

# **O PARADOXO DA COMPLEXIDADE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO – O CASO DO ICMS COMO INDUTOR DA JUSTIÇA FISCAL**

## *THE PARADOX OF THE COMPLEXITY OF THE TAX SYSTEM – THE CASE OF HOW INDUCER ICMS TAX JUSTICE*

*Hisashi Toyoda\**

**SUMÁRIO:** Introdução; 1 Perspectiva sistêmica na tributação; 1.1 a teoria dos sistemas: inflexões para a administração tributária; 2 A complexidade do sistema tributário e seus desdobramentos: um caminho para a justiça fiscal; Considerações finais; Referências

**RESUMO:** Este artigo desconstrói a ideia de que a complexidade é um fator restritivo que impede a consecução dos propósitos inerentes à existência e atuação do sistema tributário. Tratando da questão da complexidade sistêmica, apresenta elementos teóricos e argumentos para demonstrar a necessidade de uma concepção sistêmica da tributação capaz de redefinir modos e instrumentos de exação fiscal, fundamentada na complexidade estruturada. Tomando como exemplo a tributação do ICMS, aponta as incongruências do sistema no que se refere à incompatibilidade entre os meios e propósitos da fiscalidade, e as expectativas dos contribuintes sintetizadas no tratamento justo por parte do Fisco. Ressalta a importância e a imprescindibilidade de mudanças sistêmicas, que possam operar segundo uma outra perspectiva, não a fechada em si mesma que conduz a uma ênfase no pragmatismo tributário e finalística arrecadatória, em desfavor da confiança do contribuinte. Apresenta como solução o emprego das competências tecnológicas da informatização, que permitem delinear uma reestruturação das bases operacionais e relacionais do sistema tributário com o ambiente complexo, resultando em uma complexidade estruturada que tem como desdobramentos tanto a eficiência e eficácia da exequibilidade tributária, como a garantia e efetividade dos direitos do contribuinte sob o ponto de vista da justiça fiscal.

**Palavras-chave:** Complexidade sistêmica. Sistema tributário. ICMS. Justiça fiscal.

**ABSTRACT:** *This article deconstructs the idea that complexity is a limiting factor that prevents the achievement of the purposes inherent in the existence and activity of the tax system. Addressing the issue of systemic complexity, presents theoretical elements and arguments to demonstrate the need for a systemic concept of taxation can reset modes and instruments excise tax, based on the structured complexity. Taking the example of the ICMS tax, points out the inconsistencies of the system with*

---

\* Doutorando em Direito Constitucional pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

*regard to the incompatibility between the means and purposes of taxation, and the expectations of taxpayers synthesized in fair treatment by the tax state administration. Emphasizes the importance and indispensability of systemic changes that can operate under a different perspective, not closed in on itself which leads to an emphasis on pragmatism and payment tax finalistic to the detriment of the taxpayer trust. Presents as a solution to employ the technical competence of computerization, allowing outline a restructuring of operational and relational bases of the tax system with a complex environment, resulting in a complexity that has structured developments as both the efficiency and effectiveness of tax feasibility, as collateral and realization of the rights of the taxpayer from the point of view of tax fairness.*

**Keywords:** Complexity systemic. Tax system. ICMS. Tax justice.

## 1 INTRODUÇÃO

A preocupação com a efetividade aos direitos assegurados aos cidadãos é um fator crítico da confiabilidade do sistema tributário. Todavia, este tem sido seriamente afetado pelas transformações do mundo globalizado, num cenário marcado pela maior velocidade e efemeridade das realidades socioeconômicas e políticas.

Há, por um lado, uma crescente proximidade entre os sujeitos, e por outro, contraditoriamente, aumenta a instabilidade e os riscos em razão da transitoriedade que dá lugar a novas e múltiplas realidades, menos previsíveis e controláveis.

Essas situações se refletem no campo tributário. Em face de novas formas de organização econômica e maior diversificação das possibilidades de atuação de indivíduos e empresas, impõe-se ao Estado a criação de uma crescente complexidade normativa para que possa ampliar a sua capacidade de exação fiscal sobre uma riqueza tributável em crescimento exponencial.

O sentido e o conteúdo da relação entre o Fisco e o contribuinte são cada vez mais determinados por situações ambientais complexas que exigem, em contrapartida, novos conjuntos normativos que permitam obter um maior nível de detalhamento e especificidade das normas tributárias. Para isso são importantes e necessários os instrumentos normativos, e sua maior diversidade é um reflexo da maior complexidade da realidade.

Todavia, a complexidade tem sido considerada negativa, justamente por levar a um aumento do número de normas tributárias, interpretação essa que, como será demonstrado, pode ser desconstruída à luz da teoria sistêmica.

As tensões internas são inerentes a qualquer sistema. No caso do Direito Tributário, mesmo sendo dotado de organicidade por meio de um conjunto normativo hierárquico fundado em uma lógica interna que lhe dá fundamento e eficácia na realização de seus fins, a sua natureza sistêmica não está imune a contradições. Elas são naturais e inevitáveis, e servem para que mudanças estruturais possam levar a uma maior congruência interna, tendo como resultado final uma maior coesão do sistema e a garantia da sua funcionalidade.

Por isso não se pode falar que a maior complexidade das normas tributárias seja inconciliável com os propósitos do Estado em face da sociedade. Ela é imanente à condição sistêmica da ordem jurídica como um todo, e reflete, no campo específico do Direito Tributário, uma relação dinâmica entre a ordem jurídica e a realidade como campo fático que não é estável, mas sempre mutável. Dele emergem novos arranjos internos, que permitem abordar as novas situações e aumentar o grau de certeza pela redução dos riscos que o inusitado traz ao sistema.

Esta pesquisa teve como objetivo demonstrar que a resolução das tensões internas inerentes ao sistema tributário não se encontra na redução da complexidade, o que levou ao desenvolvimento da questão norteadora do seu desenvolvimento: de que forma pode-se superar o paradoxo da complexidade do sistema tributário no ICMS assegurando a sua congruência, sem que se perca o foco na satisfatividade dos direitos do contribuinte e na efetividade da justiça tributária?

Tomou-se como pressuposto para responder a essa questão, que a complexidade é necessária e tem um importante papel na melhoria da gestão tributária, particularmente no que se refere a um aumento da coerência da estrutura interna. A maior congruência do sistema pode ser obtida pelo emprego da informatização, permitindo um tratamento individual de cada caso, eliminando-se o emprego da ficção e da generalização, como pressupõe a sistemática da substituição tributária no ICMS, procedimentos que desconsideram o foco no contribuinte, aumentando a incerteza, impedindo a personalização necessária da tributação e o alcance do propósito da justiça fiscal.

Com relação às suas bases metodológicas, esta pesquisa é de caráter exploratório e bibliográfico, tendo por fundamento o método indutivo, empregando-se ainda as técnicas da leitura analítica e interpretativa.

# 1 PERSPECTIVA SISTÊMICA NA TRIBUTAÇÃO

## 1.1 A teoria dos sistemas: inflexões para a administração tributária

Luhmann (1996, p. 69) considera a complexidade como uma interrelação de elementos a em um nível no qual não é mais possível que “[...] cada elemento se relacione em qualquer momento com todos os demais, devido a limitações imanentes à capacidade de interconectá-los”.

A complexidade é interpretada por Luhmann (1996) sob o ponto de vista da existência de subsistemas, os quais não estão fechados em si mesmos, mas conectados; por outro lado, o sistema como um todo não interage com o exterior, mas é influenciado por elementos, condições ou situações que induzem a uma acomodação ou mudança interna. A ideia principal neste caso é a da diferença fundamental entre o sistema e o meio ou exterioridade.

O sistema jurídico se autorregula, e assim o faz de maneira a garantir a sua estabilidade, não necessitando de justificações ou de contrarreferências para assegurar que suas normas possam ser dotadas de imperatividade, a qual decorre dos próprios mecanismos internos que asseguram a regulação das relações sociais tendo por base a simples possibilidade dos conflitos:

O direito não é, na concepção de Luhmann, tanto um meio de evitar conflitos quanto de prevê-los e prepará-los, porém processá-los. Na própria estrutura de suas normas está implícita a previsão do conflito, pois sempre se coloca como alternativa de cumprimento e descumprimento. É o conflito precisamente, o descumprimento, o que exerce o efeito paradoxal de reforçar a expectativa normalizada, pois desencadeia os mecanismos tendentes à imposição contráfática dessa expectativa, que aparece assim reforçada perante os casos futuros. Daí que diga Luhmann que o direito usa a possibilidade de conflito para a generalização de expectativas (AMADO, 2004, p. 332).

Quando novos conflitos surgem, não existindo referenciais em termos de decisões já estabelecidas para a sua solução, torna-se necessário o desenvolvimento de novas interpretações e formas de resolução, fundamentadas numa margem possível de aplicabilidade do Direito já existente.

A condensação de estímulos externos se dá na forma de mudanças que se definem a partir de uma reestruturação interna do sistema, ou seja, segundo o modo como os subsistemas estabelecem entre si rearranjos, definindo novas configurações ou padrões de organização e interação.

Desse modo o sistema jurídico redefine-se continuamente, acompanhando as tendências e exigências sociais para estabelecer mecanismos de regulação da vida coletiva. Não se trata propriamente de uma redução da complexidade, mas de um aumento do nível de estruturação interna, o que lhe assegura maior estabilidade e, por conseguinte, uma menor sujeição ao caos.

O caos, na teoria sistêmica, representa um contraponto à estabilidade, mas também é o responsável pela reconfiguração do sistema até o ponto de reestabelecer um nível adequado de equilíbrio interno.

Dessa forma, o sistema jurídico supera a sua “defasagem” frente ao ambiente e às novas contingências ou situações fáticas que nele ocorre (para as quais deve responder por meio de instrumentos reguladores), por intermédio de sucessivos ajustamentos que ocorrem internamente.

Para isso dois mecanismos são essenciais ao sistema, os integrativos e os adaptativos:

O conceito de equilíbrio estável supõe que, mediante mecanismos integradores, se mantém as variações endógenas dentro de limites compatíveis com a conservação dos principais tipos estruturais e que, mediante mecanismos adaptativos, também se mantém dentro de certos limites as flutuações entre o sistema e o ambiente (PARSONS, 1968, p.88)

Pode-se falar também na maior congruência do sistema jurídico, decorrente de um ajuste constante das decisões judiciais às novas realidades por meio da aplicação das normas jurídicas, tendo em vista certos parâmetros de interpretação e de aplicação do Direito que se mostram coerentes com a necessidade de redução da incerteza.

A redução da incerteza está atrelada à maior estruturação da complexidade. Na ótica da teoria luhmaniana, a complexidade pode ser estruturada ou desestruturada. No primeiro caso, há uma redução do nível de incerteza, com menor risco para a estabilidade do sistema, por conta de um aumento da coerência interna, o que, no caso do Direito Tributário, por exemplo, pode se verificar com uma mudança na maneira

como as normas tributárias são aplicadas, tanto no propósito do Estado de aumentar a eficiência e eficácia da exação fiscal, quanto do contribuinte de não ter atingidos os seus direitos fundamentais.

A questão intrínseca ao Direito, enquanto sistema, é poder, internamente e externamente, ajustar-se ao propósito basilar do alcance da efetividade da justiça, o que significa, na ótica da teoria luhmaniana, uma resposta do Direito que expressa a congruência do sistema jurídico.

Essa congruência sistêmica da ordem jurídica é alcançada quando há uma coerência e consistência das decisões judiciais com a transposição da norma em abstrato para aplicação a um caso concreto, e também quando as decisões atendem a uma expectativa da sociedade com a resolução do caso concreto por meio de uma decisão juridicamente consistente sob o ponto de vista de tratar igualmente os casos iguais.

O atendimento às expectativas do ambiente externo aumenta a confiabilidade do sistema jurídico, sendo crucial na relação entre Estado e contribuinte. A complexidade desestruturada não permite atingir esse nível de confiança, acarretando instabilidade e incerteza, o que repercute na segurança jurídica, princípio basilar do Direito Tributário.

Como expõe Luhman (1996), a complexidade, como desdobramento de múltiplas realidades e experiências possíveis no contexto da vida coletiva, leva à necessidade de se assumir riscos, estabelecendo-se assim uma contingência.

No caso do sistema jurídico, para diminuir os riscos decorrentes de escolhas inadequadas em face da complexidade, é preciso fazer escolhas que sejam mais coerentes com as expectativas do ambiente externo, ou seja, da sociedade, e quanto maior o nível de coerência ou afinidade mais próximo estará de corresponder à expectativa da efetividade da justiça que se espera do Direito.

Transpondo essas questões para o plano do sistema tributário, a justiça fiscal pode ser atingida quando existe uma congruência entre as expectativas, interna e externa, por meio de respostas que permitam aumentar a complexidade estruturada até um nível de certeza suficiente tanto para o Estado em sua finalística arrecadatória, relacionada ao alcance da economicidade e exequibilidade fiscal, como para o contribuinte na condição de sujeito de direitos que tem a expectativa de receber o tratamento justo na relação tributária.

O sistema tributário, como estrutura especializada, não tem ao seu dispor todas as possibilidades de decisão possíveis, mas apenas poderá fazer suas escolhas segundo os critérios e especificidades que lhe são

inerentes. Para isso tem papel fundamental o conjunto normativo, que consubstancia a existência do Direito Tributário e a sua capacidade de resposta ao ambiente externo (sociedade).

As escolhas não se fazem ao acaso, mas segundo uma racionalidade própria do sistema, o que, no caso do sistema tributário, tem relação com a maneira como está organizado, segundo um critério lógico-formal que estabelece a estrutura e hierarquia das normas e a forma como devem ser aplicadas com fundamento na seletividade que é inerente ao sistema jurídico.

Pode-se afirmar que o conjunto normativo, por sua natureza lógico-formal, confere ao sistema jurídico sua capacidade de operar de maneira objetiva, diminuindo a incerteza, pois a estrutura racional das normas permite sedimentar “[...] como expectáveis, um recorte mais delimitado de possibilidades” (LUHMANN, 1983, p. 55).

Em outros termos, as normas servem para estabelecer um nível de estruturação suficiente para que o sistema jurídico possa responder às expectativas externas, o que se dá por intermédio da sua aplicação ao caso concreto.

Se existem tensões quanto ao modo como são criadas e aplicadas as normas jurídicas, em face das expectativas e situações fáticas exteriores ao sistema, estabelece-se uma instabilidade que passa a constituir exigência de mudança interna do sistema visando um rearranjo que permita adequar-se a essas requisições e, ao mesmo tempo, manter um nível interno de coerência que é essencial à subsistência do sistema.

No caso do Direito Tributário, por exemplo, trata-se de passar de uma complexidade desestruturada para uma complexidade estruturada, a partir de mudanças que devem ocorrer internamente, porém tendo como referência uma exigência que também é externa, relacionada à expectativa dos contribuintes quanto à justiça fiscal.

Como explica Andaku (2012, p. 1):

A redução de complexidade não implica em transformar o sistema em simples. Na verdade, aumenta-se a complexidade estruturada (fortifica-a), diminuindo a complexidade desestruturada, que leva ao caos. O Direito busca diminuir a complexidade desestruturada internamente.

A maneira como se pode passar de uma complexidade desestruturada para outra estruturada depende das escolhas realizadas internamente, segundo as contingências inerentes ao sistema tributário, as quais definem as possibilidades de adaptação e reestruturação em termos de decisões mais adequadas a um ajuste entre os objetivos inerentes ao sistema e as expectativas dos contribuintes.

Essa é uma questão crucial, pois a complexidade normalmente tem sido atrelada a uma perspectiva negativa, interpretada como um fator desfavorável à coerência do sistema tributário frente às demandas e às expectativas da sociedade.

Seguindo essa linha de raciocínio, a complexidade, em sua acepção genérica, seria sempre um fator desestruturante do sistema e impeditivo do alcance de propósitos essenciais ao Direito Tributário, como a justiça fiscal.

Todavia, como será exposto, não se pode confundir a complexidade estruturada com a desestruturada. Trata-se de uma distinção fundamental para demonstrar que as situações complexas, desde que adequadamente abordadas pelo sistema jurídico, podem contribuir decisivamente para que o Direito Tributário se aproxime ainda mais das expectativas da sociedade e possa concretizar o que dele esperam os contribuintes.

Esse tema é especialmente importante na abordagem do debate atual acerca da necessidade de mudanças no modelo de tributação brasileiro. Para tratar dessa questão, tomar-se-á como referência a sistemática de tributação do ICMS.

## **2 A COMPLEXIDADE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO E SEUS DESDOBRAMENTOS: UM CAMINHO PARA A JUSTIÇA FISCAL**

A complexidade do sistema jurídico, ao contrário do que o termo sugere, não significa necessariamente que exista um espaço intransponível entre o campo normativo e concretização da vontade ou expectativa da sociedade, a qual ocorre por intermédio da transposição do conteúdo normativo abstrato para a aplicação da norma ao caso concreto.

A repercussão da expectativa da sociedade no plano interno do sistema tributário ocorre na mobilização dos recursos pelos quais o sistema pode operar, tanto aqueles que já são utilizados, como outros novos.



A existência de uma diversidade de instrumentos normativos, caracterizando a complexidade do sistema tributário, não significa necessariamente que a normatização existente não tenha nenhum valor e possa ser descartada em razão de expectativas externas, como por exemplo, a justiça fiscal, ou em função de uma referência interna definida pelo próprio sistema, como vem ocorrendo com o desenvolvimento de uma perspectiva reducionista que desconsidera a própria interação e relação do sistema tributário com o ambiente externo, passando a concentrar-se num modelo fechado, base do emprego da tipificação e da tributação de massa.

Na verdade a complexidade do sistema tributário é inerente à própria existência e finalidade que lhe cabe no sistema jurídico como um todo, e por isso é natural que aumente acompanhando a complexidade crescente do ambiente. O aumento da complexidade social reflete-se no maior número de normas, redesenhando-se a estrutura normativa de maneira a poder abarcar as novas realidades fáticas de acordo com a dinâmica dos rearranjos internos do sistema jurídico.

Como explica Godoy (2008, p. 84):

[...] na medida em que cresce a complexidade do sistema social, crescem também os riscos estruturais, os quais têm que ser controlados por uma maior diferenciação entre as expectativas cognitivas e as normativas; isto é, quanto maior sua complexidade, mais a sociedade terá que optar pela normatização.

Ocorre que o Estado, preocupado com a exequibilidade do Fisco, e amparando-se na justificativa da necessária consecução de objetivos imediatos, relativos à eficiência arrecadatória e à economicidade, tem direcionado a Administração Tributária por uma via oposta ao que poderia ser alcançado por meio de mecanismos internos de ajuste do sistema tributário com base na atenção à personalização da exação tributária.

Partindo-se da ideia de que a complexidade não pode ser abordada senão pela adoção de novos instrumentos de imposição fiscal fundados na minimização dos riscos para a exequibilidade arrecadatória, as mudanças no sistema tributário são realizadas por meio de mecanismos de tributação baseados na abstração da realidade, criando-se um tipo fechado. Isso permite eliminar os riscos da indeterminação,

decorrente de uma abordagem individualizada do contribuinte caso a caso, e estabelecer uma tributação baseada na simples presunção.

O recurso à presunção está vinculado à desconfiança sistêmica, que por sua vez tem relação direta com o aumento da complexidade do ambiente. Para responder a essa situação, recorre-se à tributação de massa, como é o caso do ICMS com a antecipação do tributo através da substituição progressiva.

Todavia, essa sistemática de ajuste do sistema tributário tem como base a ideia de que a complexidade em si é o problema a ser atacado. Deixa de ser analisada a questão fulcral da mudança ou rearranjo do sistema para se atingir uma complexidade estruturada, a qual deve ser realizada não a partir de objetivos definidos aprioristicamente no interior do sistema, mas tomando como base a realidade externa.

Em nome da praticidade, ou seja, da criação de mecanismos que facilitam a arrecadação favorecendo a eficácia e eficiência da Administração Pública, passaram a ser adotadas sistemáticas de tributação baseadas nas presunções, ou seja, em critérios não objetivos, definindo um “[...] modo de raciocinar administrativamente padronizante [...]” (DERZI, 2010, p. 1271).

Consoante a exposição de Costa (2007, p. 22):

[...] a necessidade de aumentar a eficiência da arrecadação dos tributos veio a impor a adoção de mecanismos voltados à simplificação do sistema, envolvendo medidas de ordem legislativa e administrativa. Tornar mais simples os sistemas tributários constitui, mesmo, um dos grandes objetivos da fiscalidade de nossos dias, já que, por razões várias, os ordenamentos fiscais se têm convertidos em realidades cada vez mais complexas.

A simplificação elimina a necessidade de um tratamento individual dos casos, no intuito de tornar mais rápida e operante a atuação do Fisco. Todavia, em nome da praticidade, acaba-se por subverter a relação tributária, transformando-a em relação assimétrica de poder, centrada no interesse arrecadatário do Estado, e não no princípio da justiça fiscal. Como explica Derzi (2010, p. 1269):

Essa tensão entre princípios básicos e contrários tende a se acentuar com a crescente elevação dos custos administrativos, o progresso econômico e o aumento em escala geométrica da massa de contribuintes. O

processamento dos dados tributários e o lançamento do tributo por meio de computadores na aplicação da lei em massa são necessidades que pressionam no sentido de uma simplificação da execução.

Continuando suas reflexões, assevera Derzi (2010, p. 1275) que:

[...] a abstração, o universalismo, a unidade da razão, a axiomatização, a simplicidade e a segurança não são características modernas? O que não se pode admitir é a objetivação extrema, que tais fórmulas abrigam, com desprezo pelo subjetivismo, pela capacidade contributiva individual e pessoal. Sobretudo não se pode admitir a sobreposição da praticidade sobre a justiça, o abandono dos compromissos do Estado Democrático de Direito.

Se é certo que a praticidade, pautada na simplificação das bases da tributação, tornou-se o melhor caminho para assegurar maior captação de recursos por facilitar a atividade fiscalizadora e arrecadatória, nada impede de se buscar alternativas, especialmente quando se observa que o recurso à praticidade tem como contraponto uma resistência crescente por parte da sociedade à expropriação sub-reptícia que ocorre à revelia da sua capacidade de contribuição.

A praticidade vai muito além da busca da maximização da arrecadação pelo fisco, pois envolve também a desconfiança sistêmica do Estado frente aos contribuintes. Nesse sentido, pode-se afirmar que se trata da criação de procedimentos ou sistemáticas que visam aumentar o nível de garantia da arrecadação, tendo como contrapartida a ausência de confiança da Administração Pública nos administrados.

Sobre o tema, observa Derzi (2009, p. 35) que:

No Direito Tributário, a desconfiança manifesta-se, frequentemente implícita, em regras de controle, por meio da imposição de uma série de deveres acessórios, informações, registros contábeis e declarações impostas aos contribuintes; às vezes, em regras de presunção, simplificação e pautas de valores [...]. De fato, a simplificação que a desconfiança obtém pode ser mais drástica e a ela corresponder uma renúncia a maiores informações ou a valores, que são sacrificados, pela recusa da confiança.

A desconfiança é uma das principais críticas ao modelo fiscal da generalização tributária, reducionista ao extremo, desprezando qualquer análise das situações individuais para responder aos interesses imediatos do Fisco, mesmo que seja em prejuízo dos direitos de cada contribuinte.

Assim, se a operacionalidade do sistema jurídico é alcançada, justificada por propósitos considerados essenciais, como exequibilidade, economicidade e utilidade social, não se pode esquecer que também ocorre uma afronta ao princípio da justiça fiscal que deve fundamentar a imposição tributária.

É indispensável a superação dessas contradições inerentes a um modelo de simplificação que objetiva aumentar a eficácia do fisco, mas que conduz a uma perspectiva centrada na melhoria do desempenho da exação fiscal, reduzindo-se o contribuinte a mero objeto da imposição fiscal.

As mudanças estruturais devem ser realizadas a partir de referências obtidas junto ao ambiente externo, sem perder o foco no contribuinte, e não à sua revelia como ocorre com o uso da mera presunção de fatos que nem sequer ocorreram.

Por conseguinte, a redefinição das bases normativas da tributação deve conduzir a uma maior aproximação do sistema tributário com a realidade, uma vez que os mecanismos de ajustamento interno estão diretamente referenciados no ambiente externo.

A complexidade estruturada do sistema aumentará quando forem consideradas as situações concretas caso a caso, ao contrário do que ocorre com o recurso à ficção, instrumento reducionista da realidade que leva a uma generalização padronizante dos casos para fins de tributação, perdendo-se o foco no contribuinte como sujeito de direitos.

A complexidade estruturada permite evitar que a desconfiança sistêmica, justificada pelo Estado em razão do aumento da complexidade do ambiente externo e da conseqüente dificuldade de controle, fiscalização e exequibilidade das ações do fisco, se transforme em argumento para a adoção de mecanismos de tributação de massa, como a substituição tributária do ICMS.

Essa sistemática, apesar de assegurar maior certeza e reduzir os riscos tem servido não somente para atender aos propósitos da eficiência e da economicidade da exação fiscal, mas, sobretudo, para satisfazer a sanha arrecadatória estatal.

O modelo tributário simplificador atinge frontalmente a segurança jurídica, e, por conseguinte, transforma-se em mecanismo incompatível com a estabilidade do sistema tributário, pois toda situação que gera incerteza ao contribuinte também se torna um fator desestruturante para o próprio sistema. Na substituição tributária do ICMS, deixam de ser aplicados critérios objetivos, substituídos pela mera presunção e por conceitos indeterminados, ou excessivamente abertos para a interpretação e a aplicação da norma tributária.

Nesse caso, a insegurança jurídica pode estimular o emprego de artifícios por parte dos contribuintes que, em razão da desconfiança sistêmica, optam pelo planejamento tributário, por operações triangulares e pela prática de preços de transferência, além de outras formas de manipulação utilizando, por exemplo, as alíquotas diferenciadas entre os Estados para obterem vantagens em termos de menor incidência da carga tributária efetiva de ICMS.

Comentando sobre o tema, Derzi (1999, p. 3) afirma:

O tipo propriamente dito, por suas características, serve mais de perto a princípios jurídicos como o da igualdade-justiça individual, o da funcionalidade e permeabilidade às mutações sociais. Em compensação, com o seu uso, enfraquece-se a segurança jurídica, a certeza, a legalidade como fonte exclusiva de criação jurídica e a uniformidade. O conceito determinado e fechado (tipo fechado no sentido impróprio), ao contrário, significa um reforço à segurança jurídica, à primazia da lei, à uniformidade no tratamento dos casos isolados, em prejuízo da funcionalidade e adaptação da estrutura normativa às mutações socioeconômicas.

Portanto, a complexidade estruturada é necessária para estabelecer um tratamento tributário individual, caso a caso. Trata-se de uma sistemática de tributação mais coerente com os propósitos da justiça fiscal, do que aquela da generalização que resulta na consequente desconsideração das situações personalíssimas.

Muitas críticas são feitas ao emaranhado de leis, decretos, resoluções e outros instrumentos de normatização do ICMS, os quais levam à conclusão de que toda complexidade é prejudicial por estabelecer um excesso de regras dificultando que os contribuintes possam fazer uma previsão dos montantes dos encargos tributários.

Porém a questão não é a complexidade normativa em si, e sim a forma como são estruturadas e aplicadas as normas tributárias. A complexidade não se confunde com complicação, o que foi destacado por Luhmann (1996), mas é um fator indutor de mudanças internas rumo a uma maior atualização do sistema.

Por isso é necessário estabelecer, para o sistema tributário, um mecanismo de aumento da complexidade estruturada, o que significa uma melhor coordenação e integração do sistema que permita concretizar, no plano normativo, o que na letra da norma é apenas um ideal, passando-se assim do dever-ser para a práxis.

Isso pode ser alcançado com o emprego de recursos que permitam eliminar as tensões internas no sistema, as quais derivam, basicamente, de um desajuste entre a complexidade crescente da vida social provocada pela maior diversidade de ações e estratégias de atuação dos agentes econômicos (pessoas ou empresas), e a estruturação interna do sistema tributário.

No caso da complexidade estruturada relativa à tributação do ICMS, por exemplo, deve-se empregar novos métodos de abordagem das múltiplas situações para as quais a ordem jurídica não está oferecendo respostas coerentes com os propósitos visados pela Administração Tributária, relativos não somente à exequibilidade da arrecadação, mas também à justiça fiscal.

Para isso existe uma hierarquia normativa que permite estabelecer uma coerência interna a partir de diferentes níveis de regulação, tendo como primeiro fundamento a Constituição Federal, vindo a seguir a Lei Complementar nº 87/96, os Convênios e Protocolos do ICMS, as Leis Estaduais, os Decretos Estaduais, os Atos Normativos, as Resoluções, Portarias, Termos de Acordo e Atos Declaratórios.

Há uma correlação fundamental entre todos esses instrumentos normativos, que define a organicidade do sistema tributário e, em seu conjunto, estabelece uma base legal ordenada para a instituição e a cobrança do tributo.

Essa estrutura lógico-formal torna possível ao Estado organizar de modo coerente os instrumentos e meios pelos quais a exação fiscal irá se concretizar, sendo ainda mais importante no mundo atual, onde as fronteiras econômicas se tornam mais elásticas, menos precisas e mais favoráveis a inovadoras formas de transação, nem sempre facilmente rastreáveis e sujeitas ao controle fiscal.

A ressignificação do espaço possível de realização de atividades mercantis estabelece, por extensão, exigências quanto ao modo e aos instrumentos a serem usados pelo Fisco para acompanhar e controlar a circulação de mercadorias, e assim fixar a incidência e garantir a cobrança do ICMS. Justifica-se assim a necessidade de uma estrutura normativa complexa, em resposta a esse hipercontexto globalizado que torna mais sutis e diversificados os mecanismos de transação de bens e serviços.

Nesse cenário, verifica-se a necessidade da superação do atraso do Estado em face das transformações estruturais do mundo atual, o que implica dotar o sistema tributário e o conjunto normativo que lhe sustenta de maior grau de ajustamento a essas novas realidades, para facilitar a aplicação das normas e reduzir a incerteza do contribuinte.

Uma forma de passar da complexidade desestruturada para outra estruturada, e assegurar esse ajustamento da ordem tributária, é valer-se dos recursos tecnológicos gerados pela cibernética, área do conhecimento que permitiu ao homem dar um salto crucial na abordagem e tratamento da realidade complexa.

O uso da informática, pela sua grande capacidade de tratamento de dados, é hoje um recurso ao alcance do Estado para oferecer um tratamento individual, personalizado, sem precisar recorrer a artifícios eficientes, porém que distanciam a imposição tributária do fim primordial do sistema tributário, que é corresponder às expectativas dos contribuintes, propiciando uma efetiva justiça fiscal.

O Fisco não precisa valer-se de instrumentos como a tipificação e sistemáticas reducionistas da realidade para ajustar-se à maior complexidade desta, podendo atingir um suficiente grau de aproximação do conjunto normativo tributário com cada contribuinte por meio da informatização.

A utilização de instrumentais apropriados, com base nas plataformas tecnológicas da informática avançada, é um caminho não somente possível, mas necessário, para que se possa trabalhar com o alto grau de complexidade da realidade.

Essa tecnologia facilita o propósito de tornar estruturada a complexidade em um nível ótimo, no ponto em que o Fisco pode trabalhar o enorme volume de informações representativas de cada situação individual e estabelecer meios de imposição fiscal que não perdem a sua eficiência, ao mesmo tempo em que garante a sua

personalização, e com isso garante o ajuste do sistema ao objetivo basilar da justiça fiscal.

Numa perspectiva conceitual, a tecnologia da informação pode ser considerada como um conjunto de recursos de *hardware* e *software* (máquinas e programas), por intermédio dos quais é possível a obtenção, difusão e aplicação em larga escala de dados, transformados em informação, ou seja, em recursos que tem aplicabilidade ou utilidade gerencial.

Padoveze (2004) oferece um conceito amplo, no qual a tecnologia de informação aparece como parte de um agregado maior, o sistema de informação. Essa é uma concepção que destaca o caráter multivariado das ferramentas de informática, associadas a outros recursos essenciais para a sua funcionalidade e utilização.

Um sistema de informação, segundo o autor, consiste num

[...] conjunto de recursos humanos, materiais, tecnológicos e financeiros agregados segundo uma sequência lógica para o processamento dos dados e tradução em informações, para, com seu produto, permitir às organizações o cumprimento de seus objetivos principais. (PADOVEZE, 2004, p. 50).

Existem *softwares* e máquinas de alta capacidade que podem ser empregados na obtenção e geração de dados para a Administração Tributária, aumentando exponencialmente a capacidade atual de trabalhar a informação.

Nesse sentido, o recurso à informatização representa, na concepção sistêmica, um fator mobilizador de competências internas do sistema tributário, que resultam na sua atualização, a partir da reconstrução ou de uma complexidade mais estruturada, apropriada para responder às expectativas ambientais.

Essas competências internas podem ser associadas a dois elementos basilares do sistema tributário: a organicidade que lhe é inerente, neste caso representada pela estrutura lógica das normas, hierarquicamente estruturadas de maneira a permitir uma operacionalidade racional, e a existência de conhecimentos não-aleatórios, representados pelas informações que podem ser captadas junto ao ambiente externo e transformadas em elementos mobilizadores de reajustes na estrutura e nos processos internos.



Quanto maior a capacidade de obter informações, e trabalhá-las no sentido de torná-las aptas a contribuir para esse ajustamento ou atualização do sistema, maior será a eficiência alcançada, a qual, como foi exposto, não se expressa apenas no pragmatismo fiscal, mas, também, na adequação da tributação a um propósito coletivo que deve ser realizado pelo sistema tributário: a justiça fiscal.

Reportando-se a Luhmann (1996), a complexidade estruturada permite fazer escolhas mais sensatas, e isso significa ampliar o leque de opções quanto ao tratamento tributário, que deixa de ser generalizante ou tipificante para se tornar individualizante ou pessoal.

Uma complexidade estruturada está diretamente vinculada ao aumento de alternativas possíveis como objeto da seletividade tributária, o que é fundamental para tornar a exação fiscal compatível com os princípios da capacidade contributiva e da pessoalidade da tributação.

Levando em conta que esse tratamento personalíssimo implica trabalhar um volume enorme de informações, a operacionalização do sistema também torna imprescindível o emprego dos recursos da informatização como forma de assegurar a exequibilidade desse aumento de seletividade na relação tributária.

Por outro lado, é preciso considerar que, embora o termo sistema de informação pressuponha tecnologias de informação, é necessária uma visão mais ampla da sua constituição, uma vez que análises e escolhas dependem, essencialmente, de pessoas. O elemento humano não pode ser relegado como mero fator interveniente e elementar ao processo de gerenciamento de dados.

Por isso é relevante uma compreensão abrangente do sistema de informação, destacando-se o entendimento de Nash; Roberts apud Nakagawa (1993, p. 63), segundo os quais trata-se de uma

Combinação de pessoas, facilidades, tecnologias, mídias procedimentos e controles, com as quais se pretende manter canais de comunicações relevantes, processar transações rotineiras, chamar a atenção do gerente e outras pessoas para eventos internos e externos significativos e assegurar as bases para tomadas de decisão inteligentes.

Além da disponibilidade de tecnologias que permitem tratar da complexidade do ambiente, e estabelecer, no interior do sistema

tributário, maior competência adaptativa para responder a essa realidade por meio de uma complexidade estruturada, também é necessário considerar que o sistema é autorreferenciado, o que significa que a maior congruência sistêmica depende da maneira como as informações são captadas e utilizadas para as mudanças visadas.

Nesse sentido, além das tecnologias de informação, é indispensável que o Estado passe a investir nas pessoas, dotando-as da qualificação necessária para exercer esse papel no processo de ajustamento rumo a uma maior estruturação da complexidade do sistema tributário. A operacionalidade do sistema é fundamental, e envolve o uso competente das plataformas tecnológicas avançadas no tratamento das informações por parte da Administração Tributária.

## **CONSIDERAÇÕES FINAIS**

A preocupação com o pragmatismo tributário leva o Estado a desenvolver mecanismos e sistemas de tributação com base numa perspectiva unilateral da fiscalidade, deixando de atentar para a interrelação entre o sistema tributário e o ambiente externo, que deve lhe servir de referência.

Como todo sistema, a sua existência está na capacidade de autoconstruir-se e de estabelecer, por meio de mecanismos internos, os ajustes que lhe asseguram uma existência autônoma e distinta do meio onde se encontra.

Todavia, o sistema tributário encontra as bases dessa mudança no ambiente externo. A sua capacidade de operar segundo padrões específicos definidos pela ordem jurídica, não é totalmente fechada e, como outras áreas do Direito, precisa de referências fornecidas pela sociedade.

Quanto maior for a capacidade de utilizar as referências do ambiente complexo para autodefinir-se e reconstruir-se, mais o sistema tributário estará apto a aumentar o nível de estruturação interna. A complexidade ambiental é um fator essencial de referência para que o sistema possa desenvolver respostas que aumentam sua congruência em termos de redução dos riscos e adaptabilidade a novas situações.

A passagem de uma complexidade desestruturada para outra estruturada é requisito para que o sistema tributário não fique fechado em si mesmo, o que só aumenta as tensões frente à sociedade, pois amplia a

dificuldade de identificar e compreender as questões dinâmicas da vida social, dentre as quais se destacam as expectativas dos contribuintes quanto ao que consideram um tratamento justo por parte do Fisco.

É compreensível que as tensões estejam sendo postas em evidência no momento atual, uma vez que a Administração Tributária não tem sido capaz de corresponder a essas expectativas, e isso se deve, principalmente, ao modo como o sistema tributário tem gerido a complexidade, adotando uma perspectiva fechada que conduz a escolhas baseadas numa visão imediatista, segundo os propósitos de aumentar a arrecadação do modo mais fácil e menos oneroso.

Se os instrumentos utilizados para isso são eficientes e eficazes, logrando o Fisco aumentar a exequibilidade das suas ações e reduzir custos e riscos, os resultados não eliminam, pelo contrário, aumentam o problema da desconfiança sistêmica gerada pela desconsideração de direitos, pela insegurança jurídica e pelo questionamento do próprio sistema por parte da sociedade.

Um caso típico, como foi aqui levantado, é o da substituição tributária do ICMS, instituída em razão do aumento da complexidade econômica, a qual dificulta cada vez mais a exequibilidade do Direito Tributário, tornando imprescindível a criação de sistemáticas de caráter generalizante que fundamentam o modelo da tributação em massa.

Mudanças no sistema tributário, que permitam atingir uma complexidade estruturada, podem evitar o uso desses artifícios tributários em benefício tanto da consecução dos objetivos da fiscalidade, como das expectativas dos contribuintes.

Uma forma de alcançar esse resultado é o emprego de recursos tecnológicos no tratamento da informação. Favorecendo a retroalimentação contínua, ágil e a um nível de detalhamento maior da realidade, ela torna possível a personalização do tratamento tributário.

Uma base tecnológica que permite trabalhar um grande volume de dados e dar atenção individualizada a cada contribuinte fortalece a organicidade do sistema tributário, assegurando a passagem da complexidade desestruturada para a estruturada. E ao tornar possível estabelecer um tratamento individualizado, caso a caso, a cada contribuinte, garante a efetividade dos direitos que lhe são assegurados e, por extensão, a consecução da justiça fiscal como expectativa social indissociada do Direito Tributário.

Nesse contexto, a modernização da Administração Tributária, com o subsídio da tecnologia da informação, deve ser interpretada não

somente como uma evolução das estruturas e modelos de gestão do Estado, mas como condição para que o sistema tributário possa aumentar a complexidade estruturada ao ponto de garantir tanto a consecução dos propósitos arrecadatórios que lhe são inerentes, como a salvaguarda dos direitos dos contribuintes, os quais correspondem a uma expectativa coletiva que não pode ser desconsiderada em razão da comunicabilidade inevitável entre o sistema e o ambiente.

## REFERÊNCIAS

ANDAKU, Juliana Almenara. O poder e o Estado na teoria sistêmica de Niklas Luhmann. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 11, n.1.124, 30 jul. 2006. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/8719>>. Acesso em: 8 out. 2012.

AMADO, Juan Antonio Garcia. A sociedade e o Direito na obra de Niklas Luhmann. ARNAUD, André-Jean; LOPES JR, Dalmir (Org.). *Niklas Luhmann: do Sistema Social à Sociologia Jurídica*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004.

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

DERZI, Mizabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2009.

\_\_\_\_\_. Nota de atualização: Praticidade. Críticas e sugestões: os prejuízos e as vantagens dos contribuintes. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. São Paulo: 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

\_\_\_\_\_. A fiscalização tributária em um Estado democrático de Direito. Seminário: *Fiscalização Tributária. Contexto. Práticas e Tendências*. BID-UCP/PNAFE. Ministério da Fazenda. Vitória/Espírito Santo, out. 1999.

GODOY, Dagoberto Lima. Luhmann e o direito como sistema de generalização congruente das expectativas comportamentais. *Revista Dis. Jur. Campo Mourão*, v. 4, n. 1, p. 74-107, jan./jul. 2008.

LUHMANN, Niklas. *Sociologia do direito I*. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1983.

NAKAGAWA, Masayuki. *Introdução à controladoria: conceitos, sistemas, implementação* Série GECON. São Paulo: Atlas, 1993.

PADOVEZE, Clóvis Luís. *Contabilidade Gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

PARSONS, T. *Una teoria funcional del cambio*. In: ETZIONI, A.; ETZIONI, E. *Los cambios sociales: fuentes, tipos y consecuencias*. México: Fondo de Cultura Económica, 1968. p. 84-96.