

**FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS – ESCOLA DE DIREITO DE SÃO PAULO**

**A COMPLEXIDADE TRIBUTÁRIA NO BRASIL COMO ELEMENTO DE VIOLAÇÃO  
AOS REQUISITOS FORMAIS E SUBSTANTIVOS DO ESTADO DE DIREITO**

**(TÍTULO EM INGLÊS: TAX COMPLEXITY IN BRAZIL AS AN ELEMENT OF  
VIOLATION OF THE FORMAL AND SUBSTANTIVE REQUIREMENTS OF THE  
RULE OF LAW)**

**DALTON YOSHIO HIRATA**

**Março de 2012**

## Resumo

O presente trabalho tem como objetivo a análise dos problemas do Sistema Tributário Nacional (STN) pela ótica dos requisitos do Estado de Direito ao bom funcionamento de qualquer sistema jurídico.

O trabalho se inicia com uma introdução ao tema proposto, mencionando a necessidade do bom funcionamento de um sistema tributário para qualquer país que deseje desenvolver-se economicamente e socialmente. A partir disso, desenvolvem-se os pressupostos teóricos, quais sejam, os diversos conceitos de Estado e Direito (e seu núcleo comum) e a questão da complexidade do sistema jurídico como um contraposto ao requisito de clareza, coerência e consistência das leis.

Estabelecidos os pressupostos, analisa-se a complexidade do STN a partir de dois tipos de dificuldades para os destinatários/contribuintes: (i) a compreensão do que determinada regra tributária prescreve; (ii) a falta de compreensão dos efeitos adversos (externalidades) decorrentes da aplicação da regra.

O trabalho concluirá que, em determinadas situações, o STN contraria sensivelmente os ideais de clareza, coerência e consistência das leis, tornando as regras do sistema tributário difíceis de serem tomadas como um guia de conduta para o cidadão. Em última instância, não apenas efeitos econômicos adversos seriam verificados, como a própria legitimidade do STN.

Palavras-chave: Sistema Tributário Nacional. Requisitos e efeitos do Estado de Direito. Complexidade. Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). Legitimidade do sistema tributário.

## **Abstract**

The present work intends to analyze the problems of the National Tax System (STN, in Portuguese) through the lens of the requirements of the Rule of Law to the well functioning of any legal system.

This papers begins with an introduction to the proposed topic, by mentioning the necessity of the well functioning of a tax system to any country that wishes to develop both economic and socially. Initially, the theory which supports this work is established, with the description of the many concepts of the Rule of Law (and its common core) and the question of complexity of a legal system as a counterpart to the requisite of clarity, coherence and consistence of the laws.

Afterwards, the complexity of the STN is analyzed through two types of difficulties to its addressee/taxpayer: (i) the comprehension of what is required by a tax rule; (ii) the lack of comprehension of the externalities that arise from the enforcement of the rule.

This works concludes that, in some situations, the STN violates considerably the requirements of clarity, coherence and consistency of the laws, making it hard that the tax system's rules be considered as a reasonable guide of conduct to the citizen. Ultimately, not only the economic externalities would arise, but the own legitimacy of the STN would be jeopardized.

**Keywords:** National Tax System (STN). Requirements and effects of the Rule of Law. Complexity. Tax on the Circulations of Goods and Services (ICMS). Legitimacy of the tax system.

## **A Complexidade Tributária no Brasil como Elemento de Violação aos Requisitos Formais e Substantivos do Estado de Direito**

1. Introdução; 2. O "Estado de Direito" - Diversos Conceitos, mas um Núcleo Duro; 3. Estado de Direito e Clareza/Complexidade das Leis; 4. A Complexidade do Sistema Tributário Nacional e seus Efeitos perante os Ideais do Estado de Direito; 5. Conclusão; 6. Referências Bibliográficas.

**Dalton Yoshio Hirata**

### **1. Introdução**

Se existe algum consenso a respeito do Sistema Tributário Nacional (STN)<sup>1</sup> brasileiro, talvez seja o de que este é extremamente complexo e custoso. É consideravelmente grande a literatura disponível que trata da obscuridade de vários dos pontos da tributação nacional, dos custos decorrentes para os indivíduos e empresas e da conseqüente necessidade de uma reforma tributária<sup>2</sup>. Nesse sentido, as críticas tendem a ser direcionadas à criação e aplicação dos conceitos dogmáticos relacionados à área tributária, bem como aos cálculos econômicos do custo da complexidade da tributação.

O presente artigo, porém, tem um enfoque diferente. Seu objetivo é realizar uma crítica ao STN a partir de uma perspectiva concernente às características essenciais de um sistema jurídico, tendo-se em vista o ideal do "Estado de Direito". Em outras palavras, verificar-se-á a compatibilidade do STN com os princípios mais basilares do Estado de Direito, especialmente no tocante à clareza das leis e a sua função com guia para a conduta dos cidadãos. Tendo-se em vista que a tributação é uma das mais fundamentais relações entre o Estado e o cidadão, sendo o

---

<sup>1</sup> Cujas regras gerais estão inscritas na Constituição Federal, especialmente no Título VI, "Capítulo I - Do Sistema Tributário Nacional", artigos 145 a 162.

<sup>2</sup> Para mencionar apenas quatro exemplos, ver: SILVA, Napoleão Luiz da Costa. Reforma Tributária e Crescimento Econômico. In: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. **Boletim de Conjuntura**, n. 69, jun. 2005. Disponível em: <[http://www.ipea.gov.br/pub/bccj/bc\\_69l.pdf](http://www.ipea.gov.br/pub/bccj/bc_69l.pdf)>. Acesso em: 26 mar. 2012; AMARAL, Gilberto Luiz do et. al. **Estudos sobre o Verdadeiro Custo da Tributação Brasileira**. Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário, mai. 2008. Disponível em: <[http://www.ibpt.com.br/img/\\_publicacao/9169/142.pdf](http://www.ibpt.com.br/img/_publicacao/9169/142.pdf)>. Acesso em: 26 mar. 2012; REZENDE, Fernando. **Propostas de Reforma do Sistema Tributário Nacional**. Texto para Discussão nº 420, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. Disponível em: <[http://getinternet.ipea.gov.br/pub/td/1996/td\\_0420.pdf](http://getinternet.ipea.gov.br/pub/td/1996/td_0420.pdf)>. Acesso em: 26 mar. 2012; VARSANO, Ricardo. **Tax Reform in Brazil: The Long Process in Progress**. Banco Interamericano De Desarrollo, abr.2003.

primeiro sustentado pela contribuição do último, cumpre também verificar se esta relação está em conformidade com os padrões mínimos exigidos pelo Estado de Direito.

Observe-se que este tipo de enfoque tem tanta relevância quanto o estudo dogmático ou econômico da complexidade tributária. Isso porque o Estado de Direito é regularmente associado com o potencial de desenvolvimento de um determinado país. Trata-se da crença de que, sem um Estado que respeite os direitos do cidadão e aja em conformidade e respeito perante as leis promulgadas<sup>3</sup>, bem como sem leis estáveis e que possam ser seguidas por seus destinatários, a possibilidade de se ter crescimento econômico, equidade social, evolução de institutos jurídicos etc. torna-se cada vez mais mitigada. E, sendo a atividade tributária um componente considerável na economia nacional, que movimenta aproximadamente 34% do Produto Interno Bruto nacional<sup>4</sup>, é relevante que em tal atividade a relação cidadão-Estado esteja pautada pelo maior respeito possível aos princípios do Estado de Direito.

Verifique-se, porém, que a crítica poderia ser realizada por diversos ângulos, uma vez que o Sistema Tributário Nacional envolve a atividade de diversas instituições político-jurídicas, como aquelas concernentes ao Poder Executivo (principalmente o Ministério da Fazenda e a Receita Federal do Brasil), ao Poder Judiciário (todos os tribunais que são competentes para julgar causas tributárias) e ao Poder Legislativo (todas as casas legislativas que são competentes para promulgar e alterar leis tributárias) - e envolve também e primordialmente o próprio texto legal promulgado. Diante da multiplicidade de possíveis focos de análise, este artigo irá tratar principalmente do texto legal promulgado, isto é, preocupar-se-á com as consequências da redação das leis tributárias para o comportamento do cidadão e da administração tributária.

O artigo inicia com a explicitação do que se entende por "Estado de Direito", termo que já comportou diversas interpretações possíveis quanto à sua função e extensão. Ver-se-á que, independentemente da concepção adotada, existe consenso quanto a algumas características essenciais de qualquer sistema jurídico, e o artigo focará a análise em algumas destas características. A partir disso, far-se-á um comentário acerca das possíveis consequências da complexidade das leis em geral para o Estado de Direito como um ideal de sistema jurídico.

---

<sup>3</sup> Não apenas por meio da igualdade formal, mas com atividade positiva perante aqueles com menos recursos e que não podem desfrutar das mesmas condições materiais de acesso a bens básicos como alimentação, educação, saúde e lazer.

<sup>4</sup> Segundo último dado disponível do Instituto de Pesquisas Econômica Aplicada (IPEA), em 2008, a carga tributária total no Brasil foi de 33,70% do PIB. Dados disponíveis em: <<http://www.ipeadata.gov.br/Default.aspx>>. Acesso em 26 mar. 2012.

Estabelecidos os pressupostos teóricos, o artigo analisará em que medida a complexidade das leis tributárias brasileiras em geral se afasta do requisito de clareza e da função da Lei como guia para a conduta do cidadão. Por fim, far-se-á uma conclusão acerca do que foi estudado nas seções anteriores.

## **2. O "Estado de Direito" - Diversos Conceitos, mas um Núcleo Duro**

O "Estado de Direito" (ED) é um conceito utilizado de diversas formas, com diversos propósitos, tendo sido formulado das mais diversas maneiras. Inicialmente, preocupava-se mais com aspectos formais dos sistemas jurídicos, além do foco na limitação dos poderes do Estado perante os cidadãos e a conformidade da atividade deste perante a lei promulgada. Na formulação desta vertente mais clássica, uma definição interessante é a proposta por FINNIS<sup>5</sup>:

O nome que geralmente é dado ao estado de coisas no qual um sistema legal está legalmente em bom estado é "Estado de Direito" (...). O Estado de Direito, a virtude específica de sistemas jurídicos, tem sido bem analisado por autores recentes; então, minha discussão pode ser breve. Um sistema jurídico exemplifica o Estado de Direito na medida (é uma questão de grau para cada item da lista) em que (i) suas regras são prospectivas e não retroativas e, (ii) não é impossível obedecer a elas; e (iii) suas regras foram promulgadas, (iv) são claras e (v) coerentes entre si; (vi) suas regras são estáveis o bastante para permitir que as pessoas possam se guiar pelo conhecimento que têm do conteúdo delas; (vii) a feitura de decretos e mandados judiciais aplicáveis a situações relativamente limitadas é guiada por regras que foram promulgadas, são claras, estáveis e relativamente gerais; (viii) aquelas pessoas que têm a autoridade de fazer, administrar e aplicar as regras em caráter oficial (a) são passíveis de serem responsabilizadas pelo cumprimento de regras aplicáveis ao seu desempenho e (b) realmente administram a lei com consistência e de acordo com seu teor.

A lista de oito princípios a serem seguidos por um sistema jurídico que "está em bom estado" (para utilizar as palavra do autor) poderia ter algumas variações dependendo da análise de cada teórico, mas em seu núcleo estava sempre presente. A ideia básica era de que um sistema jurídico tem, como função primordial, a necessidade de conferir direitos aos cidadãos e que estes possam ter na Lei um guia para a sua conduta - o Estado, nesse contexto, agiria como um garantidor das expectativas baseadas na Lei, devendo-se pautar estritamente nos ditames legais. Por isso, características como leis estáveis, prospectivas, claras etc., bem como um Estado que acompanha requisitos legais na sua atuação e é responsabilizado quando não o faz, são

---

<sup>5</sup> FINNIS, John. **Lei Natural e Direitos Naturais**. Porto Alegre: Unisinos, 2007, p. 264.

fundamentais nesta concepção de Estado de Direito que busca fundamentalmente a estabilização de expectativas. Observe-se, quanto à função do Estado de Direito (nesta vertente mais formalista), o argumento de RAZ<sup>6</sup>:

[o estado de direito] tem dois aspectos: (1) que as pessoas devem ser governadas pela lei e obedecê-la, e (2) que a lei deve ser tal que as pessoas são capazes de serem guiadas por ela. Como notado acima, é com o segundo aspecto que estamos preocupados: que a lei deve ser capaz de ser obedecida. (...) Mas ele [o cidadão] obedece a lei apenas se parte da sua razão para a conformidade for seu conhecimento da lei. Portanto, se a lei deve ser obedecida, deve ser capaz de guiar a conduta de seus destinatários. Deve ser tal que eles podem descobrir o que a lei é e agir com base neste conhecimento.

Esta ênfase na capacidade do Direito de servir como guia para a atividade dos cidadãos não parece ser sem propósito. Ela é extremamente relevante tanto (i) na relação entre privados, para que estes tenham a garantia de que suas expectativas socioeconômicas poderão se concretizar a partir da utilização dos instrumentos jurídicos fornecidos pelo Estado; quanto (ii) na relação entre cidadão-Estado, em que o cidadão tem na Lei tanto uma garantia de que seus direitos não serão tolhidos pelo Estado, bem como pode observá-la para determinar exatamente qual é a extensão de sua obrigação enquanto cidadão. Observe-se, nesse sentido, o resumo proposto por FINNIS<sup>7</sup>:

O ponto fundamental dos *desiderata* [características do ED] é garantir àqueles que estão sujeitos à autoridade a dignidade da autonomia e de ficarem livres de certas formas de manipulação. O Estado de Direito está, portanto, dentre os requisitos de justiça e equidade.

Porém, autores mais contemporâneos indicaram que o ED, nesta concepção mais formalista, muitas vezes mostra-se ineficiente para conferir aos cidadãos os direitos substantivos que, pelo texto legal, eles teriam. Uma das preocupações, por exemplo, seria a de que os cidadãos não são apenas portadores de certos direitos, eles são a fonte da autoridade do próprio Direito e do poder governamental. Dada a sua importância, um Estado de Direito deveria não apenas

---

<sup>6</sup>RAZ, Joseph. The Rule of Law and its Virtues, In: **The Authority of Law**, Oxford University Press, 1977, p. 213-214. Tradução livre do autor do original: "[the rule of law] It has two aspects: (1) that people should be ruled by the law and obey it, and (2) that the law should be such that people will be able to be guided by it. As was noted above, it is with the second aspect that we are concerned: the law must be capable of being obeyed." (...) "But he obeys the law only if part of his reason for conforming is his knowledge of the law. Therefore, if the law is to be obeyed, *it must be capable of guiding the behavior of its subjects*. It must be such that they can find out what it is and act on it."

<sup>7</sup> FINNIS, op. cit., p. 266.

assegurar direitos já estabelecidos como servir de garantia que todos os cidadãos possam exercer seu papel como representantes democráticos - e em uma situação de considerável desigualdade socioeconômica, é difícil fazer com que o papel democrático seja exercido de forma razoavelmente equitativa. É nesse sentido que se faz necessário o Estado Democrático de Direito. Como argumenta O' DONNELL<sup>8</sup>:

Agora eu acrescento que este sistema legal, começando pelas suas regras mais altas (quer dizer, constitucionais), estabelece que os cidadãos, ao realizar suas decisões como votantes em eleições justas, são a fonte da autoridade exercida sobre eles pelo Estado e pelo governo. Os cidadãos não são apenas portadores de certos direitos; eles são a fonte e a justificativa da própria alegação da regra na qual uma política democrática depende ao se realizar decisões coletivas vinculantes. (...) Ao lidar com instituições estatais, porém, indivíduos (sejam cidadãos ou não) frequentemente se encontram em situações de relevante desigualdade de fato. Eles devem encarar burocracias que agem com base em regras formais e informais que raramente são transparentes ou facilmente compreensíveis, e que tomam decisões (e omissões) as quais frequentemente têm importantes consequências para seus "destinatários.

Outras críticas demonstram até mesmo a incapacidade das características formais do ED de garantir os direitos legalmente previstos aos cidadãos. Nesse sentido, VIEIRA<sup>9</sup> aponta que, a menos que, entre outros requisitos, haja uma mobilização dos atores jurídicos para a efetivação dos direitos dos cidadãos, a simples garantia de direitos pela Lei não é suficiente para proteger os mais desprivilegiados em sociedades desiguais como a brasileira, tendo em vista que as instituições podem ser moldadas pelos interesses dos mais poderosos:

Embora, no papel, as instituições pareçam estar em conformidade com o modelo de Estado de Direito de Raz, o sistema jurídico brasileiro sofre de uma séria incongruência entre as leis editadas e o comportamento dos indivíduos e dos agentes públicos. (...) Em síntese, a desigualdade profunda e duradoura gera a erosão da integridade do Estado de Direito. A lei e os direitos sob essas circunstâncias podem, com frequência, ser vistos

---

<sup>8</sup> DONNELL, Guillermo O'. Why the Rule of Law Matters. In: **Journal of Democracy**, Vol. 15, N. 4, oct.2004, p. 38-39. Tradução livre do autor do original: "Now I add that this legal system, beginning with its highest (that is to say, constitutional) rules, establishes that the citizens, as they make their voting decisions in fair elections, are the source of the authority exercised over them by the state and the government. Citizens are not only the carriers of certain rights; they are the source and the justification of the very claim to rule upon which a democratic polity relies when making collectively binding decisions.(...) In dealing with state institutions, however, individuals (whether citizens or not) often find themselves placed in situations of sharp de facto inequality. They may face bureaucracies that act on the basis of formal and informal rules which are seldom transparent or easily understandable, and that make decisions (and omissions) which often have important consequences for their "subjects"."

<sup>9</sup> VIEIRA, Oscar Vilhena. A Desigualdade e a Subversão do Estado de Direito. In: **Revista Internacional de Direitos Humanos**, n.6, ano 4, 2007, p. 41-42. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/sur/v4n6/a03v4n6.pdf>>. Acesso em: 26 mar. 2012.

como uma farsa, como uma questão de poder, para que aqueles que estão entre os mais afortunados possam negociar os termos de suas relações com os excluídos.

A necessidade de tornar o Estado de Direito compatível com a concreta efetivação dos direitos dos cidadãos também é lembrada por SEN<sup>10</sup>, que demonstra preocupação com o desenvolvimento jurídico em si, mas com uma orientação definida: aumentar a capacidade das pessoas de exercer sua liberdade, no sentido de poder ter mais escolhas de vida:

Precisamos perceber inicialmente, pelo menos, o fato básico de que o desenvolvimento jurídico está vinculado de maneira constitutiva ao processo de desenvolvimento, e a integridade conceitual exige que encaremos o desenvolvimento jurídico como elemento crucial para o próprio processo de desenvolvimento. Ou seja, mesmo que o desenvolvimento jurídico não contribuísse em nada para o desenvolvimento econômico (não estou dizendo que seja esse o caso, mas mesmo que fosse verdade), mesmo assim a reforma jurídica e judicial seria uma parte fundamental do processo de desenvolvimento" (...) O desenvolvimento jurídico deve, constitutivamente, aperfeiçoar a capacidade das pessoas - sua liberdade - para exercer os direitos e as garantias associados com o progresso jurídico.

Verifica-se, portanto, que a extensão dos requisitos de um sistema jurídico sob o nome "Estado de Direito" varia substancialmente conforme o enfoque utilizado. Ao longo do tempo, o conceito teve mais requisitos incorporados e agora não está apenas centrado em características formais de um sistema jurídico, mas sim nos seus efeitos concretos como garantidor de direitos dos cidadãos.

Ocorre, porém, que estes novos enfoques não querem dizer que as características formais do Estado de Direito não mais são válidas ou que não devem ser perseguidas. Apenas argumentam que elas são insuficientes para determinado fim, mas que devem necessariamente estar presentes. Como argumenta VIEIRA<sup>11</sup>:

A conclusão de que a desigualdade profunda e persistente corta os laços sociais, causando invisibilidade, demonização e imunidade e prejudicando o respeito aos parâmetros do Estado de Direito não deve significar que a idéia do Estado de Direito seja inútil nesses meios sociais. Em regimes democráticos, como o Brasil e muitos outros países em desenvolvimento, as constituições tendem a ser reativas a um passado de autoritarismo e de grandes injustiças sociais, na busca de legitimação (para obter cooperação).

---

<sup>10</sup> SEN, Amartya. Reforma Jurídica e Reforma Judicial no Processo de Desenvolvimento. In: BARRAL, Welber. **Direito e Desenvolvimento: análise da ordem jurídica brasileira sob a ótica do desenvolvimento**. São Paulo: Editora Singular, 2005, p. 19-20.

<sup>11</sup> VIEIRA, op. cit., p. 48.

No mesmo sentido, SANTOS<sup>12</sup> aponta que:

Uma concepção substantiva do Estado de Direito dá como certas as características formais da concepção institucional mas requer a existência de direitos específicos que são considerados inerentes em um sistema como esse.

Assim, não se trata de esquecer a importância daquelas características denominadas "formais", associadas com as clássicas listas de oito características necessárias no ED. Ao contrário, sua importância sempre foi reconhecida - apenas argumenta-se que outras características e/ou atitudes devem estar presentes em uma concepção mais substantiva do ED. Seja como for, é possível até mesmo que as características formais possam fortalecer o ambiente político-institucional para que os direitos políticos e civis sejam exercidos de forma mais concreta. Voltar-se-á a este argumento mais adiante, quando se analisar o STN.

### **3. Estado de Direito como um Guia de Condutas e a Complexidade das Leis**

Reconhecida a importância dos aspectos formais do Estado de Direito, seja qual for o paradigma adotado, passa-se agora à consideração de uma das características mais importantes para do Estado de Direito, que lhe confere boa parte de sua função: o ideal do Direito como um guia para a conduta dos cidadãos.

Leis prospectivas e estáveis de nada adiantam se o seu conteúdo for ininteligível para seus destinatários. Se estes não são capazes de compreender o que o texto legal lhes requer (ou confere), sua capacidade de utilização da lei como uma razão de agir fica extremamente prejudicada. FULLER<sup>13</sup>, ao observar o requisito de clareza e coerência das leis no ED, já afirmava que "(...) uma legislação obscura e incoerente pode tornar a legalidade inatingível por qualquer um, ou pelo menos inatingível sem uma revisão não autorizada que por sua vez infringe a legalidade".

---

<sup>12</sup> SANTOS, Alvaro. The World Bank's Uses of the "Rule of Law" Promise. In: TRUBEK, David M; SANTOS, Alvaro. **The New Law and Economic Development, A Critical Appraisal**. Cambridge: Cambridge University Press, 2006, p. 263. Tradução livre do autor do original: "A substantive conception of the rule of law takes the formal characteristics of the institutional conception for granted but requires the existence of specific rights that are considered to be inherent in such a system."

<sup>13</sup> FULLER, Lon. **The Morality of Law**. New Haven: Yale University Press, 1964, p. 63. Tradução livre do autor do original: "(...) obscure and incoherent legislation can make legality unattainable by anyone, or at least unattainable without an unauthorized revision which itself impairs legality."

A complexidade, como um oposto da clareza e coerência das leis, pode significar, nesse sentido, duas facetas: (i) em um sentido mais direto, fazendo com que os destinatários sequer entendam o que determinado texto legal prescreve; (ii) em um sentido mais sutil, fazendo com que os destinatários até possam seguir literalmente o que a lei prescreve, porém trazendo com essa conformidade alguns efeitos adversos que são imperceptíveis para o cidadão comum.

O primeiro sentido (incompreensão do texto legal por conta de sua complexidade) é consideravelmente fácil de se compreender, mas abrange algumas diferentes dimensões. Em primeiro lugar, em um sentido mais banal, as leis gerais dirigidas para todos os cidadãos não podem requerer deste um conhecimento acima do que se exige do "homem médio" para serem cumpridas. Assim, por exemplo, intrincadas fórmulas matemáticas podem ser utilizadas no texto legal para determinados destinatários e em determinadas circunstâncias, como na regulamentação do setor de engenharia. Contudo, este tipo de conhecimento não pode ser exigido do cidadão médio no cumprimento das leis que a ele se dirigem, pois simplesmente não haverá compreensão do que se demanda.

Outra dimensão deste tipo de complexidade, mais comum na prática do Direito, ocorre quando um determinado diploma normativo que regulamenta uma atividade específica é, de forma muitas vezes desnecessária, consideravelmente extenso e mal-escrito e com referências a diversas outras normas. Neste caso, para que esta norma seja cumprida, demanda-se um considerável esforço e dispêndio de tempo por parte de seu destinatário, que pode muitas vezes errar na determinação do que a regra em questão exige. Assim, por exemplo, uma regra que demande a observação de outras dezenas de leis e que contenha textos longos, palavras desconhecidas e mal empregadas certamente não será um guia razoável para seu destinatário.

O segundo sentido de complexidade acima descrito (compreensão da literalidade do texto mas não de seus efeitos) é mais difícil de compreender. É possível que a conduta determinada por uma regra seja relativamente fácil de se compreender, mas que o seu cumprimento gere efeitos adversos não perceptíveis para seu destinatário. Por vezes, este tipo de "máscara" dos efeitos gerados pelo cumprimento da norma pode até mesmo ser intencional por parte do legislador. Um exemplo de regra que carrega consigo este tipo de complexidade seria a imposição de um imposto destinado ao custeio da saúde. Em si, o simples recolhimento do imposto é suficiente para extinguir a obrigação do contribuinte - mas este teria um sério problema

para determinar se efetivamente os recursos foram destinados ao setor da saúde, se não existirem leis orçamentárias claras e compreensíveis para o cidadão comum<sup>14</sup>.

Todos estes tipos de complexidade, se conjugados e presentes de maneira persistente dentro de um determinado sistema jurídico, podem comprometer sensivelmente o exercício racional do cidadão de utilizar o Direito como um guia para sua conduta. Os motivos para cumprir a Lei começam a ser esvaziados, uma vez que, neste cenário, ou é extremamente difícil compreendê-la ou ela carrega efeitos adversos imperceptíveis ao cidadão.

Esta situação comprometeria, para usar as palavras de FINNIS acima citadas, o "bom estado" de um sistema jurídico. Se os cidadãos começam a desconsiderar o ordenamento jurídico como um guia relevante para suas condutas, o Direito passa a perder parte de sua própria legitimidade. Como argumenta FULLER<sup>15</sup>:

(...) Infrações à legalidade moral tendem a se tornar cumulativas. Uma negligência na clareza, consistência ou publicidade [das leis] podem ensejar a necessidade por leis retroativas. (...) A falta de cuidado em manter as leis passíveis de obediência pode justificar a necessidade de um enforcement discricionário que por sua vez infringe a congruência entre a ação oficial e a regra promulgada.

É justamente por conta desse impacto que a constante atenção às características formais do ED são fundamentais à própria legitimação do Direito. Ver-se-á, adiante, que o respeito a tais princípios basilares nem sempre pode ser observado na legislação brasileira, especialmente no que tange ao seu sistema tributário.

---

<sup>14</sup> Pensou-se no exemplo da "Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira" (CPMF), contribuição criada pela Lei 9.311/96 e que em seu art. 18 determinava a destinação dos seus recursos para o Fundo Nacional da Saúde, bem como para o financiamento das ações e serviços de saúde. Ocorre que, mesmo que o contribuinte tenha pago de forma legítima o tributo, diversos estudos apontam que os recursos muitas vezes não foram destinados ao setor da saúde. Este fato não era perceptível ao contribuinte comum, uma vez que para a sua averiguação demandou-se estudos tributários e orçamentários mais detalhados. Para maiores detalhes, ver SANTI, Eurico Marcos Diniz de et. al. Tributação, responsabilidade fiscal e desenvolvimento: direito à transparência. Estudo sobre a destinação da CPMF e da CIDE-Combustíveis. In: **Cadernos DireitoGV**, v.5, n.1, jan. 2008. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/2828/caderno%20direito%2021.pdf?sequence=1>, Acesso em: 26 mar. 2012.

<sup>15</sup> FULLER, op. cit., p. 65. Tradução livre do autor do original: "(...) Infringements of legal morality tend to become cumulative. A neglect of clarity, consistency, or publicity may beget the necessity for retroactive laws. (...) Carelessness about keeping the laws possible of obedience may engender the need for a discretionary enforcement which in turn impairs the congruence between official action and enacted rule."

#### **4. A Complexidade do Sistema Tributário Nacional e seus Efeitos perante os Ideais do Estado de Direito**

Evitou-se, até agora, a menção de exemplos concretos de complexidade da legislação que tenham o condão de prejudicar uma das metas do ED, qual seja, a de que o Direito serve como um guia para a conduta do cidadão. Esta omissão foi proposital. Pretende-se, após a explicitação acima realizada dos pressupostos teóricos deste artigo, demonstrar como uma área específica do ordenamento jurídico brasileiro serve de exemplo concreto de violação a esta meta proposta pelo ED. Trata-se do Sistema Tributário Nacional.

A tributação talvez seja a relação jurídica mais primordial entre Estado e cidadão, pois é por meio dela que o Estado obtém os recursos para se manter e cumprir com suas obrigações constitucionalmente estabelecidas. É, também, uma relação de poder por parte do Estado, em que se exige uma prestação positiva por parte do cidadão da qual este não pode se escusar a não ser em virtude de uma regra que assim estipule.

Nesse contexto, espera-se que a relação tributária seja pautada pelo mais extremo respeito aos padrões da legalidade - limitando-se, assim, possíveis manipulações do poder de tributação por parte do Estado. É nesse sentido que o artigo 150, inciso I, da Constituição Federal (CF) estipula que "(...) é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça."<sup>16</sup>

Ocorre que, como demonstra a teoria do ED, não basta o princípio da legalidade estrita para que o cidadão esteja protegido de possíveis arbitrariedades da Administração Pública. É necessário, também, que as leis não sejam retroativas. Na relação tributária, não é diferente, tendo a CF expressamente previsto, ainda no seu artigo 150, a impossibilidade de se cobrar tributos em relação a fatos geradores ocorridos anteriormente à vigência da lei que instituiu determinado tributo<sup>17</sup>.

---

<sup>16</sup> BRASIL. Constituição Federal, 1988. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao.htm)>. Acesso em: 26 mar. 2012.

<sup>17</sup> BRASIL, op. cit., Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...) III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;  
b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;  
c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Entretanto, apesar de tantas garantias, não há menção na CF à necessidade das leis tributárias serem claras, consistentes e coerentes a ponto do contribuinte poder determinar a sua obrigação sem incorrer em incertezas que, em última instância, podem inclusive prejudicá-lo com a posterior cobrança de multas e juros sobre o tributo. Pode-se pensar que este requisito está implícito na própria estrutura do ordenamento jurídico, não havendo necessidade de explicitá-lo. Mas o que se observa pode pôr essa pressuposição em cheque.

#### a) A Complexidade em Sentido Estrito: O Difícil e Custoso Sistema Tributário Nacional

O STN, como já mencionado, é considerado quase que unanimemente como extremamente complexo e custoso para os contribuintes. Obviamente, por conta do desenvolvimento das estruturas econômicas privadas, as formas de tributação também evoluíram e acompanharam a complexidade inerente às transações no mercado. Contudo, como se verá adiante, o STN não apenas contém as dificuldades de interpretação das normas tributárias decorrente da própria racionalidade econômica. Ocorre que, em diversos aspectos, constitui um perfeito exemplo daquele primeiro tipo de complexidade acima identificado, uma vez que, por vezes, as regras que regulam o sistema tributário brasileiro são consideravelmente extensas e mal-escritas e fazem referências a diversas outras normas de forma confusa.

Em primeiro lugar, observe-se o próprio tamanho do Capítulo destinado ao STN na Constituição. Teoricamente, a Constituição delinea as normas mais importantes do ordenamento jurídico de um país, deixando para as leis a regulamentação mais precisa dos direitos e obrigações constitucionais. Não é o caso, contudo, das regras tributárias brasileiras - muitas delas exaustivamente escritas na CF. Pior: sua redação pode ser até mesmo incompreensível para o cidadão comum.

Tome-se de exemplo o artigo 150, §1º, que excepciona alguns dos limites ao poder de tributar previstos neste mesmo artigo. Observe-se o seu teor<sup>18</sup>:

A vedação do inciso III, b, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, c, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

---

<sup>18</sup> BRASIL, op. cit.

Para um especialista em tributação, pode-se imaginar que, com algum esforço, a regra torna-se inteligível. Contudo, para um cidadão comum, que apenas observa o texto da sua própria Constituição, exige-se um esforço fora do padrão para compreender esta regra. Talvez o maior problema esteja em sua redação - o mesmo dispositivo alude a cinco outros artigos diferentes, sem mencionar os incisos e alíneas. Ao dispor sobre os tributos que devem ser considerados nesta regra, não se fala em "Imposto de Importação" ou "Imposto sobre Produtos Industrializados", mas sim em "tributos previstos nos artigos 153, I e IV", entre outros. Tem-se, aqui, um claro exemplo de má redação legislativa, que torna difícil a aplicação da regra tributária e o seu entendimento por parte dos cidadãos.

Outra prova da complexidade do STN é a pesquisa "Paying Taxes 2011", feita pelo Banco Mundial e pela empresa PricewaterhouseCoopers, que considera, entre outras variáveis, o tempo total para o cumprimento das obrigações tributárias em 183 diferentes países. O Brasil encontra-se, atualmente, na 183ª posição do ranking, o que significa que é o país, dentre os considerados, em que mais se demora para pagar tributos. Segundo os cálculos do estudo, uma empresa de tamanho médio no Brasil gasta, por ano, 2600 horas para cumprir com suas obrigações tributárias totais - uma diferença de 1520 horas para o penúltimo colocado, a Bolívia (cujas empresas gastariam em média 1080 horas anuais). Segundo o estudo<sup>19</sup>:

O Brasil é a economia onde se gasta o maior tempo para cumprir com as obrigações relativas aos tributos sobre o consumo, com 1,374 horas. Uma pessoa leva dois terços do ano para cumprir com as obrigações dos três tributos sobre o consumo relevantes, que são o PIS/COFINS e o IPI (tributos federais) e o ICMS (tributo estadual). O sistema tributário estadual (ICMS) é muito complexo e envolve obrigações acessórias em todos os 26 estados brasileiros em que as vendas são feitas.

A razão de tamanho dispêndio de tempo com as obrigações tributárias deve-se a um fator relevante: a complexidade da legislação tributária. Como a pesquisa menciona, apenas em relação ao "Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações

---

<sup>19</sup>THE WORLD BANK, PRICEWATERHOUSECOOPERS. **Paying Taxes 2011 – The Global Picture**. Disponível em <[www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/paying-taxes-2011.pdf](http://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/paying-taxes-2011.pdf)>. Acesso em: 26 mar. 2012. Tradução livre do original: “Brazil is the economy where it takes the longest time to comply with consumption taxes at 1,374 hours. It takes a full-time person two-thirds of the year to comply with the three consumption taxes relevant to TaxpayerCo which are PIS / COFINS and IPI (federal taxes) and ICMS (state tax). The state tax system (ICMS) is very complex and involves compliance obligations in all of the 26 Brazilian states into which sales are made.”

de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação" (ICMS), uma empresa que atua em âmbito nacional e internacional pode ter de observar regras, declarações e formulários específicos de cada um dos estados brasileiros. Ademais, a própria Lei Complementar que estipula as regras gerais do ICMS - Lei Complementar 87/96 (Lei Kandir) - é considerada complexa, estipulando regras de difícil compreensão e que são destinadas aos próprios entes federativos, principalmente no que tange ao mecanismo de compensação dos Estados por conta da perda de arrecadação com o fim do ICMS nas operações de exportação. Nesse sentido, escreve DALL'ACQUA<sup>20</sup>:

As negociações que culminaram com a Medida Provisória nº 1913/99, deixaram a impressão de que as principais distorções provocadas pelo mecanismo do "Seguro Receita" estavam definitivamente equacionadas. Sendo assim, os estados passariam a ser ressarcidos dentro dos princípios que pautaram as negociações iniciais. Isto, no entanto, não ocorreu. A complexidade da Lei Kandir era de tal ordem que era impossível prever todas suas distorções. Ao se resolver um problema surgia outro logo a seguir. (não grifado no original)

O ICMS, contudo, é apenas um exemplo. Existe uma miríade de tributos no Brasil, cada qual contendo regras específicas e de difícil compreensão. Nesse contexto, contribuintes não mais conseguem determinar com clareza suas obrigações tributárias e o resultado é um intenso contencioso entre Estado e cidadão. Em 2011, o total de processos tributários autuados no Supremo Tribunal Federal (STF) foi de 10,63% dos processos totais, número apenas inferior ao dos processos relativos a "processual civil e trabalho" e "administrativo e outras matérias de direito"<sup>21</sup>.

Nesse sentido, a lei tributária, além de onerar diretamente os contribuintes, passa a exigir um conhecimento de tal ordem que estes não conseguem cumprir a lei sem o auxílio de profissionais externos como advogados e contadores. E, a julgar pelo tamanho do contencioso tributário no Brasil, nem mesmo estes conseguem determinar com clareza como agir diante dos regulamentos dos diferentes tributos.

---

<sup>20</sup> DALL'ACQUA, Fernando Maida. **O Impacto Da Lei Kandir Sobre A Economia Paulista**. Relatório De Pesquisa Nº 22/2001. Núcleo de Pesquisas e Publicações da Fundação Getulio Vargas (EAESP/FGV), p. 50. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/2929>>, Acesso em: 26 mar. 2012.

<sup>21</sup> Segundo informações presentes no sítio do STF, disponíveis em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=estatistica&pagina=pesquisaRamoDireito>>. Acesso em 26 mar. 2012.

Vale dizer, as leis tributárias brasileiras, por vezes, mesmo que estejam em conformidade com o princípio da legalidade e da anterioridade, não servem de guia para a conduta do cidadão/contribuinte que, além de recolher o tributo, é obrigado a aplicá-las. Diante da complexidade tributária, o contribuinte vê-se em uma situação em que é obrigado a dispor do contencioso judicial para defender-se de eventuais cobranças adicionais por conta das autoridades tributárias. Obviamente, não se adota aqui uma postura ingênua, de forma que se reconhece a existência de esquemas intencionais do contribuinte para fraudar a legislação. Mas, talvez, a própria possibilidade de fraude decorra da complexidade da legislação e da própria dificuldade das autoridades tributárias de também interpretar a legislação que lhes cabe.

Em suma, a falta de clareza da legislação tributária brasileira enseja um ambiente de considerável insegurança jurídica tanto para o cidadão quanto para a autoridade tributária competente. Ressalte-se: afetando de forma negativa, assim, uma das relações mais primordiais entre cidadão e Estado.

#### b) A Complexidade Disfarçada: a Incompreensão dos Efeitos Adversos do Chamado "Cálculo por Dentro" do ICMS

Não é apenas o tipo mais direto de complexidade (incompreensão do texto legal por conta de sua complexidade) que a legislação tributária brasileira apresenta. Existem regras, inclusive dispostas na CF, que apresentam o segundo tipo mais sutil e preocupante: a compreensão da literalidade do texto legal, mas não de seus efeitos adversos decorrentes de sua aplicação. Complexidade, aqui, adquire o significado de incompreensão das consequências da norma, tendo em vista que se torna difícil entender externalidades não imaginadas pelo intérprete ou destinatário da regra.

O caso paradigmático que ilustra esse tipo de complexidade é o artigo 155, parágrafo 2º, inciso XII, alínea "i", CF, segundo o qual, em relação ao ICMS, cabe à Lei Complementar: "fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço" (não grifado no original).

Sob uma análise rápida, não parece ser uma regra difícil de compreender - estipula apenas que cabe à Lei Complementar definir qual será o valor considerado para o cálculo do montante final do tributo. Entretanto, há a adição da frase "de modo que o montante do imposto a

integre". Enquanto esta imposição é dirigida ao legislador, e não ao cidadão, este sofre impactos econômicos que sequer poderia imaginar, em decorrência apenas desta pequena frase incluída no supramencionado dispositivo constitucional.

O problema deste dispositivo é que ele não permite ao consumidor de determinado produto averiguar a real incidência de ICMS sobre a mercadoria adquirida. Supondo que o produto custe R\$ 200,00 e a alíquota do imposto seja de 18%, **normalmente** aplicar-se-ia tal alíquota sobre o custo do produto ( $200 \times 0,18 = 36$ ), de forma que o preço final seria de R\$ 236,00. Porém, a CF determinou que o próprio montante do imposto integre sua base de cálculo, isto é, o "custo original" do produto sobre o qual a alíquota se aplicará. A simples conta acima realizada torna-se mais complexa. Supondo a mesma alíquota e custo, ter-se-ia o seguinte cálculo:  $\text{ICMS pago} = 18\% \times (\text{R}\$200,00 + \text{ICMS pago}) = \text{R}\$ 43,90$  (aproximadamente). Observa-se, portanto, que para uma mesma alíquota **nominal** de 18%, a alíquota **efetiva** no cálculo por dentro é de, aproximadamente, 21,95%.

Não se imagina outra razão para a existência deste dispositivo a não ser o disfarce da real carga tributária relativa ao ICMS incidente nas mercadorias e alguns serviços. A regra em si não acarreta em nenhum custo de conformidade nem para o consumidor, que nem sequer precisa realizar o cálculo por dentro, nem para a empresa vendedora, que apenas calcula de forma relativamente simples o imposto que deve recolher. Porém, são os efeitos da aplicação da regra que preocupam, pois tornam a carga tributária incidente sobre determinado produto muito mais invisível. Segundo SANTI<sup>22</sup>:

Um dos subterfúgios legais mais indignos é a chamada alíquota por dentro. Segundo Clóvis Panzarini, essa forma de cobrança vem desde 1967, tendo sido criada pelo governo militar para esconder a carga tributária: cobra-se a alíquota de 15% por dentro para ocultar a real alíquota de 17%; ou 25% por dentro pela vergonha de tributar luz e telefone a 33% (1/3 do valor da conta). Não por acaso, nos debates técnicos sobre a definição da alíquota do IVA nacional, previsto na PEC233, aventou-se a utilização da alíquota interna também para o IVA nacional não-cumulativo, sob a alegação que sem esse expediente a alíquota seria muito alta, induzindo a evasão fiscal... Será que se evita evasão fiscal com uma mentira institucional (em lei)?

---

<sup>22</sup> SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Reforma Tributária Simples: Reconstruindo os Laços Nacionais do Federalismo Brasileiro e Resgatando a Dignidade do Contribuinte. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz et. al. (coord.). **Reforma Tributária Viável: Simplificação, Transparência e Eficiência**, p. 326-327. No prelo.

Nesse contexto, não se pode dizer que a supramencionada regra do "cálculo por dentro" não serve literalmente de guia para a conduta do contribuinte (no caso, a empresa que recolhe o ICMS), pois este é capaz de compreendê-la em sua literalidade. Porém, tem-se um efeito, talvez, até pior – torna a conduta do cidadão mais irracional (sua conduta não é guiada pelos incentivos corretos), já que, por não saber ao certo a carga tributária incidente, não toma as mesmas decisões que tomaria no caso contrário.

No caso específico do cálculo por dentro, em primeiro lugar, o consumidor tem obviamente informações erradas sobre o imposto que paga. Se, como no exemplo, ele acredita que está pagando R\$ 36,00 de imposto, quando paga R\$ 43,90, é possível imaginar que esta discrepância fizesse diferença na sua decisão de consumir ou não. Mais importante do que isso é o próprio fato de que uma regra constitucional destina-se a mascarar a carga tributária incidente no consumo, quando o artigo 37 da CF prevê expressamente que a administração pública "(...) obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência (...)". Diante do cenário acima explicitado, dir-se-ia que o cálculo por dentro não atende à moralidade, por deliberadamente disfarçar a real carga tributária, e à publicidade, agindo exatamente no sentido contrário. Ademais, tem-se também o artigo 150, §5º, que estabelece que "a lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços.". No entanto, o cálculo por dentro, ao contrário de esclarecer, confunde os consumidores sobre o ICMS, que incide justamente sobre mercadorias e alguns serviços.

Por fim, prejudica-se o próprio exercício da cidadania, uma vez que a informação sobre a carga tributária pode ser um dos elementos de controle do cidadão sobre a quantidade e a qualidade dos gastos públicos. Se os cidadãos sabem que a carga tributária é mais alta do que imaginam, poderiam passar a ter uma atitude mais pró-ativa perante a Administração Pública, cobrando mais transparência e eficiência na aplicação dos recursos advindos dos tributos.

Assim, pode-se afirmar que este tipo de complexidade disfarçada na legislação tributária brasileira infringe os ideais não apenas do ED, como do Estado Democrático de Direito, visto que impede ao cidadão a obtenção de informações relevantes acerca da sua própria contribuição financeira no consumo de produtos e serviços. Ademais, a falta de informação enfraquece a própria possibilidade de reivindicação dos cidadãos perante seu governo, tendo em vista que não se sabe ao certo a extensão da intervenção do Estado nas finanças individuais.

Enfim, tem-se, na regra do "cálculo por dentro", uma regra da espécie de complexidade que traz consigo efeitos adversos (e deliberados) não esperados pelos cidadãos. Em princípio, uma regra deste tipo não poderia existir em qualquer área do ordenamento jurídico - tanto pior quando ela está presente na tributação, a relação base entre Estado e cidadão.

## **5. Conclusão**

O Estado de Direito certamente constitui um ideal a ser atingido. Talvez nenhum ordenamento jurídico tenha o concretizado plenamente, uma vez que dificuldades e problemas institucionais e legislativos são um fato. A questão, talvez, é como contorná-los da melhor forma possível.

Nesse contexto, a clareza, coerência e consistência das leis são alguns dos pressupostos mais basilares de todo e qualquer sistema jurídico que preze por sua capacidade de servir como guia para a conduta do cidadão. Um ordenamento excessivamente complexo pode até ser pautado pela legalidade e irretroatividade das leis, mas ainda assim não poderá ser seguido de forma clara por seus destinatários. Como se observou acima, se o cidadão não consegue compreender exatamente quais são os direitos e obrigações conferidos pelo texto legal, há a perda de um relevante motivo para cumprir com o que determina a Lei.

Apesar destas constatações, na teoria, serem consideravelmente óbvias, uma simples observação do panorama do STN é suficiente para que se dê especial atenção à necessidade de clareza das leis. Pois, como se viu, o sistema tributário brasileiro, até mesmo em suas disposições constitucionais, contém dois tipos de complexidade: (i) a incompreensão do texto legal por conta de sua complexidade; e (ii) a compreensão da literalidade do texto legal, mas não de seus efeitos adversos decorrentes.

Observou-se, nesse cenário, que até mesmo dispositivos constitucionais relativos ao sistema tributário são consideravelmente complexos. Além de conter, desnecessariamente, referência a outros artigos e regras, são excessivamente longos e mal escritos. Ademais, em relação a um importante tributo brasileiro, o ICMS, a existência de 26 diferentes legislações que não são uniformes dificulta substancialmente o bom cumprimento da legislação tributária. O resultado, como se mostrou, é que o Brasil torna-se um dos países cujas obrigações tributárias levam mais tempo para serem realizadas.

Contudo, a questão mais preocupante por trás de toda a discussão diz respeito ao momento, ou ao "bom estado" do ordenamento jurídico brasileiro. A literatura acerca do ED evoluiu muito desde as formulações mais clássicas dos princípios formais como a necessidade por clareza, irretroatividade, promulgação etc. Atualmente, discute-se até que ponto um conceito de Estado de Direito deve envolver questões como a busca da redução da disparidade econômico-social e a institucionalização de um ambiente democrático sustentável.

O problema, pelo menos em relação ao Sistema Tributário Nacional (e a despeito de sua importância), é que se viu que ainda há espaço para muita evolução naqueles requisitos mais básicos do ED, principalmente em relação à clareza das leis, em um momento que a discussão já tomou outros rumos, como demonstram O'DONNELL, VIEIRA, SEN e SANTOS, supramencionados.

É importante ressaltar, ainda, que a complexidade do STN não apenas infringe princípios formais clássicos previstos no ED. Pois, como se viu, as formulações mais recentes do que exige o Estado de Direito incluem a capacidade da participação popular como elemento fundamental na concretização de todos os direitos previstos no ordenamento jurídico. Entretanto, o tipo de complexidade ensejada por regras como o do "cálculo por dentro do ICMS" faz com que o cidadão seja tolhido de informações decisivas sobre sua participação na arrecadação tributária, de forma a distorcer sua capacidade de reivindicação perante as cobranças dos gastos públicos.

Enfim, por qualquer ângulo observado, o STN demonstra que precisa de mudanças substantivas para, pelo menos, mitigar a sua complexidade. Não é apenas o custo econômico das empresas que está em questão, mas sim a própria capacidade de todo o sistema tributário servir de guia para a conduta do contribuinte. É, em última instância, uma questão de violação ao próprio Estado de Direito no ordenamento jurídico brasileiro.

## **6. Referências Bibliográficas**

BRASIL. Constituição Federal, 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao.htm)>. Acesso em: 26 mar. 2012.

DALL'ACQUA, Fernando Maida. **O Impacto Da Lei Kandir Sobre A Economia Paulista**. Relatório De Pesquisa Nº 22/2001. Núcleo de Pesquisas e Publicações da Fundação Getúlio Vargas (EAESP/FGV). Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/2929>>, Acesso em: 26 mar. 2012.

DONNELL, Guillermo O'. Why the Rule of Law Matters. In: **Journal of Democracy**, Vol. 15, n. 4, oct.2004.

FINNIS, John. **Lei Natural e Direitos Naturais**. Porto Alegre: Unisinos, 2007.

FULLER, Lon. **The Morality of Law**. New Haven: Yale University Press, 1964.

RAZ, Joseph. The Rule of Law and its Virtues, In: **The Authority of Law**, Oxford University Press, 1977.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Reforma Tributária Simples: Reconstruindo os Laços Nacionais do Federalismo Brasileiro e Resgatando a Dignidade do Contribuinte. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz et. al. (coord.). **Reforma Tributária Viável: Simplificação, Transparência e Eficiência**. No prelo.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de et. al. Tributação, responsabilidade fiscal e desenvolvimento: direito à transparência. Estudo sobre a destinação da CPMF e da CIDE-Combustíveis. In: *Cadernos DireitoGV*, v.5, n.1, jan. 2008. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/2828/caderno%20direito%2021.pdf?sequence=1>>, último acesso em 26/03/2012.

SANTOS, Alvaro. The World Bank's Uses of the "Rule of Law" Promise. In: TRUBEK, David M; SANTOS, Alvaro. **The New Law and Economic Development, A Critical Appraisal**. Cambridge: Cambridge University Press, 2006.

SEN, Amartya. Reforma Jurídica e Reforma Judicial no Processo de Desenvolvimento. In: BARRAL, Welber. **Direito e Desenvolvimento: análise da ordem jurídica brasileira sob a ótica do desenvolvimento**. São Paulo: Editora Singular, 2005.

THE WORLD BANK, PRICEWATERHOUSECOOPERS. **Paying Taxes 2011 – The Global Picture**. Disponível em <[www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/paying-taxes-2011.pdf](http://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/paying-taxes-2011.pdf)>. Acesso em: 26 mar. 2012.

VIEIRA, Oscar Vilhena. A Desigualdade e a Subversão do Estado de Direito. In: **Revista Internacional de Direitos Humanos**, n.6, ano 4, 2007, p. 41-42. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/sur/v4n6/a03v4n6.pdf>>. Acesso em: 26 mar. 2012.