

A IMPORTÂNCIA DA CONFIGURAÇÃO NORMATIVA DA PRATICABILIDADE TRIBUTÁRIA: REGRA OU PRINCÍPIO COM ALEXY OU POLICY COM DWORKIN?

THE IMPORTANCE OF NORMATIVE CONFIGURATION OF TAX PRACTICE-CABILITY: RULE OR PRINCIPLE WITH ALEXY OR POLICY WITH DWORKIN?

Francieli Korquevicz Morbini **1**

Flávia Balduino Brazalle **2**

Luiz Carlos Gieseler Junior **3**

Doutoranda em Direitos Fundamentais e Democracia pelo Centro Universitário Autônomo do Brasil - UniBrasil. Bolsista Institucional. Mestre em Direitos Fundamentais e Democracia Centro Universitário Autônomo do Brasil - UniBrasil. Professora do Curso de Direito do UniBrasil. Advogada.
Lattes: <http://lattes.cnpq.br/7474979611906943>.
ORCID: <http://orcid.org/0000-0003-0124-6531>.
E-mail: Francieli_advocacia@hotmail.com

Doutoranda em Direitos Fundamentais e Democracia pelo Centro Universitário Autônomo do Brasil - UniBrasil. Bolsista PROSUP/CAPES. Mestre em Direitos Fundamentais e Democracia Centro Universitário Autônomo do Brasil - UniBrasil. Advogada.
Lattes: <http://lattes.cnpq.br/1057150402413702>.
ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-4423-8064>.
E-mail: flabrazzale@gmail.com

Doutorando em Direito pela Unibrasil em Direitos Fundamentais e Democracia. Mestre em Direito pela Unibrasil em Direitos Fundamentais e Democracia. Bolsista PROSUP/CAPES. Especialista em Direito Tributário pela UniCuritiba. Especialista em Teoría Crítica de los Derechos Humanos pela Universidad Pablo de Olavide, UPO, Sevilla, Espanha. Advogado.
Lattes: <http://lattes.cnpq.br/6867384111104703>.
ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-6982-5383>.
E-mail: gieseler@msn.com

Resumo: A praticabilidade tributária possui a finalidade de facilitar a aplicação e tornar mais eficaz a lei tributária. Partindo dessa premissa, o presente estudo buscará investigar qual é a alocação da praticabilidade tributária na estrutura da norma, vale dizer, princípio ou regra de acordo com Alexy ou, ainda, Policy nas ideias de Dworkin. Isto porque, como ver-se-á, a praticabilidade tributária comporta-se ora como regra e ora como princípio a depender de sua aplicabilidade. Assim, importante se torna analisar qual será a alocação da praticabilidade tributária que tenha mais coerência com a dicotomia entre princípios e regras e que possa contribuir para a aplicabilidade e eficácia da referida norma.

Palavras-chave: Direitos Fundamentais. Diretrizes Políticas. Praticabilidade Tributária. Princípios. Regras.

Abstract: Tax feasibility has the purpose of facilitating application and making tax law more effective. Based on this premise, the present study will seek to investigate what is the allocation of tax feasibility in the structure of the norm, that is to say, principle or rule according to Alexy or, still, Policy in Dworkin's ideas. This is because, as will be seen, tax feasibility behaves as a rule and sometimes as a principle depending on its applicability. Thus, it is important to analyze which will be the allocation of tax practice that is more consistent with the dichotomy between principles and rules and that can contribute to the applicability and effectiveness of the referred rule.

Keywords: Fundamental Rights. Political Guidelines. Tax Feasibility. Principles. Rules.

Introdução

Klaus Tipke, jurista alemão de direito tributário, cujos estudos se concentram na ideia de sistematização do direito tributário e no papel dos princípios - que são segundo uma de suas lições: “[...] valorações fundantes da ordem institucional. [...]”¹, faz interessante digressão sobre a classificação das normas tributárias, pois entende que sistemas tributários não são *monísticos*, mas *pluralísticos*, do qual derivam três espécies de normas tributárias: as (i) com objetivo financeiro, que são aquelas que servem para atender as necessidades financeiras do Estado; as (ii) com objetivo social, ou seja, as intervencionistas ou regulatórias, que se aproximam da ideia de extrafiscalidade e as (iii) de simplificação, como sendo aquelas normas que tem como objetivo facilitar a aplicação da tributação, deixar mais simples, prático e econômica sua aplicabilidade².

Para os fins deste estudo, as normas que serão objeto de análise serão as de terceira ordem, isto é, as normas de simplificação, exatamente de onde deriva a chamada praticabilidade tributária, pois, como ver-se-á adiante, são as normas que buscam facilitar a aplicação e tornar mais eficaz a lei tributária.

Uma constatação interessante sobre as lições de Tipke é que aparentemente o autor faz distinção entre norma e princípio considerando a norma como sinônimo de regra e em outras ocasiões princípios como algo diferente das normas. Tal ponto torna-se deveras relevante para o debate proposto neste artigo.

Anote-se: “[...] Regras ou normas são aplicáveis ou inaplicáveis, mas os princípios jurídicos exigem a realização otimizada do consenso ético-jurídico a elas imanente, consubstanciando pois, comandos de otimização. [...]”³, numa aproximação com Alexy, princípios são mandados de otimização, como ver-se-á adiante, e, em outro texto Tipke aduz que: ‘Princípios transformados em normas e princípios que geram normas (que dirigem, que inspiram normas).’⁴, aparentemente utilizando as expressões *normas* como sinônimo de regra.

Entretanto, a natureza jurídica das *normas*, e especialmente a praticabilidade tributária, precisa ser descortinada, pois as normas podem ser distinguidas em *princípios* e *regras* para Robert Alexy e ainda, como princípios, regras e *policy* para Ronald Dworkin. Deixando-se registrado que o marco teórico aqui utilizado será o de Robert Alexy.

Destaque-se que existem doutrinadores que defendem a natureza principiológica da praticabilidade e outros como *técnica* ou ainda como política, o que, certamente, mais traz confusão em sua aplicabilidade do que qualquer consenso.

O propósito deste estudo é demonstrar qual será a alocação para a praticabilidade tributária que tenha mais coerência com a dicotomia entre princípios e regras e que possa contribuir para a aplicabilidade e eficácia da referida norma. Para tanto, o artigo proposto conduzirá os leitores a uma análise inicial acerca da praticabilidade tributária, demonstrará as espécies de normas, quais sejam regras e princípios e por derradeiro cuidará da configuração normativa da praticabilidade tributária.

A Praticabilidade Tributária

Quando nos referimos aos tributos, somos levados a um sentimento de rejeição psicológica ante ao desembolso de quantias devidas ao Estado em razão da ocorrência de fatos jurídicos cotidianos e que são base do desenvolvimento de nossas vidas e que também são base da tributação. Desse modo, não é algo que as pessoas sintam imediato prazer ao pagar os tributos. Nos tempos hodiernos a temática envolta a tributação gera inúmeras discussões, conduzindo o debate à própria discussão inerente a forma de Estado escolhida no país e seu gerenciamento.

Isto porque a contraprestação estatal, desse desembolso, não é sempre direta, mas se dá, especialmente, com a satisfação das necessidades públicas e que não são percebidas da

1 TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. Direito tributário. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris ed., 2008.

2 TIPKE, Klaus. Princípio da Igualdade e a Idéia de Sistema no Direito Tributário”. In: BRANDÃO MACHADO (coord.). Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira. São Paulo: Saraiva, 1984, pgs. 523-524.

3 TIPKE, 2008.

4 TIPKE, In: BRANDÃO MACHADO, 1984, pg. 522.

mesma forma que um negócio jurídico privado onde há, geralmente, a tradição dos bens.

Por outro lado, Tipke adverte que: “[...] O imposto não é meramente um sacrifício, mas sim, uma contribuição necessária para que o Estado possa cumprir suas tarefas no interesse do proveitoso convívio de todos os cidadãos. [...]”⁵.

Essa é apenas uma das razões para que a lei, e conseqüentemente, o princípio da legalidade, tenham um peso tão importante na vida das pessoas a servir como um limite para a ânsia arrecadatória tributária.

A legalidade, expressão da democracia representativa, ganha especial destaque na produção de leis tributárias que vão servir de fundamento do pagamento de tributo, pois, da mesma forma que autoriza o Estado exigir do cidadão parcela de sua riqueza, implica também em limite para esta exigência.

Por essa razão há que se entender as noções de Princípio da legalidade através da teoria da norma tributária e, no seu desdobramento, da tipicidade tributária.

Essa norma tributária terá como conteúdo a descrição hipotética do fato suporte da incidência tributária e, ainda, o Estado deve descrever com minúcias seu conteúdo, pois de acordo com a Teoria da Norma tributária, aqui adotada a teoria de Paulo de Barros Carvalho⁶, onde de forma analítica, ensina que a norma tributária se divide em *antecedente* e *consequente* da Norma, alocando no antecedente os critérios material, espacial e temporal do tributo e, no conseqüente, os critérios pessoal e quantitativo dos tributos, a seguir assim definidos os critérios: No *antecedente* da Norma Tributária tem-se critério *material*: verbo mais complemento; critério *espacial*: condicionante de lugar e critério *temporal*: condicionante de tempo. No *consequente* da Norma Tributária tem-se o critério *pessoal*: sujeição ativa e passiva e o critério *quantitativo*: base de cálculo e alíquota.

Aqui é preciso fazer referência ao estudo de Octavio Fischer e Marcos Maliska de que:

[...] Paulo de Barros passou a sustentar que, na hipótese de incidência, existem apenas três critérios, suficientes em si para a correta captação do fato jurídico nela desenhado de modo abstrato: o critério material, o critério espacial e o critério temporal. No mandamento, por conseqüência, estariam outros dois critérios: o critério quantitativo e o critério pessoal.⁷

Por seu turno e importância da tipicidade tributária é deveras significativa, em razão de impor ao Estado que descreva todos os elementos que configurem a hipótese tributária exatamente como ensina Regina Helena Costa que: “[...] a lei deve conter todos os elementos configuradores do fato cuja ocorrência é idônea a deflagrar a obrigação de pagar tributo.”⁸.

Tudo isso para dizer que o dever de pagar tributos tem que seguir uma fórmula constitucional, qual seja, norma tributária com os critérios para a captação do fato jurídico nela desenhado e pormenorizado pela tipicidade tributária.

Desse modo, é preciso que para que se entregue um mínimo de segurança jurídica ao cidadão que se descreva qual é o tributo incidente para aquele fato a ser realizado (irretroatividade) e que possa trazer um mínimo de confiabilidade para que o cidadão possa se autodeterminar, de uma maneira cognoscível, estável e confiável, pois como bem adverte Ávila: “[...] a segurança jurídica garante o direito de o particular, com exatidão, conhecer, hoje, o Direito de amanhã [...]”⁹.

5 TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas: Justiça fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 13.

6 CARVALHO, Paulo de Barros. Teoria da Norma Tributária. 4.ªEd. São Paulo: Max Limonad, 2002.

7 FISCHER, Octavio Campos; MALISKA, M. A. . REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA? SEGURANÇA JURÍDICA E A BASE DE CÁLCULO DO IPTU. Revista direitos fundamentais & democracia (UniBrasil), v. 22, p. 273-293, 2017.

8 COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional. São Paulo: Editora Saraiva. 2009, pg. 63.

9 ÁVILA, Humberto. Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário. 1. ed. São

É exatamente no *desenho* do fato jurídico que surge a praticabilidade tributária, pois seria tarefa impossível ao Estado legislador que descesse às minúcias de todos os fatos possíveis de tributação, ou seja, de um lado, em razão da generalidade e abstração, a lei tributária pode vir a padecer de um mal inexorável de inaplicabilidade e ineficiência, pois abstração e generalização demasiadas podem se traduzir em não conformação exata do texto legal quando do evento no plano fático.

Por outro lado, generalidade e abstração, demasiadas também podem causar discrepância no sistema e abranger casos que não se amoldam perfeitamente ao que contém a legislação, o que se traduz, essas duas circunstâncias, em ineficiência do sistema. A generalidade não é bem-vinda, mormente quando se discute sobre a definição ou criação de tributos.

Surge então, para reduzir essa ineficiência e também para atender os interesses de todos os indivíduos, submeter-se a tributação coerente e justa, a chamada praticabilidade tributária, que tem como mister colher o sentido da Norma que acarrete a aplicação mais cômoda, simples, econômica e funcional da legislação tributária.

Conceituar a praticabilidade tributária não é tarefa das mais fáceis, pois, como dito por vários doutrinadores, seu estudo padece de maiores imersões por parte dos estudiosos, como bem alerta Regina Helena Costa¹⁰.

Embora Misabel Derzi¹¹ trate do assunto desde 1988, vem crescendo o interesse por parte dos doutrinadores sobre o tema, como nos estudos realizados por Sergio Sydionir Saad¹², Carlos Renato Cunha¹³ e Eduardo Morais da Rocha.¹⁴

Inicialmente, pode-se citar Misabel Derzi definindo a praticabilidade como “[...] todos os meios e técnicas utilizadas com o objetivo de tornar simples viável a execução das leis. [...]”.¹⁵ Também Luís Eduardo Schoueri dizendo que a praticabilidade atua “[...] autorizando o aplicador da lei a adotar medidas globais, generalizantes, com a finalidade de simplificar o sistema tributário. [...]”.¹⁶

A praticabilidade situa-se dentro das normas de competência tributária influenciando na conduta do agente competente para arrecadação dos tributos de um modo mais eficaz e simples. José Roberto Vieira ensina que a “[...] Praticabilidade atua exatamente no interesse de um direito mais simples, e nesse sentido, mais justo, fazendo por reduzir as patentes complexidades da legislação tributária.”¹⁷

Importante fazer a referência de que a praticabilidade se opera na utilização de presunções e ficções tributárias no intuito de simplificar e tornar mais fácil a arrecadação dos tributos. As presunções podem ser conceituadas como aquelas situações em que, tomadas determinadas condições (algo conhecido), a realidade (algo provável) é presumida pelo ente tributante, como, *v.g.*, empresas cuja receita bruta superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) por ano presumem-se empresas de pequeno porte de acordo com a Lei Complementar 123/2006. Becker contribui com suas lições acerca do conceito de presunções: “Presunção é o resultado do processo lógico mediante o qual do fato conhecido cuja existência é certa se infere o fato desconhecido cuja existência é provável.”¹⁸

Por sua vez, as ficções podem ser conceituadas como realidades criadas pelo legislador para facilitar a aplicabilidade do direito. Desse modo, a praticabilidade implica na criação de

Paulo: Malheiros Editores, 2011, pg. 125.

10 COSTA, 2007, p. 20.

11 DERZI, Misabel Abreu Machado. Direito Tributário, Direito Penal e Tipo. 2 ed. Atual e ver. São Paulo: RT, 2007.

12 SAAD, Sergio Sydionir. Simplificação e Praticabilidade no Direito Tributário. 2014. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014.

13 CUNHA, Carlos Renato. O Simples Nacional, a Norma Tributária e o Princípio Federativo: Limites da Praticabilidade Tributária. 1. ed. Curitiba: Juruá, 2011.

14 ROCHA, Eduardo Morais da. Teoria Institucional da Praticabilidade Tributária. São Paulo: Noeses, 2016.

15 Op.cit.p138.

16 SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas tributárias indutoras e intervenção econômica. Rio de Janeiro:Forense, 2005, p. 32.

17 VIEIRA, José Roberto. O IRPF e o Direito Fundamental à Igualdade: um tributo de dupla personalidade! In: BRANCO, Paulo Gonet; MEIRA, Liziane Angelotti; NETO, Celso de Barros Correia (Coord.). Tributação e Direitos Fundamentais conforme a jurisprudência do STF e do STJ. São Paulo: Editora Saraiva, 2012, p. 186.

18 BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007. p. 538.

situações fático-jurídicas para facilitar a aplicação da lei, como por exemplo, os valores dos imóveis para fins de cobrança de IPTU.

Adotar-se-á a ideia de que há limites para a utilização da praticabilidade tributária. Estes limites situam-se na observância dos princípios constitucionais tributários, especialmente, para os limites deste trabalho, o princípio da isonomia.

Com relação à igualdade ou isonomia pode-se afirmar que a praticabilidade deve respeitar a igualdade formal e tentar ampliar ao máximo a igualdade material.

Isto porque toda a igualdade deve pautar-se, de acordo com Humberto Ávila¹⁹, no atendimento aos seus elementos estruturais: sujeitos, medida de comparação, elemento indicativo da medida de comparação e finalidade da diferenciação, vale dizer “[...] a igualdade é a relação entre dois ou mais sujeitos, com base em uma medida de comparação, aferida por meio de um elemento indicativo, que serve de instrumento para a realização de uma devida realidade”.

Para além desta principiologia tributária a praticabilidade também deve limitar-se pela observância de três requisitos, conforme Carlos Renato Cunha:

[...] a) a existência de previsão em lei; b) na utilização de ficção tributária, que inexista impertinência entre o consequente e o antecedente normativo, com previsão constitucional ou inserta em norma geral em matéria tributária, vale dizer, que exista um vínculo conceito jurídico fictamente estabelecido na norma inferior e as determinações das normas de competência tributária; e c) a possibilidade de opção do contribuinte pela aplicação do regime de ficção, se houver autorização constitucional para tanto.²⁰

Vale dizer, em razão do princípio da legalidade tributária, há que se realizar a praticabilidade tributária com a estrita observância da previsão constitucional do artigo 146 e do artigo 150 da CF, que exige Lei para o trato tributário e especificamente Lei Complementar para assuntos daquela competência.

Então o que temos até aqui é a praticabilidade sobre a dimensão de sua formação enquanto norma tributária derivada da legalidade. Porém, é preciso mais. É imprescindível entender sua configuração dentro das perspectivas teóricas da norma, vale dizer, princípio ou regra com Alexy e além dessa dicotomia, como *policy* com Ronald Dworkin.²¹

A Estrutura das Normas: Princípios, Regras e *Policy*

Todo ordenamento jurídico brasileiro é pensado e produzido na estrutura de normas positivadas, sejam estas regras ou princípios. São inúmeras as tentativas de pacificação dos conceitos e interpretações. Súmulas, Súmulas vinculantes, Precedentes, Jurisprudência selecionadas, são exemplos clássicos dessa tentativa de positivação de tudo que ocorre no mundo dos fatos.

Robert Alexy²² quando fala da estrutura das normas de direitos fundamentais aponta que há uma necessária distinção entre regras e princípios e, inicialmente, refuta a *generalidade*, pois entende não se tratar de uma questão de grau e também apresenta outras teses de distinção que não se justificam aduzindo que a diferença é qualitativa.

19 ÁVILA, Humberto. Teoria da Igualdade Tributária. 2. Ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p.192.

20 Op. Cit. p. 159.

21 Não se desconhece as teses que qualificam a natureza jurídica da praticabilidade como noção pré-jurídica de comodidade; como categoria lógico-jurídica; como um princípio jurídico; como uma técnica; como forma de organização da Administração Tributária; como classificação das normas de competência tributária; subinstituição-coisa; como “bem coletivo” e como um “topói”. CUNHA, Carlos Renato. Praticabilidade tributária: eficiência, segurança jurídica e igualdade sob uma perspectiva semiótica / Carlos Renato Cunha; orientadora: Betina Treiger Gruppenmacher. – Curitiba, 2019.

22 ALEXY, Robert. Teoria dos direitos fundamentais. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

Ensina que os princípios são mandamentos de otimização pois são normas que ordenam que algo seja realizado na maior medida possível de sua satisfação dependendo das possibilidades jurídicas e fáticas. Os princípios contêm caráter *prima facie* e por isso tem um grau de realização variável.

Nesse sentido leciona Alexy²³:

Princípios exigem que algo seja realizado na maior medida possível dentro das possibilidades jurídicas e fáticas existentes. Nesse sentido, eles não contêm um mandamento definitivo, mas apenas *prima facie*. Da relevância de um princípio em um determinado caso não decorre que o resultado seja aquilo que o princípio exige para esse caso. Princípios representam razões que podem ser afastadas por razões antagônicas. A forma pela qual deve ser determinada a relação entre razão e contrarrazão não é algo determinado pelo próprio princípio. Os princípios, portanto, não dispõem da extensão de seu conteúdo em face dos princípios colidentes e das possibilidades fáticas.

Com relação às regras entende que estas são satisfeitas ou não satisfeitas e se uma regra vale deve fazer exatamente o que exige, nem mais nem menos. Também explica que regras são sempre razões definitivas e não variam de grau.

Alexy entende que na representação do conflito entre regras e da colisão entre princípios é que as diferenças são mais facilmente perceptíveis. Isto porque acaso aplicados de modo isolados, os resultados seriam contraditórios.

Assim, para resolução de um conflito entre regras há que se inserir uma cláusula de exceção que elimine o conflito ou, não sendo isso possível, uma das regras deve ser declarada inválida. Isso também não sendo possível, deve-se resolver com critérios de hermenêutica tradicional, como a lei posterior que revoga a lei anterior ou a lei especial revoga a lei geral.

No que diz com os princípios ensina Alexy que não há possibilidade de se inserir uma cláusula de exceção ou a declaração de invalidade de um princípio e que há uma dimensão de peso aproximando-se de Dworkin²⁴.

Aduz que o que precisa ser realizado é um sopesamento entre os interesses conflitantes e também ensina que para sopesar os princípios leva-se em consideração a *lei de colisão* e o resultado do sopesamento transforma as normas em normas de direito fundamental atribuída.

Registre-se que não se pretende debruçar sobre toda a teoria da colisão e conflito de Alexy, em razão dos limites deste trabalho e seu objetivo que é alocar a praticabilidade na visão de Alexy e de Dworkin.

Ronald Dworkin²⁵ converge com Alexy na afirmação de que há distinção entre regras e princípios sob o prisma qualitativo. Mas não é apenas isso. Também há uma aproximação com relação ao conteúdo normativo das regras e princípios. As regras seguem a lógica da validade e os princípios a dimensão de peso e, ainda:

“Denomino “princípio” um padrão que deve ser observado, não porque vá promover ou assegurar uma situação econômica, política ou social considerada desejável, mas porque é uma exigência de justiça ou equidade ou alguma outra dimensão da moralidade.”²⁶

23 ALEXY, Robert. Teoria dos direitos fundamentais. Trad. Virgílio A. Da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 103-104.

24 Idem, pg. 94.

25 DWORKIN, Ronald. Levando os direitos a sério. tradução e notas Nelson Boeira. - São Paulo : Martins Fontes, 2002.

26 Idem.

Inicialmente Dworkin crítica o positivismo como um conjunto unitário de regras, como bem constata Virgílio Afonso da Silva: “O ponto de partida da teoria de Dworkin é uma crítica ao positivismo jurídico, principalmente ao positivismo na forma desenvolvida por seu antecessor em Oxford, Herbert Hart.”²⁷, da mesma maneira que Jeferson Teodorovicz confirma essa crítica aduzindo que “Dworkin baseia sua posição teórica criticando o positivismo jurídico, especialmente o positivismo jurídico desenvolvido por Herbert Hart.”²⁸.

Identifica que um sistema composto de apenas regra válida e inválida poderia ser necessário para a resolução de casos complexos que o juiz não teria outra opção senão a de usar a discricionariedade judicial para a resolução dos conflitos, exatamente como identificam Claudio Carneiro e Marcos Lemos:

A tese de Dworkin contrapõe-se ao sistema de regras positivas de Kelsen e Hart em que o sistema jurídico é composto por regras, regras válidas e/ou eficazes. Se diante da vagueza da linguagem da norma e diante de casos não regulados por leis positivas, neste espaço vazio, não cabe ao juiz agir de forma subjetiva, levando em consideração a utilização de métodos.²⁹

A contribuição para este estudo específico ficará com a ideia de *policy* que Dworkin ensina. Isto porque, há divergência do alcance dos princípios na comparação entre os dois autores. Para Alexy os princípios podem ser aplicados para estabelecer tanto um direito individual quanto para estabelecer direitos coletivos. Dworkin entende que os princípios estabelecem um direito individual, o que traria dificuldade de encaixar a praticabilidade como um princípio sob esta ótica. Portanto, é preciso identificar, ainda que de modo resumido, o que Dworkin entende por *policy* para poder cotejar com a ideia de praticabilidade tributária.

O referido jurista americano assim explica o que entende por *policy* ou política:

Denomino “política” aquele tipo de padrão que estabelece um objetivo a ser alcançado, em geral uma melhoria em algum aspecto econômico, político ou social da comunidade (ainda que certos objetivos sejam negativos pelo fato de estipularem que algum estado atual deve ser protegido contra mudanças adversas).³⁰

Desse modo, pode-se entender que diferentemente dos princípios, as *policy* são destinadas à coletividade, para propor objetivos gerais a serem alcançados, como por exemplo, trazido por Dworkin, o da eficiência que entende se tratar de uma diretriz política.

A Configuração Normativa da Praticabilidade Tributária

A aplicação das regras na vertente brasileira normativa é deveras mais simples. Regras são claras e objetivas e são tratadas na escala do *tudo* ou *nada*. Ou são aplicadas ou afastadas. Não existe meio termo. Não deixam dúvidas e espaço para interpretações. Divergem dos princípios por sua natureza jurídica, são completamente contrapostas. Os princípios por sua vez, demandam uma análise mais acurada, são repletos de *discricionariedade* e em caso de conflito

27 SILVA, Luis Virgílio Afonso da. Princípios e regras: mitos e equívocos acerca de uma distinção. Revista Latino-Americana de Estudos Constitucionais, Belo Horizonte, n. ja/ju 2003, p. 607-630, 2003.

28 TEODOROVICZ, Jeferson. A problemática da tipologia de princípios e regras no ordenamento jurídico positivo. Revista Direitos Fundamentais & Democracia / Faculdades Integradas do Brasil. Curso de Mestrado em Direito da UniBrasil. – v.1, n.1 (jan./jun. 2007) UniBrasil, 2007.

29 CARNEIRO. Claudio. LEMOS. Marcos A. F. O Movimento Pós-Positivista e a “visão” Neoconstitucionalista da Ponderação: a valoração de princípios em Robert Alexy. Revista de Direitos Fundamentais & Democracia. Jul/Dez 2012.

30 DWORKIN, 2002.

devem ser analisados através da aplicação da regra da proporcionalidade, como leciona Alexy. A vertente alexyana nos oferece uma das mais brilhantes análises sobre o tema, correlacionando a temática com o princípio da proporcionalidade ou regra da proporcionalidade, teoria criada e defendida ao longo dos anos pelo professor Alexy. Sua teoria nos convida a compreender os princípios em essência e exprimir dele quando em conflito sua especial finalidade, no processo da aplicação da métrica observar-se-á critérios de adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito.

Antes de se adentrar na configuração normativa da praticabilidade é importante deixar registrado que sempre deve-se evitar a chamada *exacerbação do processo de principiologização* exatamente para não banalizar a exata dimensão desses marcos teóricos como ensina Paulo Ricardo Schier:

O que parece é que o discurso (sedutor) da dogmática principialista, tomado sem cautelas, tem se prestado a relativizar todo e qualquer bem ou valor constitucionalmente protegido através dos princípios. Sob esta perspectiva, a idéia de dogmática principialista, que, como se afirmou, de partida emergiu constitucional, tem-se prestado para, na prática, realizar o seu contrário. Ou seja, a exacerbação do processo de principiologização não pode atingir o ponto de tornar tudo “subjetivo” (no sentido de arbitrário). [...] ³¹

Assim, existem vários doutrinadores que entendem que a natureza jurídica da praticabilidade tributária seja de princípio. Rapidamente podemos citar José Roberto Vieira, Mizabel Derzi, Heleno Torres, Octavio Campos Fischer.³² Regina Helena Costa, como já dito neste trabalho, foi a precursora da praticabilidade e afirma que:

A nosso ver, trata-se de autêntico princípio, e não simples regra jurídica, porque apresenta traços característicos daquela espécie normativa: (i) contém elevado grau de generalidade e abstração irradiando seus efeitos sobre múltiplas normas; e (ii) contempla valor considerado fundamental para a sociedade, qual seja, a viabilização da adequada execução do ordenamento jurídico no campo tributário. [...] ³³

Entretanto, pode-se perceber que no falar de Regina Helena Costa, não houve uma conformação com as teses aqui expostas, pois configura a praticabilidade como princípio em razão do grau de generalidade e abstração exatamente em posição contrária a Alexy e Dworkin que defendem a distinção qualitativa dos princípios e regras. Teodorovicz já alertava que:

No âmbito da qualificação de princípios e regras, embora a discussão entre a sua diferenciação já seja antiga, a mesma ganhou força contemporaneamente com as teorias de Dworkin e Alexy, que defendem a diferenciação qualitativa entre regras e princípios, indicando a existência de um caráter lógico na distinção. Outra tentativa de distinção estaria no critério de grau das normas, onde as normas se diferenciariam através da abstração, grau, generalidade e fundamentalidade. Esta posição é a mais difundida pelos autores brasileiros, e que

31 SCHIER, Paulo Ricardo. Novos desafios da filtragem constitucional no momento do neoconstitucionalismo. Revista Eletrônica de Direito do Estado, Salvador, n. 4, out./dez. 2005.

32 CUNHA, 2019, pgs 216-17.

33 COSTA, 2007.pg. 92.

terá maior influência na classificação tipológica dos princípios e regras, ou normas, aqui trabalhados.³⁴

Assim, se buscarmos as lições de Alexy para distinguir princípios e regras encontraremos as seguintes máximas: regras estão no campo da validade e suas prescrições estão na dimensão de que deve ser realizado aquilo que elas determinam. O mesmo acontece com as lições de Dworkin pois defende a lógica do tudo-ou-nada e, assim, a praticabilidade tributária pode se encaixar como regra em algumas situações? A resposta é afirmativa quando se leva em conta a aplicação de presunções criadas pela Lei.

Explica-se. Acaso a lei necessite que a praticabilidade crie padrões generalizantes, como as presunções, todos os que não se enquadram na presunção estarão fora do alcance da presunção, nem mais nem menos, tudo-ou-nada. O exemplo disso é a presunção de empresa de pequeno porte trazida pela Lei Complementar 123/2006 onde o critério é a receita-bruta, ou seja, acaso a empresa tenha receita bruta anual de até R\$ 4.200.000,00 (quatro milhões e duzentos mil reais) ela será presumidamente de pequeno porte. Acima disso não, nem mais nem menos, tudo-ou-nada.

Desse modo, há harmonia entre a praticabilidade como otimização de eficiência confirmada pela regra. Poder-se-ia argumentar que a praticabilidade não poderia ser regra, pois não conflitaria com os princípios, mas isso não ganha pertinência pois, conforme ensina Virgílio Afonso da Silva:

Quando um princípio entra em colisão com uma regra, deve haver um sopesamento. Mas esse sopesamento não ocorre entre o princípio e a regra, já que regras não são sopesáveis. Ele deve ocorrer entre o princípio em colisão e o princípio no qual a regra se baseia³⁵

No que diz com os princípios há uma segura aproximação, pois, sendo mandados de otimização, podem ser aplicados em seu grau máximo na medida das circunstâncias fáticas e jurídicas.

Desse modo, se a praticabilidade é um jeito de simplificar a aplicabilidade das normas e torná-las mais eficazes, há sem dúvida uma aproximação desta com os princípios de Alexy.

Isto porque Alexy reconhece, como já dito neste trabalho, que os princípios também defendem direitos coletivos e a praticabilidade funciona nesta exata dimensão, ou seja, impulsiona a arrecadação com as padronizações, presunções e ficções que utiliza, trazendo ao grau máximo de otimização a incidência da tributação, sob a perspectiva de direito coletivo.

Na perspectiva teórica de princípio de Dworkin a praticabilidade não se amolda.

Isto porque o autor defende que os princípios são direitos individuais e reputar a praticabilidade na sua dimensão principiológica de Alexy só tem espaço como direito coletivo.

Desta maneira, não há que falar em praticabilidade tributária a partir dos ensinamentos de Dworkin. Assim, o que melhor se aproxima como praticabilidade tributária é o que ele denomina como diretriz política ou *policy* que como já vimos são normas destinadas à coletividade, para propor objetivos gerais a serem alcançados, e tais objetivos gerais são a facilitação e eficiência da tributação.

Considerações Finais

Não se pretende com este estudo esgotar o tema. Até mesmo porque se faz imprescindível aprofundar os estudos de alocação da praticabilidade para facilitar sua aplicação no ordenamento jurídico. Mas pode-se encontrar um caminho para o entendimento do alcance deste

34 TEODOROVICZ, 2007, pg. 2.

35 SILVA, Virgílio Afonso da. Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia. 2. ed. Malheiros, São Paulo, 2010, pg. 52.

fenômeno jurídico da praticabilidade. A alocação da discussão a partir do campo das normas jurídicas coloca em voga a própria natureza jurídica da praticabilidade. A mudança no olhar pelo qual se observa a praticabilidade altera consubstancialmente o que se vê nela.

O que se percebe é que a alocação da praticabilidade tributária e conseqüentemente desvendar sua natureza jurídica não é tarefa das mais fáceis, a começar pela própria conceptualização da praticabilidade tributária que tem, como se viu, seu grau de dificuldade.

Percebeu-se que a praticabilidade tributária ora se comporta como princípio ora se comporta como regra e, se adotarmos como marco teórico Ronald Dworkin, a praticabilidade não pode ser reputada como princípio, mas como diretriz política ou *policy*.

Desta forma, conclui-se que diante do fato de que a praticabilidade tributária pode ser interpretada como princípio ou regra, e ainda como uma diretriz política, surge a necessidade de maiores aprofundamentos e investigações sobre a sua natureza jurídica. A natureza jurídica de um determinado instituto diz muito sobre ela, revelando sua verdadeira essência e por conseqüência direcionando a forma de atuação no campo legislativo.

Referências

ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Trad. Virgílio A. Da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008.

ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário**. 1. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011, pg. 125.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. 2. Ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007.

CARNEIRO, Claudio. LEMOS, Marcos A. F. O Movimento Pós-Positivista e a “visão” Neoconstitucionalista da Ponderação: a valoração de princípios em Robert Alexy. **Revista de Direitos Fundamentais & Democracia**. Jul/Dez 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da Norma Tributária**. 4.ªEd. São Paulo: Max Limonad, 2002.

COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e justiça tributária: exequibilidade de lei tributário e direitos do contribuinte**. São Paulo; Malheiros, 2007.

_____. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. São Paulo: Editora Saraiva. 2009.

CUNHA, Carlos Renato. **O Simples Nacional, a Norma Tributária e o Princípio Federativo: Limites da Praticabilidade Tributária**. 1. ed. Curitiba: Juruá, 2011.

_____. **Praticabilidade tributária: eficiência, segurança jurídica e igualdade sob uma perspectiva semiótica** / Carlos Renato Cunha; orientadora: Betina Treiger Grupenmacher. – Curitiba, 2019.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. 2 ed. Atual e ver. São Paulo: RT, 2007.

DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. Tradução e notas Nelson Boeira. - São Paulo: Martins Fontes, 2002.

FISCHER, Octavio Campos; MALISKA, M. A.. **Regra matriz de incidência tributária? Segurança jurídica e a base de cálculo do iptu**. Revista direitos fundamentais & democracia (UniBrasil) , v. 22, p. 273-293, 2017.

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

SAAD, Sergio Sydionir. **Simplificação e Praticabilidade no Direito Tributário**. 2014. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014.

SCHIER, Paulo Ricardo. Novos desafios da filtragem constitucional no momento do neoconstitucionalismo. **Revista Eletrônica de Direito do Estado, Salvador**, n. 4, out./dez. 2005.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SILVA, Luis Virgílio Afonso da. **Princípios e regras: mitos e equívocos acerca de uma distinção**. Revista Latino-Americana de Estudos Constitucionais, Belo Horizonte, n. ja/ju 2003, p. 607-630, 2003.

SILVA, Virgilio Afonso da. **Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia**. 2. ed. Malheiros, São Paulo, 2010

TEODOROVICZ, Jeferson. A problemática da tipologia de princípios e regras no ordenamento jurídico positivo. **Revista Direitos Fundamentais & Democracia / Faculdades Integradas do Brasil. Curso de Mestrado em Direito da UniBrasil**. – v.1, n.1 (jan./jun. 2007) UniBrasil, 2007.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito tributário**. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris ed., 2008.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas: **Justiça fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.

TIPKE, Klaus. **Princípio da Igualdade e a Ideia de Sistema no Direito Tributário**”. In: **BRANDÃO MACHADO (coord.)**. Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 517-527

VIEIRA, José Roberto. **O IRPF e o Direito Fundamental à Igualdade: um tributo de dupla personalidade!**. In: BRANCO, Paulo Gonet; MEIRA, Liziane Angelotti; NETO, Celso de Barros Correia (Coord.). Tributação e Direitos Fundamentais conforme a jurisprudência do STF e do STJ. São Paulo: Editora Saraiva, 2012.

Recebido em 09 de outubro de 2020.

Aceito em 14 de julho de 2021.