

## *Simplicius Simplicissimus* - os Limites da Praticabilidade diante do Princípio da Capacidade Contributiva

Fernando Aurelio Zilveti

*Mestre em Direito Constitucional e Doutor em Direito Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Professor da Escola de Administração da Fundação Getúlio Vargas - FGV. Conselheiro do IBDT. Advogado em São Paulo.*

### *Resumo*

Este artigo analisa decisões importantes das cortes superiores sobre o princípio da praticabilidade. Entusiastas da praticabilidade sustentam tese da compatibilidade da justiça tributária com praticabilidade. A praticabilidade pode levar à justiça fiscal. Há um limite para que a praticabilidade seja justa, para que conduza a tributação à racionalidade generalizante, num sentido de eficácia associada à capacidade contributiva. Nem sempre o tributo simples é prático nem tampouco justo. A praticabilidade está ligada ao princípio da igualdade. Se a lei não puder ser executada por confusa ou por faltar-lhe qualquer requisito que permita objetivamente que seja cumprida, contraria a sua fonte, que é a Constituição. Assim, caso não se verifique ao menos os contornos imprecisos característicos do tipo tal qual conceito lógico, considera-se impraticável seguir o que o legislador quis. O olhar atento do Poder Jurisdicional atua em respeito ao princípio da igualdade na tributação, fazendo prevalecer a capacidade contributiva sobre a praticabilidade simplista.

### *Abstract*

This article analyzes important superior courts decisions on practicability principle. Enthusiasts of the practicability sustain theory of the compatibility of the tax justice with practicability. The practicability can take to the fiscal justice. There is a limit for the practicability to be fair, so that it leads the taxation to the gross rationality, in a sense of effectiveness associated to the ability to pay principle. Not always the simple taxation is practical nor either exactly. The practicability is linked to the equality principle. If the law cannot be executed for confused or for lacking any requisite that allows the objectiveness to be accomplished, it contradicts its source, that is the Constitution. Therefore, in case it is not verified the characteristic imprecise outlines of the type at least just like logical concept, it is considered impracticable to follow what the legislator wanted. The Jurisdictional power attentive glance acts with respect to equality principle in taxation, making the ability to pay principle prevail on the simplicity practicability.

## 1. Introdução

Algumas credices são constantes na história do pensamento. Elas têm uma incrível capacidade de conquistar pessoas. Dentre essas credices está a teoria da simplicidade na tributação. Os pandecistas alemães eram obcecados pelo pragmatismo. Acreditavam que a praticidade seria a panacéia para os males da tributação. A doutrina desses financistas contagiou a Ciência das Finanças no final do século XIX e o Direito Tributário no início do século XX. A praticabilidade é um conceito naturalmente indeterminado. Como toda indeterminação, merece ajuste, na concretização do princípio da igualdade na tributação.

Entusiastas da simplicidade ou praticabilidade sustentam tese da compatibilidade da justiça tributária com praticabilidade.<sup>1</sup> A tributação simples atenderia melhor o contribuinte que, graças ao tributo prático, passaria a se preocupar mais com a gestão de suas atividades pessoais e profissionais e menos com a relação tributária. A boa doutrina prega que a praticabilidade leva à justiça fiscal. A verdade relativa contida na doutrina da praticabilidade depende da dose da praticabilidade. Há, portanto, um limite para que a praticabilidade seja justa, para que conduza a tributação à racionalidade generalizante, num sentido de eficácia associada à capacidade contributiva.

No campo ideológico, a tributação simples e prática seria mais igualitária sempre que sua sistemática facultasse melhor divisão da carga tributária na proporção da capacidade contributiva do cidadão. Assim, quanto mais prática fosse a tributação, melhor seria a distribuição do encargo de custeio das despesas públicas. Sequer os pandecistas mais entusiasmados eram confiantes que isso se daria na prática. A retórica fiscal se fez como uma maneira de forçar doutrina, comum quando se tem pela frente direitos fundamentais do contribuinte a merecer ponderação.

No Brasil, tese equivalente é sustentada por parcela da doutrina especializada em política fiscal. Segundo essa teoria, o tributo simples facilita a vida do contribuinte, evita informalidade e melhora qualitativamente a arrecadação. Além disso, o tributo simples seria responsável pelo excepcional implemento na arrecadação nos últimos quinze anos. Com efeito, após a implantação de alguns sistemas práticos de arrecadação, como o “Simples” e o Lucro Presumido para a tributação das pessoas jurídicas, e o método de ajuste simplificado para o Imposto de Renda das pessoas físicas, a Receita Federal experimentou um salto de arrecadação sem precedentes na história recente das finanças públicas.<sup>2</sup>

Alguns tecnocratas chegam a criar índices de eficiência fiscal, com base em estatísticas econômicas de arrecadação por tipo de tributo, segregados aqueles de maior e menor complexidade em relação ao objeto, como a renda, o consumo, serviços, patrimônio, etc. Estudo realizado pela Fipe - Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas, vinculada à Faculdade de Economia da Universidade de São Paulo, propõe a implementação de programas de simplificação tributária. Dentre as sugestões desse respeitável instituto se destacam duas medidas: a) unir todos os

<sup>1</sup> COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e Justiça Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 381.

<sup>2</sup> <http://www.receita.fazenda.gov.br>. Acesso em 10/9/2008. O desempenho das receitas administradas pela Receita Federal brasileira, no período de janeiro a julho deste ano, teve uma variação real acumulada de 10,36% maior que em igual período de 2007.

impostos sobre consumo em apenas um único imposto, cuja base seria o valor adicionado total de bens e serviços nacionais e importados, com alíquota única; b) fusão de tributos sobre a renda (IR, CSLL, Cofins, etc.) num único tributo federal com alíquota única. O sistema tributário proposto, sustenta a Fipe, “além de mais simples e racional, promoveria a redução de preços, seria menos regressivo, promoveria a distribuição de renda a favor dos mais pobres e desestimularia a informalidade no mercado de produtos e de trabalho”. Esse estudo ressalta, afinal, que a racionalização do sistema tributário resultaria numa redução de carga fiscal.<sup>3</sup> Não fez prova, sequer estimada, dessa capacidade de redução.

Contrapõe-se, porém, ao argumento da eficiência fiscal da tributação prática, a implantação da mecânica não cumulativa em relação às contribuições sociais PIS e Cofins. Esse sistema não cumulativo de base contra base, provocou significativo aumento na carga tributária relacionada a esses tributos nos últimos anos.<sup>4</sup> Os números divulgados pela Receita Federal revelam um crescimento desproporcional de arrecadação desses dois tributos em relação ao PIB.

Por outro lado, uma pesquisa divulgada pelo IPEA demonstra o perverso efeito da tributação brasileira, que atinge as camadas mais pobres da população brasileira.<sup>5</sup> Esses contribuintes pagam até 44,5% mais impostos que os ricos. Da fatia de 10% mais pobre da população brasileira, 32% da renda é consumida com impostos. Seus rendimentos sofrem predominantemente com os impostos indiretos (aproximadamente 90% da carga total). Essa carga fiscal vem embutida no preço dos produtos e serviços. O incremento da regressividade fiscal brasileira é contemporâneo ao avanço da praticabilidade. De igual forma pode ser considerado o conseqüente aumento de arrecadação. Será que a praticabilidade brasileira é, então, justa? Vejamos.

A observação dos dados de arrecadação divulgados pela Receita Federal não leva à conclusão da eficiência fiscal dos tributos práticos ou simplificados. Revela apenas que a implantação de determinados instrumentos teve efeito no implemento da arrecadação. Em outras palavras, a tributação prática ou complexa pode trazer efeitos positivos para o Fisco que, dessa forma, aumenta seus recursos fiscais.

O tributo simplificado ou prático, no caso brasileiro, é de fato aquele que toma por base a receita bruta e sobre isso aplica uma única alíquota, sem possibilidade de adições ou subtrações. O efeito disso para o Fisco é aumento de arrecadação. Para o contribuinte, contudo, tem significado regressão injusta e muitas vezes o confisco.

Verifica-se, portanto, confusão entre tributação prática e tributação forfetária. A segunda modalidade de arrecadação é também conhecida como planta genérica de valores, utilizada no ICMS e em outros tributos. Aquilo que se denominou tri-

<sup>3</sup> “Simplificando o Brasil, Tributação e Gasto Público”. *Cadernos Fecomercio de Economia* nº 11, abril de 2006. [www.fecomercio.com.br](http://www.fecomercio.com.br). Acesso em 10/9/2008.

<sup>4</sup> <http://www.receita.fazenda.gov.br>. Acesso em 10/9/2008. O dados divulgados pela Secretaria da Fazenda denunciam que a receita das contribuições sociais PIS e Cofins se tornaram a maior fonte de arrecadação da Receita Federal. Isso se deve, em grande parte, à introdução da mecânica não cumulativa para definição da base de cálculo dessas contribuições.

<sup>5</sup> [http://www.ipea.gov.br/sites/000/2/destaque/DesigualdadeJusticaTributaria\\_CDES.pdf](http://www.ipea.gov.br/sites/000/2/destaque/DesigualdadeJusticaTributaria_CDES.pdf). Acesso em 20/5/2008.

butação simples, hoje chamado de “super simples” é apenas forma de propaganda política. Por meio da introdução dessas mecânicas tributárias, o Fisco e o contribuinte sabem antecipadamente quanto devem, respectivamente, recolher e pagar. A tributação forfetária, como se verá mais adiante, é também utilizada em jurisdições de tributação privilegiada, como a Suíça, com forte atrativo para o contribuinte que fixa residência fiscal naquela jurisdição.<sup>6</sup>

O que não se revelam, afinal, são os efeitos práticos para o contribuinte da implementação da tributação simplificada forfetária. No imposto de renda das pessoas físicas, por exemplo, a simplificação do sistema de ajustes trouxe impactos negativos na regressividade desse tributo, que forçou as famílias a optar por descontos simplificados diante da limitação de deduções de despesas com saúde, escola e educação, itens de significativo peso nos custos da família. Para as empresas, a tributação simplificada limitou a gestão do micro e pequeno empresário, que paga mesmo quando seu negócio não produz renda líquida para tanto.

Graças à mecânica forfetária, aumenta a arrecadação. A previsibilidade da arrecadação permite ao gestor de política fiscal aumentar par e passo, o gasto público. Com base em dados macroeconômicos, como o PIB e renda *per capita* é possível estimar a arrecadação simplificada e, por conseqüência, projetar o gasto público e medidas assistencialistas de política social. A pressão fiscal conduz, portanto, a tributação à crescente forfetização do sistema.

Nem sempre o tributo simples é prático nem tampouco justo. O filósofo alemão Jürgen Habermas disse que o Brasil vive vários séculos ao mesmo tempo. Embora não seja totalmente industrializado, já sente a pressão das idéias geradas pelos primórdios da sociedade pós-industrial. Sofre a influência dos desentantos com Prometeu e o princípio do desempenho. A praticabilidade não vem em boa hora para um País com questões sociais por resolver e com um sistema excessivamente regressivo.

Günter Grass escreveu recentemente um romance em que utiliza a figura de uma caixa de imagem, uma máquina fotográfica antiga, concebida para captar as imagens e as registrar de acordo com o tempo de exposição da película fotográfica.<sup>7</sup> A figura da caixa de imagem ilustra a capacidade de se registrar fatos ou coisas que, na literatura e na vida real, nem sempre são aquilo que aparentam ser. Aquilo que para alguns parece ser um fato, para outros que ali estiveram, simplesmente ele não ocorreu. Na história de uma família, muitas vezes seus integrantes divergem quanto a fatos e questões que marcaram a experiência pessoal, como a máquina *Agfa* de Grass, que registra imagens que não estavam lá antes ou coisas que não existiram.

O Direito Tributário é pródigo nesse tipo de situação, no aspecto positivo e negativo da história da tributação. Nos vinte anos da vigência da atual Constitui-

<sup>6</sup> A Suíça oferece a possibilidade de pagar um valor fixo de impostos por ano. Esse valor leva em conta o preço do aluguel de um imóvel que seria utilizado como moradia. Não tem qualquer relação com a renda ou benefícios do contribuinte. De fato, não se exige sequer que o contribuinte declare sua renda ou patrimônio. Para ter direito a esse regime fiscal é necessário, contudo, que o contribuinte seja residente no país com visto tipo B ou C, aposentado ou sem atividade profissional no país pelos últimos dez anos.

<sup>7</sup> GRASS, Günter. *Die Box, Dunkelkammergeschichten*. Göttingen: Steidl, 2008.

ção Federal, houve uma evolução significativa nos direitos fundamentais. Particularmente nos direitos fundamentais do contribuinte, na questão do princípio da capacidade contributiva, sensíveis foram os avanços. A máquina fotográfica idealizada por Grass, fosse utilizada para registrar aquilo que aqui se viu em matéria tributária, verificaria o agravamento da tributação prática por um lado. Por outro, constataria a evolução jurisprudencial a limitar a praticabilidade confiscatória.

Logo em seguida à promulgação da Constituição Federal, em 5 de outubro de 1988, o princípio da capacidade contributiva foi objeto de acalorados debates. Foi considerado por muitos juristas brasileiros como comando de conteúdo programático, restrito a determinados impostos.<sup>8-9</sup> Caixa vazia (*scatola vuota*), seguindo doutrina estrangeira, particularmente a positivista alemã e italiana, que tudo aceita, tudo diz, porém, vazia de significado prático.<sup>10-11</sup> Wilhelm Kruse, tributarista positivista alemão de escol, entendia que o princípio nada dizia como se poderia mensurá-lo.<sup>12</sup> Tardou pouco até que a capacidade contributiva fosse considerada como um princípio com profundas raízes constitucionais, como pretendia o constituinte originário, influenciado pela boa doutrina que se fez nesse sentido.<sup>13</sup> A tributação, enfim, não teria qualquer êxito senão se sustentasse por meio do princípio da capacidade contributiva, da limitação do poder de tributar segundo a igualdade na tributação. Justamente por seu conteúdo prático, o imposto de renda é considerado a melhor expressão da tributação pautada segundo a capacidade contributiva, como reconhece o maior tributarista da história recente, Klaus Tipke.<sup>14</sup>

Os tribunais superiores nacionais e estrangeiros deram sentido prático ao princípio mais caro ao contribuinte. Fizeram valer a afirmação de que o desrespeito ao princípio da capacidade contributiva constitui violência à liberdade, ao Estado de Direito.<sup>15</sup> A jurisprudência analisada neste ensaio é capaz de traduzir o princípio da capacidade contributiva, aplicado na Constituição Federal, como corolário da igualdade na tributação. Especialmente, será analisada neste ensaio a questão da praticabilidade no cumprimento da capacidade contributiva, que representa o amadurecimento do princípio após duas décadas de vigência da Constituição brasileira.

<sup>8</sup> CANTO, Gilberto Ulhôa. "Capacidade Contributiva". *Capacidade Contributiva, Cadernos de Pesquisas Tributárias* vol. 14, coordenado por Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Resenha Tributária, 1989, p. 17.

<sup>9</sup> COSTA, Alcides Jorge. "Capacidade Contributiva". *Revista de Direito Tributário* nº 55, pp. 297/302, p. 301.

<sup>10</sup> KRAFT, Cornelia. *Steuergerechtigkeit und Gewinnermittlung, Eine vergleichende Analyse des deutschen und US-amerikanischen Steuerrechts*. Munique: Gabler, 1999, p. 13.

<sup>11</sup> GIARDINO, Emilio. *Le Basi Teoriche del Principio della Capacità Contributiva*. Milão: Dott. A. Giuffrè, 1961, p. 448.

<sup>12</sup> KRUSE, Wilhelm. *Lehrbuch des Steuerrechts*. Munique: C.H. Beck, 1991, Fn 24.

<sup>13</sup> AZEVEDO, Carolina Prado de. *Das Finanzielle Leistungsfähigkeitsprinzip des Steuersystems im Licht der Rechtsprechung des BVERFGS*. Dissertação de mestrado apresentada em Hamburgo, em 2/6/1993. O interessante trabalho traz diversas reflexões doutrinárias sobre o princípio e sua aplicação prática pela Corte Constitucional alemã.

<sup>14</sup> TIPKE, Klaus. "Steuerrechtswissenschaft und Steuersystem". *Verfassung, Verwaltung, Finanzen, Festschrift für G. Wacke*. Coordenado por VOGEL, Klaus e TIPKE, Klaus. Colônia: Dr. Otto Schmidt, pp. 211/229, p. 214.

<sup>15</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. Vols. I e II, 2ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1958, p. 125.

## 2. Praticabilidade como Princípio

O único propósito do tributo é produzir receita para o Estado. Todos inclusive os pobres devem pagar tributos. William Kennedy, celebrado financista do século XIX, dizia que os tributos deveriam ser distribuídos na proporção direta da renda. O método razoavelmente adequado de atingir esse objetivo seria através de um sistema tributário compensatório. Cada tributo poderia até mesmo ser injusto se analisado isoladamente, porém, essa injustiça seria compensada com outra, que a cancelaria. O imposto de renda deveria recair sobre a classe média e rica; jamais sobre a pobre. Os tributos aduaneiros recairiam sobre um determinado número de contribuintes que praticassem importação de mercadorias. O patrimônio seria gravado para atingir aqueles contribuintes de posses. Os tributos sobre operações financeiras, por seu turno, atingiriam somente aqueles que navegassem por aquele mercado. A tributação sobre o consumo tenderia a atingir a todos indistintamente, porém, com maior vigor, proporcionalmente, sobre aqueles de menor renda.<sup>16</sup>

Naturalmente esse sistema sugerido pressupõe um sistema tributário relativamente justo, que tome por base a proporção determinada pela capacidade contributiva. No Estado de Direito, a Constituição estabelece as competências tributárias sob um princípio de igualdade a coroar outros princípios, que operam em concreto sob ponderada prevalência circunstancial. Isso significa, em outras palavras, que os princípios da capacidade contributiva e da legalidade, respectivamente tratados nos artigos 145 e 146 da Constituição Federal, limitam o poder de tributar constituído.

A praticabilidade é, portanto, um elemento essencial para a simplificação do sistema tributário, pois, assim como a interpretação, garante a própria validade da lei. Praticabilidade e tipificação levam em consideração a necessidade de massificar a tributação, torná-la aplicável ao maior número de contribuintes e suas manifestações de riqueza.<sup>17</sup> A lei impraticável atenta contra o princípio da igualdade na tributação, de modo que deve ser afastada do ordenamento jurídico. Praticabilidade e justiça fiscal são, portanto, princípios plenamente compatíveis.<sup>18</sup>

A praticabilidade está, portanto, intimamente ligada ao princípio da igualdade. Esse critério auxilia a arrecadação tributária, por meio de técnicas pragmáticas de tributação, como a eleição de responsáveis tributários, substitutos, coletores (fontes retentoras, formas unificadas de recolhimento de diversos tributos, delegação de poderes de fiscalização, etc.). A tributação deve ser dirigida de modo a ser praticável, caracterizando adequadamente as condutas passíveis de gerarem a obrigação tributária em sua plenitude.

Para que a praticabilidade não infrinja o princípio da capacidade contributiva deve, por regra, permitir que o cidadão faça prova contrária da renda efetivamente disponível, ainda que após o pagamento do tributo, considerando haver sido

<sup>16</sup> DOWELL, Stephen. *A History of Taxation and Taxes in England*. Vol. I. Londres: Frank Cass & Co. Ltd., 1965, p. XLVIII.

<sup>17</sup> AZEVEDO, Carolina Prado de. *Das Finanzielle Leistungsfähigkeitsprinzip des Steuersystems im Licht der Rechtsprechung des BVERFGS*. Dissertação de mestrado apresentada em Hamburgo, em 2/6/1993, p. 47.

<sup>18</sup> NABAIS, Casalta. *O Dever Fundamental de pagar Impostos*. Coimbra: Almedina, 2003, pp. 621/622.

utilizada na praticabilidade uma presunção *iuris tantum* da sua capacidade contributiva.

A praticabilidade é considerada um princípio sem formulação escrita em norma, não obstante presente de forma esparsa no ordenamento jurídico.<sup>19</sup> A praticabilidade poderia ser, então, considerada apenas um critério técnico. Uma técnica para tornar mais simples e viável a execução de leis, aplicável em todos os ramos do Direito. Consiste a praticabilidade na realização do princípio da capacidade contributiva, que não admite no Estado de Direito formulação normativa vaga em matéria de Direito Tributário.<sup>20</sup>

Enfim, a praticabilidade se encontra definida na linguagem, como postulado da ciência das finanças, no sentido técnico e econômico. Também freqüentemente utilizada como ferramenta de eficiência fiscal, a praticabilidade passa, então, ao interesse da hermenêutica, o que demanda aferição jurisdicional.<sup>21</sup>

### 3. Praticabilidade e Capacidade Contributiva

Considera-se que “a praticabilidade não é apenas um método de interpretação tendente a tornar aplicável a lei, mas é também exigência de norma legal exequível”.<sup>22</sup> O argumento de Brandão Machado confere à praticabilidade um caráter inegavelmente principiológico. De fato, se a lei não puder ser executada por confusa ou por faltar-lhe qualquer requisito que permita objetivamente que seja cumprida, contraria a sua fonte, que é a Constituição. O sentido de praticabilidade emprestado do emérito tributarista brasileiro estaria destinado ao legislador. Um comando que, uma vez desobedecido, macularia a norma jurídica.

A praticabilidade, portanto, viabiliza a execução da norma. Coopera para sua eficácia. O Legislativo faz uso dessa técnica para evitar a investigação exaustiva do significado da lei e dispensar a colheita de provas difíceis e polêmicas que normalmente retardam e perturbam a execução dos mandamentos que informam a lei. O critério da praticabilidade, utilizado pelo legislador na formulação da norma, visa facilitar sua interpretação e aplicação, por meio de mecanismos que levem em conta a teleologia da norma, mais do que a subsunção exata do fato a ela. No Direito Tributário tem a praticabilidade grande relevância na tipificação das condutas que determinam o fato gerador, o sujeito passivo e os demais elementos que compõem a obrigação tributária.<sup>23</sup>

A funcionalidade da norma é um tema de interesse da hermenêutica. A efetividade da norma é o que se busca no Direito positivo em relação com os fatos por ele regulados. A tópica e o que se vê também na teoria da argumentação é justa-

<sup>19</sup> DERZI, Misabel de Abreu Machado. “O Princípio da Igualdade e o Direito Tributário”. *RFDMC* vol. 1, pp. 185-222, p. 212.

<sup>20</sup> BIRK, Dieter. “Leistungsfähigkeitsprinzip in der Unternehmenssteuerreform”. *StuW* 2000, pp. 327/336, p. 327. O autor escora-se em Wolfgang Gassner e Michael Lang.

<sup>21</sup> HEIL-FROIDEVAUX, Adrienne. *Steuerverrechtliche Praktikabilität unter Verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten*. Berna: Stämpfli, 2006, pp. 20/25.

<sup>22</sup> MACHADO, Brandão. Prefácio ao livro *Repetição do Indébito Tributário, o inconstitucional artigo 166 do CTN*, de FERNANDES, Luis Dias. Rio de Janeiro, 2002, p. 12.

<sup>23</sup> ARND, Hans-Wolfgang. *Praktikabilität und Effizienz, Zur Problematik Gesetzesvereinfachenden Verwaltungsvollzuges und der “Effektivierung” Subjektiver Rechte*. Colônia: Dr. Otto Schimidt, 1983, p. 10.

mente a preocupação para que o legislador observe a praticabilidade na elaboração da norma, pois esta será objeto de um exercício exegético constante, de sorte que inadequação da lei condena-a a inaplicabilidade. A lei prescreve um tipo de conduta. Assim, caso não se verifique ao menos os contornos imprecisos característicos do tipo tal qual conceito lógico, considera-se impraticável seguir o que o legislador quis.<sup>24</sup>

Em termos de conduta legislativa, o artigo 166 do Código Tributário Nacional é um exemplo típico de norma impraticável. É inconstitucional pelo mesmo motivo. Determina o artigo do CTN que: “a restituição de tributos que comporte, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la”. A impraticabilidade, nesse caso, decorre da falha lógica do legislador ao exigir que o contribuinte, para poder repetir o indébito, não transfira o encargo a terceiros. Ora, todo o contribuinte, quando não for simples coletor - como no caso do imposto retido na fonte -, é único sujeito passivo da relação tributária e, como tal, assume para si o encargo fiscal, tornando legítimo seu pleito de repetir o indébito. Da mesma forma, caso o legislador tenha pretendido dizer que não tem legitimidade para repetir o indébito, aquele contribuinte que repassa o custo do tributo a terceiros teria incorrido da mesma forma em equívoco lógico, pois é sabido que o consumidor final de produtos ou serviços é quem assume o custo tributário, seja qual for a natureza do tributo, direto ou indireto.<sup>25</sup> Acertaria o legislador, caso tivesse restringido a repetição àqueles que não fossem simples coletores de tributos, deixando intocáveis os demais.

Caso emblemático da tributação brasileira em respeito à praticabilidade é o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - “Simples”.<sup>26</sup> Esse sistema foi ampliado mais tarde com a criação do “Simples Nacional” ou o “Super Simples”, que estabelece tratamento tributário diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito dos tributos cobrados pela União, Estados e Municípios (IRPJ, IPI, CSLL, Cofins, PIS, INSS, ICMS e ISS).<sup>27</sup>

Esse tipo de praticabilidade é adequado à isonomia fiscal, pois o Estado, por meio de políticas indutoras, tem a faculdade de impor tratamento fiscal desigual a

<sup>24</sup> ARNDT, Hans-Wolfgang. *Praktikabilität und Effizienz, Zur Problematik Gesetzesvereinfachenden Verwaltungsvollzuges und der “Effektivierung” Subjektiver Rechte*. Colônia: Dr. Otto Schmidt, 1983, p. 7.

<sup>25</sup> FERNANDES, Luis Dias. *Repetição do Indébito Tributário, o Inconstitucional artigo 166 do CTN*. Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p. 130.

<sup>26</sup> O “Simples” foi instituído pela Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996. Em conformidade com as disposições contidas no artigo 179 da Constituição Federal, a referida Lei traz um tratamento diferenciado, simplificado e favorecido, aplicável às microempresas e as empresas de pequeno porte, relativo aos impostos e às contribuições que menciona. Dispõe o artigo 3º, da citada Lei: “Art. 3º A pessoa jurídica enquadrada na condição de microempresa e de empresa de pequeno porte, na forma do art. 2º, poderá optar pela inscrição no Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples... § 1º A inscrição no Simples implica pagamento mensal unificado dos seguintes impostos e contribuições: a) IRPJ; b) PIS/Pasep; c) CSLL; d) Cofins; e) IPI e f) Contribuições para a Seguridade Social.”

<sup>27</sup> Lei Complementar nº 123/2006 instituiu a partir de 1º de janeiro de 2007.



microempresas e empresas de pequeno porte, com distintas capacidades contributivas. A vedação à opção não fere a Constituição, quando “afastadas desse regime de tributação as empresas cujos sócios têm condições de disputar o mercado de trabalho sem a assistência do Estado”.<sup>28</sup>

A praticabilidade se faz sentir também no imposto de renda da pessoa física, mediante a utilização do desconto simplificado.<sup>29</sup> Tanto o “Simples”, como uma tabela de desconto simplificado na declaração de imposto de renda tornam a tributação funcional. A gestão de política fiscal brasileira fez uso da simplicidade, como técnica de atrair o contribuinte. Induziu o contribuinte a crer que a praticabilidade lhe traria benefícios efetivos como o de facultar o cálculo do custo fiscal sem necessidade de recorrer a técnicos contábeis. O que não se falou, ao menos no exemplo brasileiro, foi dos bons resultados para a arrecadação tributária.

Um exemplo negativo da praticabilidade, que pode resultar em tratamento desigual, seria a criação do imposto sobre grandes fortunas, prevista programaticamente na Constituição. Esse imposto sobre fortunas, também chamado de imposto da inveja, foi um fracasso nas jurisdições que se aventuraram a implantá-lo, como a França. Ademais, não encontra qualquer justificação com a capacidade contributiva.<sup>30</sup>

O critério da praticabilidade no sistema tributário brasileiro se fez sentir na Constituição brasileira, expressa no artigo 150, parágrafo 7º, que assim determina:

“Art. 150. § 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.”

De fato, o fenômeno da substituição tributária é um exemplo da praticabilidade prevista no texto constitucional que, embora contestado de início, revelou-se plenamente válido no sistema tributário brasileiro. O Supremo Tribunal Federal manifestou-se por vezes acerca da constitucionalidade da substituição tributária, ratificando o sistema como legítimo. Em julgamento de ação direta de inconstitucionalidade, proposta pela Confederação Nacional do Comércio, o Min. Ilmar Galvão admitiu a substituição tributária, em nome da maior comodidade, economia, eficiência e celeridade às atividades de tributação e arrecadação, acompanhado da maioria dos demais ministros.<sup>31</sup> No mencionado caso, entretanto, a decisão do STF atentou contra a razoabilidade, pois na substituição tributária que impõe ao fabricante do veículo a obrigação de pagar o ICMS que os revendedores teriam

<sup>28</sup> ADIn nº 1.643-1 - Rel. Min. Maurício Corrêa - decisão unânime - julgamento em 5/12/2002 - Reqte.: Confederação Nacional das Profissões Liberais (CNPL) - Recdos.: Presidente da República e outro - *DJU* 1 2/4/2003, p. 1 - ementa oficial. Consulta ao *site* do Supremo Tribunal Federal, disponível em: <http://www.stf.gov.br/jurisp.html>. Acesso em 10/9/2008.

<sup>29</sup> Decreto nº 3000, de 26 de março de 1999, republicado no *DOU* de 17/6/99, artigos 84 e ss.

<sup>30</sup> TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*. Colônia: Dr. Otto Schmidt, 1993, p. 807.

<sup>31</sup> Consulta ao *site* do Supremo Tribunal Federal, disponível em: <http://www.stf.gov.br/jurisp.html>. Acesso em 23/7/2003. ADIn nº 1.885/AL - Rel. Min. Ilmar Galvão - Julgamento em 8/5/2002. Publicado em 22/11/2002 no *DJ*, p. 55, *Ementário* vol. 2.092-01, p. 139.

que pagar por ocasião da venda do produto, é evidente que, se o revendedor der desconto no preço, como é usual, haverá pagamento de imposto a maior.<sup>32</sup>

O critério da praticabilidade permite que o operador massifique ou generalize a aplicação da lei para viabilizar o seu cumprimento, como no caso do desconto padrão, no imposto de renda, porém, nesse caso, é a lei que já prevê essa faculdade. De fato, se a lei for cumprida à risca, a praticabilidade torna-se impossível. Porém, se a lei não é suficiente para assegurar a igualdade, desde que a praticabilidade não ofenda o direito do contribuinte, ela será útil na administração fiscal.

No Direito comparado tem-se um exemplo de praticabilidade equivocada, no caso do *Zusammensteuer*, imposto que era cobrado na Alemanha das famílias, daí o nome “imposto grupal”. Não obstante fosse prática, essa forma de cobrança do imposto de renda foi considerada inconstitucional, por desproteger a família. A instituição da família é uma garantia constitucional intocável do cidadão, mesmo em nome da praticabilidade na arrecadação.

A pauta fiscal, outro instrumento de política fiscal, é polêmica em função da generalização, que sujeita contribuintes em situações distintas a uma mesma base de cálculo. Há aí um déficit potencial em relação à capacidade contributiva.<sup>33</sup> De modo geral, o legislador deve fazer determinadas concessões, como de fato vem fazendo, quando delega atribuições anteriormente suas, como a de lançamento fiscal, para o contribuinte. Ao tornar mais prática a tributação não deve deixar de lado, entretanto, a tributação eqüitativa.<sup>34</sup>

A justiça fiscal decorre efetivamente da norma prática, efetiva e equânime. A praticabilidade realiza a justiça fiscal. O Direito Tributário Internacional opera a praticabilidade como meio de uniformização conceitual. A questão persistente de falta de uniformização demanda a celebração de tratados internacionais para evitar a dupla imposição. Klaus Vogel denunciou seguidas vezes que a tributação da renda mundial não segue o princípio da capacidade contributiva.<sup>35</sup> De fato, quando as diversas jurisdições adotam a mecânica prática de consideração da renda mundial das pessoas físicas, o contribuinte se depara diante de ônus fiscal que nem sempre leva em consideração o princípio da capacidade contributiva. Os contribuintes brasileiros e alemães “expatriados”, por exemplo, que obtenham renda nas

<sup>32</sup> MACHADO, Brandão. “Notas de Direito Comparado - Tributação na Fonte e Substituição Tributária”. *Direito Tributário, Homenagem a Alcides Jorge Costa*, coordenado por SCHOUERI, Luís Eduardo. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 92.

<sup>33</sup> SOUZA, Hamilton Dias de. “A Competência Tributária e seu Exercício: a Racionalidade como Limitação ao Poder de Tributar”. *Princípios e Limites da Tributação*. Coordenado por FERRAZ, Roberto. São Paulo: Quartier Latin, 2005, pp. 175-275, p. 273.

<sup>34</sup> TIPKE, Klaus. “Princípio de Igualdade e Idéia de Sistema no Direito Tributário”. *Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. Coordenado por MACHADO, Brandão. São Paulo: Saraiva, 1984, pp. 517-527, p. 515. Para o autor: “quando, em face de um grupo de contribuintes - vinculados a determinado objeto de imposto - fosse praticável e exequível quanto à política fiscal a tributação de cem, mas em face de outro grupo a tributação fosse praticável e exequível de apenas oitenta ou cinquenta, então o legislador, no interesse da igualdade fiscal, deveria reduzir para oitenta ou cinquenta também para o grupo que permitisse a tributação de cem”.

<sup>35</sup> VOGEL, Klaus. *Über “Besteuerungsrechte” und über das Leistungsfähigkeitsprinzip im Internationalen Steuerrecht, in Festschrift für Franz Klein*. Colônia: Dr. Otto Schmidt, 1994, pp. 361-376, p. 364. O grande professor de Direito Tributário Internacional, talvez o maior da história, recentemente desaparecido, lutou durante toda sua vida em defesa do princípio da capacidade contributiva.

duas jurisdições que, lamentavelmente, não mais mantêm tratado, ocorrem diversas hipóteses de desrespeito ao princípio da capacidade contributiva.

A praticabilidade serve a igualdade, mesmo que de forma indireta, pois a generalidade torna mais exequível a norma fiscal, ainda que não possa, numa primeira análise, ser totalmente igualitária. Para Tipke e Lang, a norma que não é praticável é incapaz de tratar os contribuintes na mesma medida, de modo que afronta o princípio da igualdade. O ganho com a praticabilidade não deve ser conquistado à custa da perda interpretativa na unidade da justiça.<sup>36</sup> O segredo está em permitir que a igualdade se dê, mesmo posteriormente à aplicação da praticabilidade, por meio da aferição adequada da capacidade contributiva do cidadão.

#### 4. Praticabilidade na Jurisprudência

O Tribunal Constitucional Federal alemão decidiu que a Lei é inconstitucional quando é simplesmente inadequada, uma vez que torna sua execução impossível.<sup>37</sup> Assim, é possível considerar a praticabilidade um conceito jurídico relacionado ao princípio da igualdade, ou mesmo um subprincípio informador da igualdade, no mesmo sentido dado pelo tribunal alemão. Note-se que a categoria de subprincípio demanda um controle jurisdicional que, no caso alemão, exclui do sistema a norma elaborada com inobservância da praticabilidade.

O Tribunal Constitucional Federal alemão teve a oportunidade de se manifestar sobre a praticabilidade na legislação do imposto de renda, apurando justamente a adequação desse critério ao princípio da igualdade e da capacidade contributiva.<sup>38</sup> Vê-se que o objetivo da praticabilidade é, portanto, o de dar efetividade à norma, de sorte que a capacidade contributiva seja plenamente respeitada, a despeito da massificação ou da criação de meios que simplifiquem os elementos da obrigação tributária.<sup>39</sup>

O caso mais emblemático recentemente analisado pelo Superior Tribunal de Justiça sobre os princípios da praticabilidade e capacidade contributiva se trata do Recurso Especial nº 1.011.531-SC (2007/0285835-3).<sup>40</sup> Nesse caso, o Relator Ministro José Delgado apreciou com argúcia a questão da praticabilidade como concretização da capacidade contributiva. Em suma, trata o caso da possibilidade de

<sup>36</sup> TIPKE, Klaus e LANG, Joachim. *Steuerrecht*. 19ª ed., Colônia: Dr. Otto Schmidt, 2008, parágrafo 4, p. 130.

<sup>37</sup> “BVerfGE 19, 119 ff., 127”, apud ARNDT, Hans-Wolfgang. *Praktikabilität und Effizienz, Zur Problematik Gesetzesvereinfachenden Verwaltungsvollzuges und der “Effektuirung” Subjektiver Rechte*. Colônia: Dr. Otto Schmidt, 1983, p. 17.

<sup>38</sup> Decisão de 22 de julho de 1970 - 1 BvR 285/66, WEBER-FAS, Rudolf, *Verfassungsrechtsprechung...*, ob. cit., p. 483: “Direito tributário do imposto de renda: inconstitucionalidade do não-reconhecimento geral de provisões para promessas de pensão para cônjuges colaboradores. Despesas de resseguro da pensão de cônjuges são dedutíveis como gastos operacionais. Normas básicas de valor prevalecem sobre considerações de praticabilidade fiscal. Requisitos da admissibilidade de uma aplicação do direito tributário em conflito com o direito civil.”

<sup>39</sup> ARNDT, Hans-Wolfgang. *Praktikabilität und Effizienz, Zur Problematik Gesetzesvereinfachenden Verwaltungsvollzuges und der “Effektuirung” subjektiver Rechte*. Colônia: Dr. Otto Schmidt, 1983, p. 150.

<sup>40</sup> REsp nº 1.011.531-SC (2007/0285835-3) - Ministro José Delgado - decisão unânime - julgamento em 20/5/2008 - Repte.: Fazenda Nacional - Recdos.: Indústria de Madeiras Guilherme Butzke. *DJE* 26/6/2008. Ementa oficial. Consulta ao site do Superior Tribunal de Justiça, disponível em: <http://www.stj.gov.br/jurisp.html>. Acesso em 10/9/2008.

consideração como custo do ICMS suportado na aquisição de mercadorias, para fins de apuração do lucro pois, contrário senso, haveria afronta ao princípio da capacidade contributiva, diante da impossibilidade de aproveitamento de créditos de ICMS ou efetivo ressarcimento do imposto. Em se tratando de empresa exportadora, imune ao ICMS, ocorre um acúmulo de créditos de ICMS, pois a empresa não tem de fato como transferir esses créditos a terceiros ou se ressarcir do Estado. O regulamento do ICMS, em tal hipótese, proíbe a consideração do ICMS como custo (artigo 289, parágrafo 3º, do Decreto nº 3.000/99). O resultado de tal vedação é a tributação de IRPJ e CSLL sobre lucro inexistente, ou mais precisamente, do capital. Não há riqueza a ser captada por tais tributos a revelar capacidade contributiva. O artigo 289, parágrafo 3º, do Decreto nº 3.000/99 merece, portanto, revisão jurisdicional.

Admite-se, em nome da praticabilidade, que o Fisco imponha procedimentos uniformes de lançamento de impostos, como já se mencionou acima, o lucro presumido, a pauta genérica de valores. Quando se trata do imposto de renda, em particular, a legislação admite considerações econômicas, contábeis e até mesmo ficções que facilitem o lançamento e interpretação legislativa. Não se deve, entretanto, cair na armadilha de justificar as estimativas objetivas sob motivação de cumprimento do princípio da praticabilidade.<sup>41</sup> A praticabilidade encontra barreiras quando da técnica simplificadora resulte tributação de riqueza inexistente. Nesse momento, a legislação prática se faz ineficaz, pois contraria o princípio da realização da renda.

A mencionada decisão do STJ emprestou doutrina de outra fonte jurisprudencial, que originou o recurso ao STJ, mais precisamente de voto do juiz tributarista Leandro Paulsen em apelação no Tribunal Federal da 4ª Região. Nessa decisão, o relator firmou doutrina segundo a qual bases tributárias devem ser fixadas segundo a capacidade contributiva. Assim, a tributação da renda implica a interpretação da legislação segundo esse princípio, na aferição da praticabilidade generalizante que imponha tributação sobre renda inexistente.<sup>42</sup> A decisão desse tribunal, afinal, segue a doutrina de concretização do princípio da capacidade contributiva na fixação de bases dos tributos em geral.<sup>43</sup>

Em outro julgamento do mesmo tribunal, Paulsen, relator de acórdão em mandado de segurança sobre regime de caixa e competência na apuração de contribuições sociais PIS e Cofins, voltou a falar em capacidade contributiva para constatar critérios que contrariem a igualdade a captar riqueza inexistente.<sup>44</sup> A praticabilidade analisada pelo referido acórdão do TRF da 4ª Região se relacionava à

<sup>41</sup> NOVOA, César Garcia, *El Reto de la Simplificación de los Sistemas Tributarios*. Coordenado por PIREs, Adilson Rodrigues e TÓRRES, Heleno Taveira. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, pp. 319-344, p. 343.

<sup>42</sup> TRF da 4ª Região, 2ª Turma. AMS nº 2005.72.05.000018-8/RS - Relator Juiz Federal Leandro Paulsen - Disponível em <http://www.trf4.jus.br/trf4/processos>. Acesso em 21/8/2008 - Apelante: Ind. de Madeiras Guilherme Butzke Ltda. - Apelada: União Federal (Fazenda Nacional).

<sup>43</sup> LANG, Joachim. "Konkretisierungen des Leistungsfähigkeitsprinzips". *Festschrift für Heinrich Wilhelm Kruse zum 70. Geburtstag*, organizados por DRENSECK, Walter e SEER, Roman. Colônia: Dr. Otto Schmidt, pp. 313-338, p. 328.

<sup>44</sup> TRF da 4ª Região, 2ª Turma. AMS nº 2003.71.00.0077956-2/RS - Relator Juiz Federal Leandro Paulsen - Disponível em <http://www.trf4.jus.br/trf4/processos>. Acesso em 21/8/2008.

faculdade legal de opção de regime de competência ou de caixa. A opção legal não pode, entretanto, violar a noção de renda. Quando determinadas receitas contabilizadas pelo regime de competência, segundo regra legal prática, resultem em tributação de renda inexistente, haveria a possibilidade de insurgência por parte do contribuinte contra tal norma. A capacidade contributiva pressuposta, não constatada de fato, demanda revisão da norma prática.

## 5. Conclusão

O critério legal de apuração de riqueza pode, e deve, ser estipulado mediante a utilização de instrumentos normativos que levem em conta o princípio da praticabilidade. Regimes tributários que utilizam técnicas de simplificação, presunção, antecipação, retenção, substituição, não-cumulatividade, dentre outros, invariavelmente representam um ônus fiscal ao contribuinte, relevado em nome do princípio da praticabilidade.

O contribuinte tem o dever de tolerar a praticabilidade em nome de um sistema tributário que, em geral, obtenha êxito de captar melhor riquezas determinadas. Quando o critério prático, porém, no caso concreto, se mostrar falho e incapaz de levar ao resultado geral pretendido de distribuição equânime de ônus, se revela o comprometimento da norma. Viola-se, então, o princípio da isonomia e, por consequência natural, seus corolários como a capacidade contributiva e a razoabilidade.

Notável o esforço dogmático dos precedentes jurisdicionais analisados neste trabalho. O princípio da praticabilidade realiza outro princípio da capacidade contributiva, expresso no artigo 145, inciso I, da Constituição Federal. Quando a opção legal prática, contudo, onere em demasia o contribuinte e, afinal, não revele a riqueza presumida, os princípios entram em colisão, a demandar ponderação do princípio maior, da igualdade na tributação.

A regra jurídica prática, mesmo que constitucional, não deve ser observada incondicionalmente pelo legislador, aplicador ou intérprete. Ao proibir, permitir ou obrigar, a regra que leve em conta a praticabilidade, constatada uma falha, demanda um ajuste sem que se caia no incômodo debate de inconstitucionalidade em tese. O ônus tributário imposto pela praticabilidade que não corresponda à capacidade contributiva implica concretização do poder jurisdicional.

O brocardo latino *simplicius simplicissimus* conquistou a emoção da literatura e filosofia medievais. Acreditou-se que a simplicidade traria o homem de volta a um estado de convívio com valores naturais de bondade e leveza espiritual. Olvidou-se de outros valores naturais menos nobres que, uma vez no estado humano natural, trariam problemas vitais ao convívio social. A razão foi, então, chamada a se apresentar de modo a por ordem nesses valores, socialmente dinâmicos, como a história os revela. Ao Direito coube, afinal, prescrever as condutas, simples ou complexas. Ordenar regras e princípios que dão forma à Constituição.

A Constituição Federal brasileira de 1988, em seus vinte anos de vigência, revelou ao contribuinte o equilíbrio de regras e princípios. A eficiência convive com a igualdade, de sorte que o sistema tributário nacional está plenamente maduro. Quando, porém, a eficiência prática pretende subjugar a igualdade na tributação, o Poder Jurisdicional se faz presente e restabelece o equilíbrio de forças entre Fis-

co e contribuinte. A função do juiz, principalmente nas cortes superiores, é zelar para que a função normativa do Poder Legislativo não leve ao arbítrio tributário.<sup>45</sup>

As indicações de capacidade contributiva na renda, patrimônio e consumo são reconhecidos pelo legislador tributário.<sup>46</sup> Prescrevem-se, assim, fatos geradores típicos das relações de Direito privado a justificar a exação, a obrigação tributária que se dará pela realização de tais fatos previstos na Lei tributária. A lei tributária, em função da necessidade generalizadora, aplica o princípio da praticabilidade.

O ajuste, a concretização da norma tributária exige que os pressupostos legais de riqueza se realizem. O olhar atento do Poder Jurisdicional atua em respeito ao princípio da igualdade na tributação, fazendo prevalecer a capacidade contributiva sobre a praticabilidade simplista. Respeitar, no sentido latino do termo, significa olhar atentamente, observar o entorno, deter-se sobre aquilo que realmente importa.

<sup>45</sup> PAULICK, Heinz. "Der Grundsatz der Gleichmässigkeit der Besteuerung - Sein Inhalt und Seine Grenzen". *Probleme des Finanz und Steuerrechts, Festschrift für Ottmar Bühler*. Organizado por SPITTLER, Armin. Colônia: Dr. Otto Schmidt, 1954, pp. 123-184, p. 182.

<sup>46</sup> LANG, Joachim. "Konkretisierungen des Leistungsfähigkeitsprinzips". *Festschrift für Heinrich Wilhelm Kruse zum 70. Geburtstag*. Organizado por DRENSECK, Walter e SEER, Roman. Colônia: Dr. Otto Schmidt, 2001, pp. 313-338, p. 326.