

REFORMA TRIBUTÁRIA E PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DA ORDEM ECONÔMICA

Eduardo Silveira Frade¹
Robson Maia Lins²

RESUMO

Propostas de simplificação e reforma no Sistema Tributário Brasileiro, apesar de amplamente defendidas, não devem ser tomadas sem a prévia reflexão acerca das premissas do próprio direito, a fim de compreender se os limites daquilo que se propõe não aviltaria sua racionalidade. O presente estudo busca descrever, através do uso da lógica das classes, o papel dos princípios de direito, em especial dos princípios da ordem econômica, enquanto limites que se impõem para fins de possíveis modificações no sistema tributário brasileiro, partindo-se, pois, da compreensão daquilo que se compreende por

1 Doutorando em Direito Tributário Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Mestre em Direito Empresarial pela Faculdade de Direito Milton Campos. Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. Especialista em Gestão de Cooperativas de Crédito pela Universidade de São Paulo. Advogado. Professor de Direito na Escola de Ensino Superior do Agreste Paraibano e na Faculdade Pitágoras

2 Doutor e Mestre em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Graduado em Direito pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte. Advogado – Sócio do escritório Barros Carvalho Advogados Associados. Professor de Direito Tributário na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

princípios desde sua formação. Para tanto, utiliza-se de metodologia qualitativa, de cunho descritivo, sendo o referencial bibliográfico a principal técnica de pesquisa utilizada.

Palavras-chave: Reforma tributária. Princípios. Valores. Ordem econômica.

1. INTRODUÇÃO

Há muito se defende a necessidade de reforma tributária no Brasil, sob argumento de que ter-se-ia uma sistemática complexa de arrecadação tributária, que, por sua vez, resultaria em elevado número de horas dos contribuintes, especialmente das pessoas jurídicas, dedicadas ao cumprimento das obrigações tributárias.

Segundo o relatório *Doing Business* 2019 (p. 159), do Banco Mundial, seriam gastas cerca de 1958 horas destinadas ao pagamento de tributos, incluindo aí o tempo gasto no cumprimento das obrigações acessórias, indispensáveis para o atendimento às regras de *compliance* tributário.

Para além do tempo dedicado ao cumprimento das obrigações tributárias, sejam elas principais, isto é, diretamente relacionadas ao pagamento da obrigação tributária decorrente da relação jurídica firmada entre contribuinte e Fisco em razão da ocorrência do evento tributável contido da hipótese normativa, ou acessórias, quais sejam aquelas que não estão diretamente relacionadas com a norma de incidência tributária, mas são indispensáveis aos interesses fiscalizatórios como, por exemplo, emitir nota fiscal no caso de venda de mercadoria, verifica-se, também a complexidade do sistema tributário quando considerado que um mesmo evento possa ocasionar diferentes descrições em fatos jurídicos e, conseqüentemente, diferentes hipóteses tributárias, ainda que, do ponto

de vista produtivo – em linguagem, portanto, não jurídica - tenha-se uma única conduta.

Por exemplo, a venda de uma mercadoria ou serviço que, para além da incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICMS) ou do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), tal operação, quando realizada entre industriário e distribuidor, também estará sujeita à incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), isto sem considerarmos o resultado da operação como faturamento ou mesmo que o pagamento tenha ocorrido por meio de operações de crédito, bem como não levando em consideração diversas normas de substituição tributária que possam incorrer ao longo da cadeia econômica, ou mesmo a não-cumulatividade do ICMS, dentre diversos outros aspectos, bem como as diversas normas de competência, por vezes concorrentes, entre estados, municípios e Distrito Federal, interessados no viés arrecadatário do tributo para custeio de suas próprias necessidades e interesses. Com efeito, percebe-se que, do ponto de vista de uma linguagem não-jurídica, ter-se-ia um “produzir e por à venda um produto ou prestar um serviço”, não obstante as implicações jurídico-tributárias sejam das mais diversas e desprezadas, pois, nessa linguagem não própria da juridicidade tributária.

Com efeito, tal complexidade representa - para além de muitas horas destinadas ao cumprimento das obrigações tributárias - insegurança para o contribuinte, que por vezes se queda confuso para fins de cumprimento das prestações que lhe são impostas.

Ademais, há de se somar a tal situação de insegurança o avanço das tecnologias que passam a apresentar inovações muitas vezes não claramente definíveis como mercadorias ou serviços, a exemplo do *streaming*³, impossíveis de serem previstos pelo legislador quando na

3 Tecnologia responsável pela transmissão de dados sem a necessidade de que a informação seja copiada em arquivos digitais no computador daquele que os buscou

edição do Código Tributário Nacional, em 1965, seja na elaboração da Constituição Federal em 1988.

Somado a todo este contexto, corrobora também o elevado o número de processos judiciais e procedimentos administrativos que discutem a exigência tributária, cujo montante discutido representa numerário que se aproxima de cerca de 73% (setenta e três por cento) do Produto Interno Bruto (PIB) do Brasil (INSAPER, 2019).

Desta sorte, a observância da complexidade do sistema tributário nacional, seja para fins de cumprimento das obrigações tributárias, seja pela possibilidade de diferentes tributos, com diferentes plexos normativos e competências tributárias dos agentes que as expedem, bem como do elevado montante de quantias discutidas em contencioso tributário, seja administrativo ou judicial, têm incentivado discussões acerca da necessidade de reforma do Sistema Tributário Nacional.

São diversas as propostas atualmente em discussão no Congresso Nacional brasileiro, dentre as quais destacamos a Proposta de Emenda Constitucional nº 110 e a Proposta de Emenda Constitucional nº45, que, em apertada síntese, buscam reunir diversos tributos no denominado Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), incidente tanto em razão da prestação de serviços e como da circulação de mercadorias, indistintamente considerados, isto é, independente do fato jurídico corresponder à circulação de mercadorias ou prestação de serviços. Além destas, também há o Projeto de Lei nº 3.887/2020, de autoria do Poder Executivo Federal que, em primeiro momento almeja a criação da Contribuição Social sobre Operações com Bens e Serviços (CBS), incidente sobre o faturamento, em substituição ao Programa de Integração Social (PIS), ao Programa de Integração do Servidor Público (PASEP) e a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS), sem prejuízo de outras etapas de simplificação.

Ocorre que, por melhores que sejam as intenções do legislador quanto à simplificação do sistema tributário nacional, seja a partir destas ou de outras propostas de reforma, é indispensável que sejam levados em

consideração os ditames da Constituição Federal, em especial no tocante aos princípios que regem a ordem econômica, de modo que estes devem ser cotejados em minuciosa análise a fim de compreender se as possíveis propostas corroboram com os seus ditames, considerando-se, para tanto, certa harmonia entre o texto constitucional com as possibilidade de sua reforma, seja esta harmonização considerada sob o ponto de vista interno da própria Constituição Federal, seja externamente, quando se objetive a positividade de normas outras por instrumentos que não sejam da própria reformulação do texto constitucional.

Neste sentido, o presente estudo propõe-se a compreender o que são princípios jurídicos, como estes se formam e o papel que exercem no sistema jurídico brasileiro, de modo considerar como estes devem ser observados no contexto de possíveis reformas tributárias, centralizando a atenção, em especial, aos princípios formadores da ordem econômica da Constituição Federal de 1988.

Com efeito, em primeiro momento se discorrerá sobre os princípios e sua formação enquanto valores e, num segundo momento, tratar-se-á dos limites que estes impõem a possíveis reformas tributárias, tomando-se, para tanto, uma linguagem descritiva, em metodologia dedutiva.

2. PRINCÍPIOS E VALORES

A relação entre princípios e valores é temática das mais importantes quando para fins de compreensão da formação do próprio sistema de direito, inclusive para fins de compreensão da própria estrutura das normas jurídicas, estes elementos do sistema de direito.

Com efeito, os valores aqui considerados, hão de se dar a partir de um cotejo social, ou seja, haverão de ser compreendidos como aspectos que imprimem às condutas uma qualificação como positiva ou negativa com bases em si próprias. Neste ínterim, compreender sua importância é temática indispensável para a compreensão daquilo que

se apresentar intrínseco à própria noção de direito palavra que, não por acaso, pode designar semanticamente mais de um significado conforme o contexto verbal de sua aplicação (ULLMAN, 1973, p. 113-166), posto que pode designar tanto o um conjunto de imposições legais ou o que seria considerado pelo sujeito como positivo ou, em antítese, negativo para fins de imposição de sanção.

Portanto, compreender a presença dos valores na formação do direito, em especial no tocante ao seu papel na formação dos princípios é matéria que se impõe como indispensável no tocante a compreender como os princípios constitucionais da ordem econômica devem influenciar possíveis reformas tributárias.

2.1 Os valores na formação do direito

O Direito, enquanto conjunto de normas destinadas a regular as condutas intersubjetivas, está arraigado de valores. Descrevendo como estes se colocam no âmbito da produção legislativa, esclarece Paulo de Barros Carvalho (2018, p. 181):

ao escolher, na multiplicidade intensiva e extensiva do real-social, quais os acontecimentos que serão postos na condição de antecedente das normas tributárias, o legislador exerce uma preferência: recolhe um deixando os demais. Nesse instante, sem dúvida, emite um juízo de valor, de tal sorte que a mera presença de um enunciado sobre condutas humanas em interferência subjetiva, figurando a hipótese da regra jurídica, já significa o exercício da função axiológica de quem legisla.

Ou seja, o processo de enunciação da norma de direito positivo já figura um processo valorativo, na medida em que prescinde da escolha de um acontecimento sobre o qual deverá recair a incidência normativa, através da formação do fato jurídico, posto que a construção normativa pelo legislador que a positiva, ao selecionar dentro os acontecimentos

aqueles que merece a atenção do direito, enuncia em sua formação valores, direcionados a partir da seleção daquele acontecimento, que valora, seja positiva ou negativamente, como devendo ser merecedor de tutela jurídica.

Assim, as condutas que se dirigem ao sujeito passivo da norma, que como observa Lourival Vilanova podem ser expressadas em condutas cujo conteúdo seja de “permitido” (p), “obrigatório” (o) ou “proibido” (v), prenunciam valores caros à sociedade, sendo os dois primeiros de cunho positivo e o último negativo, conforme bem observa Paulo de Barros Carvalho .

Neste sentido, esclarece o supracitado professor que “valor é um vínculo que se institui entre o agente do conhecimento e objeto, tal que o sujeito, movido por uma necessidade, não se comporta com indiferença, atribuindo-lhe qualidades positivas ou negativas” (CARVALHO, 2018, p. 181). Em sentido semelhante também observa Tércio Sampaio Ferraz Júnior (1991, p. 111), que “valores são preferências por núcleos de significação, ou melhor, são centros significativos que expressam preferibilidade por certos conteúdos de expectativas”.

Ou seja, a construção dos valores se dá a partir do sistema seletor daquilo que seja caro, permitindo reconhecer e tirar o sujeito interpretante de uma situação de indiferença, como observa Paulo de Barros Carvalho (2018, p. 183).

Com efeito, a experiência, aquilo que vivenciamos, como observa Hessen, reflete na valoração que fazemos sobre algo, seja de forma positiva ou negativa, de modo que aquilo que vivencia o intérprete, atua com vistas à formação daquilo que lhe seja caro, permitindo, assim, sua ponderação objetiva.

O valor, portanto, como observa Fabiana Del Padre Tomé (2016, p. 305), corresponde a atributo do próprio sujeito cognoscente, de sorte que não “é”, mas “está” presente nas escolhas do legislador e do intérprete ao longo do processo de positivação do direito, iniciando-se a partir da judicialização dos fatos que interessem a esse sistema.

Neste diapasão, inclusive, bem observa Luiz Fernando Coelho (2004) que os valores são compreendidos a partir do que eles representam, pois, não têm expressão ôntica, mas importam na medida em que representam um vínculo abstrato entre aquele que os experimenta e os exprime em linguagem, seja atribuindo qualidades positivas ou negativas ao que lhe seja caro e, portanto, julgue merecedor de atenção. Esse simples recolhimento de atenção, aliás, já representa elemento axiológico, pois tira o sujeito de uma situação de indiferença.

No âmbito do direito, a valoração está compreendida tanto no processo da produção das normas jurídicas em sentido amplo, como no processo das normas jurídicas em sentido estrito, como modal deôntico implicacional entre hipótese e consequente na prescrição de uma conduta, sendo presente desde a construção dos fatos jurídicos.

Portanto, os valores que carrega o intérprete importam na medida em que influenciam na maneira pelo qual este expressa enunciados normativos.

Ademais, o sentido que se atribui ao texto posto, também se constrói sob a influência dos valores que o interpretante traz consigo mesmo, como frutos, de sua própria experiência, de modo que a hermenêutica e interpretação normativa também se faz arraigada de valores.

Dada a influência dos valores no direito, bem observa Paulo de Barros Carvalho (2018, p. 181) que “ali onde houver direito, haverá, certamente, o elemento axiológico”, posto que o valor se insere enquanto elemento inerente ao sujeito, uma vez que se forma a partir das experiências e, na medida em que aderem à existência do ser, se faz impossível a construção normativa sem a sua presença, posto que estão inerente ao ato de enunciação do qual o intérprete constrói as normas jurídicas.

Isto posto, não haveria norma sem valores e, conseqüentemente, não haveria direito positivo sem valores, por ser este o sistema de normas jurídicas postas na linguagem prescritiva do direito. Os valores estando presentes, portanto, na norma posta pelo legislador em enunciados

de direito positivo, bem como a partir da interpretação que lhe faz o intérprete ao prenunciar normas individuais e concretas.

Adverte-se, todavia, que os valores, enquanto objetos, não se tem acesso, mas sim às marcas que eles deixam na medida do que representam. Estudar os valores, portanto, requer compreender os significados destes a partir dos objetos e como atributos inerentes aos sujeitos. Ou seja, o que se tem acesso é, tão somente, às marcas deixadas pelos valores na enunciação-enunciada e que podem ser evidenciadas a partir da interpretação que lhe faz o intérprete e que, ao realizá-la, por sua vez, o faz arraigado, também, dos valores que carrega, estes frutos de sua experiência.

As normas jurídicas representam os enunciados prescritivos produzidos pelo intérprete, em formulação de juízo deôntico implicacional. Esclarecido este pressuposto, importa destacar que os valores também se inserem na construção deste juízo lógico, a partir da escolha dos fatos que juridicializam, fazendo incidir a norma jurídica.

Entretanto, as normas jurídicas não são valores. Não obstante estar a carga valorativa inerente à formação das normas jurídicas, com estas não se devem confundir, pois estão presentes de forma inerente ao sujeito que as elabora.

2.2 A presença dos valores nos princípios de direito

A formação do direito, como assentado, se faz inerente de valores, os quais são indissociáveis dos sujeitos que positivam as normas jurídicas, seja na qualidade de legislador, seja enquanto intérprete que constrói normas individuais e concretas, posto que os valores são frutos das experiências destes e não podem, por isso mesmo, serem dissociadas dos indivíduos.

Assim, uma vez positivados como enunciados normativos, os valores passam a pertencer, existindo no domínio do sistema de direito, através das marcas por ele deixadas na enunciação-enunciada, de forma que passam a ter existência própria dissociadas daquele que expediu

os enunciados, pois é impossível ter acesso aos valores que regeriam as condutas daquele que positivou o referido enunciado, uma vez que a valoração se dá de forma individual e é, portanto, subjetiva, dada a formação destes através da experiência individual.

Mesmo a construção descritiva das normas nos domínios da Ciência do Direito estará arraigada de valores, dado ser a interpretação uma atitude cognoscitiva de sujeito humano.

Tomando o direito positivo como um sistema, aqui destacado como um conjunto normativo, este se consubstancia a partir de componentes que buscam harmonizá-lo, na formação deste todo sistêmico.

Os princípios, como observa Roque Antônio Carrazza (2017, p.49), ocupam a função de preeminência em relação ao sistema de direito, podendo ser compreendido como um enunciado lógico explícito ou implícito que “vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam”.

Os sistemas, portanto, encontrariam nos princípios os instrumentos para sua unidade, na medida em que estes orientariam as relações dos ditos elementos. Este, inclusive, é o posicionamento de Celso Antônio Bandeira de Mello (2016, p. 990-991):

princípio (...) é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a inteligência das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo

Considerando-se que o direito tem por objetivo regular condutas sociais, tem-se que os princípios prenunciam os elementos que esta mesma sociedade entenda por caros, na medida em que assentam

preferências que devem ser observadas no âmbito da regulação das condutas. Sendo assim, tem-se que, para cumprir a função de ordenação do sistema e dar coerência a este, os princípios jurídicos se formam a partir dos valores que esta sociedade intente resguardar, através da qualificação positiva daquilo que seja-lhes caro, ou negativa daquilo que seja-lhes contrário.

Os princípios servem como feixe que confere unidade ao sistema de direito. Neste sentido, tem função agregadora, servindo como elemento que caracteriza e confere unidade ao sistema, caracterizando sua própria existência. Isto posto, ter-se-iam princípios inerentes a todo o sistema de direito positivo ou mesmo princípios específicos à cada subsistema, como princípios de direito tributário, administrativo, penal, processual, etc., não obstante possam ser reunidos a partir de diversos subsistemas para formar um novo, por exemplo, princípios de direito processual tributário, onde reunir-se-iam princípios de direito processual e de direito tributário, dentre outros. Os princípios delimitam, assim, o conjunto a partir do qual se forma todo o sistema de direito ou mesmo sistemas menores inseridos neste.

Deste exposto, portanto, assume-se que sejam os princípios marca da positivação dos valores do legislador ou do intérprete que os descreve no sistema da Ciência do Direito, servindo, inclusive, ao afã de conferir-lhes unidade semântica, dado que orientam os significados que possam emergir das normas que nestes se formem.

Cumprido advertir, todavia, que os princípios não são valores, porém assentam sua existência quando pela sua positivação no sistema de direito positivo, bem como no sistema da Ciência do Direito, enquanto metalinguagem que descreve o direito positivo.

Ademais, importa destacar que a positivação dos valores em princípios é indispensável para que estes possam servir ao processo de enunciação, funcionando como fontes do direito, pois somente assim deixam de ser atributo do sujeito legislador e passam a verter-se como elemento que constitui o próprio direito.

Positivados os princípios como enunciados de direito, estes devem cumprir o papel de conferir harmonia e coerência ao sistema. Assim, enunciados como princípios, os valores orientam a construção das normas jurídicas e servem ao afã de assentar em harmonia o sistema de direito.

3. REFORMAS TRIBUTÁRIAS E OS PRINCÍPIOS DA ORDEM ECONÔMICA

Os signos, tomados isoladamente, apenas fazem referência aos objetos, contudo, somente adquirem significado quando tomados no processo de significação.

Como observa Aurora Tomazini Carvalho (2018, p.130), “signo é tudo que representa algo para alguém, um objeto, um dado físico, um gesto, uma expressão facial, etc”. Neste sentido, enfatiza, pois, a autora, sustentando-se em Edmund Husserl, que seja signo a relação entre suporte físico, significado e significação.

O suporte físico é a parte material, que estaria no mundo sensitivo. O significado representaria, por sua vez, a representação daquele suporte físico, ou seja, o próprio objeto da significação, esta última, correspondendo ao que se suscita na mente daquele que interpreta, conforme destaca (2018, p.132):

todo suporte físico suscita uma interpretação (significação), que constitui uma realidade como seu significado, esta realidade, por sua vez, é também uma linguagem, materializa-se num suporte físico, que suscita outra interpretação (significação), numa semiose sem fim.

Quando inseridos em linguagem prescritiva própria do sistema de direito, os princípios passam a ser objeto de interpretação, que importa na medida em que se passa a atribuir-lhes significado.

É imperioso, portanto, cuidar em precisar o conteúdo semântico dos princípios, a fim de que se possa compreender os valores que os

formam, bem como aqueles que orientam, a fim de conferir harmonia ao sistema de direito positivo.

A significação dos princípios se dá a partir de estudo que transcende os limites da lógica formal deôntica, mesmo porque trata-se de estudo acerca de valores que, uma vez positivados em enunciados normativos são objeto de atribuição de sentido e conferem harmonia ao sistema de direito.

Estudar a semântica dos princípios, portanto, compreende tecer uma linguagem descritiva dos conteúdos de significação destes, considerando-se, para tanto, seu papel na ordenação de condutas intersubjetivas, levando em consideração, inclusive, a relação dos valores sobre estes.

A Constituição Federal, enquanto instrumento normativo de mais alta hierarquia, cuidou em assentar princípios cujo dever de observância assiste a todo o sistema de direito positivo, dado ser esta a norma positivada de mais alta hierarquia no Estado brasileiro, ao qual devem as demais normas observar relação de coerência mesmo porque, conforme já destacado, os princípios atuam como feixe de unidade do próprio sistema de direito.

Assim, tem-se que a Constituição, através de princípios, positiva valores, os quais, conforme destacado, são de observância imprescindível em todo o sistema de direito positivo, posto serem fundamentais para sua existência, bem como devem ser atentados afim de que as interpretações e construções normativas que se faça no âmbito do sistema de direito se deem de maneira coerente e harmônica.

O artigo 3º da Constituição Federal, inclusive, ao assentar “objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil”, em verdade, tratou de assentar valores que devem orientar toda a positivação normativa infraconstitucional e, que, desta sorte, devem orientar as possíveis reformas tributárias a serem realizadas.

De outra senda, a Constituição Federal de 1988, em seu artigo 170 assenta princípios gerais que devem permear toda a compreensão da ordem econômica.

Neste sentido, ao especificamente tratar de “ordem econômica”, ainda que expressamente o legislador não tenha assim denominado, este teria cuidado de destacar a existência de um sistema, considerado aqui a partir do plexo de normas jurídicas, enquanto elemento, cuja formação se delimita a partir dos princípios destacados. Ademais, havendo o sistema jurídico da ordem econômico como sendo incluído dentro de todo do conjunto maior das normas constitucionais, dos quais todos os demais subsistemas, e não tão somente o econômico, deveriam respeitar.

Com efeito, todas as normas que sejam positivadas e apresentem em seu conteúdo expressão de valor que direta ou indiretamente se associe com conteúdo capaz de dirigir a ordenação das condutas humanas intersubjetivas sob o aspecto econômico deverão, com os princípios da ordem econômica e com os demais princípios constitucionais, guardar observância.

Tomando o sistema econômico como um conjunto, tem-se que a classe que o define seriam as normas que prescrevam conteúdos que dirijam-se ao trabalho humano, livre iniciativa e existência digna, pois estes são os fundamentos, que expressamente são assentados no dispositivo, e que enunciam valores pelos quais devem todas as normas que, com ele, guardem pertinência, observar, positivados, pois, na forma de princípios.

O sistema tributário nacional é um subconjunto dentro do conjunto maior das normas constitucionais. Neste sistema maior, por sua vez, também se inserem as normas de direito econômico, dentre outras, de sorte que deva guardar com estes relação de pertinência, representada pelo signo \in na teoria dos conjuntos.

Ou seja, ainda que o subsistema de direito tributário goze de relativa autonomia sintática, semântica e organizacional, na medida em que este se insere internamente ao sistema constitucional, considerado como meta conjunto de normas, com esse deverá observar coerência sintática e semântica.

É, portanto, imprescindível que as normas infraconstitucionais que prescrevam condutas de conteúdo tributário, observem os valores

expressos como fundamentos e princípios no artigo 170 da Constituição Federal, posto que tanto o sistema tributário nacional como o sistema da “ordem econômica” são subsistemas que pertencem (\in) ao meta sistema constitucional.

Com efeito, os princípios assentados dentre os incisos do dispositivo constitucional quanto à ordem econômica são: (i) soberania nacional; (ii) propriedade privada; (iii) função social da propriedade; (iv) livre concorrência; (v) defesa do consumidor; (vi) defesa do meio ambiente; (vii) redução das desigualdades regionais e sociais; (viii) busca do pleno emprego; (ix) tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte e, conforme assenta o parágrafo único do enunciado, (ix) o livre exercício de qualquer atividade econômica.

As normas do sistema tributário, ainda que expressamente não mencionem, não poderão, pois, atentar contra estas disposições, posto terem sido estes valores positivados como ordenadores do sistema de direito brasileiro.

Reformas tributárias que sejam propostas, portanto, não podem deixar de observar os valores positivados pelo sistema constitucional considerado em sua integralidade, onde se incluem as normas de direito econômico.

Ademais, propostas de reformulação do sistema tributário, uma vez aprovadas, prescreveriam condutas hábeis a modificar a maneira pela qual os indivíduos regem suas atividades econômicas, seja enquanto dirigentes de atividades empresariais, ou como pessoas físicas, posto que o tributo está presente em toda a regência do cotidiano, tanto de forma direta, a partir do exercício material da conduta prevista dentro da hipótese da norma tributante, seja indiretamente, quando o indivíduo, mesmo sem guardar relação direta com a prática da conduta a ensejar a incidência da norma tributária, acaba arcando economicamente com os custos do cumprimento da obrigação tributária, na medida em que o dispendido econômico passa a refletir no preço da mercadoria ou do serviço que o consumidor adquire ou contrata.

Isto posto, ainda que o estudo das normas jurídicas seja dirigido aos intérpretes da linguagem jurídica, os efeitos que emanem delas também não podem passar despercebidos, sendo indispensáveis estudos econômicos, a serem realizados por intérpretes dotados de capacidade técnica para tanto.

Aos juristas, enquanto sendo agentes habilitados pelo próprio direito para interpretá-lo, impõe-se os estudos das normas jurídicas, seja nos planos sintáticos, semântico ou pragmático da linguagem, posto ser esta a forma pela qual os atos de fala se manifestam a fim de dirigem as condutas inter-humanas. Todavia, os efeitos que possam decorrer das normas jurídicas, competem ao estudo dos economistas, sociólogos, contabilistas, dentre outro nos estritos limites da linguagem do sistema que se fazem inseridos, havendo, pois, de serem analisados em cada uma destas os possíveis efeitos de reformas tributárias, enquanto que aos juristas competiria interpretar as referidas normas.

Ou seja, não obstante todas estas searas referirem-se, em aspecto mais amplo, aos estudos da sociedade, cada sistema está circunscrito às suas próprias peculiaridades, de modo que as observações, descrições ou outras formas de linguagem que enunciem, haverão de estar circunscritas aos seus próprios limites.

Nickolas Luhman bem observa que o sistema de direito é autopoietico, no sentido de ser fechado em si mesmo, porém hermeticamente aberto às mudanças sociais. Ocorre que o olhar do jurista deve ater-se à circunstância de fechamento do sistema, interessando os fatores externos somente à medida que passem a ser incorporados no próprio direito, passando a pertencer neste domínio.

Apesar de autônomos, contudo, os esforços de juristas, economistas, sociólogos, contabilistas, dentre outros, podem ser somados no que concerne a possíveis reformas tributárias, a fim de que, dentro de cada universo de linguagem, possam ser atentadas peculiaridades, apontados equívocos ou reforçadas premissas.

O que, todavia, deve ser visto com cautelas são argumentos de sujeitos capacitados para análise individual em cada um dos sistemas adentre àquele outro, sem o devido domínio da linguagem.

Em termos de lógica dos sistemas, tomar argumentos de outros sistemas de linguagem importaria em estabelecer relações entre sistemas distintos sem que o ponto de intersecção entre eles seja estabelecido com o rigor que é devido, tendo em vista que cada sistema apresenta sua própria linguagem.

Com efeito, as decisões que sejam tomadas em matéria de Reforma Tributária, para além de observar a pertinência com o próprio sistema, devem, ainda, guardar estudos acerca das possibilidades de irradiação de seus efeitos sobre os outros sistemas, como na economia, por exemplo, cabendo a cada um destes sistemas de linguagem realizar sua análise conforme seus próprios limites.

Deste modo, os valores que se defendam, para fins de promoção no âmbito de uma reforma tributária, devem ser observados por agentes capacitados dos outros sistemas de conhecimento e linguagem, a fim de corroborar ou não com a tomada de decisão do legislador.

Além disso, deve-se observar a necessidade de conformação das normas modificativas do sistema jurídico-tributário com as disposições constitucionalmente previstas, dado ser a juridicidade tributária um subconjunto inserido dentro do conjunto do direito constitucional, que toma as normas jurídicas responsáveis pela prescrição de obrigações que tenham o tributo como elemento fundamental, motivo pelo qual possíveis reformas tributárias haverão de observar os princípios constitucionalmente previstos, inclusive no que concerne à ordem econômica, de modo a guardar coerência com estes, sob o risco de, em não fazendo, comprometerem a coerência e harmonia inerente e própria à totalidade do sistema maior de direito.

Especificamente, portanto, no que tange aos princípios que regem a Ordem Econômica, sob o viés jurídico estes devem ser analisados no sistema de direito, ao passo que os efeitos econômicos decorrentes devem ser descritos pela economia, cada análise, pois, delimitada ao seu próprio sistema, não obstante as conclusões possam e devam ser apresentadas para servir como fundamento das decisões acerca da reformulação pretendida.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os valores são inerentes à subjetividade daquele que constrói as normas jurídicas, de modo que deles não se dissocia, mas podem ser compreendidos não pelo que são, mas pelo que representam. A própria formação dos fatos jurídicos representa este traço, pois para se construir uma norma jurídica, toma-se os acontecimentos do mundo fenomênico e, sobre eles, se assenta valorização, demonstrando sua importância, capaz de tirar o sujeito de uma situação de indiferença para, a partir daí, elaborar normas jurídicas.

A positivação das normas jurídicas pelo legislador, todavia, assenta valores que passam a ser próprio do sistema de direito, os quais passam a ser denominados de princípios.

Os princípios, portanto, determinam os limites do próprio sistema, assentado aquilo que deve ser observado quando na construção das normas jurídicas.

Com efeito, os princípios, enquanto valores positivados no direito, são de observância obrigatória à toda sua sistemática de direito. Ou seja, os princípios constitucionalmente positivados, dentre eles destacamos os princípios de ordem econômica, não de ser observados para fins de edição de normas que modifiquem outros sistemas, como o tributário, posto que tanto o sistema tributário nacional como o sistema denominado de “ordem econômica” são subsistemas pertencentes ao meta sistema de direito, cuja Constituição é o instrumento formal de maior hierarquia, somente subordinado à Norma Hipotética Fundamental, ao qual os valores prescindem de serem observados conjuntamente.

Isto posto, uma pretensa reforma tributária que almeje modificar a sistemática da tributação, ainda que para simplificá-la, não poderá ser tomada sem a devida atenção aos princípios prescritos no artigo 170 da Constituição Federal, seja no *caput*, seja em seus incisos e parágrafo, pois estes correspondem a limites estabelecidos para a formação do conjunto maior das normas de direito brasileira, sendo o

conjunto das normas tributárias situado como subconjunto daquele das normas constitucionais.

É, pois, uma necessidade de coerência apontada a partir do uso da teoria das classes, onde um subconjunto pertencente a um conjunto maior não pode apresentar elementos diversos dos últimos. Ademais havendo, portanto, uma necessidade de coerência, a fim de que seja mantida a harmonia do sistema maior.

Mesmo um projeto de lei ordinário, que não busque modificar a Constituição Federal, não pode esquivar-se, pois, destas premissas, mesmo em casos que diretamente não assente modificações constitucionais expressas, tendo em vista a unidade sintático-semântica que deve ser observada por todos os elementos dos conjuntos pertencentes ao conjunto maior, notadamente, do direito, que tem na Constituição Federal seu elemento formal fundante e, nos valores que esta positiva através de princípios, seu fechamento.

Por fim, há de se destacar que os efeitos de uma reforma tributária podem não se verificar exclusivamente no sistema jurídico. Há nuances que devem ser observadas pela economia, sociologia, contabilidade, dentre outros sistemas de linguagem, a partir das intersecções que haja entre estes sistemas e o jurídico.

Todavia, a produção de efeitos há de ser observada dentro dos limites de linguagem daquele próprio sistema, por sua vez assentados em linguagem própria, com limites definidos, havendo, outrossim, de ser realizado dentro das habilidade do agente que seja competente àquele domínio, não obstante as diferentes facetas devam ser somadas para fins de auxiliarem na tomada de decisão do agente político enquanto responsável pela positivação de normas gerais e abstratas.

REFERÊNCIAS

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. Noeses, 7ª edição, 2018.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito**. São Paulo: Atlas, 1991

INSPER. Contencioso Tributário no Brasil. Relatório 2019. Ano de referência 2018. Disponível em: https://www.insper.edu.br/wp-content/uploads/2020/07/Contencioso_tributario_Relatorio2019_092020_v2.pdf Data de acesso: 03 de dezembro de 2020.

THE WORLD BANK. International Bank for Reconstruction and Development. Doing Business 2019. 16th edition The World Bank: Washington DC. 2019, p.159.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A Prova no Direito Tributário**. 5^a ed. São Paulo: Noeses, 2016.

ULLMAN, Stephen. **Semântica**: uma introdução à ciência do significado. Tradução: MATEUS, Osório, J. A. 3^a ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1973.

VILANOVA, Lourival. **Estruturas lógicas e o sistema de direito positivo**. 4^a ed. São Paulo: Noeses, 2010.

TAX REFORM AND CONSTITUTIONAL PRINCIPLES OF THE ECONOMIC ORDER

ABSTRACT

Proposals of simplification and reform of the Brazilian Tax System, despite being defended by many, should not be taken without a previously reflection of the premises of law, in order to understand if the limitation of

what is proposed does not affect its own rationality. The present study aims to describe, using the logic of classes, the role of the law principles, especially those related with the economic order, while being limits of possible modification on Brazilian Tax System, starting with the comprehension of what is a principle itself, beginning with its formation. In order to do that a qualitative methodology is using, whit descriptive approach, being the bibliographic research, the main technique used.

Keywords: Tax reform. Principles. Values. Economic order.

