

# **Princípio da praticidade tributária e suas implicações para a eficiência administrativa**

Tiago Gomes de Carvalho Pinto

## **RESUMO**

Um dos instrumentos postos à disposição da Administração e do legislador, para bem honrarem os objetivos constitucionalmente consagrados, consubstancia-se no princípio da praticidade tributária, cuja primordial função é a de conferir maior exeqüibilidade às leis, incidindo sobre fatos que se mostram de difícil ou mesmo de impossível identificação. A praticidade, assim, enquanto inserida na realidade dos fatos, a partir do momento que visa universalizar o campo de contribuintes, em prol de uma arrecadação mais equilibrada, proporcional e condizente com a real capacidade econômica, sem dúvida que se presta como indispensável pressuposto para a eficiência do Estado.

**PALAVRAS-CHAVE:** Princípio da praticidade. Efetividade das leis. Eficiência da Administração. Justiça.

## **ABSTRACT**

One of the tools available to state administration and legislators so that they can perform their duties according to the constitutionally enshrined goals is the tax practicality doctrine, which serves as the bedrock of state efficiency by providing a means to investigate fraudulent business transactions and hidden business records, as well as to broaden the range of taxpayers and to ensure a balanced, proportionate tax liability that takes economic background as a crucial factor. To be efficient, government in all levels must endorse the application of the practicality doctrine in the tax system by making use of techniques and procedures to maximize its effectiveness. It is important to keep in mind that the practicality doctrine so conceived is an implicit but integral part of the Brazilian constitutional principle.

## **1- Crise do Positivismo e Princípio da Praticidade**

Como há muito já fora advertido por AFONSO ARINOS DE MELO FRANCO, a crise do Direito é uma crise de aplicação que denota fracassos às vezes decepcionantes no poder do pensamento jurídico para criar, e da regra jurídica para aplicar soluções ao mesmo tempo amplas e eficazes.<sup>1</sup>

Diante deste cenário, o ilustre professor, ponderando sobre a crise da própria legalidade, que se mostrava insuficiente para regular as relações sociais, assim concluiu:

O mecanismo constitucional de quase todos, se não de todos os países democráticos, ainda é retrógrado a este respeito. Urge que a doutrina jurídica encontre saída para o impasse, dando rapidez e flexibilidade à função legislativa, tornando-a capaz de criar com eficiência a nova legalidade.<sup>2</sup>

Em face disto, assinala-se que, sob uma hermenêutica contemporânea, envolta, sistematicamente, pelos princípios da justiça fiscal, da solidariedade (do dever de pagar impostos), da moralidade administrativa, e, sobretudo, tendo em vista a finalidade do tributo para o bem social, serve-se a praticidade, neste contexto, como essencial pressuposto para tornar o Estado mais eficiente, célere, econômico, com razoáveis e efetivos resultados, seja em relação à atividade administrativa – de fiscalização e de cobrança dos tributos – seja no exercício legislativo, pela criação de leis tributárias justas e eficazes.<sup>3</sup>

Repensar o modelo exegético à partir da abertura constitucional e da ampla valoração dos princípios – aspectos estes altamente evidenciados na praticidade – sem dúvida, será o ponto de partida para o desenvolvimento das peculiaridades que giram em torno de sua aplicação.

---

<sup>1</sup> Cf. Crise do direito e direito da crise. In: *Revista Forense*, Rio de Janeiro, vol. 142, 1952. p. 14.

<sup>2</sup> No seu Crise do Direito e direito da crise. In: *Revista Forense*, Rio de Janeiro, vol. 142, 1952, p. 18-19.

<sup>3</sup> Sobre o nexó entre a justiça e a eficiência, conferir POSNER, Véase R. *The Economics of Justice*, Harvard University Press, 1981, para quem a eficiência era um adequado conceito de justiça, e DWORKIN, Ronald. *Uma questão de princípio*. São Paulo: Martins Fontes, 2001, trad. Luís Carlos Borges, cap. 13, já abordava a questão indagando: “Por que a Eficiência?”, p. 399.

Não é senão por isto que HÄBERLE, em sua obra sobre hermenêutica constitucional<sup>4</sup>, afirma que as referidas tarefas – para uma adequada interpretação – compreendem a justiça, equidade, equilíbrio de interesses, resultados satisfatórios, razoabilidade, **praticabilidade**, justiça material, segurança jurídica, previsibilidade, transparência, capacidade de consenso, clareza metodológica, abertura, formação de unidade, harmonização, força normativa da Constituição, correção funcional, proteção efetiva da liberdade, igualdade social, ordem pública voltada para o bem comum.

## 2- Papel da praticidade tributária

Sobre a praticidade, assevera-se que ela objetiva incrementar, otimizar as atribuições do legislador, bem como do executor da lei, além de propiciar ao julgador mecanismos suficientemente hábeis para, em um contexto sistemático, identificar os fins embutidos no texto normativo.<sup>5</sup>

MISABEL DERZI, quem desenvolveu, ‘*ab initio*’, a conceituação e o alcance da praticidade, define-a, com status de exequibilidade e economicidade<sup>6</sup>, como sendo “todos os meios e técnicas utilizáveis com o objetivo de tornar simples e viável a execução das leis”.<sup>7</sup>

---

<sup>4</sup> HÄBERLE, Peter. *Hermenêutica constitucional. A sociedade aberta dos intérpretes da Constituição: contribuição para a interpretação pluralista e procedimental da constituição*. Porto Alegre: Ed. Sérgio Antônio Fabris, trad. Gilmar Ferreira Mendes, 1997. p. 11, grifos nossos.

<sup>5</sup> Não é senão por isto que, do ponto de vista da Ciência da Administração, há duas orientações que informam a atividade do controle, vale dizer, a causalista e a finalista, que consiste em administrar por objetivos, visando a obtenção de resultados. São estes, em verdade, que orientam a aplicação dos meios. Neste sentido, conferir a obra de LODI, João Bosco. *Administração por objetivos*. 6. ed. São Paulo: Pioneira, 1977.

<sup>6</sup> Economicidade, empregada na seara tributária, compreende o signo presuntivo de que as leis instituidoras dos tributos devem ser eficazes ao ponto de equilibrar o ônus da Administração em fiscalizar e cobrar seus tributos com a maior vantagem na busca da Justiça. Vale dizer, a simplificação, a razoabilidade, a eficiência na atividade administrativa. ‘*Mutatis mutandis*’, foi utilizada a economicidade em razão do mesmo alcance empregado no Direito Econômico, significando a relação custo-benefício nas relações e operações com cunho econômico. Neste sentido, conferir: SOUZA, Washington Peluso Albino de. *Primeiras linhas de direito econômico*. 4. ed. São Paulo: Ed. LTr, 1999. p. 33, MONCADA, Luis Cabral de. *Direito econômico*. 2. ed. Coimbra: Almedina, 1988. p. 205.

<sup>7</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário...*, ob. cit., p. 104.

Em verdade, o princípio da praticidade tributária, implícito no ordenamento pátrio, objetiva, com menor custo e maior eficiência, a concretização dos resultados constitucionalmente estabelecidos para o Poder Legislativo e Executivo, nos três níveis da Federação, o que se faz, primordialmente, com a (necessária) simplificação das leis.

Não é senão por isto que, na lição de PAULO MODESTO, a eficiência comporta duas dimensões indissociáveis, quais sejam: a racionalidade e otimização no uso dos meios e, também, da *satisfatoriedade* dos resultados da atividade administrativa pública.<sup>8</sup>

A racionalidade, vale sublinhar, consiste em atingir os objetivos com o menor número de falhas e com o menor custo econômico. Diz respeito aos instrumentos utilizados pelo fiscal, pelo agente fazendário, pelo legislador. É evidente, contudo, que não será qualquer procedimento, todo e qualquer meio que poderá servir-se de mecanismo para visar obter tal ou qual fim, mas somente aqueles lícitos, justos, razoáveis, proporcionais, morais, éticos.

A rigor, vale pontuar que, como duas balanças, há de se chegar ao indispensável equilíbrio entre a praticidade, que serve ao Estado, e as garantias individuais, que amparam os contribuintes, sob pena de configurar verdadeiro conflito de pesos, inconciliáveis em um contexto constitucional harmônico.

Não é senão por isto que LUIZ SICHES já advertira que o intérprete não atua apenas para construir uma manifestação de seu pensamento, mas, sobretudo, para chegar a um resultado prático, tendo em vista a necessária valoração de interesses.<sup>9</sup>

---

<sup>8</sup> MODESTO, Paulo. Notas para um Debate sobre o Princípio da Eficiência. In: *Revista de Interesse Público*, São Paulo: Ed. Notadez, nº 7, jul/set. 2000. p. 70.

<sup>9</sup> SICHES, Luis Recaséns. Experiencia jurídica, naturaleza de la cosa y lógica razonable, *apud* NOGUEIRA, Ruy Barbosa (coord.). *Estudos tributários*, ob. cit., p. 351.

A par disto, a outra idéia que se conjuga à eficiência da conduta estatal se refere às finalidades da lei, aos objetivos perseguidos pelo agente administrativo e pelo legislador.

Com efeito, o resultado da lei tributária é essencialmente indissociável de sua ‘*mens legis*’. Sua finalidade, que visa atingir a todos os contribuintes em potencial, não está, de nenhuma forma, desvinculada da arrecadação dos tributos, da identificação dos fatos e negócios tributáveis, do alargamento da faixa economicamente ativa.

Daí porque, com base em HEINRICH BEISSE, magistrado da Corte Fiscal Alemã, que defendia o método teleológico de interpretação das leis tributárias e sua consideração econômica, já advertira que o sentido da lei é determinado essencialmente por seus fins, o que se dá pela captação dos fatos verdadeiros e atuantes, com nítido alcance de seus substratos econômicos.<sup>10</sup>

De fato, o exame da relação entre o meio e fim, destarte, afigura-se legítimo e até mesmo pertinente, haja vista que, só assim, a praticidade se conformará com o ideal de eficiência, qual almejado pelo Poder Público, pois ser eficiente, nos dias atuais, além de um estado de excelência e competência, é, outrossim, um ideal de justiça social, de política fiscal.

MARCO AURÉLIO GRECO, em face de tais diretrizes, assinala que “a competência finalística só legitima o meio que for necessário para atingir aquele fim; só legitima o meio que seja proporcional àquele fim e só legitima o meio que seja pertinente àquele fim”<sup>11</sup> Isto porque, segundo ele, o pensamento atual apenas se preocupa com as causas, os fatos, não com os resultados, com a finalidade, com o objetivo das leis tributárias, o que deve sofrer profundo aprimoramento da doutrina, preconiza.

---

<sup>10</sup> BEISSE, HEINRICH. “Interpretação”, In: NOGUEIRA, Ruy Barbosa (coord.). *Estudos Tributários: estudos em homenagem a Rubem Gomes de Souza*. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, trad. de Gerd Willi Rothman e Ruy Barbosa Nogueira, 1974. p. 41.

<sup>11</sup> Cf. seu notável trabalho *Planejamento fiscal e Interpretação da lei tributária*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 63.

Sobre a importância dos resultados das leis, CALSAMIGLIA já advertira que “la función de las leyes no es la de declarar simplemente principios morales o de justicia. Las leyes tienen funciones directivas y deben conseguir los objetivos que pretenden; en ese caso son efectivas”.<sup>12</sup>

Ora, não se pode deixar de admitir, neste contexto, que a idéia de dar maior concretude à eficiência das leis, sobretudo, às leis tributárias, cuja fonte de receitas é o que, a rigor, impulsiona a economia e aprimora o ambiente social, mostra-se em melhor sintonia com o primado do Estado social e democrático de Direito.

É que, muito embora a eficiência do direito, a partir da praticidade tributária, possa acarretar, ‘prima facie’, o reducionismo normativo, tem-se, todavia, e, com melhor razão, que ela o intensifica (o texto constitucional), haja vista que outros princípios, antes afastados pela visão positivista, como a moralidade, a boa-fé, a justiça fiscal, a razoabilidade e a própria praticidade em si, passam a ser fonte de produção, de ordenação e integração dos valores e interesses maiores da sociedade e, igualmente, do Estado.<sup>13</sup>

Com efeito, de se ver que fatos ou negócios jurídicos, dignos de serem tributados à luz da clara e inequívoca capacidade econômica de seus operadores, não podem ficar à margem da fiscalização e da respectiva cobrança dos tributos pelos entes da Federação, já que afrontaria a própria justiça.

É em face de tais perspectivas que o elemento teleológico da lei tributária pressupõe a investigação profunda do elemento da realidade que, no direito tributário, revela-

---

<sup>12</sup> CALSAMIGLIA, Albert., ob. cit., p. 62.

<sup>13</sup> Com profícua pertinência, MARCO AURÉLIO GRECO, no seu *Contribuições* (uma figura ‘sui generes’), ob. cit., p. 97, assim asseverou: “No passado mais recente, assumiram, no Brasil, igual relevância os denominados valores sociais (justiça, igualdade, solidariedade) que obtiveram não só espaço no campo da criação e aplicação do Direito, como, principalmente, no âmbito da compreensão do seu sentido e alcance”.

se pela capacidade contributiva e pela exata identificação dos fenômenos econômicos,<sup>14</sup> aspectos estes perfeitamente identificados pelas normas fulcradas em tipos, bem como no uso de presunções e ficções equiparadoras.

Oportuna, neste ponto de discussão, a ponderação bem articulada de ONOFRE ALVES

BATISTA JÚNIOR:

O método teleológico, ou melhor, a interpretação jurídica com especial atenção ao elemento teleológico, assim, torna possível a consideração do contexto econômico das leis tributárias<sup>15</sup>, em respeito ao vetor da capacidade econômica, e em atenção às verdadeiras opções assumidas pelo Legislativo, que determina os fins, valores e opções fundamentais, além de favorecer, dentro da segurança jurídica e dos contornos da legalidade, o alcance da isonomia na tributação e da justiça fiscal.<sup>16</sup>

Nem se alegue, faça registrar, que está a se propor a interpretação econômica no direito tributário, mas, muito pelo contrário. A presente análise, em verdade, cinge-se ao contexto econômico no qual o intérprete deve se nortear, para que a aferição do elemento da realidade, consubstanciado na verdadeira capacidade econômica do contribuinte, seja um dos elementos verificadores de sua potencial possibilidade de pagar tal ou qual tributo.<sup>17</sup>

Em que pese parta de diferente premissa, para concluir de igual forma ao que está a se propor, MISABEL DERZI já ponderava que “o pressuposto do dever de concorrer para as despesas públicas está na capacidade contributiva, a qual se refere à força econômica do contribuinte”.<sup>18</sup>

<sup>14</sup> Sobre tal ponderação, conferir o interessante jogo de palavras de MARCO AURÉLIO GRECO, em que levanta a importância deste questionamento assim indagando: “fato jurídico de conteúdo econômico ou fato econômico de conteúdo jurídico”, Cf. *Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária*, ob. cit., p. 65.

<sup>15</sup> Sobre a correlação entre justiça e eficiência pela análise econômica do direito, com base nas doutrinas de DWORKIN, POSNER, CALABRESI, conferir HIERRO, Liborio L. *Justicia, igualdad y eficiencia*, Madri: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002;

<sup>16</sup> Cf: *O planejamento fiscal e a interpretação no direito tributário*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002. p. 166.

<sup>17</sup> HARTZ, Wilhelm. Ob. cit., p. 72, assim já ponderava sobre a finalidade da lei tributária: “Conquanto o direito tributário, como parte do direito econômico, no sentido mais amplo da expressão, exija em especial medida a consideração do pensamento econômico, essa atenção aos efeitos econômicos, na interpretação da lei, não constitui, entretanto, nenhuma particularidade do direito tributário. A razão ordena a todo juiz que tome em consideração o significado econômico de uma interpretação de leis submetida a uma reflexão”.

<sup>18</sup> DERZI, Misabel de Abreu Machado. O Contribuinte em um Estado Democrático de Direito. In: *Revista Brasileira de Estudos Políticos*, Belo Horizonte: Universidade Federal de Minas Gerais, nº 67/68, jul/jan.1989,

Desta sorte, tem-se que o paradigma em torno de uma determinada relação tributária vem passando, doravante, a ser delineado a partir da idéia de resultado, de eficácia, eficiência e simplificação, à luz dos elementos econômicos da norma jurídica.

Neste sentido, a Suprema Corte Brasileira, analisando a constitucionalidade da denominada substituição tributária ‘para frente’, assentou-se neste paradigma, alterando o ângulo de visão da relação tributária.

Deixou, à toda evidência, de se analisar o tradicional nexó fato-objeto-efeito, à luz da tipicidade cerrada, tal como defende a uníssona doutrina, e passou a considerar, com relevância ímpar, a realidade dos fatos, ou parte dela, ante a impossibilidade, às vezes, de a identificar por completo esgotamento. Todavia, mesmo a par disto, entendeu o STF que os mecanismos – de praticidade – não afrontam qualquer princípio constitucional, como a capacidade contributiva, a igualdade ou mesmo a dita tipicidade.

Com base na doutrina de HÉCTOR VILLEGAS, HAMILTON DIAS DE SOUZA e MARCO AURÉLIO GRECO, assim afirmou o ilustre Ministro ILMAR GALVÃO, relator da Adin nº 1.851, acerca da relação praticidade/eficiência, na substituição tributária:

Admitir o contrário, valeria pela inviabilização do próprio instituto da substituição tributária progressiva, visto que implicaria, no que concerne ao ICMS, o retorno ao regime de apuração mensal do tributo e, conseqüentemente, o abandono de um instrumento de caráter eminentemente prático, porque capaz de viabilizar a tributação de setores de difícil fiscalização e arrecadação. Na verdade, visa o instituto evitar, como já acentuado, a necessidade de fiscalização de um sem-número de contribuintes, centralizando a máquina-fiscal do Estado num universo consideravelmente menor, e com acentuada redução do custo operacional e conseqüente diminuição da evasão fiscal. Em suma, propicia ele maior comodidade, economia, eficiência e celeridade na atividade estatal ligada à imposição tributária.<sup>19</sup>

---

p. 168.

<sup>19</sup> STF - Adin nº 1851/AL, rel. Min. Ilmar Galvão, publicado no Diário de Justiça da União de 15.05.02. Informativo STF nº 271, Brasília, 03 a 07 de julho de 2002.

Sem dúvida – e, a meu juízo, acertadamente – tal decisão inspirou-se nos ideais de politização do ordenamento jurídico, no sentido de que a realidade dos fatos e o contexto econômico-político da sociedade não podem ser desprezados, desde a concepção de LASSALE, para a aferição de todo e qualquer instituto jurídico.

Aliás, lembrando seus apontamentos, tem-se em vista que a Constituição, efetivamente, não pode divergir da realidade, ou seja, a constituição real não pode ser distinta da constituição formal, de maneira que, se houver algum conflito entre o conteúdo normativo e as pretensões sociais, há para o aludido autor o privilégio da realidade frente à norma escrita, o que sem dúvida, pressupõe a conclusão de que a composição constitucional alinha-se essencialmente sob elementos de natureza política.<sup>20</sup>

Daí porque se afigura mesmo oportuna a observação de LUÍS LACAMBRA, professor da Universidade de Santiago de Compostela, de que “a ordem jurídica surge como resultado da Política. Desta sorte, a Política, no seu caminho para a realidade, vem a inserir-se entre a idéia inspiradora e a jurídica efetivação dela”.<sup>21</sup>

### **3- Nova hermenêutica constitucional objetivando a eficiência tributária.**

Em face de tais perspectivas, todas pertinentes em um Estado social e democrático de Direito, onde a justiça, igualdade, moralidade (ética) e solidariedade são valores que norteiam todas as ações, tem-se que a eficiência das leis e sua eficácia diante da realidade dos fatos encontra inequívoca sustentação na hermenêutica constitucional, tendo esta a

---

<sup>20</sup> Neste contexto, oportuna a didática lição de BELLO FILHO, Ney de Barros. no seu *Sistema constitucional aberto*. Belo Horizonte: Del Rey, 2003, para quem: “O isolacionismo normativista carrega consigo a imprecisão de desconhecer a realidade e o equívoco de privilegiar a forma em completo esquecimento do conteúdo. A cristalização do entendimento do que venha a ser uma Constituição, baseada tão-somente na observação do seu fenômeno escrito, derivado de uma decisão formal e por si mesmo formal, revela uma secção na ordem das coisas que atenta contra a própria realidade”, p. 189.

<sup>21</sup> LACAMBRA, Luís Legaz y. Direito e Política. In: *Revista Forense*, Rio de Janeiro, vol. 136, 1951, p. 09.

consistência essencial de ligar os meios aos fins, no intuito de se concretizarem os princípios e interesses vinculados ao bem comum.

O contexto político e social, na era globalizada, exige, assim, que o intérprete, bem como o criador e aplicador da lei estejam sintonizados com a máxima efetividade do comando normativo, buscando que os atos jurídicos se adaptem ao primado da justiça material, à verdadeira percepção de que o elemento valorativo (econômico) dos cidadãos possa ser claramente aferido.

A hermenêutica constitucional, notadamente perante os Estados principiológicos, tem especial razão de ser, pois será por meio dela que o intérprete, na exaustiva função de jungir o contexto político-social com o texto normativo, irá construir uma dimensão suficientemente adequada aos dois espaços de uma Constituição aberta, quais sejam, a realidade e a lei.

Eis, em síntese, a idéia inovadora e profícua do ilustre juiz federal NEY BELLO sobre tal perspectiva:

Perceber a Constituição como ordem aberta é tê-la como um estatuto político-jurídico que pode ser construído a partir de uma interpretação, comprometendo-a com a realidade. É assumir uma interpretação que se abre para a sociedade e integra a coletividade no fenômeno de construção e de aplicação da própria norma.<sup>22</sup>

Se os instrumentos utilizados, a tanto, são hábeis, razoáveis, eticamente viáveis, justos e capazes de perceberem a real capacidade econômica de tais atos/fatos jurídicos incontestes, a meu juízo, que a eficiência será obtida a partir da viabilização hermenêutica sob a égide de uma abertura constitucional, incontestável aspecto presente nos ordenamentos contemporâneos.

---

<sup>22</sup> FILHO, Ney de Barros Bello, no seu *Sistema constitucional aberto*. Belo Horizonte: Del Rey, 2003. p. 217.

Os resultados primeiros, imediatos, por conseguinte, serão consumados. A fiscalização de operações tributáveis será efetivada; conseguir-se-á, com êxito, a identificação de contribuintes e de atos econômicos; captadas serão as informações fiscais e contábeis, enfim, a efetiva cobrança dos tributos poderá ser levada a efeito pelos agentes fazendários.

Logo, os objetivos fundamentais do Estado brasileiro, a partir de uma sociedade justa, igual e solidária, por certo, não mais ficarão na retórica, já que, da mesma maneira que não se autoriza a idéia de que os fins justificam os meios, não se concebe a máxima de que a forma se sobreponha à essência, ao seu conteúdo.

Neste desiderato, importa mesmo concluir que, se todos os meios, utilizados pelo Legislativo e Executivo, estiverem pautados em lei – afora os que, por regulamentação, sejam possíveis de serem estabelecidos por atos infra-legais, como decretos e portarias – não vejo como as finalidades por eles perseguidas não possam ser legítimas e constitucionalmente válidas, se, a par disto, pautarem-se por exigências razoáveis, proporcionais, justas, equânimes, efetivas, práticas.

Tal idéia se agiganta no contexto jurídico moderno (ou pós-positivista para alguns), sobretudo porque, se a legalidade, sozinha, apresenta-se insustentável para assegurar o bom funcionamento do Estado e da própria sociedade, não mais lhes assegurando todas as possibilidades de atuação, como já advertira ENTERRÍA<sup>23</sup>, não há mesmo outro paradigma a ser concebido senão o que se conforma com o Estado social e de justiça, integrado pelas normas principiológicas, envolvido pela idéia de resultado, de objetivo, de eficiência.

#### **4- Considerações finais.**

---

<sup>23</sup> ENTERRÍA, Eduardo García de. *Justicia y seguridad jurídica en un mundo de leyes desbocadas*, ob. cit., p. 39.

Deveras assim que a praticidade tributária, como valor de justiça, eficácia, simplificação, economicidade, como princípio inerente ao devido processo legal, plasmado em todo o ordenamento jurídico, notoriamente, na ordem constitucional, deve informar, integrar e compor toda e qualquer conduta do Poder Público.

Como pressuposto indispensável para a eficiência de toda a Administração Pública, a praticidade propicia a aferição de tributos, antes indeterminados; possibilita a efetiva fiscalização de operações e negócios econômicos, que se encontram, muitas das vezes, ocultos e simulados; serve-se, ademais, como critério de investigação de contribuintes e dados contábeis, na grande maioria postos por detrás de formas jurídicas, vale dizer, está a praticidade a uso de inegável instrumento de política fiscal.

A política fiscal, em verdade, insere-se no discurso moderno do Poder Público, na ordem do dia em favor da eficiência, da máxima e efetiva exequibilidade das leis.

Tal ressalva, por oportuno, já fora advertida por LAPATZA, para quem a imprecisão normativa, muita das vezes distanciada da realidade, e que dificultava o próprio reconhecimento de todas as circunstâncias de cada um dos casos concretos, viabilizava ao Estado a utilização de tipos, elementos, signos ou índices que pudessem averiguar a riqueza dos fatos, ou como ele próprio afirmara: “el legislador pudo establecer sistemas de fortetización de bases sin violentar los principios constitucionales de capacidad económica y de legalidad”.<sup>24</sup>

CAMILLE ROSIER<sup>25</sup>, da doutrina francesa, já ponderava acerca da importância da luta contra as fraudes fiscais, tendo em mente, é claro, a idéia de eficiência da Administração

---

<sup>24</sup> LAPATZA, José J. Ferreiro. Las Facultades de la Administración em materia de Determinación de tributos. *In: Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Malheiros, nº 68, p. 13.

<sup>25</sup> Cf. A Luta Contra A Fraude Fiscal. *In: Revista Forense*, Rio de Janeiro, trad. Guilherme Augusto dos Anjos, vol. 144, 1952. p. 45.

Pública, da efetiva fiscalização dos atos tributáveis, do reconhecimento de contribuintes dantes ocultos, de operações financeiras simuladas ou inexistentes aos olhos do Fisco.

Enfim, é na praticidade e a partir dela que tem o Poder Público a primordial condição de ser eficiente, o que significa, na seara tributária, arrecadar de forma mais justa e proporcional à capacidade econômica dos cidadãos, à luz da moralidade, razoabilidade e da boa-fé; em identificar, o máximo possível, uma maior universalidade de contribuintes e de atos praticados por eles dignos de sofrerem a exação fiscal correspondente; e isto, ressalte-se, para que o ideal do Direito se conforme e se identifique, por completo, com o Estado de justiça.

É este, a meu ver, o ponto de partida e de chegada do Estado Brasileiro.

## REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA

- BELLO FILHO, Ney de Barros, “Sistema constitucional aberto”, Belo Horizonte: Del Rey, 2003;
- DERZI, Misabel Abreu Machado. “Direito tributário, Direito Penal e Tipo”, São Paulo, RT, 1988;
- \_\_\_\_\_ O Contribuinte em um Estado Democrático de Direito. “ Revista Brasileira de Estudos Políticos, Belo Horizonte: Universidade Federal de Minas Gerais, nº 67/68, jul/jan.1989
- DWORKIN, Ronald. “Uma questão de princípio”. São Paulo: Martins Fontes, 2001, trad. Luís Carlos Borges, cap. 13;
- ENTERRÍA, Eduardo García de. “Justicia y seguridad jurídica en un mundo de leyes desbocadas”; Madri, Ed. Civitas, 2000;
- FRANCO, Afonso Arino de. “Crise do direito e direito da crise”. Revista Forense, Rio de Janeiro, vol. 142;
- GRECO, Marco Aurélio. “Planejamento fiscal e Interpretação da lei tributária. São Paulo: Dialética, 1998
- HÄBERLE, Peter. “Hermenêutica constitucional. A sociedade aberta dos intérpretes da Constituição: contribuição para a interpretação pluralista e procedimental da constituição”. Porto Alegre: Ed. Sérgio Antônio Fabris, trad. Gilmar Ferreira Mendes, 1997;
- JÚNIOR, Onofre Alves Batista. “O planejamento fiscal e a interpretação no direito tributário”. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002;
- LACAMBRA, Luís Legaz y. Direito e Política. “Revista Forense”, Rio de Janeiro, vol. 136, 1951;
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. “imensões do direito contemporâneo: estudos em homenagem a Geraldo de Camargos Vidigal”, São Paulo: IOB, 2001;
- MODESTO, Paulo. Notas para um Debate sobre o Princípio da Eficiência. In: Revista de Interesse Público, São Paulo: Ed. Notadez, nº 7, jul/set. 2000
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa (coord.). “Estudos Tributários: estudos em homenagem a Rubem Gomes de Souza”, São Paulo: Ed. Resenha Tributária, trad. de Gerd Willi Rothman e Ruy Barbosa Nogueira, 1974

- ROSIER, Camille. “A Luta Contra A Fraude Fiscal”, Revista Forense, Rio de Janeiro, trad. Guilherme Augusto dos Anjos, vol. 144, 1952.