no dever instrumental.

Ora, é notória a dificuldade que as empresas (e até mesmo as pessoas físicas) enfrentam para conseguir cumprir todas as leis, portarias etc. A necessidade de se contratar pessoal especializado e socorrer-se de sistemas informatizados é premente e, por óbvio, custosa.

Por isso, deve haver proporcionalidade entre a necessidade do fisco e a onerosidade imposta ao contribuinte. É certo que tais custos devem ser imputados como decorrentes do dever de colaboração para com o fisco, mas eles não podem agravar indevidamente o exercício da atividade produtiva do cidadão.

Neste contexto, Leandro Paulsen (*ibid.*, p. 57) aponta a capacidade colaborativa como critério de validação das obrigações acessórias e de terceiros. Segundo o autor:

O princípio da capacidade de colaboração ou colaborativa está para a instituição de obrigações acessórias e de terceiros como o princípio da capacidade contributiva está para a instituição de tributos: dá-lhes suporte, medida e limite.

E prossegue o autor (*ibid.*, p. 58), justificando sua posição:

O valor colaboração, com esteio no Estado de Direito Democrático e Social e na solidariedade em seu sentido jurídico mais amplo, tal como posta constitucionalmente, revela-se juridicamente como dever e também como princípio constitucional tributário capaz de estruturar

a compreensão de todas as obrigações tributárias impostas no interesse da fiscalização e da arrecadação, assim entendidas não apenas as obrigações acessórias a cargo de quaisquer pessoas como também as obrigações de terceiros decorrentes das normas de substituição e de responsabilidade tributárias.

A enunciação da capacidade de colaboração como princípio revela a generalidade que é própria dessa categoria tributária. É possível dizer que cada qual, considerando as possibilidades que suas circunstâncias pessoais lhe concedem, tem o dever de colaborar com a tributação. Mas só será possível vislumbrar qual a colaboração efetiva que poderá prestar relativamente aos fins de fiscalização ou de arrecadação de cada ente político e em face de cada tributo analisando-os especificamente.

Diante das ponderações do autor, é possível traçar um paralelo entre a capacidade de colaboração, como limite à instituição de deveres instrumentais de colaboração, com a capacidade contributiva, limite à instituição de tributos.

E, por óbvio, só faz sentido impor tais obrigações a alguém se elas forem úteis à arrecadação ou fiscalização tributária, devendo o sujeito passivo de tais obrigações guardar alguma relação com o fato gerador ou com o contribuinte, de modo a facilitar a fiscalização, evitar a sonegação, incrementar a arrecadação etc.

Ao passo que o princípio da capacidade contributiva impede que a tributação atinja de modo substancial o patrimônio ou renda dos contribuintes, prejudicando sua atividade produtiva ou sua própria subsistência, o princípio da capacidade colaborativa impede a exigência de colaboração de quem não tem aptidão para tanto, ou seja, de quem não tem a possibilidade de prestar as informações ou cumprir as ações que o fisco impõe.

Além disso, ainda que esteja presente a capacidade de colaboração, não se pode exigir que ela seja exagerada, consubstanciada em obrigações múltiplas, complexas e sobrepostas, exigindo, para seu cumprimento, recursos materiais e humanos demasiadamente onerosos.

Neste sentido, Paulsen (2014, p. 62) esclarece que:

Relativamente às obrigações acessórias e de terceiros, também poderemos ver a capacidade de colaboração exaurida ou extrapolada em função de uma obrigação acessória, de substituição ou de responsabilidade tributária excessivamente onerosa ou mediante a instituição de uma obrigação que, somada às demais já a cargo do colaborador, implique um conjunto insuportável.

O princípio da capacidade colaborativa auxilia a compreensão dessas obrigações acessórias, de substituição e de responsabilidade tributárias e aporta instrumentos para a sua instituição e para o seu controle. A razoabilidade e a proporcionalidade de tais obrigações dependerá da verificação da capacidade de colaboração dos respectivos sujeitos passivos dessas relações. Mas o princípio da capacidade de colaboração tem um conteúdo material, não apenas aplicativo. Não apenas limita, como antes justifica; não apenas coordena, como fundamenta.

É preciso sempre ter em mente que as obrigações impostas pelo fisco esbarram nas liberdades individuais das pessoas e demais valores consagrados constitucionalmente, razão pela qual devem sempre atentar ao princípio da proporcionalidade, seja no momento de sua instituição, seja no momento de sua aplicação nas searas administrativa e judicial.

## 10 Conclusões

A praticabilidade é uma exigência do mundo pós-moderno, no qual as relações de “massa” apresentam-se como uma realidade irreversível, o que, aliado às complexidades cada vez maiores, exige a utilização de mecanismos que simplifiquem e garantam a efetiva execução das leis tributárias.

Afiliamo-nos à corrente que emprega à praticabilidade a natureza de princípio jurídico, partindo daí os estudos desenvolvidos neste trabalho. Por esta razão, desenvolvemos os conceitos necessários à análise do tema cientes do grau de abstração, da determinabilidade da aplicação ao caso concreto e da natureza normogenética, inerentes ao princípio.

A busca pela compatibilização da praticabilidade aos demais princípios que regem o sistema jurídico-tributário também serviu de norte aos estudos desenvolvidos neste trabalho, que tiveram como fim traçar um caminho que nos levasse a solucionar possíveis coesões, através da compatibilização dos princípios em colisão.

Fixadas essas premissas, procuramos identificar a utilização do instituto nas diversas áreas de atuação do Direito, tanto no Legislativo, no momento da edição das leis e demais atos normativos, quanto no Executivo, no momento de sua aplicação e, por fim, no âmbito dos atos judiciais.

Após sucinta análise da relação da praticabilidade com os demais princípios que limitam o poder de tributar do Estado, dissertamos acerca dos principais instrumentos de concretização do princípio da praticabilidade, definindo seus conceitos e, na medida do possível, apontando seu uso na pragmática tributária.

Em capítulo específico, procuramos estudar a relação da praticabilidade e da eficiência, em cotejo com a proteção ao contribuinte. Na ocasião, procuramos demonstrar que tais princípios não podem ser utilizados exclusivamente em favor do Estado, devendo voltar sua faceta também aos contribuintes, especialmente no que toca à imposição das chamadas obrigações tributárias acessórias.

Nos capítulos seguintes, aprofundamos o estudo das obrigações tributárias acessórias e o impacto financeiro suportado pelo contribuinte para o seu cumprimento. Na ocasião, traçamos algumas considerações acerca da capacidade de colaboração dos cidadãos e da necessidade de tal dever ser exigido com razoabilidade, sob pena de se comprometer a própria capacidade contributiva dos administrados.

A questão é ilustrada quando se aponta a desigualdade de tratamento em relação aos pequenos contribuintes, que acabam por suportar, proporcionalmente, um ônus financeiro muito maior para o cumprimento de suas obrigações tributárias acessórias, quando se compara aos valores que uma grande empresa dispense para cumprir o seu dever de colaboração para com o Fisco.

Em razão de tudo quanto exposto e estudado, podemos apontar que a eficiência do Estado pode ser resumida como a busca da realização de seus fins últimos ao menor custo possível, mas esse custo não pode ser medido apenas pelo critério da economicidade. Antes de tudo, é preciso garantir o respeito ao leque de princípios que traduzem garantias do contribuinte em face do Estado.

Ao Estado é autorizado fazer uso da praticabilidade para tornar mais cômoda e economicamente viável a execução das leis tributárias, mas não pode utilizá-la em detrimento de outros valores e princípios caros ao ordenamento jurídico, como a segurança jurídica, a legalidade e a capacidade contributiva.

Há de se ter em mente que nenhum princípio pode voltar sua face exclusivamente para o Estado, desamparando o cidadão-contribuinte, e muito menos servir de instrumento para onerá-lo excessivamente por meio da imposição de obrigações cujo custo é deliberadamente ignorado pela Administração.

Os princípios constitucionais que limitam o poder de tributar servem justamente como uma barreira de proteção em prol do administrado, constituindo o que se convencionou chamar de “estatuto do contribuinte”. Estando a praticabilidade intimamente relacionada a tais princípios, não pode ela descuidar de seu dever de proteção, devendo voltar sua face também — e por que não dizer principalmente — para os cidadãos, garantindo-lhes o direito de ter suas obrigações tributárias principais adimplidas de forma simples, rápida, eficiente e barata.

Tal visão, longe de prejudicar a atuação estatal, em sua função essencial de arrecadação, necessária à manutenção dos serviços que o Estado tem por obrigação prestar com hígidez e qualidade, incrementará a eficiência da máquina estatal, pois facilitará o controle da administração tributária, a melhoria dos bancos de dados no que toca às informações prestadas pelo contribuinte e, conseqüentemente, a redução da evasão e sonegação fiscal.

O pagamento das exações deve ser realizado de forma simples pelo contribuinte, para que não restem dúvidas acerca dos elementos que compõem o núcleo essencial dos tributos e, conseqüentemente, do efetivo valor a ser despendido.

É direito do contribuinte saber, de forma clara, sem a necessidade de recorrer a grandes especialistas e a sistemas complexos, quanto gastará para cumprir suas obrigações tributárias principais e cumpri-las com o menor custo operacional possível.

## Referências

- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.
- ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. 2. ed., 3ª tir. São Paulo: Malheiros, 2004.
- BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8. ed. atual. por Isabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo**. São Paulo: Saraiva, 2009.
- BECHO, Renato Lopes. Renato Lopes. **Lições de Direito Tributário: Teoria Geral e Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2011.
- BERTOLUCCI, Aldo Vincenzo. **Quanto custa pagar tributos**. São Paulo: Atlas, 2003.
- BORGES, José Souto Maior. Direitos Humanos e tributação. In: **Revista Tributária e Finanças Públicas**, 40/188-224, Ano 9. São Paulo: RT, set.-out. 2001.
- \_\_\_\_\_. **Obrigação tributária (uma introdução metodológica)**. São Paulo: Malheiros, 1999.
- BOTALLO, Eduardo Domingos. **Capacidade contributiva**. Revista de Direito Tributário, São Paulo, n. 47, p. 234-235, 1989.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.
- \_\_\_\_\_. Estudo sobre os Deveres Instrumentais Tributários. In: **Revista Trimestral de Jurisprudência dos Estados**. São Paulo: Jurid Vellenich, v. 20, p. 59-61, 1981. Seção de Doutrina. Separata.
- CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de Teoria Geral de Direito: o construtivismo lógico-semântico**. São Paulo: Noeses, 2013.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- \_\_\_\_\_. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008.
- \_\_\_\_\_. **Princípios e sobreprincípios na interpretação do direito**. Disponível *online* no endereço: <[www.ibet.com.br/principios-e-sobreprincipios-na-interpretacao-do-direito-por-paulo-de-barros-carvalho](http://www.ibet.com.br/principios-e-sobreprincipios-na-interpretacao-do-direito-por-paulo-de-barros-carvalho)>. Acesso em 20 out. 2015.
- CARVALHO, Pedro Jorge da Rocha. **O princípio da praticidade e a privatização da gestão tributária**. Dissertação (mestrado) - Universidade de Fortaleza, 2009.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. 17. ed. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2007.

CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva, 2012.

\_\_\_\_\_. **Praticabilidade e justiça tributária**. São Paulo: Malheiros, 2007.

DEL PADRE, Fabiana. **A prova no Direito Tributário**. Disponível *online* no endereço:  
<<http://www.ibet.com.br/download/Artigo%20A%20Prova%20no%20Direito%20Tributario.pdf>>. Acesso em 07 out. 2015.

DELGADO, Maurício Godinho. **Curso de Direito do Trabalho**. 2. ed. São Paulo: LTr, 2003.

DERZI, Mizabel 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.

\_\_\_\_\_. **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: 29 jan. 2014.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Parceiras na administração pública: Concessão, permissão, franquias, terceirização e outras formas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

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

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Estudos de filosofia do direito: reflexões sobre o poder, a liberdade, a justiça e o direito**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

\_\_\_\_\_. **Teoria da Norma Jurídica: ensaio de Pragmática da Comunicação Normativa**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

FERREIRA, A. B. H. **Aurélio século XXI: o dicionário da Língua Portuguesa**. 3. ed. rev. e ampl. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1999.

- FOLLADOR, Guilherme Broto. **Presunções e ficções fiscais e o princípio da capacidade contributiva**. Disponível *online* no endereço: <[www.publicadireito.com.br/artigos](http://www.publicadireito.com.br/artigos)>. Acesso em 22 set. 2015.
- GRAU, Eros Roberto. **Por que tenho medo dos Juízes**. 6ª Edição refundida do ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito. São Paulo: Malheiros, 2013.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 27. ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2006.
- MARTINS, Cristiane Fortes Nunes. **O Princípio da Eficiência na Administração Pública**. Disponível *online* no endereço: <<http://www.faete.edu.br/revista/artigocristiane.pdf>>. Acesso em 01 jul. 2014.
- MATSUSHITA, Thiago Lopes. **O Jus-humanismo normativo: Expressão do Princípio Absoluto da Proporcionalidade**. Tese de Doutorado. São Paulo: PUC/SP.
- MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.
- MELLO, Celso Antonio Bandeira. **Curso de direito administrativo**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.
- MIOLA, César. **A terceirização no serviço público**. Disponível *online* no endereço: <<http://www.tce.rs.gov.br/artigos>>. Acesso em 20 fev. 2015.
- MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional**. São Paulo: Atlas, 2003.
- MORANDO, Thais Helena. **A natureza jurídica da obrigação tributária acessória e os princípios constitucionais informadores**. Tese de Doutorado. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo: 2009.
- NUCCI, Guilherme de Souza. **Código Penal Comentado**. São Paulo: RT, 2002.
- PAULSEN, Leandro. **Capacidade colaborativa: princípio de direito tributário para obrigações acessórias e de terceiros**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.
- \_\_\_\_\_. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004.
- REALE, Miguel. Lições preliminares de Direito. 26. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2002.
- SOUZA, Carlos Aurélio Mota de. Direito alternativo e equidade. In: **Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**. São Paulo, v. 4, n. 15, p. 21-31, abr./jun. 1996.
- SCHULZE, Clenio Jair. **O princípio da eficiência e a governança fiscal e tributária**. Disponível *online* no endereço:

<[http://ambitojuridico.com.br/site/?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=10922&revista\\_caderno=26](http://ambitojuridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=10922&revista_caderno=26)>. Acesso em 01 jul. 2014.

TÁCITO, Caio. Interpretação da norma administrativa : métodos : analogia : equidade. In: \_\_\_\_\_. **Temas de direito público**: estudos e pareceres. Rio de Janeiro: Renovar, 1997. v. 1, p. 497-506.

TAVARES, André Ramos. **Manual do Poder Judiciário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2012.

\_\_\_\_\_. **Paradigmas do Judicialismo Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2012.

VILLEY, Michel. **A formação do pensamento jurídico moderno**. Texto estabelecido, revisto e apresentado por Stéphane Rials; notas revistas por Eric Desmons; tradução Cláudia Berliner; revisão técnica Gildo Sá Leitão Rios. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética: 2001, p. 17.