

## Imposto de Renda - simplesmente no Fim; no Fim, Simples\*

Reinhard Pöllath

*Advogado em Munique. Formado pelas Universidades de Regensburg, Munique e Harvard.*

### *Resumo*

O autor discute diversos assuntos relacionados com a tributação da renda, sustentando que a apuração do imposto de renda é suficientemente simples e que, portanto, a simplificação reclamada para o sistema tributário não deve representar o fim desse imposto.

### *Abstract*

The author discusses several issues related to income taxation, supporting that the income tax assessment is simple enough and, therefore, the required simplification of the taxation system shall not represent the end of the said tax.

A trajetória triunfal do imposto de renda está no fim - a trajetória triunfal, não o imposto de renda; pelo menos, não ainda. Desde muito tempo, o “rei dos impostos” sobrevive de sua boa e peculiar reputação e, em razão dela, poderá viver ainda bastante. Porém, afóra a reprovação decorrente do nível elevado de tributação, debilita-lhe também a reprovação ligada a sua complexidade excessiva.

Ambas essas constatações são surpreendentes nos tempos atuais, uma vez que o nível dos tributos incidentes sobre o lucro decaiu desde o início da República Federativa [alemã]\*\*, assim como a sua contribuição para a receita pública. E tendo em vista que o mundo todo sempre se torna cada vez mais complicado, por que não também o imposto de renda? Ou, colocado de outra maneira, como poderia o imposto de renda tributar de maneira adequada formas cada vez mais complicadas de percepção de lucros e, ao mesmo tempo, tornar-se mais simples?

Porém, como os computadores e outros aparelhos destinados ao trabalho e ao lazer tornaram-se mais complicados e mais capazes, certamente exige-se deles maiores facilidades de operação e de uso e, com isso, maior simplicidade. Semelhante exigência deveria ser feita com relação ao imposto de renda? Sobre esse assunto apresentam-se aqui algumas considerações pessoais\*\*\*.

\* “Einkommensteuer - einfach am Ende, am Ende einfach”, traduzido por Victor Borges Polizelli. O artigo foi publicado no *Festschrift für Arndt Raupach zum 70. Geburtstag - Steuer - und Gesellschaftsrecht zwischen Unternehmerfreiheit und Gemeinwohl* [Livro em Homenagem ao Aniversário de 70 anos de Arndt Raupach - Direito Tributário e Direito Empresarial entre a Liberdade do Empresário e o Interesse Público], Paul Kirchhof, Karsten Schmidt, Wolfgang Schön e Klaus Vogel (coords.). Colônia: Dr. Otto Schmidt, 2006, pp. 153-175.

\*\* Anotações explicativas do tradutor são apresentadas, ao longo do texto, entre colchetes.

\*\*\* O autor, num dia desses, espantava-se admirado, porque foi com o homenageado e no escritório deles, de Rädler/Raupach, que aprendeu a maior parte daquilo que sabe sobre tributação. O homenageado contribuiu muito para os tributos sobre o lucro, sobretudo para a sua compreensão, assim como para a sua simplificação. O que se segue são observações pessoais do autor. Literatura a respeito em [www.pplaw.com/Library/Steuervereinfachung](http://www.pplaw.com/Library/Steuervereinfachung).

## I. Indicações Externas do Problema

Normalmente atribui-se a ascensão e o declínio do imposto de renda à evolução histórica de suas alíquotas. Desde alíquotas percentuais baixas, de um algarismo, praticadas no seu advento, passou-se ao começo do século XX com alíquotas percentuais de 50% até 90% (ou mais em tempos de guerra ou paz durante o século XX), iniciando-se depois um retrocesso para menos de 50%, ou até menos de 30% (sobretudo na tributação de pessoas jurídicas), na Europa da virada do milênio.

Como conseqüência desse recuo, hoje a receita pública é, de longe, financiada em sua maior parte pelo imposto incidente sobre vendas, por tributos retidos na fonte sobre valores brutos (principalmente tributos sobre rendimentos do trabalho, mas também tributos sobre remuneração do capital) e tributos orientados pelo consumo (óleo mineral, tabaco).

Foi praticamente abolida, na Alemanha do período de 1977-2001, a idéia do imposto de renda de pessoas jurídicas como forma exclusiva de oneração. O imposto sobre comércio e indústria exigido de pessoas físicas é praticamente anulado por meio da combinação de abatimentos e deduções permitidas pelo § 35 EStG [*Einkommensteuergesetz* - Lei do imposto de renda de pessoas físicas]. Por sua vez, o imposto de renda lançado desaparece com o aproveitamento do imposto retido. Tendo em vista esse contexto, o imposto de renda, colocado no centro das discussões acerca da simplificação tributária, aparentemente fascina menos como um tributo do que como um fato da política social e econômica.

Invertendo-se a curva matemática da simplificação tributária, verifica-se que o imposto de renda baixo, praticado no começo do século XX, era simples, mas, com o aumento das alíquotas, aumentou também a sua complexidade. O apelo por simplificação continuou e até cresceu mais ainda à medida que as alíquotas, nos últimos tempos, caíam consideravelmente. Apesar dos esforços realmente grandiosos da Administração tributária e de seus funcionários voltados para a aplicação do bom-senso na tributação<sup>1</sup>, para a introdução de regimes de quantificação [*Pauschalierung* - regime de tributação *a forfait* ou padronizada]<sup>2</sup> e para a cobrança tributária consensual<sup>3</sup>, a simplificação tributária é ainda um slogan político e, bem assim, um lugar-comum na discussão científica especializada<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> Cf. Thiel, *StuW* [Revista *Steuer und Wirtschaft* - Tributação e Economia], 2005, p. 335.

<sup>2</sup> Recomendável o artigo de Raupach, *DStJG* (21), 1998 [21ª publicação da *Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft* - Sociedade Jurídico-tributária Alemã], 175, pp. 182 ss.; cf., p. ex., com o recente artigo de Albert, "Steuervereinfachung und -gerechtigkeit durch Lohnsteuerpauschalierung von Sachzuwendungen" ["Simplificação Tributária e Justiça Tributária por Meio da Tributação Padronizada de Rendimentos do Trabalho Consistentes de Benefícios Materiais Indiretos"], *DB* [Revista *Der Betrieb* - Negócios], 2005, p. 2.099.

<sup>3</sup> Particularmente por meio de institutos práticos reconhecidos pela jurisprudência, bem como por meio de pareceres vinculantes (compromissos), obtidos de acordo com o § 204 AO [*Abgabenordnung* - Código Tributário Alemão], ou por meio da utilização de acordos efetivos (cf. Seer, *Verständigungen im Steuerverfahren* [Acordos no Processo Tributário], 1996) ou de APAs internacionais (*Advanced Pricing Agreements*, ainda pouco desenvolvidos na Alemanha).

<sup>4</sup> Cf. especialmente Fischer (coord.), "Steuervereinfachung" ["Simplificação Tributária"], *DStJG* (21), 1998; Congresso Anual em Viena; Raupach, *ibidem*, pp. 175 ss.; cf. com a longa, mas longe de ser completa, lista de literatura em [www.pplaw.com/Library/Steuervereinfachung](http://www.pplaw.com/Library/Steuervereinfachung).

## II. Imposto de Renda - Pensado de Forma Simples

A atratividade do imposto de renda e sua trajetória triunfal no último século fundamentam-se essencialmente na simplicidade convincente de sua idéia-chave, qual seja, suporte da carga tributária em proporção à capacidade contributiva, que, por sua vez, é medida pelo aumento patrimonial líquido<sup>5</sup>. A singularidade da base de cálculo - prevalecente sobre muitas formas diferentes de se alcançar a renda - foi associada com alíquotas progressivas<sup>6</sup>. A ligação de uma base de cálculo peculiar com as alíquotas progressivas convenceu, durante muito tempo, como uma espécie de aproximação bem-sucedida ao ideal de igualdade da tributação, reconhecido como a essência da justiça tributária.

### II.1. Dualismo e outras discrepâncias

Desde sempre houve discrepâncias na aplicação desses princípios. Aí se incluem, na Alemanha e em outros lugares, diferenciações programáticas entre “categorias de rendimento”, bem como o chamado dualismo da tributação da pessoa física e da pessoa jurídica (ou seja, o vínculo da tributação - e as definições de sujeito passivo tributário - com os sujeitos de direitos definidos conforme o Direito Civil)<sup>7</sup>. Tais diferenciações sempre foram toleradas pelos contribuintes, embora elas sejam difíceis de se justificar do ponto de vista da ciência jurídica ou da política e mesmo que os fundamentos políticos e econômicos de algumas dessas diferenciações decorram normalmente de imposição. Porém, ainda assim, até recentemente era prometido de maneira relutantemente pública que o capital, tanto nacional quanto internacional, por ser mais volátil, deveria ser tributado de maneira mais benéfica do que o trabalho. Isso veio a ser aplicado de maneira tão consistente que se pode presumir a existência de uma necessidade forçada por detrás dessa prática. Entretanto, declara-se e admite-se amplamente que, desde a globalização, a população trabalhadora autônoma e não autônoma tem se dado conta, de forma dolorosa, do valor do capital (que tem o poder de gerar empregos).

### II.2. Família (princípio subjetivo da renda líquida<sup>8</sup>)

Mas é já na bela simplicidade da idéia-chave da capacidade contributiva (e com ela a não-tributação do mínimo existencial) que repousa uma fonte de complicações, as quais foram alçadas ao nível jurídico constitucional pelas recentes

<sup>5</sup> Conforme a concepção antiga de Schanz, aperfeiçoada sobretudo nos E.U.A., pela a fórmula de Hay integrada ao *Internal Revenue Code* (IRC).

<sup>6</sup> A progressão foi concebida, num determinado momento, a partir da desoneração tributária de um mínimo existencial, de um lado, e do estabelecimento de alíquotas crescentemente progressivas, de outro.

<sup>7</sup> O chamado princípio da segregação (segregação entre a sociedade de capital e o detentor da sociedade de capital) é apenas uma convenção tributária; a respeito de um possível direito de escolha em situações limítrofes veja abaixo. Sobre a discussão atual veja o 18º *Berliner Steuergespräch Personengesellschaften im Unternehmensteuerrecht* [Colóquio Tributário de Berlim - *Sociedades de Pessoas no Direito Tributário Empresarial*], 13.2.2006.

<sup>8</sup> O princípio subjetivo da renda líquida do BVerfG [*Bundesverfassungsgericht* - Tribunal Constitucional Alemão] (abatimento de desembolsos peremptórios, p. ex., de pensão alimentícia) tipifica o dilema: é justo e, portanto, obrigatório, mas também um dos maiores complicadores da idéia-chave do imposto de renda - concepção desenvolvida pelo BVerfG sob a presidência de um dos maiores adeptos da simplificação tributária.

inovações: a consideração de família e de crianças como critério da capacidade contributiva.

A partir da perspectiva do aumento patrimonial líquido, que quantifica a capacidade contributiva de maneira bastante simples, os gastos com crianças constituem mera disposição de renda e são, portanto, desconsideráveis. Entretanto, procura-se, ao menos em princípio, não simplificar tanto a quantificação da capacidade contributiva, mas sim compreendê-la em seus fundamentos, de modo que a quantificação simples não possa mais ser adotada e, assim, as disposições de renda passem a influenciar a base de cálculo na forma de valores dedutíveis por crianças dependentes, na figura da divisão familiar (*quotient familial*), dentre outras. A complexidade daí decorrente poderia talvez ser compensada por meio de uma tributação da família ou da administração familiar. Todavia, uma tal tributação seria considerada inconstitucional em seus fundamentos.

A diferença entre aquisição e gasto da renda parece ser simples. Porém, partindo da aplicação dos mesmos princípios básicos, o imposto de renda alemão permite deduzir os custos dos trajetos entre casa e local de trabalho, coisa que nos E.U.A. ainda não há. Em outra situação, o imposto de renda alemão, desde há muito tempo, recusa a dedução de pagamentos de juros passivos “privados”, coisa que nos E.U.A. já existe há tempos. Os fundamentos da simplificação tributária jogam atualmente a favor de se permitir uma dedução generalizada de juros passivos, sobretudo para evitar uma discriminação entre os juros passivos “privados” e os juros passivos comerciais e profissionais. Semelhante situação vale para as despesas de consultoria tributária, cuja abolição programada deverá então novamente levantar esse problema de delimitação<sup>9</sup>.

Também alguns outros princípios da tributação pelo imposto de renda são menos triviais do que parecem. Assim acontece com os princípios da ativação ou da realização, ambos componentes do confronto patrimonial líquido (*accrual accounting*), mas também ambos relevantes para o fluxo de caixa (*cash accounting*).

### III. Simplicidade na Implementação - uma Tarefa Permanente

Em todas as coisas, e agora também na implementação de pensamentos mais simples, a simplicidade na realização prática demonstra-se uma tarefa constante de competência técnica e integridade intelectual. Esses não são objetivos primários, mas sim virtudes secundárias, que, no entanto, não são menos importantes<sup>10</sup>. Se exercício permanente ou trabalho de Sísifo, fato é que o esforço voltado para a simplicidade é continuamente necessário. Os resultados desse esforço são comprovados diariamente, assim como se reporta continuamente a respeito de sucessos e fracassos<sup>11</sup>.

Para além do lado prático e seus contornos, a simplicidade pode ser tomada como exigência fundamental de toda forma de pensamento. Em nível filosófico, a

<sup>9</sup> Vide também abaixo.

<sup>10</sup> Cf. com aquilo que lá foi tratado como necessária “justificação jurídica” do tema “simplificação tributária” como forma de luta contra um “caos tributário”, na *DStJG* (21), 1998, p. 1.

<sup>11</sup> Cf. Schön, *StuW* 2002, 2.124 nos E.U.A.: *Study of the Overall State of the Federal Tax System and Recommendations for Simplification* (nota de rodapé n° 20); a respeito disso cf. também Ault, *DStJG* (21), 1998, pp. 110 ss.

fórmula de Occam por exemplo, conhecida como “navalha de Occam”, define que tudo aquilo que não for necessário para uma idéia deve ser abandonado do pensamento e da formulação<sup>12</sup>. Nível filosófico e expressão foram encontrados, por exemplo, no famoso ensaio de 1946 de Orwells sobre “Política e a Língua Inglesa”<sup>13</sup>. Ele reclama simplicidade na língua como meio de simplificação do pensamento, buscando, com isso, a recuperação da integridade de idéias, das argumentações e ações políticas. Colocado de maneira simples: o absurdo seria inconcebível e inexprimível, caso ele não se escondesse em formulações pomposas ou complicadas que sejam “designed to make lies sound truthful and murder respectable, and to give an appearance of solidity to pure wind”. Isso tudo vale também para o Direito Tributário<sup>14</sup>.

A aceitação de previsões legais tributárias e outras normas em geral depende bastante também de sua compreensibilidade<sup>15</sup>. Mas até mesmo o Código Civil, clássico e bem elaborado, esforça-se de maneira imaculada em prol da compreensibilidade, porém, sem efetivamente alcançar os leigos. Um Direito que regula situações complexas da vida - como o direito da tributação sobre os lucros diante da complexidade da apuração da renda na Economia - não pode ser compreensível para todo leigo, da mesma forma que regras técnicas, econômicas ou financeiras tampouco são compreensíveis para os leigos. “O discurso em prol de um direito tributário claro, que seja compreensível por qualquer pessoa, ou é ingênuo, ou oportunista.”<sup>16</sup> Os próprios leigos também negariam os efeitos negativos decorrentes da total compreensibilidade nas áreas técnicas, na Medicina, no Direito Tributário e onde mais se tratar de precisão.

#### IV. Princípios e Convenções

Os princípios do imposto de renda são simples e evidentes. Para sua aplicação foram necessárias muitas convenções. Diferentes dos princípios, as convenções decidem coisas de uma certa maneira, mas que também poderiam ser decididas de uma maneira diferente. A convenção depende da condição de ser aceita (ela “vale”), embora se saiba que as coisas poderiam ser diferentes. Ainda assim, todos aceitam a convenção, porque sem convenções nada aconteceria.

A tributação pelo imposto de renda é cheia de convenções, especialmente a apuração do ganho (princípios geralmente aceitos da Contabilidade) é uma rede única de convenções, cujos significados repousam em sua validade e, com isso, na continuidade de sua aplicação. As convenções são um exemplo de emprego da frase “simplificação por meio de estabilidade”<sup>17</sup>.

<sup>12</sup> *Entities should not be multiplied unnecessarily (entia non sunt multiplicanda praeter necessitatem)*, William Occam, séc. XIV.

<sup>13</sup> Neste ensaio ver, por exemplo, n° 3: *if it is possible to cut a word out, always cut it out.*

<sup>14</sup> Cf. com a reclamação freqüente acerca de previsões legais de difícil entendimento, sob as quais todas as partes envolvidas devem sofrer da mesma referência de Tácito: “Antigamente sofríamos com a fogueira, hoje sofremos com as leis.”

<sup>15</sup> Cf. o discurso da associação de consultores tributários, *Die Steuerberatung* [Revista Consultoria Fiscal], 2004, p. 20, que pretende deduzir da difícil compreensibilidade das normas tributárias até mesmo um desincentivo ao desempenho econômico.

<sup>16</sup> Assim se manifestou o Ministro das Finanças Eichel em um congresso de consultoria tributária.

<sup>17</sup> Schön, *StuW* 2002, 23 (35); vide também abaixo.

O imposto de renda poderia valer-se ainda mais das convenções. Considerando-se que todas as decisões tratadas nas convenções poderiam também ser tratadas de maneira diversa, mas devem sempre ser tratadas da maneira convencional, poder-se-ia, no contexto de um direito de escolha, deixar a critério do contribuinte muitas dessas decisões, cuja opção lhe seria vinculante no longo prazo. A respeito disso trata-se abaixo de alguns exemplos.

#### *IV.1. Tributação anual*<sup>18</sup>

Em princípio, o correto seria tributar o contribuinte pela renda apurada apenas ao final de sua vida. Entretanto, somente é praticável e, portanto, convencionalizada como certo a tributação (apuração da renda e lançamento do imposto) por períodos de tempos mais curtos, geralmente a cada ano (a Suíça apura o imposto de renda, por razões de simplificação, no período de dois anos).

Já que a tributação periódica também é “apenas” convencional, a ausência de limitação temporal ao aproveitamento de prejuízos fiscais do contribuinte para o futuro é correta. Correta também é a necessidade de comprovação de que, no caso de pessoa jurídica, o contribuinte (que pretende aproveitar prejuízos) é “ainda o mesmo”, ou se modificou sua identidade econômica<sup>19</sup>. Não são corretas, por exemplo, a restrição do aproveitamento de prejuízos para o passado em até um milhão de euros e a limitação do aproveitamento de prejuízos para o futuro por meio da tributação mínima, porque tamanho rigor não pode ser justificado meramente a partir da convenção da “tributação periódica”<sup>20</sup>.

Outras conseqüências também podem ser abstraídas a partir da constatação de que a tributação periódica é apenas uma convenção. Assim muita energia, muita mesmo, é gasta na delimitação do ganho no momento da virada de ano. Nesse sentido, a regra dos dez dias<sup>21</sup> poderia ser revertida e, em caso de dúvida, deixar-se preferivelmente a cargo do contribuinte a decisão quanto a qual ano ele pretende atribuir os rendimentos ou desembolsos. Decisivo é que eles sejam tributados, não em qual segmento da vida do contribuinte.

Um auditor experiente procede essencialmente do mesmo jeito. Porém, no contexto de uma fiscalização que abranja um longo período de tempo passado, a introdução de exigência de juros de mora sobre os tributos gera um incentivo à meticulosidade que tem como conseqüência os juros. Uma magnanimidade tributária voltada à simplificação deveria então se tornar fácil porque, na apuração do ganho das empresas, o significado da convenção da data de encerramento do período não encontra mesmo nenhuma grande atenção não tributária. Afinal, a questão aí é de determinação constante do ganho, ano após ano, e daquilo que as ma-

<sup>18</sup> Schön, *StuW* 2002, 23 (30 ss.).

<sup>19</sup> § 8, item 4 *KStG* [*Körperschaftsteuergesetz* - Lei do Imposto de Renda de Pessoas Jurídicas].

<sup>20</sup> Cf., no geral, Wosnitza, *Beschränkung der ertragsteuerlichen Verlustverrechnung, ein Beitrag zu Steuervereinfachung, Steuergerechtigkeit und Förderung von Wachstum und Beschäftigung?* [Limitação ao Aproveitamento de Prejuízos Fiscais, uma Contribuição para a Simplificação Tributária, a Justiça Tributária e os Incentivos ao Crescimento e à Geração de Empregos?], *StuW* 2000, p. 763.

<sup>21</sup> Que vale para rendimentos e desembolsos que são regularmente recorrentes, § 11, item 1, frase 2; item 2, frase 1 *ESTG* [rendimentos e desembolsos periódicos que o contribuinte receba um pouco antes do começo ou um pouco depois do final do ano-calendário a que pertençam economicamente devem ser atribuídos a este].

nipulações de fim de ano oferecem não apenas na contabilidade, mas também na condução dos negócios<sup>22</sup>.

#### IV.2. Retroatividade

A identificação da tributação periódica como mera convenção teria também impactos significantes em temas que se situam fora do contexto da simplificação tributária, por exemplo, com relação à questão da constitucionalidade de alterações tributárias com efeito retroativo. Assim os resultados decorrentes de ganhos de capital não seriam obtidos no momento da realização do ganho, da mesma forma que, por exemplo, os ganhos na alienação de uma participação societária relevante ou de um imóvel. Tais ganhos são, na verdade, obtidos sucessivamente por meio do aumento de valor durante todo o período de detenção dos ativos vendidos, mas a tributação acontece (apenas) por convenção na realização, no momento da venda. Por isso, parece incorreta a colocação da questão quanto à constitucionalidade de uma elevação da tributação sobre ganhos de capital tendo como parâmetro apenas o ano da realização (incidência tributária). Particularmente, uma tal alteração tributária produz efeitos retroativos para o período todo em que a participação ou o imóvel esteve nas mãos do contribuinte. Isso deveria influenciar restritivamente a apreciação jurídica da constitucionalidade de uma tal retroatividade<sup>23</sup>.

#### IV.3. Apuração de ganho

Uma outra convenção que colabora na simplificação da aplicação do Direito Tributário é a antiga igualdade “balanço tributário = balanço comercial” (relevância dos princípios contábeis - *Massgeblichkeit*). Ela não se fundamenta na concepção de que a apuração do resultado comercial seria “correta” também para fins tributários. Pelo contrário, é exatamente por causa das diferentes finalidades entre as apurações de resultado comercial e tributário que outros sistemas tributários, especialmente o dos E.U.A., decidiram-se por uma apuração tributária de rendas e ganhos totalmente independente (*tax accounting*). Isso é o contrário da simplificação.

Por via de conseqüência, deveriam estar de acordo com o princípio alemão da relevância dos princípios contábeis as empresas que apuram seus resultados em consonância com outros regulamentos (especialmente IFRS/IAS), os quais também poderiam, ou até deveriam, ser tomados como base para tributação. Essa decisão deveria ser fácil de ser tomada pelo Fisco, sobretudo porque os esforços internacionais na área da contabilidade avançam particularmente no sentido de uma apuração mais abrangente de renda, “proibindo” ou eventualmente limitando a criação de reservas ocultas. Quem comunica aos seus acionistas uma renda mais elevada (e, se necessário, distribui), deveria poder ou dever fazer isso também para fins tributários.

<sup>22</sup> P. ex., o aumento nas entregas de um produtor ao distribuidor no final do ano sem a correspondente comercialização pelo distribuidor, sendo indiferente se isto (o incremento) foi causado pela pressão comercial exercida pelo produtor ou se pelo esforço do distribuidor com vistas à maximização de seu bônus anual.

<sup>23</sup> Birk e Pöllath (coords.), *Rückwirkungen von Steuerbelastungen [Retroatividades e Oneração Tributária]*, 2001, pp. 22-23.

Em contrapartida, o legislador tributário deveria poder regular a contabilidade dos grupos econômicos. A determinação da renda com base na demonstração financeira individualizada revela sempre muito mais coisas nos bastidores. Muitos relatórios corporativos apresentam as demonstrações financeiras individualizadas apenas em razão de obrigação, ainda assim relutantemente e na última página. No balanço que é publicado, elas são raramente mencionadas. Isso deveria ser e finalmente acabará sendo acompanhado pelo Direito Tributário.

#### *IV.4. Contribuinte = pessoa física ou jurídica (dualismo<sup>24</sup>)*

Certamente a tributação de grupos econômicos torna-se tanto mais proibitiva quanto mais se defende a aplicação do suposto princípio (na verdade, uma mera convenção), de que cada pessoa física ou jurídica é um contribuinte independente. Isso já foi muito apropriado no passado, mas é um pensamento estranho num mundo que observa a consolidação de relações de investimento, patrimoniais e financeiras. Não apenas para empresas grandes, mas até mesmo para as empresas médias, que tomam empréstimos importantes no crédito bancário e concentram sua atenção em números consolidados. O empresário passa a continuamente observar seus negócios de maneira integrada, isto é, de maneira consolidada (p. ex., em relatórios de auditoria interna/*management accounts*). Ainda que de maneira opcional, poder-se-ia permitir escolhas em geral, também para fins de simplificação tributária, porém com a respectiva vinculação do direito de escolha então exercido.

Paralelamente, coloca-se a questão acerca dos critérios para a delimitação entre a sujeição passiva do imposto de renda de pessoas físicas e a do imposto de renda de pessoas jurídicas. A divisão alemã tradicional foi novamente convencional e simples, pois ela seguiu o Direito Civil e, quando necessário, a comparação entre as figuras típicas jurídicas. A sociedade de responsabilidade limitada americana encerrou a referida convenção alemã. Aqui o Fisco alemão estabelece atualmente diferenciações com base em determinados critérios que são deduzidos a partir de elementos de distinção tradicionais e convencionais dos E.U.A. totalmente diferentes, ou seja, por meio dos critérios de tempo de vida indeterminado, administração centralizada do negócio etc.<sup>25</sup> Uma ironia da evolução tributária é que, quase concomitantemente, os E.U.A. abandonaram esses elementos, em razão da constatação do fracasso de décadas de esforços em prol de uma delimitação consistente e convincente a partir de tais critérios.

Ao invés disso, hoje os E.U.A. permitem e obrigam algo próximo de um direito de escolha do contribuinte entre “transparência” ou “sujeição tributária”, formalizado mediante indicação na declaração fiscal (*check the box*) e acompanhado dos correspondentes curto prazo para exercício da opção e o subsequente longo período de vinculação à opção adotada.

A isso corresponde o pensamento básico defendido acima sobre a utilização de convenções em temas decisivos de prática tributária, a respeito das quais se pode

<sup>24</sup> Raupach, *DStJ/G* (21), 1998, 175, pp. 204 ss.

<sup>25</sup> Schnittker, *StuW* 2004, 39; *GmbHHR* [*Gesellschaft mit beschränkter Haftung Rundschau* - Revista Panorama da Sociedade de Responsabilidade Limitada], 2004, p. 618.

decidir de um jeito ou de outro e cuja decisão, portanto, também poderia ser atribuída ao contribuinte. Com uma tal flexibilização suprimem-se ou, pelo menos, aliviam-se muitos dos problemas que são vinculados ao dualismo, especialmente o problema da neutralidade da forma jurídica<sup>26</sup> e a longa e aparentemente irresolúvel discussão em torno de uma tributação unificada sobre a empresa ou a atividade de negócios.

#### *IV.5. Delimitação internacional da renda*

Um bom exemplo para a constatação de que a delimitação convencional não oferece soluções principiologicamente corretas ou falsas encontra-se na prática tributária relacionada com a atribuição internacional de créditos tributários. Um fiscal experiente começa - e normalmente termina - a comprovação de uma alegada isenção de tributação nacional sobre rendimentos estrangeiros com o pedido de prova do lançamento tributário ocorrido no estrangeiro, na qual se demonstre que os respectivos rendimentos foram devidamente abrangidos pela tributação de nações estrangeiras “civilizadas”. Caso eles estejam aí compreendidos, a isenção no território nacional será, mesmo em caso de dúvida, normalmente reconhecida; caso não estejam, será negada.

Isso parece ser desprezioso a partir das perspectivas dogmática e intelectual. De qualquer forma, é prático (simples) e, enfim, não menos justo do que a tomada de decisão (em casos de dúvida) direcionada por meio de critérios jurídicos efetivamente controversos, tendo a possibilidade de dupla tributação ou dupla isenção.

Além disso, na fronteira entre os países, a tributação pelo imposto de renda colide, afinal, com os limites de sua praticabilidade. Ainda mais em tempos de globalização. Por um lado, o Estado de residência - na verdade, o Estado qualificado primariamente para a imposição tributária, pois os dados dos contribuintes lhe são disponíveis -, desde muito tempo, não possui mais “acesso” suficiente aos dados e às estruturas das empresas de atuação global (e hoje centenas de milhares de médias empresas são assim). A esse respeito, a experiência prática da tributação de grupos econômicos conclui exatamente o contrário daquilo que, desde muito tempo, pareceu ser um retorno, por meio de direcionadores indiretos (de novo, E.U.A.), às considerações do RFH [*Reichsfinanzhof* - Tribunal Financeiro do Reino] acerca da tributação sobre a entidade/órgão. Desta feita, conclui-se pela comparação com terceiros, aparentemente às custas de 50 anos do pensamento prevalente. Por outro lado, apresentar-se essa resignação do Direito Tributário internacional quanto à crescente aceitação do pensamento incorreto, até então (e, na verdade, não apenas) político, de que empresas e capital devem ser tributados mais levemente do que o trabalho<sup>27</sup>.

<sup>26</sup> Cf. D. Schneider: “Steuervereinfachung durch Rechtsform-Neutralität?” [“Simplificação Tributária por Meio da Neutralidade da Forma Jurídica?”] *DB* 2004, 1.517; cf. o atual Hey (no presente livro) e o 18º *Berliner Steuergespräche* 2006.

<sup>27</sup> Ganghof, *High Taxes in Hard Times: how Denmark Built and Maintained a Huge Income Tax*, MPIfG [Max-Planck-Institut für Gesellschaftsforschung - Instituto Max Planck para o Estudo das Sociedades] *Discussion Papers* 05/5 (2005).

## V. **Simples = Conciso?**

A simplicidade ausente ou preexistente à tributação pelo imposto de renda (assim como à cada aplicação da lei) repousa nas duas seguintes concepções aqui tratadas:

- adoção de princípios muito simples e em reduzida quantidade, tanto quanto possível sem exceções (assim, p. ex., determinação da capacidade contributiva por meio da comparação da variação patrimonial líquida com clara separação entre apuração da renda e gasto da renda), e
- estabelecimento do máximo possível de convenções para permitir o emprego desses princípios, as quais devem ser aplicadas de maneira simples e com coerência, ou, igualmente de maneira simples, ser deixadas ao contribuinte para que este estabeleça compromissos por conta própria por meio do exercício de direitos de escolha (*check the box*).

Uma tal espécie de Direito Tributário, escrito tal qual praticado, não é “conciso”. Mas a concepção, a diretriz do pensamento e a linguagem de um tal Direito Tributário são idealmente simples no sentido enunciado acima<sup>28</sup> e, com isso, material e formalmente (intelectual e esteticamente), bons e belos. Medida por esses parâmetros, a lei alemã do imposto de renda de pessoas físicas encontra-se tradicionalmente muito bem estabelecida, essencialmente não pior que um reconhecido e venerável conjunto normativo como é o BGB [*Bürgerliches Gesetzbuch* - Código Civil].

### VI. *Comparação E.U.A. - Alemanha*

Naturalmente, a lei do imposto de renda de pessoas físicas sofre (quanto mais nova for, maior a quantidade) de anseios excessivos do legislador voltados ao controle (não apenas de anseios de tributação), de anseios excessivos do legislador e do contribuinte voltados para a justiça, assim como de frequência e velocidade das alterações etc.<sup>29</sup> Mas, ainda assim, as sofridas EStG/KStG são comparativamente concisas, especialmente se entendidas como grandes regulamentos, elas são menores que a parte correspondente da lei federal do imposto de renda dos E.U.A. (IRC). Esta última compreende de longe mais de mil artigos, e cada um deles também não é curto, sendo facilmente maiores que um artigo na EStG/KStG. Devem-se adicionar a isso as dúzias de leis tributárias emitidas pelos Estados federados dos E.U.A.

É importante destacar que não se trata de uma abstrata “simplicidade no sentido de concisão” da legislação tributária. A concisão ou extensão de uma lei tributária - tomada em si mesma - é quase indiferente. Relevante é apenas a (relativa) simplicidade na sua aplicação. Um texto legislativo longo, sofisticado, que abrangesse totalmente a realidade da vida, poderia ser muito simples de ser aplicado por meio de um texto regulamentar curto, cujas lacunas e questionamentos seriam expostas de forma negativa na sua utilização mais cedo ou (infelizmente sempre) mais tarde. Até mesmo a “longa” lei federal do imposto de renda dos

<sup>28</sup> Cf. acima notas 12 e 13 e abaixo nota 42.

<sup>29</sup> Vide também abaixo.

E.U.A. precisa de um estatuto regulamentar múltiplo, sendo ao todo três volumes grossos de regulamentação.

O Direito Tributário dos E.U.A. alcança, com isso, um grau muito mais elevado de segurança jurídica do que o Direito Tributário alemão, como pode confirmar qualquer advogado que trabalhar em algum caso tributário em conjunto com colegas dos E.U.A. Partindo-se da tributação alemã sobre negócios, instrumentos financeiros etc. que embora comuns, são concretamente complexos, normalmente o advogado tributarista alemão pode voltar-se, no máximo, à sua própria opinião a respeito da aplicação de princípios gerais a determinado caso concreto. Em outras palavras, ele não pode afirmar com certeza como a administração tributária vai tratar o caso na prática. Seus colegas dos E.U.A., pelo contrário, deverão citar uma variedade de leis e regulamentos administrativos e, por meio deles, estabelecer perguntas que o colega alemão novamente não será capaz de responder, nem mesmo apontar se a prática tributária alemã, p. ex., numa auditoria, identificaria e faria tais questionamentos, sem contar na falta de informação quanto a como tais perguntas seriam respondidas.

Os regulamentos alemães de Direito Tributário poderiam com o decorrer do tempo tornar-se mais extensos, ao invés de concisos, e, para a aplicação do Direito Tributário (é apenas disso que ora se trata), isso seria mais simples e melhor. Quando se tratar de uma ampliação da base de cálculo, como justamente os simplificadores tributários exigem constante e corretamente (vide abaixo), deve o Direito Tributário escrito, então, tornar-se novamente mais extenso e não curto.

## *V.2. Nível de tributação e alíquotas tributárias*

A discussão quanto à simplificação tributária mistura freqüentemente, clara ou subliminarmente, “concisão da legislação tributária” com “baixo nível de tributação”. Com efeito, a aplicação do Direito Tributário seria simplificada caso a oneração tributária fosse menor (sobretudo mais próxima do nível baixo). Porém, quando a diminuição da carga tributária demanda uma ampliação da base de cálculo (para fins de neutralidade da arrecadação), a aplicação da legislação tributária, em princípio, não se torna mais simples. Pelo contrário, a aplicação do Direito Tributário a situações da vida ainda não contempladas (p. ex., alguns ganhos de capital) origina, quando menos, mais trabalho, inclusive mais necessidade de assistência especializada. A eliminação de regras de exceção deve reduzir o texto da legislação tributária. Todavia, a criação das regras necessárias para alcançar as situações da vida ainda não contempladas deverá facilmente compensar essa redução. Além disso, quando a legislação tributária tornar-se mais concisa, a aplicação da legislação não se tornará mais simples por causa disso, e a carga de trabalho associada com a aplicação da legislação tributária será aumentada, ao invés de diminuída.

Os simpatizantes da simplificação tributária não precisam entender nada a respeito da aplicação da legislação tributária. Não obstante, eles podem afinar e enriquecer a discussão com um ponto de vista descontaminado. As propostas populares com relação à tabela de alíquotas tributárias são fúteis e até contraproducentes. Segundo elas, assim seria uma simplificação tributária: estabelecendo-se a

tabela formular de tributação com três alíquotas fixas<sup>30</sup> ou com uma única alíquota (*flat tax*)<sup>31</sup>.

Isso, no entanto, em nada contribui para a simplificação tributária, pois a dificuldade da aplicação da legislação tributária repousa na determinação da base de cálculo e não na simples multiplicação da base de cálculo então apurada pela alíquota percentual, formular ou estimada, dada pela tabela tributária. A dificuldade da aplicação da legislação tampouco repousa em simplesmente olhar para uma tabela tributária, longa ou curta, em que se encontrem as alíquotas pertinentes a cada base de cálculo. Pelo contrário, portanto, o estabelecimento de alíquotas fixas no lugar de uma tabela formular traz consigo o problema dos saltos na transposição dos valores marginais entre as alíquotas específicas (ou entre tributação e não-tributação, no caso de uma alíquota única). A prevenção desses saltos “para cima” induziria a gastos adicionais bastante relevantes na aplicação da legislação tributária, gastos de força laboral que até hoje não são perfeitamente (re)conhecidos.

### V.3. *Bolacha de chope (Bierdeckel)*

Talvez bem pensados, mas igualmente prejudiciais, são os postulados típicos como aquele que fala de “explicação tributária numa bolacha de chope”. Nesta bolacha de chope talvez caiba - ainda hoje também - a multiplicação da base de cálculo apurada pela alíquota tributária, mas nunca caberá a apuração da base de cálculo. A proposta da bolacha de chope acena as suas características de maneira inovadora e alegre (até mesmo já no nome), de forma a ser visível de longe, tal como uma bandeira. Mas também as propostas mais sérias daí derivadas, tais como, por exemplo, a da lei do imposto de renda “em 10 artigos” ou “em 10 páginas”, devem ser consideradas, em todo caso, como provocação ou mero pensamento impulsivo.

Na verdade, a delimitação existente na área de uma bolacha de chope alcança tão pouco quanto aquela do número de artigos. Por acaso, os civilistas estariam interessados em promover uma reforma do ZPO [*Zivilprozessordnung* - Código de Processo Civil] por meio de uma petição ou de uma decisão judicial que viessem retratados em uma bolacha de chope, ou numa reforma do BGB que fosse realizada por meio da delimitação no número de seus artigos?

Ademais, a justiça tributária promovida por meio da determinação da capacidade contributiva é um objetivo primário. Nesse sentido, a simplicidade e a concisão são objetivos secundários, mas também meios para a obtenção do objetivo primário<sup>32</sup>. Porém, a concisão entendida como medida de superfície (bolacha da cerveja) ou medida numérica (número de artigos) não é apenas inútil, mas também prejudicial, eis que se desvia dos problemas reais, tratando-os como pseudo-problemas e, com isso, a solução dos problemas é evitada.

<sup>30</sup> Cf. o imposto sobre sucessões, em que as alíquotas fixas, por meio de regulamentações provisórias adicionais, envolvem um salto entre duas alíquotas, § 14 item 2, § 19 item 3 ErbStG [*Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz* - Lei do Imposto sobre Sucessões e Doações].

<sup>31</sup> O sentido verdadeiro dessas propostas repousa na acepção de que, em conjunto com essa alteração, a carga tributária deverá cair; a esse respeito vide abaixo. Em sentido contrário, Ganghof (nota 27 acima).

<sup>32</sup> Cf. acima o postulado do abandono daquilo que não é necessário (Occam) ou a melhoria da política por meio da melhoria do discurso (Orwell).

## VI. Simples = não Trabalhoso?

O que foi dito acima com relação à “concisão” diz respeito principalmente ao lado regulador do Direito Tributário. A definição do quão trabalhosa ou não é a tributação depende, sobretudo, da aplicação dessas regras ao caso prático. Um tributo que alcance de maneira uniforme todas as situações da vida não pode ser aplicado de maneira simplificada. Cada integrante individual dessas situações da vida é complexo econômica, jurídica e pessoalmente, bem como em diversas outras relações, e alcançá-lo nos sentidos de entendimento e tributação não é tarefa simples.

A aspiração pela ausência de dificuldade e a recusa a dar um pouco de si somente podem conduzir à injustiça na aplicação da legislação tributária e, com isso, a um declínio na aceitação, maior resistência e dificuldades ainda maiores. Isso vale para todas as espécies tributárias. O imposto incidente sobre os rendimentos do trabalho costuma ser uma forma procedimental prática de cobrança, contudo, ele não é tão simples com relação ao seu conteúdo. O alcance de todas as particularidades presentes nas situações da vida por meio de um imposto sobre os rendimentos do trabalho de incidência anual não é essencialmente mais simples do que a declaração tributária de grupos econômicos. No caso dos contribuintes individuais sujeitos ao imposto sobre rendimentos do trabalho, apenas os números são menores. Por essa razão, os mecanismos de quantificação [*Pauschalierungen*] são mais aceitos do que outras formas de simplificação, mas mecanismos esses que são normalmente recusados em situações com números maiores por serem insuportavelmente injustos; aliás, até mesmo em situações de contribuintes do imposto sobre rendimentos do trabalho com os referidos números maiores.

Também outras espécies tributárias não são simples de serem apuradas. O lançamento do imposto sobre vendas beneficia-se da delimitação dos “locais de lançamento”, que se restringem sobre poucos contribuintes (única e exclusivamente os empresários). Tomado isoladamente, o volume de suspeitas de fraude, que atualmente se concentra no imposto sobre vendas, vai de encontro à predominância ou exemplaridade desse tributo, com o qual o imposto de renda supostamente teria algo a aprender. Mais brusca ainda é a redução de “locais de lançamento” em outros tributos relevantes, tais como nos tributos sobre óleo mineral ou tabaco. Um tributo cuja receita advém quase que exclusivamente de 5 ou 10 contribuintes é naturalmente mais fácil de ser lançado. Disso não se extrai nenhum exemplo para o imposto de renda; mesmo com uma limitação desigual e menos radical do número de contribuintes, o imposto de renda, neste contexto, seria sentido praticamente abolido. O que permanece é o seguinte: o imposto de renda não é simples no sentido de ser lançado de forma não trabalhosa.

A dificuldade na aplicação prática da legislação tributária poderia, entretanto, ser aliviada em grande medida em duas áreas específicas (tratadas adiante), caso fosse feito um esforço adicional na etapa anterior ao lançamento tributário.

### VI.1. Regras administrativas

Como já adiantado no exemplo dos E.U.A., a aplicação da legislação tributária deve ser melhorada e simplificada não por meio de regras administrativas concisas e em pouca quantidade, mas sim por meio de regras em maior número e mais detalhadas. Para fins de comparação, até mesmo uma regra administrativa exten-

sa é infinitamente muito menor do que o conjunto dos textos que devem ser produzidos, tanto pelos contribuintes quanto pela Administração, na forma de esclarecimentos preliminares e, mais tarde, na forma de alegações, quando não houver nenhuma regra administrativa que discipline a matéria antecipadamente.

Igualmente tão importante quanto a existência de uma regra administrativa para uma determinada situação prática é a qualidade dessa regra. Nada propicia mais qualidade normativa do que a preparação dos fundamentos de uma regra administrativa mediante discussões entre a Administração tributária e os setores econômicos atingidos. A esse respeito muito já se fez na Alemanha, tradicionalmente por meio do trabalho conjunto de funcionários da Administração tributária no trabalho científico específico da literatura e no Congresso (trabalho esse normalmente proibido ou evitado em outros países).

Em alguns ramos da economia, por exemplo, as associações atuam intensivamente no desenvolvimento de regras administrativas mais praticáveis. Assim, p. ex., acontece com bancos e seguradoras, sobretudo devido à alocação de lançamentos tributários sobre essas empresas por meio de tributos retidos na fonte e à necessidade de tratar uniformemente os casos de massa. Por isso, o discurso público acerca da qualidade do trabalho legislativo e da produção de regras administrativas é bastante útil. Esse discurso deveria ser intensificado, deveria lançar os temas antecipadamente e ser, mais do que nunca, claramente transparente para todos os lados envolvidos.

#### *VI.2. Pareceres vinculantes no caso específico (contra a cobrança)*

A divulgação detalhada de uma opinião administrativa previamente discutida simplifica a aplicação da legislação tributária por meio de maior segurança jurídica. No entanto, os problemas da aplicação ao caso concreto continuarão sempre a existir, pois eles só podem ser resolvidos no caso concreto mesmo. De qualquer forma, isso acontece na avaliação final, no momento do lançamento e da auditoria fiscal\*. É claramente mais eficiente e mais prático abordar os problemas no momento anterior, trabalhando-os e decidindo, especialmente por meio de pareceres vinculantes<sup>33</sup>.

Da mesma forma, a solução normativa preliminar é mais simples e mais eficiente, especialmente também para a Administração tributária, porque aqui o contribuinte deseja algo da Administração tributária e, para tanto, necessita expor e desenvolver o tema (não se deixa a critério do auditor fiscal a possibilidade de ele “descobrir algo mais tarde”), além de ter que convencer a autoridade administrativa mediante a apresentação de argumentos e detalhes do caso concreto (não se permite tampouco que ele apareça com elementos concretos que venham a ser “descobertos” mais tarde e com argumentos que “melhor se encaixem” ao caso concreto então apurado).

\* [Segundo o § 204 do Código Tributário Alemão, “Em seguida a uma fiscalização externa, a autoridade fiscal pode comprometer-se, a pedido do contribuinte e com força vinculante, a dizer como será tratada futuramente, sob o aspecto fiscal, uma determinada relação de fato examinada em relação ao passado e descrita num relatório da fiscalização, quando o tratamento fiscal futuro for importante para os negócios do contribuinte.”]

<sup>33</sup> Cf. Raupach, *DSi/G* (21), 1998, 175 (191).

Ainda hoje o contribuinte não tem nenhum direito a pareceres vinculantes, mas sim ao exercício jurídico adequado da discricionariedade quanto à concessão de um parecer vinculante. Com a interpelação das empresas, essa discricionariedade na aplicação das normas poderia ser reduzida a zero, uma vez que a proteção das empresas como “garantia da produtividade e das vagas de emprego” é oposta às onerações tributárias inadequadas<sup>34</sup>, no nível constitucional<sup>35</sup>.

Afora as vantagens mencionadas com relação aos pareceres vinculantes para a Administração tributária no contexto da simplificação da aplicação da legislação tributária, um outro benefício pode ser apresentado: a Administração tributária poderia emitir pareceres vinculantes em conjunto com uma cobrança fiscal, de maneira semelhante ao que acontece com a Administração federal de cartéis, que, em suas decisões sobre o controle das operações de fusão, incorporação etc., estabelece pareceres vinculantes em cobranças absolutamente relevantes. Com isso, não se abandona o princípio do livre poder de imposição do lançamento tributário, porque o pedido de pareceres vinculantes deriva do próprio contribuinte (em certa medida trata-se também de um “direito de escolha” ter uma pergunta esclarecida com a Administração tributária antecipadamente ou apenas em momento posterior). Com os pareceres vinculantes, a carga de trabalho e a absorção de despesas do contribuinte seriam claramente diminuídas, ao invés de aumentadas.

### *VI.3. Despesas de assessoria tributária e regras de transparência*

A aplicação da legislação tributária também gera muito trabalho ao contribuinte, originando despesas relevantes. Na Alemanha essas despesas são tradicionalmente dedutíveis para fins tributários, diluindo-se, assim, o seu encargo “após os impostos” para algo em torno de mais da metade. Essa convenção da dedutibilidade também poderia ser decidida de maneira diferente, ponderando, neste caso, o legislador tributário se a dedutibilidade de despesas de assistência tributária deveria ser abolida. Sua decisão político-tributária é defensável. Não obstante, ela não contribui em nada para a simplificação da aplicação da legislação tributária, servindo de ótimo exemplo para o pensamento apresentado mais acima, no sentido de que a eliminação de regras de exceção realmente encurta o texto legislativo, mas não simplifica nada. Portanto, com isso, desenvolvem-se problemas consideráveis de delimitação que não são satisfatoriamente resolúveis, p. ex., entre despesas da Contabilidade em geral (dedutíveis) e despesas da Contabilidade tributária em especial (não dedutíveis?). Nesse sentido, deveriam também não mais ser consideradas dedutíveis as despesas relativas a um setor tributário próprio da empresa?

Provavelmente essa não-dedutibilidade teria por intenção a contenção de planejamentos tributários “agressivos”. Todavia, a não-dedutibilidade geral seria, para tanto, um meio muito grosseiro, eis que atinge tanto as despesas de assessoria tributária (preponderantemente) vinculadas com a observância e aplicação da

<sup>34</sup> A constrição da atividade empresarial, no caso concreto, por meio da preocupação com relação a uma tributação, que poderia ser afastada no momento antecedente por meio de pareceres vinculantes, é sempre inadequada nesse sentido.

<sup>35</sup> BVerfGE [Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts - Decisões do Tribunal Constitucional Federal] 93, 165, 175 ss. (a respeito de ErbSt); cf. o autor, *Unternehmensübertragung und -verkauf* [Transmissão e Venda de Empresas], 2006.

legislação tributária quanto aquelas (muito mais raras) vinculadas com planejamentos tributários “agressivos”. Essas últimas seriam mais bem alcançadas por meio de medidas como a adotada nos E.U.A., em que, p. ex., devem ser reveladas abertamente na declaração do imposto as argumentações jurídicas tomadas por base pela empresa; os assessores respondem por argumentações jurídicas agressivas; e os contribuintes não podem mais se defender contra acusações de supressão ou de redução tributária simplesmente baseadas em opiniões de assessores tributários etc.

## VII. Despesas de Administração (de Tributos)

As despesas relacionadas com a administração de tributos constituem um medidor objetivo para avaliar a facilidade ou dificuldade na aplicação da legislação tributária, útil também para a discussão acerca da simplificação tributária<sup>36</sup>. Normalmente a discussão pública com relação a este tema olha predominantemente para as despesas de cobrança de tributos apenas da perspectiva da autoridade administrativa e - por meio de estimativas, especialmente dos interessados - para as despesas relacionadas à cobrança de tributos (*compliance*) da perspectiva dos contribuintes, ou seja, as despesas de declaração (despesas administrativas).

Não são incluídas as despesas de planejamento, que abrangem as despesas de planejamento tributário em sentido estrito, assim como as respectivas despesas associadas, relativas a planejamentos de ordem econômica, jurídica, pessoal e outras. A presença ou a ausência de simplicidade na aplicação da legislação tributária pode ser medida, acima de tudo, por meio dos desembolsos (prejuízos, perdas etc.) que são incorridos por empresas (e também por outros contribuintes) em razão da elisão de onerações tributárias indesejadas. Esses representam, de longe, a maior parcela das despesas em questão.

Devem ser computadas também todas as desvantagens corporativas (“perdas”) que tenham causa tributária, em contraposição aos resultados tributários e político-econômicos objetivados com a cobrança tributária (“vantagem corporativa”). Essas vantagens e desvantagens devem ser claramente segregadas umas das outras, particularmente apenas por meio de critério que determine quais despesas são politicamente previsíveis e desejadas e quais são imprevisíveis e indesejadas. Mesmo sem contar a dificuldade pertinente a essa delimitação valorativa, as despesas relacionadas com a elisão tributária correspondem à parcela mais importante e complexa das despesas aqui abordadas. Essa é a parcela decisiva relativamente à adequação ou inadequação de uma proposta de simplificação tributária.

Mesmo quando não seja possível medir essas despesas, elas continuam sendo um elemento bastante importante em discussões objetivas a respeito de simplificação tributária, talvez até a mais importante consideração que possa ser pensada ou formulada. Propostas legislativas, tais como as propostas de regulamentações administrativas, deveriam demonstrar explicitamente esse aspecto - tanto quanto possível quantificado ou estimado, mas, em qualquer hipótese, apresentando-o qualitativa e verbalmente, permitindo-se, assim, que decisões sejam tomadas.

<sup>36</sup> Cf. Wagner, “Steuervereinfachung und Entscheidungsneutralität” [“Simplificação Tributária e Neutralidade de Decisão”], *StuW* 2005, 93, também adepto do pensamento acima dito, de que a eliminação de regras de isenção e a ampliação da base de cálculo não simplificam o Direito Tributário, mas, pelo contrário, trazem sobretudo mais casos específicos e, com isso, mais gastos e mais necessidade de esforços.

### VIII. Tributação e Direção

Uma grande parte do Direito Tributário constitui, em realidade, um direito de indução econômica. Caso se retirasse da legislação do imposto de renda todo e qualquer trecho legislativo que não sirva a propósitos arrecadatórios, mas sim a objetivos de indução econômica, seria fácil de se notar o quanto a “lei do imposto de renda” (em sentido estrito) é curta.

Todavia, um tal destaque não seria possível de implementar, uma vez que a diferenciação entre arrecadação tributária e indução econômica verifica-se também virtualmente mediante determinadas palavras e números presentes em um mesmo texto legislativo (p. ex., nas *Afa-Sätze* [regras que tratam de depreciação]), e tampouco se ganharia muita coisa com uma tal segregação.

Enfim, aos tributaristas costuma parecer que a política econômica e o direito econômico são corpos estranhos à legislação tributária. Porém, não é efetivamente fácil de conceber porque a política econômica pode encontrar lugar em todas as outras áreas do Direito (p. ex., no Direito do mercado de capitais), mas não naquela área do Direito com a qual o Estado intervém diretamente na economia impondo obrigações pecuniárias. Ora, em todo caso, a diferenciação entre Direito Tributário e Direito Econômico tem utilidade até o ponto em que auxiliar na organização e ponderação das razões e contra-razões de cada norma.

Nesse sentido, também é instrutivo o comentário crítico acerca do “Direito Tributário como fonte do Direito Empresarial”. Entretanto, ele não contém a inferência no sentido de que uma tal influência indireta no Direito Empresarial por meio de planejamento e estruturação tributários seja “falsa” ou deva ser evitada. Pelo contrário, todos os Estados industrializados têm tributação elevada (também os E.U.A., a Suíça etc.) e por meio dela influenciam, intencionalmente ou não, a vida econômica nos próprios territórios e fora deles.

Num Estado de tributação elevada o contrário disso é algo irrazoável, ou seja, não se pode reprovar o contribuinte pelo fato de que a forma jurídica e econômica por ele adotada tenha sido induzida pela tributação, até mesmo típica e substancialmente direcionada pela tributação. Afinal, as altas obrigações pecuniárias (tais como as chances de ganhos e os riscos de perdas) influenciam realmente as decisões e nem por isso as torna abusivas<sup>37</sup>. Tampouco se pode esperar do legislador tributário que ele não tenha pensamentos de ordem político-econômica, uma vez que o legislador é um só, inexistindo, em verdade, um “legislador tributário”.

Além dessa questão da perspectiva correta quanto à clareza de pensamento, a segregação entre o Direito Tributário em sentido estrito, de um lado, e os elementos jurídico-econômicos presentes no Direito Tributário, de outro, realmente é de pouca valia para a discussão a respeito de simplificação tributária. Isso porque a remoção dos elementos jurídico-econômicos, p. ex., para fora do Direito Tributário do imposto de renda, de fato, promoveria a simplificação desse ramo do Direito. Porém, o direito como um todo não se tornaria mais simples, talvez fi-

<sup>37</sup> Cf. § 42 AO [artigo que trata do abuso de forma]; a esse respeito, a jurisprudência aplicável ao abuso de forma baseia-se cada vez menos na causa tributária ou motivação e cada vez mais na realização ou frustração do objetivo da norma. A ponderação “substance over form” ou “form over substance” em todos os ordenamentos jurídicos passa a ser fortemente conduzida pelo senso de justiça, sendo também identificada, de ordenamento a ordenamento, de forma gradual e tendencial.

caria até visivelmente mais complicado, uma vez que o legislador buscaria seguir seus objetivos jurídico-econômicos não mais como legislador tributário, mas sim por meio de uma legislação especial não tributária.

Uma tal medida tampouco promoveria simplificação para os contribuintes interessados. A tentativa de isolar e abordar objetivamente as “subvenções fiscais” (“tax expenditure”) não conduz a uma apresentação de tais “subvenções” em “leis de subvenção” separadas, mas sim a uma melhor compreensão da legislação tanto existente quanto proposta mediante a verificação isolada do impacto das subvenções na fundamentação legislativa, dentre outras. Servindo-se à justiça por meio de subvenções específicas (p. ex., por meio de *Kindergeld* [dinheiro recebido por famílias em razão do número e idade dos filhos]), talvez a legislação tributária torne-se “mais simples”, mas não o direito como um todo e tampouco a sua aplicação.

Leis tributárias mais simples são desejáveis, desde que elas fiquem melhores com a simplificação. Em muitos casos, a simplificação traz consigo pelo menos uma melhoria da situação, porém, a simplificação como tal não é o objetivo.

### **IX. Otimização ou Maximização da Justiça Tributária (Margem de Erro e Nível da Carga Tributária)**

Todo benefício objetivado traz consigo custos. Isso vale também para a produção de bens econômicos como saúde, segurança ou justiça, inclusive a justiça tributária. Com a realização de objetivos mais elevados (maiores benefícios) elevam-se naturalmente também os custos. A partir de um certo ponto, ou a partir de uma certa escala da realização de objetivos, as melhorias adicionais passam a ser consideradas vantajosas de maneira inversamente proporcional (utilidades marginais decrescentes), ao passo que os custos relacionados com a realização dos objetivos crescem de maneira sobreproporcional (custos marginais crescentes). Isso é menos teoria econômica do que vida prática.

O Direito Tributário e a simplificação tributária também não podem afastar essas regras. Em outras palavras, num mundo complexo, cada medida de justiça tributária demanda um Direito Tributário igualmente complexo, de forma que a aplicação do direito também venha a se tornar complexa. A observação de que três quartos da literatura jurídica mundial surgiram do Direito Tributário alemão realmente não está comprovada empiricamente, mas poderia estar correta como uma forma de tendência. Fato é que disso não decorre absolutamente nada a favor ou contra a complexidade ou a simplicidade do Direito Tributário alemão. Nessa onda de publicações, algumas outras peculiaridades são dignas de apontamento, dentre elas: um nível presumivelmente mais elevado de reivindicação em prol de justiça também no Direito Tributário; aspirações de resultado econômico em meio às restrições decorrentes de proibições jurídico-profissionais de publicidade; preferências de discursos públicos; e outros fatores claramente mensuráveis ou determináveis. De qualquer forma, poder-se-ia afirmar que o volume da literatura jurídica na Alemanha seria igualmente alcançado mediante um desequilíbrio entre a necessidade de segurança formal e a disponibilidade de regulamentos administrativos e compromissos unilaterais (veja acima).

A combinação de utilidades marginais e custos marginais na produção de justiça depende bastante, naturalmente, do nível da carga tributária. Em outras pa-

lavras, também na justiça tributária, a margem de erro deveria ser consistentemente maior quanto menor fosse a carga tributária. Posto de outra forma, a carga tributária elevada gera uma necessidade maior de precisão e segurança na elisão tributária. Com isso, tem-se uma consideração exemplar, a partir da qual se permite derivar um ponto de partida para a avaliação da carga tributária, permitindo-se encontrar o equilíbrio apropriado entre justiça tributária e simplificação tributária.

*IX.1. Carga tributária “apropriada” 20-25%? (obtenção e realização de acréscimos patrimoniais)*

O acréscimo patrimonial líquido é fundamental para a apuração da capacidade contributiva como ponto de incidência do imposto de renda. Tendo em vista que o imposto sobre o acréscimo patrimonial líquido atinge, de fato, o fluxo da caixa (pagamento de imposto), deve então o acréscimo patrimonial ter sido não só obtido (registrado), mas também recebido. Nas apurações mais simples da renda esse cálculo é definido pela entrada de caixa (nas apurações mais complexas da renda, por meio da realização).

No campo do princípio da entrada de caixa (regime de caixa), o momento da percepção do rendimento (de pessoas físicas) e a correspondente incidência tributária simplesmente não são passíveis de diferimento, porque esta espécie de contribuintes emprega sua renda tipicamente em dinheiro (sobretudo em situações de rendimentos do trabalho autônomo ou não autônomo). No caso dos rendimentos de capital que estão sujeitos ao princípio da entrada de caixa, um certo diferimento na apuração dos ganhos é normalmente tolerado, ou até mesmo desejado em termos de política tributária (p. ex., pensão por idade).

Por outro lado, os ganhos de capital ou trabalho auferidos por uma empresa estão sujeitos ao princípio da realização. Isso implica o acúmulo de reservas ocultas decorrentes de aumentos de valores não realizados, especialmente sob a prevalência das regras contábeis “conservadoras” (GoB/HGB [princípios geralmente aceitos da contabilidade/código comercial]); efeito esse que, porém, é atenuado também a partir da aplicação de princípios internacionais de contabilidade e auditoria (IFRS/IAS).

Quanto mais elevada a tributação, mais onerosa é, portanto, a realização e, com isso, tanto maior é a intervenção tributária nas (e a influência sobre) decisões econômicas. Por essa razão, todos os sistemas de Direito Tributário concedem - por meio de legislação fiscal específica, prática tributária ou jurisprudência - possibilidades de reorganização societária com continuidade do valor contábil (*roll-over*). Na Alemanha isso já era reconhecido por jurisprudência anterior à codificação da lei tributária que trata dos efeitos de reorganizações societárias.

Tal providência afasta a interferência tributária nas medidas de desenvolvimento e ajuste desejadas economicamente, porém provoca um prolongamento do período no qual as reservas ocultas são acumuladas e aumenta, em última análise, o tamanho de tais reservas ocultas. A consequência disso é que se forma um círculo vicioso, pois, nos próximos ajustes e reorganizações, a necessidade de preservar o valor contábil será ainda maior. Em algum momento deve “explodir a caldeira”. As empresas alemãs “escaparam” dessa explosão no passado e de uma tri-

butação de suas reservas ocultas em razão do verdadeiro extermínio de tais reservas (devido a fatores como inflação e guerra).

Após os anos 50, no período pós-guerra, assim que se deixou acumular o acréscimo de valor de décadas, a ampla isenção fiscal foi mantida<sup>38</sup> - virtualmente um golpe de liberdade do Fisco, em oposição radical a um século de prática tributária, que, com olhos de lince, vigiava a continuidade das reservas ocultas. Centenas de milhares de anos-homem do trabalho de tributaristas não chegaram a nada em 2000 (ano em que ocorreu uma reforma tributária na Alemanha): que bela reserva oculta seria isso para a simplificação tributária.

Um processo de solução mais regular é a tributação dos ganhos de capital em nível abaixo da tributação normal. Uma tal diminuição da tributação sobre os ganhos de capital pode dificilmente parecer justa fiscalmente, mas, antes de tudo, não será considerada uma liberação fiscal total (não-incidência). Todavia, ela parece necessária política e economicamente para que a economia nacional não fique encrostada (efeito *lock-in*). Além disso, todo Estado desenvolvido, industrializado e com sistema tributário organizado adota esse tipo de procedimento. Todos concedem, de uma forma ou de outra, uma redução da carga tributária incidente na realização de reservas ocultas, que ocorre nos ganhos de capital, promovendo normalmente uma bissecção na carga tributária (“meia alíquota tributária”).

O sistema mais elaborado dessa espécie existe desde muito tempo nos E.U.A. (*capital gains tax*). Também lá a carga tributária relativa a tais ganhos de capital encontra-se por volta da metade da carga tributária regular. Devido à relação de tensão com a justiça tributária (política tributária, aceitação), modificam-se, cada vez mais, não só a delimitação entre ganhos normais e ganhos de capital (*ordinary income and capital gain*), mas também e principalmente a carga tributária. Por ora, o imposto sobre ganhos de capitais de pessoas físicas nos E.U.A. está abaixo da metade da tributação regular e o de pessoas jurídicas, por volta da tributação normal. Pode-se assumir que esses altos e baixos continuaram se movimentando, não só nos E.U.A., como também em outros países.

Na maior parte dos Estados industrializados e com sistema tributário organizado (p. ex., também em Zurique), a carga tributária sobre a renda está próxima da metade da renda<sup>39</sup>, ou seja, por meio de alíquotas declaradas superiores a 40% e, em alguns casos, acima de 55%. A diminuição do imposto sobre ganhos de capital (*capital gains tax*), em oposição ao imposto sobre ganhos normais (*ordinary income*), orienta-se de forma simples e tendencial a uma bissecção, pois o imposto sobre ganhos de capital está normalmente no intervalo entre algo pouco abaixo de 20% até por volta de 25%<sup>40</sup>.

Com um pouco de coragem pode-se chegar a ponto de os Estados industrializados fixarem as alíquotas por volta de 20% para a carga tributária, esperando que os seus sujeitos econômicos (os contribuintes) não negligenciem medidas econômicas relevantes como a realização de reservas ocultas por meio de elisão fiscal,

<sup>38</sup> § 8b KStG.

<sup>39</sup> Na Alemanha essa regra típica de crianças ou caipiras (*Kinder - oder Bauernregel*) da apuração da alíquota (“metade-metade”) tem até mesmo posição constitucional.

<sup>40</sup> Uma exceção importante foi citada acima, qual seja, o imposto sobre ganho de capital dos E.U.A.

mas sim que adotem medidas de adaptação e ajuste sem levar em consideração a questão da tributação. Com base nisso e com todo cuidado necessário, pode-se conseguir com que uma tributação por volta de 20%, no momento atual, seja capaz de otimizar razoavelmente o equilíbrio entre carga tributária e justiça tributária, de um lado, e os “custos” da tributação e a margem de erro, de outro.

### *IX.2. Estabilidade tributária*

Na realidade, um tal ponto de equilíbrio da carga tributária não é possível de ser determinado. Como o legislador tributário altera continuamente o Direito Tributário, costuma-se ver nisso uma tentativa de, em meio a condições e avaliações variáveis, encontrar-se sempre um novo balanço entre as demandas conflitantes envolvendo justiça tributária, simplicidade, custos de Administração tributária, neutralidade da tributação com relação à tomada de decisões e a eficiência do comportamento dos contribuintes na obtenção de renda.

Cada nova alteração tributária não só testa novamente as demandas de justiça tributária, margem de erro e aceitação da tributação, mas também, de sua parte, aumenta os custos da Administração tributária, contradizendo o objetivo de redução de custos por meio da simplificação tributária (incluindo a coerência na aplicação tributária das convenções) e gerando novas imperfeições de justiça por meio de novas falhas e confusões na aplicação da legislação. Disso normalmente se conclui que o objetivo deveria ser menos de simplificação tributária e mais de estabilidade na tributação e na aplicação da legislação tributária, ou, para ser mais exato: de cuidado nas constantes alterações e adaptações do Direito Tributário e na sua aplicação a fatos e avaliações variáveis por natureza.

### *IX.3. Aceitação da tributação dependente da “qualidade do produto” do Estado*

No clamor da simplificação tributária normalmente se verifica também o descontentamento com as dificuldades de se evitar a carga tributária indesejada. O desejo de elidir (resistência à tributação) é tanto normal, quanto normal é a dificuldade de satisfazê-lo. Entretanto, evitar a incidência tributária não é algo que se obtém como contrapartida à simplificação tributária. Quanto mais regras tributárias houver e mais diferenciadas forem elas, tanto melhor poderá o contribuinte determinar com antecedência qual tributação decorre ou não decorre de determinado comportamento.

Resistência à tributação e o desejo de se evitar, o tanto quanto possível, a incidência tributária existem em todo lugar e a todo tempo. É notável, porém, o quanto este descontentamento normal com a tributação vem sendo articulado como um desejo de simplificação tributária - de maneira aparentemente até irrazoável, pois se supõe que a satisfação do desejo de simplificação tributária seria capaz de obstar o desejo de elidir.

Esses desejos contraditórios demonstram uma grande medida de insatisfação com o Estado coletor de tributos. O contribuinte não é só um consumidor exigente e demanda também preços especiais (“descontos”) ou prêmios de qualidade (“que lhe seja concedido algo”). O cidadão-contribuinte estende essas exigências também ao Estado. Também para o “produto Estado” - assim como no varejo - reduz-se o ponto médio, ou seja, o contentamento com uma qualidade mediana requer preços medianos. O Estado como legislador tributário reage energicamen-

te a essa insatisfação (também com alterações tributárias), tendo como resultado maior descontentamento.

Dessa forma, cada alteração tributária gera novos custos de Administração tributária e onera, por via de consequência, o cidadão, agravando nele a necessidade de satisfação dos anseios de estabilidade tributária e de minimização tributária, e passando a demandar novas demarcações, novas considerações e novas medidas de adaptação.

#### *IX.4. Melhoria da qualidade e estabilidade tributária*

Com relação a isso, o Estado como legislador tributário tem duas possibilidades de reação.

Ele pode elevar a qualidade do produto “Estado”, tanto de maneira objetiva quanto de forma decisiva em relação à percepção do consumidor, o contribuinte. O melhor exemplo disso vem novamente dos E.U.A., uma vez que o produto “cidadania norte-americana” é tão bem cotado, que os cidadãos-contribuintes daquele país aceitam uma tributação onerosa especial em base mundial que vincula a obrigação tributária à cidadania (*citizenship*). A Alemanha e os outros Estados não se arriscam a tanto, presumivelmente por boas razões. Eles vinculam o contribuinte apenas com relação à residência.

A questão de se saber se a tributação pelo imposto de renda, no contexto da globalização, pode continuar a vincular o elemento residência à responsabilidade tributária ilimitada demandaria uma análise apartada. Desde muito tempo, a responsabilidade limitada do não-residente vem sendo constantemente reduzida pelo legislador (direito dos E.U.A., acordos contra a bitributação etc.) e pela prática tributária (Tribunal da União Européia). Essa tendência deve fortalecer-se ainda mais com a globalização, pois cada economia nacional prefere atrair capital estrangeiro e outras contribuições econômicas estrangeiras a repeli-los por meio da tributação. O ponto final dessa evolução, com o risco que apresenta para a responsabilidade tanto limitada quanto ilimitada, poderia efetivamente significar o fim do clássico imposto de renda. Porém, como dito, esse assunto sozinho demandaria uma análise aprofundada.

A outra medida que o Estado poderia adotar em resposta ao descontentamento com a tributação poderia fundar-se igualmente em mais estabilidade do Direito Tributário e na aplicação do Direito Tributário. Assim, numa dada relação tributária, os sujeitos econômicos, assim como as pessoas em todas as outras relações da vida, podem entrar em acordo. Nesse sentido, eles poderiam estabelecer as formas de comportamento consideradas ótimas ou, de qualquer forma, aceitáveis sob um contexto de tributação. Isso lhes pouparia a necessidade de refletir posteriormente a respeito dos temas carga tributária e desejo de evitar a tributação. Não só diminuiriam os custos da Administração tributária e melhorariam os comportamentos econômicos com a correspondente obtenção de renda (inclusive obtenção de rendimentos tributáveis e contentamento com a renda obtida), como melhoraria também a percepção dos cidadãos com relação ao Direito Tributário (por meio de uma não-percepção) e acerca da importante carga tributária “sentida”<sup>41</sup>.

<sup>41</sup> Em comparação com o comportamento dos consumidores e do varejo: modificações constantes no preço, até mesmo reduções, tornam os consumidores inseguros e reduzem o contentamento, o con-

### IX.5. *Tentativa de sintetização*

Um resumo curto e grosso: o imposto de renda não está no fim. O apelo por simplificação tributária não é um marco da inadequação do clássico imposto de renda, cujos princípios e convenções básicas - quando se as deixa em sossego - permitem uma Administração tributária suficientemente simples. É possível perceber que o apelo por simplificação tributária corre o risco de trazer alterações tributárias ainda maiores e, com isso, novas situações de insegurança que dificultariam a satisfação do desejo fundamental de evitar/diminuir a incidência tributária (bem como de limitar a tributação).

No fim, o imposto de renda é simples. A atenção do legislador tributário e da Administração tributária deveria focar-se mais calmamente em deixar prevalecer a simplicidade disponível, fundamental e convincente, mediante o estabelecimento de instruções ao contribuinte, regulamentos administrativos tributários, decisões normativas prévias, bem como por meio de alterações tributárias menos freqüentes e mais cautelosas.

Também no Direito Tributário vale a frase atribuída a Einstein<sup>42</sup>: “Tudo deveria ser feito da maneira mais simples possível, mas não mais simples ainda.”

sumo e a aceitação. Algo semelhante poderia ser considerado válido para as constantes alterações tributárias.

<sup>42</sup> “Everything should be made as simple as possible, but not simpler” (uma variação da navalha de Occam). Cf. no final do livro de Einstein *Meaning of Relativity* (5<sup>a</sup> ed.); “... the theory here is the logically simplest relativistic field theory that is at all possible. But this does not mean that nature might not obey a more complex theory...” De maneira semelhante, Paul Dirac (1939): “The researcher worker, in his effort to express the fundamental laws of Nature in mathematical form, should strive mainly for mathematical beauty. It often happens that requirements of simplicity and beauty are the same, but where they clash the latter must take precedence.” No Direito costuma-se colocar ao lado da “beleza” intelectual também a “justiça” e a “eficiência”.