

Economic Analysis of Law Review

A Praticabilidade: uma categoria “nova” para o controle jurídico da “velha” complexidade tributária e sua influência na indução de comportamentos

Practicability: a "new" category for the legal control of the "old" tax complexity and its influence on inducing behavior

Daniel Giotti de Paula¹
Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ)

RESUMO

A praticabilidade tributária, sobretudo no Brasil, pode ser vista como uma categoria “nova”, já que os esforços de sistematização racional do tema são recentes. Este artigo investiga a natureza e o fundamento da praticabilidade tributária no Sistema Constitucional brasileiro. Após esse esforço analítico, estabelecem-se critérios de controle do uso da praticabilidade, como forma de evitar usos meramente retóricos do princípio. Essa conjugação de análises semântica, sintática e pragmática do tema permite que se revele a funcionalidade, por excelência, da praticabilidade, que é a busca da redução da complexidade do Sistema Tributário, colaborando, ainda, para se investigar as conexões próximas do tema com o dever de conformidade. Para tanto, investiga-se, a partir de aportes da psicologia comportamental, como praticabilidade e conforme se imbricam, a ponto de induzir comportamentos dos contribuintes e órgãos fazendários, melhorando o Sistema Tributário pelo fomento da cooperação nas relações entre eles.

Palavras-chave: Praticabilidade tributária. Lógica formal. Teoria da Argumentação. Complexidade tributária. Conformidade fiscal.

JEL: K34

ABSTRACT

The tax practicality, especially in Brazil, can be seen as a "new" category, since the efforts of rational systematization of the theme are recent. This article investigates the Nature and foundation of the tax practice in the Brazilian constitutional system. After this analytical effort, criteria are established to control the use of practicality, as a way to avoid purely rhetorical uses of the principle. This conjugation of semantic, syntactic and pragmatic analyses of the theme allows to reveal the functionality, par excellence, of practicality, which is the search for the reduction of the complexity of the tax system, also collaborating to investigate the connections Close to the subject with the duty of conformity. To this end, it investigates, from the contributions of behavioral psychology, as practicality and as they overlap, to the point of inducing behaviors of taxpayers and agencies, improving the tax system by fostering cooperation in Relationships between them.

Keywords: Practicality. Formal logic. Argumentation theory. Tax Complexity. Tax Compliance.

R: 16/07/2019 **A:** 15/01/2021 **P:** 31/08/2021

¹ E-mail: daniel.giotti@gmail.com

1. Introdução

Há temas no Direito que vão se incorporando à dogmática e à prática jurídicas sem sistematização e se transformam em supertrunfos ou cláusulas de suspensão de argumentação nos debates e resoluções de casos jurídicos.

Foi assim o que ocorreu com a supremacia do interesse público sobre o privado que, sem ter uma fonte constitucional clara, serviu para fundamentar uma série de atos administrativos ao alvedrio dos direitos e das garantias fundamentais até ser mitigada ou superada por parcela da doutrina publicista.

Tem sido assim, também, com a dignidade da pessoa humana, a qual, servindo para todas as situações possíveis segundo parcela da doutrina, perde força normativa e a ideia de que seja o valor-fonte de sistemas jurídicos de matrizes republicana, democrática e liberal-igualitária.

O Direito Tributário também tem seu instituto alçado à solução para todos os conflitos tributários e com estudo analítico relegado: a praticabilidade tributária. Trata-se de questão interessante, pois a praticabilidade se origina nas dobras entre Direito e Economia, além de, como se verá, envolver a complexidade tributária, que é um fator decisivo nos comportamentos dos contribuintes.

A doutrina e a jurisprudência, porém, não tratam sistematicamente o tema, o que dificulta uma aplicação racional do instituto e leva a um uso retórico, que potencializa a própria deformação do sistema jurídico tributário, tornando-o ainda mais complexa, justamente o que a praticabilidade tributária visa mitigar.

A partir deste quadro, este artigo investiga a categoria da praticabilidade, buscando seu fundamento normativo, seu objetivo e os critérios de controle para evitar que seja abusivamente invocada, o que permite que sejam conformados interesses públicos e privados, para que se alcancem comportamentos de conformidade dos agentes fazendários e dos contribuintes, assim colaborando para a criação de um melhor ambiente nas relações tributárias.

2. O Conceito e o Fundamento da Categoria da Praticabilidade Tributária

Dois julgados são emblemáticos de como a praticabilidade ainda carece de melhor sistematização no Direito Tributário brasileiro.

O primeiro trata da substituição tributária progressiva, incorporada ao texto constitucional e prevista no parágrafo sétimo do artigo 150, a partir da assunção de que, como é difícil para a Administração tributar um sem número de relações de circulação de mercadorias como as que envolvem as compras-e-vendas de automóveis em concessionárias, fazia-se necessária uma técnica especial de cobrança.

Criou-se, para muitos doutrinadores, uma forma de antecipação de pagamento, a qual vedaria, segundo decisão inicial do Supremo Tribunal Federal, dada no bojo da ADI 1.851, a repetição do indébito do fato gerador real se ele fosse a menor em comparação com o fato gerador presumido, argumentando-se que isso poderia inviabilizar o instituto, colocando a

Administração Tributária para conferir várias operações ocorridas, fulminando a eficiência se queria fomentar pela substituição tributária progressiva².

No julgado, mencionou-se que a praticabilidade tributária era o fundamento maior para o instituto previsto no dispositivo constitucional e, também, o argumento para que não fosse exigível do Fisco repetir valores ocorridos, de fato, a menor.

Mais recentemente, no bojo das discussões da ADI 4697-DF (BRASIL:2016), relatada pelo Ministro Edson Fachin, ao se considerar constitucional a delegação legislativa que autoriza a autarquias corporativas estabelecer o valor exato da anuidade, critérios de isenção profissional, regras de recuperação de créditos, parcelamento e concessão de descontos, conforme os §§1º e 2º do art. 6º da Lei 12.514/11, também foi invocada a praticabilidade tributária como fundamento e argumento de decisão³.

Afirmou-se que o mandamento tributário estaria suficiente determinado, tendo em conta as categorias da praticabilidade e da parafiscalidade, próprias das contribuições corporativas, o que poderia atenuar os “rigores” da capacidade contributiva.

Além desses julgados, recorde-se que sob a premissa de que pequenas e médias empresas não podem arcar com a tributação normal, balizada pela capacidade contributiva, a praticabilidade tributária também seria o fundamento para se criar um regime especial e unificado de cobrança de tributos dos vários entes, a partir da competência estabelecida no art. 146, III, d, da CR/88, o chamado SIMPLES.

Se a praticabilidade funciona para tantas e diversas situações, há de se buscar um uso racional da categoria, sob pena de, ao ser colocada como fundamento para tudo, acabar por cancelar arbitrariedades fiscais.

Tomando como base os julgados citados na introdução, recorre-se, costumeiramente, ao magistério de Misabel Derzi, para considerar praticabilidade como “nome que se dá a todos os meios e técnicas utilizáveis com o objetivo de tornar simples e viável a execução das leis”⁴.

Pode-se invocar também a doutrina de outra grande estudiosa do tema no Brasil, a professora e ministra Regina Helena Costa, para quem a praticabilidade é um princípio implícito no ordenamento jurídico brasileiro, decorrente, inclusive, da supremacia do interesse público sobre o privado, mas que antes de tudo consubstancia uma categoria lógico-jurídica, sendo uma exigência do senso comum que haja expedientes para adequar a execução das leis⁵.

As duas autoras, em suas obras, também procuram enunciar quais seriam os mecanismos de praticabilidade, que abrangeriam institutos e categorias jurídicas criados a partir de presunções, ficções legais e quantificações estabelecidas em lei, tais como as pautas fiscais, o lucro presumido, o fato gerador pressuposto ou presumido na substituição tributária progressiva, a lista de serviços da LC 116/03, os preços de transferência etc.

² BRASIL, STF, Pleno, ADIn 1851-AL, Rel. Min. Ilmar Galvão, j. em 08.05.2002, DJ 13.12.2002..

³ STF, Pleno, Adin 4697-DF, Rel. Min. Edson Fachin, j. em 06.10.2016, DJe em 30.03.2017.

⁴ DERZI, Misabel de Abreu Machado. Tipo ou conceito no Direito Tributário? In: Revista da Faculdade de Direito da UFMG, Belo Horizonte, n. 30/31, 1988, p. 251.

⁵ COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e Justiça Tributária: Exequibilidade de Lei Tributária e Direitos do Contribuinte**. Malheiros: São Paulo, 2007, pp. 53-53.

A Praticabilidade: uma categoria “nova” para o controle jurídico da “velha” complexidade tributária e sua influência na indução de comportamentos

Ademais, mencionam-se como decorrências da praticabilidade institutos consolidados no Brasil, tal qual o lançamento por homologação, ou institutos em via de serem implementados, tais quais os meios alternativos ou adequados de solução de conflitos tributários.

Esses conceitos de praticabilidade podem ser aprimorados, caso se tente estabelecer quais as finalidades do instituto, além de se procurar um objeto comum que permita ser seu traço distintivo na realidade jurídico-tributária. De certa forma, os planos semântico, sintático e pragmático precisam ser aproximados para se chegar a um conceito constitucionalmente adequado.

A praticabilidade, que já estaria presente no esforço de racionalização para desenho de sistemas tributários ideais, sob as quatro máximas da tributação de Adam Smith, e de alguns outros estudiosos de finanças públicas e juristas, envolve uma dimensão coletiva de se buscar uma tributação que, de fato, abranja o maior número possível de contribuintes e relações jurídicas⁶.

Representa a busca por uma tributação que incida, de fato, sobre o maior número possível de contribuintes ou classes de contribuintes.

Em sentido parecido, Eduardo Morais da Rocha, em obra fruto de sua tese de doutoramento, afirma que os mecanismos de praticabilidade ora absorvem a confiança no contribuinte, como no caso do uso do lançamento por homologação, ora a desconfiança, como no caso da limitação da dedução dos gastos com educação para fins de IR⁷.

Fato é que para que sejam alcançadas a eficiência na fiscalização e na arrecadação tributária, o Direito Tributário cria ferramentas para facilitar o trabalho do fisco, por um lado, assim como se vale de mecanismos de comodidade para o contribuinte, como uma forma de contornar a crescente hipercomplexidade da legislação tributária, da qual a brasileira é o caso mais emblemático⁸.

De certa forma, praticabilidade ou praticidade - como afirma Regina Helena Costa⁹ (2007: 53), há quem ainda nomeie o fenômeno de pragmatismo ou factibilidade -, é um conceito inventado no Direito Tributário, aproximação que se faz aqui a um a pesquisa de José Vicente Santos de Mendonça no Direito Administrativo¹⁰.

O que seriam conceitos inventados? Trata-se de institutos surgidos na doutrina, em geral, sem vinculação com uma fonte social de produção jurídica, sem correspondência direta no direito positivo.

O Direito cria uma realidade institucional própria, a partir dos enunciados contidos em dispositivos dos vários documentos jurídicos (Constituição, leis, atos infralegais, repositório de julgados etc). Daí que seja possível extrair conceitos de institutos jurídicos diretamente referenciados nesses enunciados.

⁶ PAULA, Daniel Giotti de. **A Praticabilidade no Direito Tributário: controle jurídico da complexidade**. Rio de Janeiro: Editora Multifoco, 2018, pp. 132-144.

⁷ ROCHA, Eduardo Morais da. **Teoria institucional da Praticabilidade Tributária**. São Paulo: Noeses, 2016.

⁸ PAULA, D. G. de. **A crescente hipercomplexidade tributária brasileira: uma categoria necessária**. In: *Justiça Fiscal*, ano 9, n. 32, jan./abril 2018, pp.37-40.

⁹ COSTA, R.H. **Op. cit.** p. 53.

¹⁰ MENDONÇA, José Vicente. Conceitos inventados de direito administrativo. Disponível em https://www.academia.edu/25737603/Conceitos_inventados_de_direito_administrativo?auto=download, acesso em 30.10.2018.

Por exemplo, o conceito de tributo é extraído da interpretação conjugada que se faz dos artigos 3º, do Código Tributário Nacional, e do artigo 9º, da Lei Federal n. 4320/64. A capacidade contributiva tem seu conceito extraído da interpretação do artigo 145, § 1º, da Constituição da República, ainda que o texto do dispositivo use a expressão capacidade econômica.

Os conceitos de institutos jurídicos diretamente referenciados em enunciados não seriam, propriamente, inventados. Eles são frutos de um trabalho de sistematização por pessoas com autoridade normativa ou simbólica, como autores consagrados, doutores em Direito, magistrados, agentes públicos.

Ocorre que muitas vezes, sem qualquer referência direta, essas autoridades podem, realmente, criar um conceito jurídico. Em verdade, o que José Vicente Santos de Mendonça parece sugerir é que essas autoridades possam criar categorias próprias, tanto é que explica, em nota de rodapé, que:

Em rigor, todos os conceitos jurídicos, como conceitos expressos em linguagem, são conceitos inventados (no sentido de que eles não são encontrados prontos no mundo); alguns dão a sorte, ou o azar, de serem incorporados na legislação. Quando falo de conceitos inventados de direito administrativo, quero chamar atenção para a atividade, não de todo deliberada, consistente na propositura de novos conteúdos jurídicos a partir do lugar preferencial da doutrina e/ou da jurisprudência¹¹.

A possibilidade de “conceitos inventados” se afigura como uma postura antifundacionalista, que pretende avançar nas discussões jurídicas para além dos planos semântico e sintático, pois o antifundacionalismo pressupõe “a rejeição, sistemática e constante, de verdades apriorísticas, dogmas, abstrações metafísicas”¹².

A atividade inventiva de propositura de novos conteúdos jurídicos, sob uma perspectiva analítica, e não pragmática como faz o autor, implica extrair consequências jurídicas de um ou de conjunto de dispositivos normativos, anteriormente – à atividade inventiva da autoridade – inexistente. As fontes sociais continuam a importar.

José Vicente Santos de Mendonça exemplifica os “conceitos” de serviços públicos e responsabilidade civil diferenciada do Estado, advindas de casos do Conselho de Estado francês, como “conceitos”, é dizer, categorias jurídicas inventadas¹³.

A gênese do Direito Administrativo continental, na França pós-revolução, atrelada a um órgão de jurisdição administrativa, em que a vontade geral expressa em leis aprovadas pelo parlamento não foi a tônica das fontes sociais criadas, torna esse ramo jurídico um terreno propício à inventividade conceitual e de categorias pelos estudiosos.

Entretanto, o Direito Tributário, assim como outras disciplinas jurídicas, também possui categorias inventadas pela doutrina. A praticabilidade é uma delas. Como foi sua gênese?

Estudando-se autores nacionais, como as já mencionadas Misabel Derzi e Regina Helena Costa, assim como uma autora portuguesa, Ana Paulo Dourado¹⁴ (2014), percebe-se que a

¹¹ Ibidem, p. 3

¹² MENDONÇA, J.V. **Direito Constitucional Econômico: a intervenção do Estado na econômica à luz da razão pública e do pragmatismo**. 2ª edição, Belo Horizonte: Ed. Fórum, 2018, p. 31.

¹³ MENDONÇA, J.V. **Op. cit.**, 2016, p.3

¹⁴ DOURADO, Ana Paula. **O Princípio da Legalidade Fiscal: Tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margens de livre apreciação**. Almedina: Coimbra, 2014.

A Praticabilidade: uma categoria “nova” para o controle jurídico da “velha” complexidade tributária e sua influência na indução de comportamentos

praticabilidade teria surgido nos debates tributários da Alemanha na primeira metade do século XX, mas sem ser alvo de estudos sistemáticos, salvo raras exceções, até os trabalhos de Josef Isensee¹⁵ e Hans-Wolfgang Arndt¹⁶.

No trabalho dos dois autores alemães, assim como nos trabalhos posteriores das doutrinadoras citadas, não se encontra uma fonte direta da qual se extrai a praticabilidade, daí que possa ser havida como “conceito” ou categoria inventada.

Na Alemanha, parece que a praticabilidade ganhou força nos tribunais administrativos e judiciais, tendo Josef Isensee aludido a ela como “um tipo de interpretação ou desdobramento da tradicional regra teleológica, inspiradora da fixação de inteligência e limites da compreensão das normas jurídicas”¹⁷.

Essa nova forma de interpretar normas jurídico-tributárias sugeriria, seguindo padrões de metodologia jurídica da época, uma ilegalidade excepcional, interpretando-se tais normas de uma forma que se garantisse a efetiva execução em massa das leis em detrimento de uma busca individualizada dos fatos geradores para todos os contribuintes e em todos os casos, seria justificada por um verdadeiro estado de necessidade administrativo.

Ana Paulo Dourado¹⁸ postula que dessa forma nova de interpretar e aplicar o Direito Tributário, com uma gênese fiscalista, passou-se a formação de um princípio da praticabilidade, a partir dos estudos de Hans-Wolfgang Arndt.

Em resumo: da doutrina alemã tradicional acerca da praticabilidade tem-se que a administração de massas que envolve o Direito Tributário impossibilitaria que todos fossem fiscalizados, demandando-se uma certa ilegalidade que afastasse a capacidade contributiva em certas situações.

A categoria merece nova roupagem à luz do paradigma do Estado Democrático de Direito, que não admite uma ilegalidade necessária, e dos avanços tecnológicos atuais, que mitigam esse estado de necessidade administrativo.

Assim, não se aceita a fundamentação da praticabilidade tributária na supremacia do interesse público sobre o privado, como propõe Regina Helena Costa¹⁹.

Além das críticas que a doutrina publicista faz a esse “princípio” inexistente e contrário à Constituição brasileira, tão focada em direitos fundamentais²⁰, implicaria um ônus argumentativo intenso legitimar um princípio ou categoria nova, que é a praticabilidade, em outro princípio ou categoria também implícita, quanto mais ao se admitir a existência de um estado de necessidade administrativo, permitindo situações antijurídicas excepcionais contínuas.

¹⁵ ISENSEE, Josef. **Die typisierende Verwaltung**, Berlin: Duncker & Humboldt, 1976.

¹⁶ ARNDT, Hans Wolfgang. **Praktikabilität und Effizienz**. Köln: Otto Schmidt, 1983.

¹⁷ ISENSEE, J. **Op. cit.**, p. 200.

¹⁸ DOURADO, A.P. **Op. cit.**, p. 672.

¹⁹ COSTA, R.H. **Op. cit.**, p. 390.

²⁰ Para uma análise, ver BINENBOJM, Gustavo. **A Constitucionalização do Direito Administrativo no Brasil: um inventário de avanços e retrocessos**. In: “RERE – Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado”, número 13, Salvador, mar./abril/maio de 2008. Disponível em: <http://www.direitodoestado.com.br/codrevista.asp?cod=262>, acesso em 05.01.2018.

A praticabilidade poderia, sob essa perspectiva, virar um supertrunfo para o Fisco e a Fazenda Pública, o que geraria ainda mais aversão do contribuinte à conduta fazendária, tornando mais complexo o sistema tributário.

Por outro lado, se praticabilidade for havida como uma busca desenfreada por simplificação a favor do contribuinte, diante de qualquer dificuldade para a compreensão e aplicação da legislação tributária, ela passaria a ser uma cláusula de suspensão de argumentação, pontuando-se que apenas embaraços à autonomia privada são criados pelo poder de tributar que se agiganta e mais complexo se torna.

Por isso, antes de se encontrar o fundamento jurídico da praticabilidade no Direito Tributário brasileiro, melhor se concentrar em afastar o uso da categoria do estado de necessidade administrativo apriorístico e entender as dimensões da complexidade do Direito Tributário.

Para tanto, toma-se como existente a chamada categoria da hipercomplexidade do Direito Tributário brasileiro.

A meu juízo, tomando como base o interessante trabalho de Christopher Evans e Bihn Tran-Nam²¹, existem seis dimensões de complexidade no Direito Tributário brasileiro: 1. o total de tributos nos vários níveis de governo em um país (complexidade política); 2. o cumprimento do código tributário em termos de páginas (complexidade jurídico-positiva ou jurídica em sentido estrito); 3. a compreensibilidade da legislação tributária (complexidade jurídico-positiva ou jurídica em sentido estrito); 4. a extensão do uso de consultores tributários profissionais pelos contribuintes (complexidade de *compliance* ou de conformidade); 5. custos tributários operacionais, ou seja, o total dos custos administrativos e de conformidade (complexidade gerencial e de conformidade); 6. o tamanho do contencioso tributário (complexidade jurídica em sentido amplo ou efetiva complexidade).

Não há espaço para tratar de cada uma delas aqui, mas a existência de quatro entes tributando por mais de uma centena de subespécies tributárias, a descida a minúcias da Constituição de 1988 no trato do Sistema Tributário Nacional, a hiperinflação da legislação tributária, a demora das decisões administrativas e judiciais tributárias, a litigiosidade aguerrida entre contribuintes e fiscos e o excesso de obrigações tributárias acessórias são exemplos, entre outros tantos, do que me permite falar em hipercomplexidade tributária.

O uso do adjetivo hipercomplexidade é para marcar que o problema é crônico no Brasil, e devem os vários atores na interpretação e aplicação do Direito Tributário lidar com ele.

Assim, dada a hipercomplexidade tributária brasileira, não se pode cogitar de um estado de necessidade administrativo apriorístico que chancelasse qualquer aprimoramento dos mecanismos de tributação à disposição do fisco, devendo a praticabilidade servir como meio jurídico de reduzir esse estado de coisas, em situações excepcionais.

No lugar de fundamentar a praticabilidade no estado de necessidade administrativo apriorístico, propõe-se encontrar sua fundamentação na própria capacidade contributiva, vista pela doutrina majoritária justamente como o oposto da tributação padronizada que os mecanismos de praticabilidade trazem.

²¹ EVANS, Christopher; TRAN-NAM, Bihn. *Towards the development of a tax system complexity index*. In: Fiscal Studies, vol. 35, n. 3, pp. 341-370, 2014.

A Praticabilidade: uma categoria “nova” para o controle jurídico da “velha” complexidade tributária e sua influência na indução de comportamentos

Para tanto, tome-se como premissa ser possível conformar praticabilidade e capacidade contributiva, sem dar prelação axiológica à segunda, considerando-se a primeira como “mera” técnica²².

Por uma leitura literal do artigo 145, parágrafo primeiro, da CR/88, o “sempre que possível” com que se abre o texto do dispositivo apontaria a juridicidade de se afastá-la em determinadas situações, atuando a praticabilidade como a dimensão coletiva da tributação.

Em verdade, com base no pensamento de Paulo Victor Vieira da Rocha, tem-se que o princípio da capacidade contributiva é prescrito como um critério de graduação de impostos a cuja observância todo cidadão tem direito (em relação a si), configurando um direito fundamental, como a maioria da doutrina enuncia; ao mesmo tempo que estabelece um estado ideal de coisas para que todos os contribuintes tenham seus impostos graduados segundo esses critérios, não só abstratamente nos textos jurídicos, mas também quando, significados, eles são aplicados e executadas as leis, assim sendo considerado como um bem público²³.

Trata-se, assim, de compatibilizar as dimensões individual e coletiva da tributação, tema esquecido na doutrina.

Logicamente, em um esforço analítico, podem-se encontrar outros fundamentos indiretos da praticabilidade por dedução – além da própria capacidade contributiva, o sobreprincípio do Estado de Direito, o princípio fundamental da separação de poderes, a legalidade tributária, a neutralidade concorrencial da tributação, a livre iniciativa, as liberdades de exercício profissional e de atividade econômica –, e fundamentos indiretos por indução – a substituição tributária progressiva e o regime de cobrança simplificado.

Mas um percurso teórico mais curto, sem chegar a esse requinte analítico, já permite dar uma fundamentação mais segura para a praticabilidade, de modo que a categoria seja utilizada em julgados e invocada no discurso da doutrina de uma forma melhor.

A análise deficiente nos planos sintático e semântico têm gerado a aplicação da categoria de uma forma perigosa, com consequências indesejáveis para o sistema.

Fixadas essas premissas, pode-se conceituar praticabilidade, então, como

a prescrição jurídica implícita no ordenamento jurídico brasileiro, de natureza principiológica, indicativa da busca de um estado de redução de complexidade do sistema tributário, especialmente induzindo e facilitando o cumprimento das normas relativas ao fenômeno tributário por parte dos contribuintes, bem como contribuindo para uma atuação mais eficiente e equitativa da Administração Tributária²⁴

Analicamente este conceito tem a vantagem de demonstrar o caráter ambivalente ou dúplice da praticabilidade – tanto induzindo e facilitando o cumprimento de normas jurídico-tributárias pelo contribuinte, quanto contribuindo para uma atuação mais eficiente e equitativa da Administração tributária –, além de graduar sua concretização como redutora de complexidade conforme a capacidade institucional dos Executivos e suas Administrações Tributárias, das Casas Legislativas e dos órgãos do Poder Judiciário.

²² Para uma ampla discussão do tema, ver PAULA, D.G. de. **Op. cit.** 2018a, pp. 345-411.

²³ ROCHA, Paulo Victor Vieira da. **Teoria dos Direitos Fundamentais: Restrições a Direitos do Contribuinte e Proporcionalidade**. São Paulo: Quartier Latin, São Paulo, 2017, p.246.

²⁴ PAULA, D.G. de. **Op. cit.**, 2018a, p. 343.

Isso demonstra que existe especial ônus argumentativo para se invocar a praticabilidade tributária, devendo-se levar a sério o contexto de fundamentação dos mecanismos padronizantes de tributação, além das consequências que ele gera, como uma efetiva indução de comportamentos.

Para evitar o uso meramente retórico, ainda é necessário que busquem critérios de controle para o uso da praticabilidade, conforme se mostra a seguir.

3. Em Busca de Critérios de Controle dos Mecanismos de Praticabilidade.

Esclarecido que a praticabilidade é um mecanismo redutor da complexidade da legislação tributária, verdadeiro controle jurídico da complexidade, pode-se dialogar com uma postura pragmática, tão em voga no Direito brasileiro atualmente, para se afirmar que chegar ao conceito de praticabilidade e a seu objetivo não implica ter uma posição teórica fixa, crer em essências ou quintaessências, crítica que José Vicente Santos de Mendonça faz para posturas fundacionalistas²⁵.

Estabelecido o conceito, o que afasta usos equívocos do instituto, o passo seguinte é fixar os critérios para utilização da praticabilidade, já que se ela é utilizada pela Administração, referenciada na doutrina e serve como razão de decidir ou reforço teórico em julgados, seu uso deve ser argumentativamente fundamentado. Considerando-se o Direito uma prática argumentativa, o plano pragmático importa.

Brincando com as palavras, não seria muito prático conceituar praticabilidade sem fixar critérios de controle.

Valendo da jurisprudência existente, podem-se estabelecer os seguintes critérios de controle dos mecanismos de praticabilidade

- a) a adoção do mecanismo de praticabilidade como uma opção do contribuinte;
- b) a específica e qualificada necessidade administrativa como causa da adoção do mecanismo de praticabilidade;
- c) a concretização dos conceitos constitucionais atrelados afetados a fatos geradores e bases de cálculos de tributos se dar à luz da transparência e da segurança jurídicas;
- d) o controle do mecanismo de praticabilidade pela proporcionalidade²⁶.

Cada um desses critérios aumenta o grau de legitimação do mecanismo de praticabilidade, sem prejuízo que outros critérios possam ser estabelecidos como a existência de fonte constitucional ou legal direta para a praticabilidade e não constituir o mecanismo na impropriamente chamada sanção política disfarçada.

Trata-se, neste momento, apenas dos critérios *a*, *b*, *c* e *d*, acima mencionados.

A doutrina tem insistido que a capacidade contributiva é o valor-fonte do sistema constitucional tributário. Tratando da isonomia, de onde se extrai a capacidade contributiva, inclusive em sistemas jurídicos que não adotam expressamente esse instituto, Humberto Ávila estabelece que

²⁵ MENDONÇA, J.V. **Op. cit.**, 2018, p.31.

²⁶ Para compreender a série de julgados que leva à fixação dos critérios, ver PAULA, D. G. de. **Op. cit.**, 2018a: pp 413-478:

A Praticabilidade: uma categoria “nova” para o controle jurídico da “velha” complexidade tributária e sua influência na indução de comportamentos

o Poder Legislativo pode, sim, usar padrões fiscais; eles, no entanto, ademais de refletir a média dos fatos geradores efetivamente ocorridos, devem incorporar cláusulas de equidade capazes de corrigir discrepâncias significativas entre a dimensão presumida do fato e a sua dimensão real, nos casos em que elas geram uma desigualdade que, de tão extensa e intensa, termina por atingir bens jurídicos essenciais de direitos fundamentais dos contribuintes, especialmente os direitos de liberdade²⁷.

É que, na opinião do jurista gaúcho, existe uma tensão entre igualdade geral, obtida justamente pelos mecanismos de praticabilidade, e a igualdade particular, objetivo constitucionalizado pela capacidade contributiva insculpada na Constituição de 1988.

Nesse sentido, entre as duas igualdades, a prelazia é a da igualdade particular, de modo que a Constituição brasileira teria adotado um “modelo de igualdade particular procedimentalizada”²⁸.

Discorda-se dessa posição teórica e, como assentado, pode-se conceber que a igualdade particular, embora seja um direito subjetivo do contribuinte, seja afastada, em algum grau, perante os bens públicos da simplificação e combate ao abuso, já que existe uma função indutora interna das normas tributárias.

Paulo Victor Vieira da Rocha, fazendo menção à doutrina alemã contemporânea, de autoria de Ekkehart Reimer²⁹, afirma que existiria uma função indutora interna das normas jurídico-tributárias, espécie de indução para “o bem do fisco” (*Lenin zum Wohle des Fiskus*), “promovida tanto por normas de simplificação quanto por normas de combate à elisão e à evasão fiscal, pelo que (e aqui a diferença da visão do autor com relação a todos os demais) essa função não seria totalmente ‘desacoplada’ da ‘função fiscal’”³⁰.

Independentemente de se adotar o sentido forte que a doutrina majoritária concede para a capacidade contributiva, quanto se reconhecendo que há uma função indutora interna das normas jurídico-tributárias, quando é uma opção dada para o próprio contribuinte, entre ser tributado da maneira o mais particular possível ou por mecanismos de padronização, que se afastam de considerações particulares, a legitimidade do mecanismo de praticabilidade se intensifica.

Assim, as opções ao sistema do SIMPLES NACIONAL e à tributação dos rendimentos pelo lucro presumido, por exemplo, consubstanciando-se em exercício da autonomia privada dos contribuintes, são legítimas e, a princípio, não pode o contribuinte querer desconsiderar uma ou outra limitação que esses regimes jurídicos trazem, invocando-se a capacidade contributiva para criar um sistema tributária sob medida para ele.

Passando-se para o segundo critério, tem-se que, embora não se admita mais o estado de necessidade administrativo genérico como uma justificativa apriorística para o uso da praticabilidade, persiste a possibilidade de que exista uma específica e qualificada necessidade administrativa como causa justificadora da adoção de mecanismos de praticabilidade.

Um exemplo ajuda a explicitar essa mudança de perspectiva. Inicialmente, o Supremo Tribunal Federal, ao julgar a necessidade ou não de as Fazendas devolverem a diferença entre a

²⁷ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. Malheiros: São Paulo, 2008.

²⁸ Ibidem, p. 85.

²⁹ REIMER, Ekkehart. **Die sieben Stufen der Steuerrechtfertigung**. In: GEHLEN, Boris; SCHORKOPF (orgs.) *Demokratie und Wirtschaft: eine interdisziplinäre Herausforderung*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2013.

³⁰ ROCHA, P.V.V. *Op. cit.*, 2017, p. 162.

base de cálculo real e a base de cálculo presumida, no bojo da ADI 1.851, pela adoção da substituição tributária progressiva, assentou que essa última visava à comodidade da Administração Tributária e que determinar a devolução da eventual diferença entre base de cálculo presumida e a realmente ocorrida implicaria despojar “o instituto das vantagens que determinam a sua concepção e adoção, como a redução, a um só tempo, da máquina-fiscal e da evasão fiscal, a condições mínimas”³¹.

Analisando-se o julgado que passou a tratar como uma exigência que as Fazendas devolvam a diferença entre as bases de cálculo ocorridas e estimadas, no RE 593.849, o STF pressupôs uma mudança no quadro fático:

E já adianto a minha posição, Ministro Marco Aurélio, que acompanha a dissidência de Vossa Excelência e o voto do Ministro Luiz Edson Fachin, que, havendo possibilidade de se apurar qual foi a operação real, não há legitimidade em se tributar por valor presumido. E penso - vi essa decisão a que se referiu o Ministro Marco Aurélio - que a lógica subjacente àquela decisão é de que o estágio em que a fiscalização se encontrava dificultava, sobremaneira, a fiscalização do valor da dimensão econômica da efetiva operação. Portanto, foi uma medida pragmática para se evitar tanto a sonegação quanto um ônus excessivo nessa fiscalização. Agora, os recursos de fiscalização, técnica de fiscalização evolui muito nos últimos doze, quinze anos de lá para cá. Portanto, já não é mais tão árduo assim verificar a operação real. Tanto não é que diversos estados da federação já passaram a prever a restituição do imposto pago a maior na hipótese da operação subsequente ter dimensão econômica inferior. Os dois casos que estão na pauta, que a Presidente vai apregoar logo adiante, envolvem leis do Estado de São Paulo e do Estado de Pernambuco que exatamente fazem isso. Portanto, se a lei estadual prevê essa possibilidade, é porque não é impossível ou impraticável essa determinação³².

De 2002 a 2016, então, a específica e qualificada necessidade administrativa - a impossibilidade de fiscalização genérica da classe dos contribuintes, gerando o risco de sonegação ou um ônus excessivo na fiscalização, que talvez aumentasse as próprias alíquotas e bases de cálculos dos tributos – deixou de existir em decorrência do avanço das técnicas de fiscalização.

Ressalte-se, portanto, que não há espaço para uma invocação genérica de que é difícil e custoso fiscalizar, como se a máxima da comodidade do modelo de Adam Smith, fosse o fundamento prévio e absoluto para adotar-se o mecanismo de praticabilidade.

O terceiro critério é o mais polêmico entre todos os esboçados. Por ele, cogita-se que é possível que o mecanismo de praticabilidade funcione como elemento concretizador e atualizador dos conceitos constitucionais atrelados às normas de competência tributária, desde que haja espaço para aquela interpretação e ela se dê em respeito à transparência e segurança jurídicas.

Tradicionalmente, considera-se que a legalidade tributária, entre outras normas que dela decorrem, traria a especificidade conceitual, vista com uma força normativa intensa pela peculiaridade de a Constituição de 1988 trazer normas de competência tributária.

Em linhas gerais, a tese esposada é a de que, ao delimitar normas de competência, o poder de tributar foi limitado para incidir apenas sobre aquelas materialidades econômicas reveladas pelos fatos geradores e pelas bases de cálculo dos impostos, já que a validação de outros tributos, como as contribuições, seguiria outra lógica,

³¹ BRASIL, STF, Pleno, ADIn 1851-AL, Rel. Min. Ilmar Galvão, j. em 08.05.2002, DJ 13.12.2002.

³² STF, Pleno, RE 593.849/MG, Rel. Min. Edson Fachin, j. em 19.10.2016, inteiro teor disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12692057>, acesso em 05.01.2018.

A Praticabilidade: uma categoria “nova” para o controle jurídico da “velha” complexidade tributária e sua influência na indução de comportamentos

A rigor, isso implicaria a impossibilidade de novas realidades econômicas serem tributadas, salvo por uma eventual reforma tributária ou exercício da competência tributária residual para estabelecimento de impostos pela União. Bens intangíveis, não sendo considerados mercadorias no sentido clássico empresarial; “serviços” de streaming, não sendo propriamente serviços no sentido tradicional do direito privado, seriam realidades intributáveis.

Em livro mais recente de sua obra, Humberto Ávila conclui que “os termos constantes dos dispositivos constitucionais que atribuem poder de tributar aos entes federados exprimem conceitos, isto é, significados que possuem propriedades necessárias e suficientes para sua configuração”³³.

Daí que o conceito de mercadoria ou de serviços é aquele realizado ao tempo da promulgação da Constituição da República de 1988, e que admitir serem alterações posteriores da legislação infraconstitucional capazes de alterar os conceitos empregados em norma de competência, não seria possível.

Critica-se, assim, a adoção da teoria de que as normas de competência trazem tipos, e não conceitos, aqueles trazendo a característica da graduação como uma forma de melhor adaptação à realidade social cambiante. O que poderia ser visto como uma vantagem para a sociedade, sob o prisma do interesse privado do contribuinte, é tido como risco, devendo a especificidade conceitual funcionar como limite ao poder de tributar.

Entretanto, esses autores parecem desconhecer algo que, Luís Cesar Souza de Queiroz (2016:95) argumentamente observou: o fato de serem os termos constantes dos dispositivos constitucionais outorgantes de competência tributária conceitos, e não tipos, não pode obscurecer a questão atinente ao fenômeno da indeterminação dos conceitos, inerente ao processo de conhecimento e à re(construção) da realidade³⁴.

Assim, os conceitos possuem razoável grau de indeterminação, fomentada pela mutação, representativa de “mudanças na compreensão, constituição e de interpretação de objetos em sentido amplo ou da denominada realidade das mais variadas razões (morais, econômicas, culturais, físicas, tecnológicas etc.)”, ao longo do tempo, e pela diversidade espacial, “circunstância de as diferentes características físicas do meio circundante informarem a compreensão e a construção da realidade”³⁵.

Com bases nessas premissas, tem-se que os conceitos possuem graus de indeterminação, o que não implica ser impossível demarcar na realidade as classes de objetos que representam. Trabalhando-se como uma realidade institucional, como é o direito, os sentidos dos conceitos podem ser delineados melhor ao longo do tempo, assim como é possível que haja mutações.

Qual seria a relação da praticabilidade com o tema? Em verdade, se os conceitos possuem sentidos mais ou menos determinados, é natural que, no processo de interpretação e aplicação da legislação tributária, a cargo de órgãos administrativos, tais sentidos sejam estabelecidos.

Isso ocorre porque, “muitas vezes, os sentidos dos textos jurídicos custam muito tempo a

³³ ÁVILA, Humberto. **Competências Tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito**. Malheiro: São Paulo, 2018, p. 68.

³⁴ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. **Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional**. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2016, p. 95.

³⁵ Ibidem, p.96.

ser sedimentos, de modo a que se afirmar que são compartilhados socialmente”³⁶.

Há espaço para que, até que haja um compartilhamento social dos sentidos, ou, ao revés, quando novos sentidos estão sendo construídos por mutação, possam tais órgãos interpretar os conceitos, levando em conta, sim, a praticabilidade como viabilizadora ou simplificadora do sistema tributário.

Ausente um conceito uniforme de insumo para fins de PIS e COFINS, por exemplo, dentro da expertise técnica da Administração Fazendária, a interpretação e aplicação que faz da legislação tributária no tema, goza, sim, de presunção de legitimidade, quanto mais se adota sentidos para o conceito insumo que viabilizem uma tributação o mais uniforme possível e que simplifique, reduzindo alguma ou algumas das dimensões da complexidade do sistema tributário nacional.

Obviamente, há balizas institucionais para limitar a interpretação e aplicação dos conceitos constitucionais atrelados a fatos geradores e bases de cálculo, como aquelas advindas de decisões com efeito *erga omnes* e vinculantes pelo STF, precedentes com eficácia persuasiva, tais como aquelas que integram decisões veiculadas em recursos repetitivos e repercussão geral etc.

Mas o que se está a tratar é justamente das situações quando ainda faltam ou estão faltando essas balizas de contenção, pois os sentidos não possuem uma uniformidade de compartilhamento social.

Sabedor do risco que existe de, ao interpretar e aplicar a legislação tributária, surjam legalidades diferentes, o que é fomentado pela “maldição do lançamento por homologação”, que permite a criação de critérios hermenêuticos após a atuação colaborativa do contribuinte, segundo Eurico Diniz de Santi³⁷, devem os vetores da transparência e da segurança jurídica nortear a Administração Tributária.

A transparência, princípio de legitimação do Direito Tributário, para Ricardo Lobo Torres³⁸, deve ser concretizada pela busca de desenhos institucionais que favoreçam o diálogo entre fisco e contribuintes no processo de formação da legalidade concreta, considerando-se que existem três etapas, segundo Eurico Diniz de Santi: o contexto, o ato de enunciação e o sentido normativo³⁹.

Se o sentido normativo implica “os significados da norma, da lei e do sistema legal devidamente situados no tempo histórico e no espaço social (sentido paradigmático das normas constitucionais e legais, e dos atos administrativos e jurisdicionais”⁴⁰ e como os sentidos são construídos e compartilhados socialmente, a legitimidade de uma interpretação e aplicação da legislação tributária, em geral, e dos conceitos atrelados a fatos geradores e a bases de cálculo, em particular, é tanto maior, quanto mais espaço de colaboração entre os atores envolvidos nesse processo.

Assim, medidas recentes da Receita Federal do Brasil e da Procuradoria-Geral da Fazenda

³⁶ PAULA, D.G. de. **Op. cit.**, 2018a, p. 450.

³⁷ SANTI, Eurico Diniz de. *Kafka, Alienação e Deformidades da Legalidade: exercício do controle social rumo à cidadania fiscal*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais – Fiscosoft, 2014, pp. 322-323)

³⁸ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Vol. II: Valores e Princípios Constitucionais Tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p.243.

³⁹ SANTI, E.D. de. **Op. cit.**, p. 128.

⁴⁰ Idem.

A Praticabilidade: uma categoria “nova” para o controle jurídico da “velha” complexidade tributária e sua influência na indução de comportamentos

Nacional, com a realização de audiências públicas e prazo para recebimento de colaborações escritas, a orientar futuras portarias editadas, poderiam também ser utilizadas para se chegar à interpretação da legislação tributária, algo semelhante ao que já foi feito, na Austrália, por seu *Board of Taxation*⁴¹.

Por outro lado, não se deve esquecer que a segurança jurídica, como um vetor que pode impedir interpretações retroativas para contribuintes que, ao interpretar a legislação tributária, em momento em que não havia sentidos compartilhados socialmente, tenham optado por um sentido diferente, mas que seja igualmente razoável, admissível racionalmente.

Chega-se ao último critério, que é o exame dos mecanismos de praticabilidade, utilizados em concreto, pelo crivo da proporcionalidade. O Supremo Tribunal Federal dele tem se utilizado, sendo um dos casos mais emblemáticos a da ADI 2588, controlando-se a constitucionalidade da obrigação de pagar o imposto de renda pessoa jurídica com base na disponibilidade efetiva dos lucros, na forma da MP 2.158-35 e LC 104/2001⁴².

No voto do Ministro Joaquim Barbosa, relator para o acórdão, considerou-se que “havia uma finalidade a justificar, em princípio”, o regramento, que seria o combate ao abuso por parte de alguns contribuintes, o que revela o nítido caráter antiabuso da norma e ser ela um mecanismo de praticabilidade⁴³, além de ter registrado que a arrecadação não é um que possa justificar as restrições.

O Tribunal decidiu que seria o válido o regime para o lucro de sociedades sediadas em paraísos fiscais e que sejam controladas por sociedades brasileiras, considerando-se, nesse caso, a medida adequada, necessária e que não deixa de ser proporcional em sentido estrito, pois concilia a efetividade da fiscalização, dimensão coletiva da tributação pela praticabilidade e pela capacidade contributiva como bem público, com os princípios do devido processo legal, direito de propriedade e exercício de atividades econômicas lícitas.

4. Enfrentando a Complexidade Tributária com a Indução de Bons Comportamentos pelos Contribuintes: o encontro entre conformidade e praticabilidade

Não se reduz a complexidade apenas por mecanismos que tragam mais eficiência fiscalizatória e arrecadatória, por isso, como último ponto de análise, apresenta-se a conformidade como uma forma especial de concretização da praticabilidade tributária.

Ao se cogitar da tributação, é normal que se pergunte o que seria um sistema tributário justo. Além de justo, atualmente se espera que o sistema tributário não seja um obstáculo ao desenvolvimento econômico e um entrave ao exercício da autonomia privada dos contribuintes.

São demasiadas expectativas.

⁴¹ SERPA, Lyvia de Moura Amaral. **A cooperação no Direito Tributário: Um modelo de prevenção de litígios entre fisco e contribuintes**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017, pp. 136-137.

⁴² BRASIL, Pleno, ADIn 2.588/DF, Rel. Min. Ellen Gracie, Rel. p/ ac. Rel. Min. Joaquim Barbosa, DJe em 10.02.2014.

⁴³ ROCHA, E.R. **Op. cit.**, p. 294.

Talvez se possa responder a essa questão afirmando-se que um sistema tributário deve se alicerçar em legalidade, isonomia, segurança jurídica, capacidade contributiva e vedação ao confisco, o que já se constitui nas bases do Sistema Constitucional Tributário brasileiro.

Reduz-se, assim, a ansiedade das expectativas, pois há instrumental jurídico para se melhorar o sistema.

Trata-se de um encontro entre Direito e Moral, sob uma certa perspectiva, porque é possível se atrelar a necessidade de um sistema justo com os *sentimentos morais* compartilhados por seres humanos e outros animais, sobretudo os mamíferos, que seriam a empatia, a equidade, a solidariedade e a cooperação, vistos, inclusive, como naturalmente selecionados, conforme observação de Hugo de Brito Machado Segundo⁴⁴.

Essa digressão nos leva a compreender que uma base para a eficácia do sistema tributário tem a ver com a percepção dos contribuintes de que esses sentimentos sejam promovidos em algum grau.

As questões de moralidade tributária, em sentido amplo, se sofisticam além de uma discussão mais genérica sobre os valores da eficiência e justiça, para descer a minúcias, sugerindo-se novas abordagens da legalidade, praticabilidade, igualdade, eficiência, transparência e moralidade administrativa⁴⁵.

Entre muitos conceitos possíveis de moralidade, recorre-se ao de Joshua Greene, que a considera como o “conjunto de adaptações psicológicas que permite que indivíduos de outro modo egoístas colham os benefícios da cooperação”⁴⁶.

Sem prejuízo das conexões da empatia e, sobretudo, da equidade e da solidariedade, para o Direito Tributário, em geral, e para a análise da praticabilidade tributária, em geral, tem-se que o sentimento moral da cooperação, no Direito Tributário, pode ser fomentado pelo enfrentamento da complexidade tributária, cuja busca de um estado de redução é a finalidade do princípio que este artigo enfatiza.

Não se duvida de que seria desejável que obrigações tributárias principais e acessórias fossem espontaneamente cumpridas em sua totalidade, mas isso não ocorre em decorrência também da complexidade do sistema, seja porque ela pode gerar um sentimento de injustiça entre os contribuintes, seja porque eles podem se valer das dificuldades que o sistema gera para a Administração como forma de se buscar economia de tributo.

A conformidade, definida como este dever de cumprimento das obrigações tributárias principais e acessórias, esbarra na complexidade tributária, daí que se possa cogitar alguma espécie de prêmio para quem lida melhor com ele.

Sem descer a minúcias sobre os programas de conformidade, importa saber que eles existem para, após classificar os contribuintes, pelo cumprimento das obrigações principais e

⁴⁴ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Legitimação do tributo: algumas notas**. In: Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento, vol 3, n. 3, 2015, disponível em <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/15586/11797>, acesso em 30.03.2019, p. 5.

⁴⁵ O artigo 37, da Constituição da República, menciona moralidade como princípios gerais da Administração Pública, inclusive a tributária, o que exigiria atos estatais que não se aproveitassem de sua posição de superioridade para pressionar o contribuinte.

⁴⁶ GREENE, Joshua. **Tribos Morais: a tragédia da moralidade do senso comum**. Record: Rio de Janeiro, 2018, p.33.

A Praticabilidade: uma categoria “nova” para o controle jurídico da “velha” complexidade tributária e sua influência na indução de comportamentos

acessórias, estabelecer-se um regime especial de tratamento de seus pedidos junto aos órgãos fazendários, flexibilizando-se os rigores para aceitação de garantia e obtenção de regularidade fiscal, dando-se prioridade a pedidos de restituição, entre outras medidas possíveis.

Trabalha-se, assim, com a possível alteração comportamental dos contribuintes, por meio do estabelecimento de mecanismos sutis, *nudges*, “pequenos empurrões”, aplicando conhecida tese de Cass Sunstein e Richard Thaler ao Direito Tributário, como forma de reduzir práticas evasivas e elisivas⁴⁷.

O fomento da conformidade, assim, mitiga a complexidade tributária, porque reduz os esforços de fiscalização e cobrança, trazendo-se mais contribuintes para o ambiente da normalidade fiscal.

Além dessa conexão mais clara entre conformidade e praticabilidade tributária, tem-se que os modernos programas de conformidade exigem mudança de posturas dos órgãos fazendários.

O Estado de São Paulo, por exemplo, em seu *Programa de Estimulo à Conformidade Tributária – Nos Conformes* -, veiculado pela Lei Complementar n. 1320, que seu propósito é o de criar “condições para a construção contínua e crescente de um ambiente de confiança recíproca entre os contribuintes e a Administração Tributária”.

Entre muitas medidas interessantes, está o fomento da comunicação entre sociedade civil e Estado para melhorar sistemas fiscais de informática, para simplificar o sistema tributário estadual e para estabelecer objetividade e coerência na aplicação da legislação tributária.

Este diálogo torna o fisco mais responsivo aos anseios dos contribuintes, o que pode promover intensamente a busca de redução da complexidade tributária, a finalidade do princípio implícito da praticabilidade.

Assim, a praticabilidade é mais atingida na medida em que o dever de conformidade é concretizado pelos contribuintes, assim como a conformidade é incrementada à medida em que a praticabilidade é utilizada para reduzir a complexidade do sistema tributário, de modo que são vetores que se implicam mutuamente.

5. Conclusão

Carlos Santiago Nino, em uma passagem celebre, disse que nós, os juristas, padecemos de um elitismo epistemológico. Temos a pretensão de tudo saber e de querer resolver qualquer problema.

Ao contrário de muitos, não vejo isso como um defeito endêmico e insuperável que domina o meio jurídico. É uma característica que assumimos em decorrência da construção de que não existe possibilidade de *non liquet*, com o perdão do latinismo, nos quadrantes jurídicos.

⁴⁷ SOUZA, Danielle Nascimento Nogueira de. **Psicologia Fiscal e Economia Comportamental no Direito Tributário como forma de redução das práticas evasivas no Brasil**, orientada pelo professor Dr. Carlos Alexandre de Azevedo Campos no Programa de Pós-Graduação em sentido estrito da UERJ, 2019, pp. 67-74.

Todo problema levado ao sistema de Justiça demanda uma decisão, logo, por mais específica tecnicamente a matéria em discussão e por mais difícil do ponto de vista social a resolução do caso, haverá um julgamento.

O defeito está em não reconhecermos as limitações nossas, como juristas, e do Direito, como técnica social de regulação de condutas.

Essas digressões revelam que, se a complexidade da legislação tributária brasileira possui várias dimensões, deve e pode o jurista tentar reduzi-la, em algum grau.

A praticabilidade, se for vista como essa norma implícita que sugere a redução da complexidade, passa a ser um instrumento a serviço de ideais caros ao sistema tributário: eficiência na arrecadação, controle do abuso, simplificação, redução de incerteza, transparência etc. A compatibilização entre as dimensões coletiva e individual da tributação é o que se propõe.

Não se espera que a praticabilidade seja o instrumento salvador de nossas muitas mazelas tributárias, pois é necessária uma reforma tributária profunda, além de mudanças estruturais e de mentalidade dos vários atores envolvidos na tributação.

Enquanto isso tudo não vem, e, claro, ainda que venha, o sistema tributário, quanto mais tempo persiste como base das relações sociais, mais complexo se torna novamente, algo natural em uma sociedade heterogênea e tão marcada por mudanças drásticas. A praticabilidade surge como uma ferramenta para reduzir essa complexidade inerente à tributação.

O que tem faltado, porém, é sua utilização com critérios. Eles estão postos, conforme a doutrina e a jurisprudência assentadas nos últimos anos. O temor da praticabilidade pode ser, assim, reduzido. Temor a praticabilidade ou temor a complexidade?

Se a praticabilidade seguir um discurso racional, nada a temer, antes a esperança de que possa ela reduzir a complexidade tributária, tão deletéria ao desenvolvimento econômico e à autonomia dos contribuintes.

6. Referências

ARNDT, Hans Wolfgang. **Praktikabilität und Effizienz**. Köln: Otto Schmidt, 1983.

ÁVILA, Humberto. **Competências Tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito**. Malheiro: São Paulo, 2018.

_____. **Teoria da Igualdade Tributária**. Malheiros: São Paulo, 2008.

BINENBOJM, Gustavo. **A Constitucionalização do Direito Administrativo no Brasil: um inventário de avanços e retrocessos**. In: “RERE – Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado”, número 13, Salvador, mar./abril/maio de 2008. Disponível em: <http://www.direitodoestado.com.br/codrevista.asp?cod=262>, acesso em 05.01.2018.

BRASIL, STF, Pleno, ADIn 1851-AL, Rel. Min. Ilmar Galvão, j. em 08.05.2002, DJ 13.12.2002.

_____, Pleno, ADIn 2.588/DF, Rel. Min. Ellen Gracie, Rel. p/ ac. Rel. Min. Joaquim Barbosa, DJe em 10.02.2014.

A Praticabilidade: uma categoria “nova” para o controle jurídico da “velha” complexidade tributária e sua influência na indução de comportamentos

_, _ Pleno, Adin 4697-DF, Rel. Min. Edson Fachin, j. em 06.10.2016, DJe em 30.03.2017.

_, _ Pleno, RE 593.849/MG, Rel. Min. Edson Fachin, j. em 19.10.2016, inteiro teor disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12692057>, acesso em 05.01.2018.

COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e Justiça Tributária: Exequibilidade de Lei Tributária e Direitos do Contribuinte**. Malheiros: São Paulo, 2007.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Tipo ou conceito no Direito Tributário?** In: Revista da Faculdade de Direito da UFMG, Belo Horizonte, n. 30/31, pp. 213-260, 1987/1988.

DOURADO, Ana Paula. **O Princípio da Legalidade Fiscal: Tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margens de livre apreciação**. Almedina: Coimbra, 2014.

EVANS, Christopher; TRAN-NAM, Bihn. **Towards the development of a tax system complexity index**. In: Fiscal Studies, vol. 35, n. 3, pp. 341-370, 2014.

GREENE, Joshua. **Tribos Morais: a tragédia da moralidade do senso comum**. Record: Rio de Janeiro, 2018.

ISENSEE, Josef. **Die typisierende Verwaltung**, Berlin: Duncker & Humboldt, 1976.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Legitimação do tributo: algumas notas**. In: Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento, vol 3., n. 3, 2015, disponível em <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/15586/11797>, acesso em 30.03.2019.

MENDONÇA, José Vicente. **Conceitos inventados de direito administrativo**. Disponível em https://www.academia.edu/25737603/Conceitos_inventados_de_direito_administrativo?auto=download, acesso em 30.10.2018.

_. **Direito Constitucional Econômico: a intervenção do Estado na econômica à luz da razão pública e do pragmatismo**. 2ª edição, Belo Horizonte: Ed. Fórum, 2018.

PAULA, Daniel Giotti de. **A crescente hispercomplexidade tributária brasileira: uma categoria necessária**. In: Justiça Fiscal, ano 9, n. 32, jan./abril 2018b, pp.37-40.

_. **A Praticabilidade no Direito Tributário: controle jurídico da complexidade**. Rio de Janeiro: Editora Multifoco, 2018a.

QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. **Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional**. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2016.

REIMER, Ekkehart. **Die sieben Stufen der Steuerrechtfertigung**. In: GEHLEN, Boris; SCHORKOPF (orgs.) *Demokratie und Wirtschaft: eine interdisziplinäre Herausforderung*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2013.

ROCHA, Eduardo Morais da. **Teoria institucional da Praticabilidade Tributária**. São Paulo: Noeses, 2016.

ROCHA, Paulo Victor Vieira da. **Teoria dos Direitos Fundamentais: Restrições a Direitos do Contribuinte e Proporcionalidade**. São Paulo: Quartier Latin, São Paulo, 2017.

SANTI, Eurico Diniz de. *Kafka, Alienação e Deformidades da Legalidade: exercício do controle social rumo à cidadania fiscal*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais – Fiscosoft, 2014.

SERPA, Lyvia de Moura Amaral. **A cooperação no Direito Tributário: Um modelo de prevenção de litígios entre fisco e contribuintes**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.

SOUZA, Danielle Nascimento Nogueira de. **Psicologia Fiscal e Economia Comportamental no Direito Tributário como forma de redução das práticas evasivas no Brasil**, orientada pelo professor Dr. Carlos Alexandre de Azevedo Campos no Programa de Pós-Graduação em sentido estrito da UERJ, 2019.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Vol. II: Valores e Princípios Constitucionais Tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.