

Racionalidade para um Sistema Tributário Sustentável*

Osnildo de Souza Junior

*Mestrando em Direito Econômico e Socioambiental pela Pontifícia Universidade Católica do Paraná.
Especialista em Direito Tributário pelo CEU/SP. Advogado em Blumenau.*

Roberto Ferraz

Advogado e Consultor em Curitiba. Mestre em Direito Público pela UFPR. Doutor em Direito Econômico e Financeiro pela USP. Professor Titular da Pontifícia Universidade Católica do Paraná.

Resumo

Um sistema jurídico tributário que pretenda ser econômica e socialmente sustentável deve se pautar por princípios de racionalidade. A norma tributária deve ser extrínseca e intrinsecamente racional, ou seja, deve atender às normas formais e materiais de validade e legitimação, respectivamente, prescritas na Constituição Federal. Na aplicação do ordenamento jurídico tributário, a racionalidade é limitação ao poder de tributar.

Abstract

A tax juridical system intending to be economically and socially sustainable shall be informed by rational basis. Tax law must be intinsec and extrinsically rational, meaning it must be conform to formal and material criteria of validation and legitimation of the Constitution. Rationality is a limitation to tax power.

1. Introdução

Traçar as características de um sistema tributário sustentável é empreitada que exige acima de tudo interdisciplinaridade, já que demanda uma ampla gama de conhecimentos sobre diversas ciências, tais como Economia, Filosofia, Sociologia, Política, Finanças Públicas e Direito.

Por isso, a proposta é desenvolver apenas uma das principais características que deve possuir um sistema jurídico tributário para que possa ser reputado sustentável.

No Brasil tem-se um verdadeiro laboratório de propriedades que *não* deve possuir um sistema tributário sustentável. Por isso, examinar alguns desses “tumores”, e suas causas, podem ajudar na indicação de características que sirvam de

* Racionalidade aqui é empregada no mesmo sentido que em NEUMARK, Fritz. “Principios de la Imposición”, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1974, versão espanhola com tradução de José Zamit Ferrer, do original “Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaliter Steuerpolitik”, Tübingen, 1970; MITA, Enrico de. “Interesse Fiscale e Tutela del Contribuente”, 3ª ed., Milano: Guiffrè, 1995; SOUZA, Hamilton Dias de. “A Competência Tributária e seu Exercício: a Racionalidade como Limitação ao Poder de tributar”, São Paulo: Resenha Tributária, 1994; ÁVILA, Humberto. “O Postulado do Legislador Coerente e a Não-cumulatividade das Contribuições”, *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário - 11º Volume*, São Paulo: Dialética, 2007.

exemplo a um sistema tributário que pretenda ser sustentável. Foi assim que se chegou, ao menos, à característica aqui examinada.

O plano do trabalho seguirá então a seguinte ordem: (i) identificar algumas imperfeições do sistema tributário nacional, (ii) apontar uma das possíveis causas dessas falhas, (iii) alertar sobre a necessidade de complementação na compreensão da norma tributária e sua aplicação, e (iv) para indicar uma das possíveis características de um sistema tributário sustentável.

2. Sobre a Atual Insustentabilidade do Sistema Tributário Brasileiro

Afigura-se mais fácil escrever sobre as causas que tornam o nosso sistema tributário insustentável, do que propriamente apontar características para a sua sustentabilidade. Por tal motivo, é oportuno partir do exame de algumas das falhas que fazem o sistema tributário nacional insustentável.

Como ponto de partida, é curioso notar que a situação em que se encontra o sistema tributário nacional é muito semelhante, guardada as devidas proporções, àquela da Itália, no ano de 1959, tal como narrada por Lello Gangemi em sua obra sugestivamente intitulada *Manicômio Tributário Italiano*:

“A infelicíssima situação do nosso ordenamento tributário: um caos de leis contraditórias e *em antítese aos mais elementares princípios de racionalidade, justiça e socialidade*.”¹

Da mesma forma, na Espanha de 1961, Jaime Garcia Añoveros, Professor Catedrático da Faculdade de Direito da Universidade de Sevilla, pinta um quadro de “confusão total e orgia. A segurança jurídica perdeu-se dentro da ‘maraña’ legislativa, e hoje um impulso fanático caracteriza a proliferação das leis tributárias, nunca se sabendo ‘hasta qué punto se trata de buena fe o de fariseísmo’.”²

Ainda nos tempos de Becker, causa espanto a similitude entre os problemas de hoje e aqueles de outrora por ele narrados, consubstanciados especialmente na procriação de leis tributárias, tão rápida como costuma ocorrer com as saúvas, sem contar os defeitos que costumam ter:

“Se fossem integralmente aplicadas as leis tributárias, todos os contribuintes seriam passíveis de sanções, inclusive de cárcere e isto, não tanto em virtude da fraude, mas principalmente pela desorientação que o caos da legislação tributária provoca no contribuinte. Tão defeituosas costumam ser as leis tributárias que o contribuinte nunca está seguro das obrigações a cumprir e necessita manter uma dispendiosa equipe de técnicos especializados, para simplesmente saber quais as exigências do Fisco.”³

Nos dias de hoje, uma das principais causas da insustentabilidade do sistema tributário diz respeito justamente a essa completa irracionalidade com que as normas são editadas, e mesmo aplicadas. Com efeito, o problema não está apenas na criação de normas defeituosas e muitas vezes contraditórias, mas igualmente na aplicação dessas normas pelos tribunais (administrativos e judiciais).

¹ GANGEMI, L. *apud* BECKER, Alfredo A. *Teoria Geral do Direito Tributário*, 3ª ed., São Paulo: Lejus, 1998, pp. 5/6.

² AÑOVEROS, Jaime Garcia. *apud* BECKER, Alfredo A. *Teoria...*, p. 6.

³ BECKER, Alfredo A. *Teoria...*, pp. 8/9.

Bem que se tentou, com a Constituição Federal de 1988, retomar o ideal que inspirou a Reforma Tributária de 1966, e consertar certa racionalidade ao sistema tributário - muito debilitado por conta da utilização indiscriminada dos malfadados Decretos-Leis -, impondo-se limites ao poder de tributar e estabelecendo uma rígida distribuição de competências.

Com o passar do tempo, no entanto, o que se assistiu foi uma verdadeira deformação do modelo constitucional inicial para, após muitas emendas, permitir especialmente à União uma folgada “discricionariedade” na instituição de novos tributos.⁴

Volta-se então a uma completa irracionalidade do sistema tributário, se é que esse sistema existe,⁵ em que prepondera a indústria das contribuições, criadas em nome do “princípio da solidariedade” e sob o manto da lei (na maioria das vezes nem sequer debatida no âmbito do Congresso Nacional, mas fruto de simples conversão de medida provisória), cuja única finalidade é abastar os cofres públicos.

Vários são os exemplos dessa irracionalidade: tem-se o caso das contribuições de intervenção no domínio econômico que, autorizadas pelo art. 149 da CF/88, são instituídas pela União a pretexto de uma determinada finalidade, mas que, na prática, não servem senão para arrecadar pelo simples poder de arrecadar.

Da mesma forma a CPMF, que de provisória só tem o nome, mas que já está completando mais de uma década, porque autorizada por diversas emendas feitas à Constituição e cuja finalidade tem sido muito mais arrecadatória (fiscalização quanto a possíveis sonegações) do que propriamente aquela para a qual tinha sido idealizada: a nobre função de auxiliar no problema da saúde pública, tão deplorável neste País.

Esses dois exemplos servem de base à idéia de que a validade ou a constitucionalidade da norma tributária não se resume ao preenchimento dos requisitos clássicos da legalidade e da tipicidade, posto que, apesar de serem formalmente constitucionais, podem estar inconstitucionais.⁶

⁴ FERRAZ, Roberto “Da Ausência dos Pressupostos de Imposição da Cofins não Cumulativa Criada na Lei 10.833/03”, *Revista Dialética de Direito Tributário* 105/139.

⁵ No Brasil, em matéria tributária, não há isonomia, não há transparência, não há sistema constitucional. Há insegurança e desigualdade, disfarçadas por uma legalidade meramente forma, violência ao sistema jurídico que vem sendo, pouco a pouco, aceita, como alerta Luís Eduardo Schoueri (FERRAZ, Roberto. “Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica - o Princípio da Transparência Tributária”, in MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica*, São Paulo: RT, p. 463).

⁶ Nesse sentido, é de se conferir a doutrina de Roberto Ferraz: “A Constituição estabelece não apenas regras formais, de procedimento, mas define também parâmetros substanciais e até mesmo fáticos a serem observados na exigência de tributos, chamados pressupostos de imposição. Existe na Constituição todo um programa econômico e social a ser respeitado pela legislação, e que não pode ser violado sob a justificativa de observância formal. A criação de contribuição de intervenção no domínio econômico tem pressupostos específicos para sua validade, dentre os quais se destaca a destinação do produto de sua arrecadação. A não-destinação do produto de sua arrecadação à finalidade que legitimou sua instituição (como fundamento de validade expressamente exigido pela Constituição) acarreta a inconstitucionalidade da cobrança, pode esta ser declarada pelo Supremo Tribunal Federal, mesmo de forma condicionada àquele fato.” (“A Inconstitucionalidade Dinâmica da Cide-combustíveis - a Cide está Inconstitucional?”, in ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário - 9º Volume*, São Paulo: Dialética, 2005, p. 443)

Some-se a isso, a aberração da contribuição ao PIS e da Cofins não cumulativas criadas pelas Leis n°s 10.637/02 e 10.833/03, cuja legislação é de tão difícil interpretação e compreensão que faz com que o contribuinte aumente seus custos apenas com a contratação de profissionais para assessorar no regular cumprimento da legislação.

O próprio ICMS, com o estabelecimento de regras específicas para cada estado da Federação, acaba por ser de difícil compreensão àqueles contribuintes que comercializam mercadorias em diversos Estados. Não é por menos que o Fórum Industrial Parlamentar Sul, órgão que congrega as Federações das Indústrias da Região Sul, em encarte recentemente divulgado, qualifica o ICMS de “o imposto irracional”⁷ e propõe reformas para a busca da harmonização tributária, que deve se pautar justamente por princípios de racionalidade.

Não fossem apenas esses exemplos, pode-se citar ainda um último, mais recente e ainda mais assustador, o da nova Lei Complementar n° 123/06 (Lei Geral das Micro e Pequenas Empresas), que a pretexto de simplificar o sistema de arrecadação de tributos para fomentar a criação de novas pequenas empresas e reduzir o elevado índice de informalidade, acabou por criar um sistema “simplesmente complicado”⁸, dada a complexidade, a obscuridade e as incoerências dessa nova sistemática engendrada nos bastidores de nossa burocracia fiscal.

Vê-se então que a falta de transparência ou clareza na edição de normas tributárias é outra dessas grandes falhas que torna insustentável o sistema tributário nacional.

Deve-se chamar a atenção igualmente para o fato de que também tem certa culpa pela atual insustentabilidade do sistema tributário nacional o próprio Poder Judiciário, em especial os Tribunais Superiores, que em suas decisões, ao contrário do que tem feito a Corte Constitucional Italiana, deveriam estar mais atentos à racionalidade que deve haver entre “o nexo de pertinência lógica entre o fato eco-

⁷ O imposto sobre valor agregado nasceu sob o signo da modernidade, mas naufragou no mar da irracionalidade e hoje é o motor da guerra fiscal (*ICMS: o Imposto Irracional*. Encarte do Fórum Industrial Parlamentar Sul).

⁸ A expressão é de Marcos Cintra, que, em artigo publicado na Internet, expressa com muita clareza aquilo que aqui se aponta como a principal causa da insustentabilidade de nosso sistema tributário: “O Simples perdeu o charme, e seguirá, com certeza, a mesma trágica seqüência que tornou o tão desejado PIS/Cofins não cumulativo um emaranhado incompreensível de regras, de exceções e de casos especiais que seus antigos defensores conceituais acabaram se tornando ardorosos pleiteantes da antiga cumulatividade. Um exemplo ilustra as inconsistências do Supersimples: aplica-se a alíquota de 12% para uma indústria com receita bruta anual de R\$ 2,4 milhões (isentando-a da contribuição ao INSS), mas, paradoxalmente, exige-se de uma microempresa prestadora de serviços, com poucos funcionários e faturamento de R\$ 120 mil, uma alíquota de 15%, acrescida da contribuição ao INSS e do recolhimento do ISS, se devido. O bom senso e a experiência recomendam que a tarefa de formulação de um novo sistema tributário simplificado não é tarefa para tecnocratas da Receita, que deveriam ser responsáveis apenas por sua aplicação. Trata-se de instrumento de desenvolvimento, e não de arrecadação. O mais incrível é que o projeto do Supersimples foi aprovado pela virtual unanimidade dos parlamentares, que, ao que parece, não atentaram para os desatinos cometidos pela burocracia fiscal brasileira. Provavelmente, estavam ocupados demais engendrando fórmulas para aumentar seus salários.” (CINTRA, Marcos. “Simplesmente Complicado”, *Tributario.net*, São Paulo, a.5, 22/1/2007. Disponível em: <http://www.tributario.net/artigos/artigos_ler.asp?id=33266>. Acesso em: 17/5/2007)

nômico e os respectivos fatos de exteriorização referidos na lei tributária e na Constituição”.⁹

Além disso, a ausência de certa constância nas decisões proferidas em última instância proporciona um estado de insegurança jurídica que acaba por agravar ainda mais o atual estado de coisas. Basta citar, à guisa de exemplo, dois casos recentes: o primeiro deles refere-se à mudança no entendimento do STF, em pouquíssimos anos, a respeito da possibilidade de creditamento de IPI para insumos adquiridos com alíquota zero. O outro é aquele relativo à contribuição ao Incra, cujo entendimento quanto à sua ilegalidade era manso e pacífico no STJ, no entanto, recentemente mudou-se a orientação.¹⁰

O importante é que, seja a favor do contribuinte, seja a favor do Fisco, ao se pacificar uma determinada solução no âmbito dos Tribunais Superiores, seja ela mantida e aplicada indistintamente a todos os jurisdicionados, em nome da previsibilidade das decisões judiciais e, sobretudo, da segurança jurídica.

Por fim, quer-se chamar a atenção para a atual carga tributária, que atingiu, no ano de 2006, 35,21% do PIB.¹¹ Esse é um dado importantíssimo, nomeadamente aos legisladores, porque demonstra o pesado fardo que o governo está impondo à sociedade, sem a contraprestação de serviços básicos dignos (educação, saúde, lazer etc.), o que por si só afigura-se insustentável.

Todo esse conjunto de considerações, além de contribuir para a atual insustentabilidade do sistema tributário, acaba por agravar a idéia de que o tributo é veiculado por norma de rejeição social, tal como preconiza Ives Gandra da Silva Martins¹²:

“O tributo é, por excelência, veiculado por norma de rejeição social. Dada a complexidade inerente ao crescimento da vida em sociedade, dificilmente a obrigação de recolher o tributo seria cumprida sem sanção. E Hart reconhece a natureza de rejeição social na norma tributária, muito embora sem lhe atribuir a nomenclatura que estamos adotando.”

Por isso a importância de estudar um sistema tributário racional, que tenha como característica ser econômica e socialmente sustentável, a fim de se criar um ambiente propício à dissipação dessa rejeição social ao tributo.

3. Culpa do Racionalismo Clássico?

De um modo geral, o que se observa é que boa parte dos problemas que contribuem para a insustentabilidade do sistema tributário está relacionada com a idéia de que, para a válida instituição ou majoração de tributo, basta estar veiculada em lei.

⁹ A respeito da racionalidade como limitação ao poder de tributar, Hamilton Dias de Souza relata que “questões similares têm sido analisadas com profundidade pela doutrina italiana, bem como pela Corte Constitucional daquele país, no sentido de que não pode o tributo atingir concretamente manifestação de riqueza que não seja compatível com a que foi escolhida pela lei como exteriorização de capacidade contributiva” (“Competência Tributária e seu Exercício: Racionalidade como Limitação ao Poder de tributar”, in FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e Limites da Tributação*, São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 261)

¹⁰ DERZI, Mizabel Abreu Machado. “A Irretroatividade do Direito, a Proteção da Confiança, a Boa-fé e o RE n. 370.682-SC”.

¹¹ Dados extraídos do site do Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário - IBPT.

¹² MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Teoria da Imposição Tributária*, São Paulo: Saraiva, 1983, p. 109.

E, ainda, se a lei não puder criar um novo tributo, basta fazer uma emenda constitucional que tudo estará resolvido. Exemplo disso é a criação da Contribuição de Iluminação Pública (Cosip), a partir da Emenda Constitucional n° 39/02, diante da declaração de inconstitucionalidade das taxas sobre a iluminação pública pelo STF.

Parece, então, que as contribuições estão resolvendo os problemas de “caixa” do Estado. Neste ponto reside um dos maiores problemas, esses tributos deveriam cumprir função constitucional, mas acabam, na prática, sendo criados para financiar despesas públicas e são legitimados porque instituídos por lei.

Uma concepção de tributo válido porque fundado em lei, ou a lei formal como legitimadora da exação faz parte de um racionalismo clássico, de exaltação do princípio da legalidade, que se justifica plenamente no contexto histórico de luta contra arbitrariedades que foram cometidas em nome da arrecadação, mas atualmente não é suficiente para a legitimação do tributo.

O princípio da legalidade, como princípio de consentimento,¹³ é figura inafastável de validade do poder fiscal, no entanto, se considerado de forma isolada pode gerar uma insustentabilidade do sistema tributário, tal como vem ocorrendo em nosso País.

Pode-se voltar aqui ao pensamento de Carl Schmitt,¹⁴ apoiando-se nas idéias de Jürgen Habermas¹⁵ e Otfried Höffe,¹⁶ para avaliar a seguinte questão: é legítimo o Direito Tributário porque concebido pelo parlamento e aplicado à luz da doutrina positivista, que tem como âncora a legalidade?

É realmente a partir desse “juízo devastador sobre o mero formalismo da democracia moderna na sua forma parlamentar”,¹⁷ tratado em “legalidade e legitimidade”, que permite problematizar com seriedade se os regimes democráticos podem assegurar legitimidade substantiva por meio de simples procedimentos legais, posto que tão-somente aprovados no Parlamento.¹⁸ Aí entra, de uma vez por todas, o risco de uma compreensão do direito sob uma ótica meramente formalista ou positivista.

É que, como adverte Hans Flickinger, “o parlamentarismo, enquanto mero formalismo de decisão política, poderia ser falsificado por qualquer outro tipo de decisão formalmente legitimada”.¹⁹

¹³ “Selon la tradition parlementaire, l’impôt légitime c’est l’impôt démocratique, le pouvoir fiscal étant détenu par une ou plusieurs assemblées représentatives: c’est au Parlement et nulle par tailleurs que doit se faire la loi fiscale, cela sur la base du principe du consentement de l’impôt tel qu’il a été pose em France par l’article 14 de la Déclaration des droits de l’homme et du citoyen de 1789.” (BOUVIER, Michel. “La Question de L’impôt Ideal”, *Revue Archives de la Philosophie du Droit*, tome 46, 2002, p. 17)

¹⁴ SCHMITT, Carl. *O Conceito do Político*, Petrópolis: Vozes, 1992, p. 11.

¹⁵ HABERMAS, Jürgen. *Direito e Democracia - entre Facticidade e Validade*, vol. II. 2ª ed., Biblioteca Tempo Universitário n° 102. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 2003.

¹⁶ HÖFFE, Otfried. *Justiça Política - Fundamentação de uma Filosofia Crítica do Direito e do Estado*, Petrópolis: Vozes, 1991.

¹⁷ FLICKINGER, Hans Georg. “A Luta pelo Espaço Autônomo do Político”, in SCHMITT, Carl. *O Conceito do Político*, Petrópolis: Vozes, 1992, p. 11.

¹⁸ “Legality and Legitimacy holds a critical place in intellectual debates over the ability of liberal - or social - democratic regimes to secure substantive legitimacy through legal procedures.” (MCCORMICK, John P. In SCHMITT, Carl. *Legality and Legitimacy*, London: Duke University Press, 2004)

¹⁹ FLICKINGER, Hans Georg. “A Luta...”, p. 12.

Esses são, sem dúvida, os paradoxos do liberalismo moderno, em que há a substituição da legitimidade pela legalidade, ou seja, fazendo-se da legalidade a condição suficiente para legitimar uma decisão política. Por isso, “a transformação de questões político-substanciais em processos de mera quantificação de votos sem que se possa impedir a tomada de decisões irracionais”,²⁰ ou, ainda pior, sem que se possa impedir a tomada de decisões sem qualquer teor moral.

Como bem destaca Flickinger, “o sistema de legalidade parlamentar contenta-se com o respeito às formas legais do procedimento, aceitando os resultados como conteúdo por si legítimos”.²¹

Foi o esvaziamento de sentido do político, pela falta de um espaço autônomo de decisão sobre os critérios do agir político que levou Carl Schmitt a sua famosa tese segundo a qual a legitimidade política na sociedade da democracia de massa não se basearia mais em convicções de valores principais, senão única e exclusivamente na legalidade formal do procedimento.²²

De qualquer modo, o que desperta interesse em Carl Schmitt é justamente a possibilidade de se problematizar a legitimação do Direito a partir de uma concepção formalista, legalista, amoral ou sem qualquer consideração valorativa.

É dizer, de acordo com uma racionalidade jurídica clássica, bastariam leis que fossem formalmente autorizadas por uma outra superior, ou bastariam leis que sejam aceitas psicologicamente pela maioria, mas não se discute a legitimidade da legalidade a partir de seu conteúdo. Com efeito, destaca a esse respeito Otfried Höffe o seguinte:

“As definições positivistas do direito possuem em comum uma dupla afirmação. Pressupondo que, numa prescrição coercitiva, se pode separar a forma da coerção do conteúdo, eles afirmam, de um lado, que a justiça faz inteiramente parte do conteúdo e, do outro lado, que se pode conhecer na simples forma o caráter jurídico da prescrição. Se é certa esta dupla afirmação e se a simples forma de coerção permite, primeiro, uma definição de direito suficiente e, segundo, livre da justiça, então, de fato, a justiça não pode representar um papel definidor do direito, podendo então qualquer conteúdo aleatório tornar-se lei.”

Por isso que, para Höffe, uma crítica do positivismo teórico-jurídico somente tem duas linhas de argumentação à disposição: ou discorda que uma simples definição formal do direito é possível, ou então a definição formal em nada se refere ao verdadeiro sentido de justiça.

A inclinação deste estudo é para a primeira linha de argumentação por dois motivos fundamentais: (i) o Direito não se esgota na sua definição formal ou positivista, apesar de sua imprescindibilidade e importância; e (ii) como costumava dizer Agostinho, “sem qualquer justiça, as ordens jurídicas e do estado não são outra coisa senão grandes bandos de assaltantes”.²³

Jürgen Habermas, ao se ocupar do Direito e da Moral, em estudo publicado na obra *Direito e Democracia - entre Facticidade e Validade*, tratou especificamente de

²⁰ FLICKINGER, Hans Georg. “A Luta...”, p. 14.

²¹ FLICKINGER, Hans Georg. “A Luta...”, p. 15.

²² FLICKINGER, Hans Georg. “A Luta...”, p. 26.

²³ HÖFFE, Otfried. *Justiça Política...*, p. 140.

enfrentar a questão relativa à possibilidade da legitimação do Direito pela legalidade.

Nessa aula escrita, Habermas enfrenta o problema já suscitado por Carl Schmitt sobre se os regimes democráticos podem assegurar legitimidade substantiva por meio de simples procedimentos legais, posto que tão-somente aprovados no parlamento.

Para Habermas, inteligentemente, “a legitimação do direito formal burguês não resulta das características ‘racionais’ fornecidas e sim, quando muito, de implicações morais, que podem ser inferidas dessas características com o auxílio de outras proposições empíricas que *traduzem a estrutura e a função da ordem econômica*”.²⁴

A constatação do filósofo alemão é a de que “as qualidades formais do direito pesquisadas por Weber, sob condições sociais especiais, só poderiam ter garantido a legitimidade da legalidade na medida em que se tivessem comprovado como *racionais num sentido prático moral*”.²⁵

De qualquer maneira, então, a causa da insustentabilidade do sistema tributário recai, em parte, sobre aquela racionalidade clássica, que leva unicamente em consideração, na legitimação do tributo, o preenchimento de certos requisitos formais, ou seja, é válido e exigível quando tenha sido inserido do ordenamento jurídico por meio de lei e tenha sido formalmente autorizado pela Constituição Federal.

Por isso que hoje se mostra insuficiente, em muitos casos, a legitimação do tributo (em especial das contribuições) pela consideração isolada do aspecto meramente formal do fato gerador.

4. Por uma Nova Racionalidade da Norma Tributária

Por conta do exposto, faz-se necessário a construção de uma nova racionalidade da norma tributária, que consiste na sua legitimação não só quando cumprir certos requisitos formais, mas também aqueles materiais, impostos pela Constituição Federal.

Mesmo porque “é uma grande hipocrisia sustentar que uma exigência fiscal seja democraticamente estabelecida pelo simples fato de ter sido aprovada no Parlamento”. Ainda mais quando “pesquisa concluída em 2004 dá conta de uma espantosa realidade que todos podemos verificar cotidianamente: 77% da população brasileira é composta de analfabetos funcionais...”²⁶

Então, válida é a ponderação feita por Alfredo Augusto Becker, no sentido de que “*as leis devem ser modificadas a fim de que os novos problemas sociais e econômicos que proliferam vertiginosamente na aceleração da história, recebam as respectivas soluções pela criação de novas leis*”.²⁷

A modificação legislativa, em especial a tributária, deve ter em conta o programa social e econômico estabelecido na Constituição Federal. Em outras palavras, não basta, para a legitimidade de um novo tributo, que ele esteja previsto em lei,

²⁴ HABERMAS, Jürgen. *Direito...*, p. 198.

²⁵ HABERMAS, Jürgen. *Direito...*, pp. 200/201.

²⁶ FERRAZ, Roberto. “Limitações...”, pp. 451/452.

²⁷ BECKER, Alfredo A. *Teoria...*, p. 9.

mas é necessário que no fundo ele sirva para atender ao programa social e econômico plasmado na Carta da República e não simplesmente para atender às despesas públicas.

Veja-se que com isso se resolve o problema das contribuições, causa maior da atual irracionalidade e insustentabilidade do sistema tributário nacional, já que a legitimidade de sua exigência se verifica apenas se estiverem cumprindo, de fato, o conteúdo programático constitucional para o qual foram instituídas.

Pode-se objetar que a única função do tributo é a de justamente fazer frente às despesas públicas. Discorda-se em parte desse posicionamento posto que se adotada a premissa de que a função do tributo é unicamente custear as despesas públicas, então, nunca se terá racionalidade, nem na arrecadação e muito menos nos gastos públicos, o que não se pode admitir.

Da mesma forma, a aplicação da norma tributária deve se pautar naquela racionalidade que consiste na verificação do nexo de causalidade entre o fato econômico e aquele estabelecido em lei ou na própria Constituição.

5. Conclusão

De toda essa ordem de idéias, é possível concluir que um sistema jurídico tributário que pretenda ser sustentável deve se pautar por princípios de racionalidade, que orientem a criação e a aplicação das normas tributárias, de tal forma que:

a) A norma tributária deve ser dotada de uma *racionalidade extrínseca*, ou seja, para a sua validade precisa ser previamente estabelecida em lei, de acordo com as formalidades estabelecidas na própria Constituição. Respeitar, portanto, os princípios da legalidade, da tipicidade e a regra da anterioridade, como também observar o princípio da transparência, ou seja, a norma deve ser clara. É certo que dificilmente uma lei será clara porque sempre comportará interpretações, mas o que se quer dizer é que a norma seja de fácil interpretação e não obscura.²⁸ A simples observância ao art. 11 da Lei Complementar n° 95/98 já seria um bom começo.²⁹

b) A norma tributária deve ter ainda uma *racionalidade intrínseca*, na medida em que só se legitima se levar em consideração princípios de justiça estabelecidos na Constituição, tais como o da isonomia (art. 150, II) e o da capacidade contributiva (art. 145, parágrafo 1°), tanto quanto atender aos valores maiores plasmados na Carta da República, dentre os quais se destacam a valorização do trabalho humano, da livre iniciativa, a defesa do meio ambiente e a redução das desigualdades regionais e sociais, a fim de assegurar a dignidade da pessoa humana (art. 170, da Constituição Federal).³⁰ Além disso, quanto aos tributos extrafiscais, estarem

²⁸ “Lei será tudo o que estiver de acordo com a razão; (...) A lei há de ser honesta, justa, possível, natural, conforme aos costumes pátrios, conveniente ao lugar e ao tempo, necessária, útil e também clara, de modo a não iludir pela obscuridade; escrita não para a utilidade privada, mas para a utilidade comum dos cidadãos.” (COMPARATO, Fábio Konder. *Ética - Direito, Moral e Religião no Mundo Moderno*, São Paulo: Companhia das Letras, 2006, 145)

²⁹ “O que se pode concluir é que neste momento a LC 95/1998 e as discussões relativas à clareza da legislação e dos atos normativos estão à espera de que a doutrina e a jurisprudência afirmem historicamente os valores da transparência legislativa.” (FERRAZ, Roberto. “Limitações...”, p. 466)

³⁰ “Así, promover las condiciones favorables para el progreso social y económico (Const., art. 40), la modernización y desarrollo de todos los sectores económicos (art. 130), y de modo más amplio la primacía del interés general (art. 128) (...) Constitucionalizada así la extrafiscalidad, resulta claro,

efetivamente atendendo a finalidade prevista na norma, para a qual estão sendo exigidos.

c) Na aplicação da norma tributária, deve-se seguir o exemplo da Corte Suprema Italiana, que dota a racionalidade como limitador ao poder de tributar, e se possa reconhecer “se é racional ou não assumir certo fato ou certa situação como pressuposto de fato de um tributo e, ainda, se é racional ligar aquele fato a dada base imponible”.³¹

d) Não basta que a norma tributária seja racional, mas é igualmente importante que a sua aplicação seja dotada de racionalidade, a fim de que se observe a existência do nexo de causalidade que deve haver entre o fato imponible e o pressuposto legal ou constitucional de incidência. Parece óbvio que assim deva ser, no entanto, pululam exemplos de completa irracionalidade na aplicação de nosso ordenamento jurídico tributário.

Em suma, o sistema tributário sustentável, ou melhor, o sistema jurídico tributário deverá ter como característica, acima de tudo, *ser racional*.

sin embargo, que ya nos parece posible seguir sosteniendo por más tiempo la configuración del tributo como un instrumento al servicio solo de la financiación del gasto público.” (VALCÁRCEL, Ernesto Lejeune. *El Principio de Igualdad...*, p. 237)

³¹ SOUZA, Hamilton Dias de. *Competência...*, p. 218.