IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

O TRIBUTO

REFLEXÃO MULTIDISCIPLINAR SOBRE SUA NATUREZA

COLABORADORES

- António Delfim Netto
- Arion Sayão Romita
- Arnaldo Niskier
- Cássio Mesquita Barros
- Dejalma de Campos
- Diogo Leite de Campos
- Ernane Galvêas
- Eusebio González
- Fabio Giambiagi
- Fernando Rezende
- Gustavo Miguez de Mello
- Ives Gandra da Silva Martins
- Joacil de Britto Pereira
- José Joaquim Gomes Canotilho
- José Pastore
- Manuel Porto
- Maria Teresa de Carcomo Lobo
- Marilene Talarico Martins Rodrigues
- Mary Elbe Queiroz
- Paulo Nathanael Pereira de Souza
- Ricardo Lobo Torres
- Rogério Lindenmeyer V. Gandra da S. Martins
- Ruben Sanabria
- Sacha Calmon Navarro Coêlho
- Sérgio de Andréa Ferreira
- Sérgio Ferraz
- Sidney Saraiva Apocalypse
- Victor J. Faccioni
- Zelmo Denari

EDITORA FORENSE

O TRIBUTO

Reflexão Multidisciplinar sobre sua Natureza

Nº 0661

Ives Gandra da Silva Martins
Coordenador

Colaboradores:

António Delfim Netto
Arion Sayão Romita
Arnaldo Niskier
Cássio Mesquita Barros
Dejalma de Campos
Diogo Leite de Campos
Ernane Galvêas
Eusebio González
Fabio Giambiagi
Fernando Rezende
Gustavo Miguez de Mello
Ives Gandra da Silva Martins
Joacil de Britto Pereira
José Joaquim Gomes Canotilho
José Pastore
Manuel Porto
Maria Teresa de Carcomo Lobo
Marilene Talarico Martins Rodrigues
Mary Elbe Queiroz
Paulo Nathanael Pereira de Souza
Ricardo Lobo Torres
Rogério Lindenmeyer V. Gandra da S. Martins
Ruben Sanabria
Sacha Calmon Navarro Coêlho
Sérgio de Andréa Ferreira
Sérgio Ferraz
Sidney Saraiva Apocalypse
Victor J. Faccioni
Zelmo Denari

O TRIBUTO

Reflexão Multidisciplinar sobre sua Natureza

EDITORA FORENSE

Rio de Janeiro
2007

1ª edição – 2007

© *Copyright*
Ives Gandra da Silva Martins e Outros

CIP – Brasil. Catalogação-na-fonte.
Sindicato Nacional dos Editores de Livros, RJ.

T743
O tributo: reflexão multidisciplinar sobre sua natureza/Ives Gandra da Silva Martins (coordenador); colaboradores, António Delfim Netto... [et al.]. – Rio de Janeiro: Forense, 2007.

ISBN 85-309-2474-6

1. Tributos. 2. Direito tributário. 3. Direito tributário – Brasil.
I. Martins, Ives Gandra da Silva, 1935–.

06-3305. CDD 336.2
CDU 336.22

O titular cuja obra seja fraudulentamente reproduzida, divulgada ou de qualquer forma utilizada poderá requerer a apreensão dos exemplares reproduzidos ou a suspensão da divulgação, sem prejuízo da indenização cabível (art. 102 da Lei nº 9.610, de 19.02.1998).

Quem vender, expuser à venda, ocultar, adquirir, distribuir, tiver em depósito ou utilizar obra ou fonograma reproduzidos com fraude, com a finalidade de vender, obter ganho, vantagem, proveito, lucro direto ou indireto, para si ou para outrem, será solidariamente responsável com o contrafator, nos termos dos artigos precedentes, respondendo como contrafatores o importador e o distribuidor em caso de reprodução no exterior (art. 104 da Lei nº 9.610/98).

A EDITORA FORENSE se responsabiliza pelos vícios do produto no que concerne à sua edição, aí compreendidas a impressão e a apresentação, a fim de possibilitar ao consumidor bem manuseá-lo e lê-lo. Os vícios relacionados à atualização da obra, aos conceitos doutrinários, às concepções ideológicas e referências indevidas são de responsabilidade do autor e/ou atualizador.

As reclamações devem ser feitas até noventa dias a partir da compra e venda com nota fiscal (interpretação do art. 26 da Lei nº 8.078, de 11.09.1990).

Reservados os direitos de propriedade desta edição pela
COMPANHIA EDITORA FORENSE
Endereço na Internet: http://www.forense@forense.com.br – *e-mail*: forense@forense.com.br
Av. Erasmo Braga, 299 – 1º e 2º andares – 20020-000 – Rio de Janeiro – RJ
Tel.: (0XX21) 3380-6650 – Fax: (0XX21) 3380-6667

Impresso no Brasil
Printed in Brazil

SUMÁRIO

Apresentação VII

Parte I – Direito

Uma Teoria do Tributo – *Ives Gandra da Silva Martins* 3
O Imposto Especial sobre o Jogo no Contexto Jurídico-Constitucional Fiscal – *José Joaquim Gomes Canotilho* 9
O Poder Tributário na União Européia – *Manuel Porto* 23
Aspectos Fundamentais e Finalísticos do Tributo – *Ricardo Lobo Torres* 35
Os Princípios Gerais do Sistema Tributário da Constituição – *Sacha Calmon Navarro Coêlho* 55
A Jurisdicização dos Impostos: Garantias de Terceira Geração – *Diogo Leite de Campos* 87
El Concepto de Tributo en el Derecho Español – *Eusebio González* 113
A Política Tributária como Instrumento de Defesa do Contribuinte – *Rogério Lindenmeyer Vidal Gandra da Silva Martins*. 131
As Contribuições Previdenciárias – *Cássio Mesquita Barros* 169
O Direito de não Pagar Tributo Injusto. Uma Nova Forma de Resistência Fiscal – *Maria Teresa de Carcomo Lobo*. 179
O Tributo e suas Finalidades – *Marilene Talarico Martins Rodrigues* 191
Função Ambiental do Tributo – *Zelmo Denari* 209
Tributo – Mecanismo de Controle da Vida Civil – *Sidney Saraiva Apocalypse* 217
O Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas e as Distorções na sua Incidência – Injustiça Fiscal? – *Mary Elbe Queiroz* 235
A Dimensão Jurídica do Tributo – *Dejalma de Campos* 251
A Fraude à "Lei Negativa" no Exercício do Poder Tributário – *Ruben Sanabria* 261
A Inconstitucionalidade da Feição Tributária do Teto Estipendial – *Sérgio de Andréa Ferreira* 279
Tributo e Justiça Social – *Sérgio Ferraz* 289
Ilegalidade e Inconstitucionalidade da Taxa SELIC – *Joacil de Britto Pereira*. 299

Parte II – Economia

Breve História dos Tributos – *Ernane Galvêas*. 317
O Brasil Precisa de uma Agenda de Consenso – *Antônio Delfim Netto* e *Fabio Giambiagi*. 321

A Tributação do Trabalho no Brasil – *José Pastore* 331
Globalização, Federalismo e Tributação – *Fernando Rezende* 345

Parte III – História e Educação

Tributo e Educação – *Arnaldo Niskier* 359
Constituição e Financiamento da Educação no Brasil – *Paulo Nathanael Pereira de Souza* 371

Parte IV – Sociologia

Função Social do Tributo – *Arion Sayão Romita* 391

Parte V – Política

A Reforma Tributária como um dos Instrumentos de Justiça Social – *Victor J. Faccioni* 403

Parte VI – Filosofia

O Tributo: Finalidades Econômica, Jurídica, Política e Administrativa – *Gustavo Miguez de Mello* . . 423

Índice Sistemático 433

APRESENTAÇÃO

A idéia de coordenar o presente livro surgiu após a edição de meu livro *Uma teoria do tributo*, em 2005, em que, ao justificar minha pessoal inteligência de sua natureza jurídica, econômica, filosófica, sociológica, científica e política, concluí que se trata de mero instrumento de poder, sendo sua função social e de prestação de serviços públicos efeitos colaterais, mas não absolutamente necessários.

No próprio livro, demonstrei que as grandes revoluções, que conformaram o constitucionalismo moderno, decorreram de reações contra o excesso de imposição (a Magna Carta Baronorum, as Revoluções Americana e Francesa), em clara demonstração de que a História, não poucas vezes, é tecida à luz da contestação ao abuso tributário.

Em face da reação de alguns signatários, de apoio e de crítica à minha formulação, e por sugestão de vários dos autores, que colaboram neste novo livro, decidi coordenar uma obra multidisciplinar e multinacional sobre o tema, abrindo espaço, pois, à meditação conjunta e variada sobre o tema sob a ótica de economistas, juristas, educadores, historiadores, políticos e filósofos de renome nacional e internacional, inclusive de 4 países (Brasil, Portugal, Espanha e Peru).

Assim é que Delfim Netto, Fabio Giambiagi, Ernane Galvêas, Fernando Rezende e José Pastore examinam os aspectos econômicos relacionados ao tributo e ao orçamento, em que se insere como seu principal elemento. Dejalma de Campos, Diogo Leite de Campos, Eusébio Gonzalez, Ives Gandra Martins, José Joaquim Gomes Canotilho, Joacil de Britto Pereira, Manuel Porto, Maria Teresa Carcomo Lobo, Marilene Talarico Martins Rodrigues, Ricardo Lobo Torres, Rogério Lindenmeyer Gandra da Silva Martins, Ruben Sanabria, Sacha Calmon Navarro Coelho, Sydney Saraiva Apocalipse e Zelmo Denari deram sua contribuição, em visão global ou parcial do tributo, à luz dos ordenamentos jurídicos vigentes. Gustavo Miguez de Mello cuida do direito pelo prisma da filosofia. Arion Sayão Romita, jurista e sociólogo, não deixa de examinar o aspecto que mais se discute na atualidade, qual seja, se há ou não uma função social no tributo. Victor Faccioni empresta a percepção do político e do presidente de uma Corte encarregada de controlar a Administração (o Tribunal de Contas do Rio Grande do Sul) e, por fim, Arnaldo Niskier e Paulo Nathanael, historiadores e educadores, examinam o tributo no contexto histórico, para a formulação de políticas educacionais, que conformam as civilizações.

Creio que o esforço de 10 meses de trabalhos e reflexões conjuntas permitiu que uma obra de indagação e reflexão multidisciplinar fosse elaborada, com riquíssima contribuição de 28 autores, a que se acrescenta meu modesto estudo, servindo, pois, a meu ver, de investigação obrigatória para aqueles que desejarem aprofundar-se na verdadeira natureza do tributo.

E entendemos que a veiculação da obra pela mais antiga e tradicional editora jurídica do país será fator relevante para maior difusão das teses aqui expostas.

Ives Gandra da Silva Martins **(Coordenador)**

Parte I

DIREITO

UMA TEORIA DO TRIBUTO

Ives Gandra da Silva Martins
Professor Emérito das Universidades Mackenzie, UNIFMU e da Escola de Comando e Estado-Maior do Exército. Presidente do Conselho de Estudos Jurídicos da Federação do Comércio do Estado de São Paulo e do Centro de Extensão Universitária – CEU.

No século XX, o homem começou a explorar os espaços exteriores à atmosfera e a desvendar o Universo, ainda que de forma superficial e com falhas consideráveis nos diagnósticos e conclusões. A cada nova descoberta, deslumbra-se com novidades observadas na imensidão sidérea e modificam-se afirmações apressadas, a maior parte delas formuladas ao tempo das investigações possíveis apenas por telescópios.

A teoria do "Big-Bang", ou seja, da grande explosão que originou o Universo, ainda permanece. De certa forma, o "Big-Bang" já era conhecido, metaforicamente – na palavra revelada do Velho Testamento –, pelo povo judaico, sem maior cultura astronômica, como o *Fiat Lux* do Gênesis.

Também o povo judaico não desconhecia a ordem da evolução sofrida pelo planeta Terra, depois de seu surgimento há 5 bilhões de anos, que correspondem, em números temporais fantásticos, aos 6 dias da criação, até o aparecimento do homem, ainda na linguagem poética própria do inspirado autor do Velho Testamento.

Discute-se, hoje, se a teoria formulada na década de 70 no século passado seria consistente, ou seja, que a explosão lançara os diversos corpos sidéreos na imensidão vazia do Universo, o qual ainda se encontraria em expansão, havendo a possibilidade de uma inflexão em milhões ou bilhões de anos, com a atração destes corpos novamente para o centro da explosão por força da gravidade inerente aos entes sidéreos.

Hoje, já se admite que o Universo continuará em expansão, indefinidamente, não havendo força gravitacional suficiente para reverter o processo. Este, possivelmente, esgotar-se-á nas sucessivas explosões, formação de novas estrelas, surgimento de quasares, estrelas novas, galáxias, absorções em buracos negros, até que a energia originada do "Big-Bang" tenha findado, quando tudo retornará, novamente, à imensa solidão de um vazio sem limites, que seria o Universo antes do "Big-Bang".

Tal teoria, como a anterior – ou outras que certamente virão a ser formuladas –, carece, ainda, de prova científica cabal, visto que o homem engatinha, em suas especulações, num modestíssimo planeta, de um modesto sistema solar, dentro de uma das bilhões de galáxias existentes no Universo, galáxia esta da qual o homem sequer consegue definir os contornos, corpos internos e dimensão, todos os dias surgindo novidades sobre os elementos que a compõem.

O pioneiro e já superado Carl Sagan costumava usar a imagem de que há mais corpos sidéreos no Universo que grãos de areia nas praias da Terra, para mostrar a infinitude do que se pretende explorar e a insignificância de nossa existência.

Hoje, ainda se tem por mais seguro – embora não seja o mais certo que o "Big-Bang" teria ocorrido em torno de 15 bilhões de anos atrás, muito embora especule-se que alguns dos sistemas explorados podem ter mais de 17 bilhões de anos. Carl Sagan chegou a colocar uma possível diferença de 5 bilhões de anos para mais, da ocorrência do "Big-Bang". Vale dizer, na década de 70, tinham os idealizadores – entre os quais encontrava-se o admirável Carl Sagan – das naves espaciais "Voyager", – que já deixaram o sistema solar, mas continuam a enviar mensagens para a Terra, na sua aventura pelo Universo – uma pequena dúvida sobre se o "Big-Bang" teria ocorrido há 15 ou 20 bilhões de anos! Uma modesta diferença de 5 bilhões de anos, na determinação do momento do "Big-Bang". Uma insignificante dúvida de cinco bilhões sobre a origem do Universo!!! Hoje, inclusive, admite-se que o "Big-Bang" tenha ocorrido há 13 bilhões de anos e não há 15.

O que não suscita dúvida, todavia, é que o sol em, no máximo, 5 bilhões de anos, deverá explodir, quando consumir os elementos que o compõem, explosão que absorverá os planetas próximos, certamente Mercúrio e possivelmente Vênus e Terra. Com isso, a imagem de São Pedro – que também não era especialista em assuntos espaciais –, na segunda epístola, é possivelmente correta, ao dizer que a Terra será consumida pelo fogo, no fim dos tempos.

O certo é que, em face da imensidão do Universo, da ignorância humana na confirmação de seus aspectos periféricos e da absoluta falta de dados sobre as causas do "Big-Bang", a razão de ser, o porquê do Universo e o sentido de seu desaparecimento, é de se admitir que a aventura humana é fantasticamente pequena, insignificante, sem qualquer expressão.

Saindo da casa dos bilhões de anos para a dos milhões e dos milhares, no ano 2004, levantou-se a tese que o primeiro homem, isto é, a primeira espécie do *homo sapiens* não teria surgido há 160 mil anos, mas há 190 mil, muito embora espécies de animais semelhantes ao *homo sapiens* tenham sua origem bem mais remota.

A vida poderia ter surgido na Terra entre 3.5 a 4 bilhões de anos, sendo que apenas a espécie dos dinossauros dominou o planeta por 150 milhões de anos, tendo desaparecido há 65 milhões de anos por causas ainda hoje inexplicadas. Várias teorias foram aventadas sobre o desaparecimento dos dinossauros, inclusive a do choque de um corpo sidéreo, no Golfo Pérsico, que teria gerado as correntes quentes de água existentes até hoje, e provocado um inverno nuclear, responsável pela extinção da espécie jurássica, em pouco tempo, por falta de alimentos.

O certo é que, nesta escala fantástica de anos multiplicados aos milhares, milhões e bilhões, as primeiras manifestações artísticas e culturais do homem datam de 20.000 anos (cavernas de Las Caux ou Altamira), as ruínas de Jericó datam de 9.000 anos e a História narrada, propriamente dita, começa há modestíssimos 6.000 anos.

Em outras palavras, tudo o que valorizamos, na aventura humana, é de uma insignificância brutal, mesmo admitindo o conjunto de todas as manifestações concernentes ao homem. O que vale dizer: a história do ser humano, em dimensões galáticas, não tem

qualquer expressão. E sua única expressão, a meu ver – mas não é objeto deste livro, de dimensões específicas –, está no mistério da alma e da metafísica, ou seja, nas relações do homem com Deus, única hipótese não-materialista a dar significado ao homem, visto que, no aspecto mental, sua superação é infinita, e, como o Universo, o pensamento não tem limites.

É neste ponto que reduzo à expressão quase nenhuma o significado do ser humano, individualmente, e em sociedade.

Em outras palavras, a insignificância da história humana, enquanto apenas em sua fantástica e minúscula aventura no Universo, à luz dos acontecimentos, demonstra que, no momento em que o homem se tornou um ser social, isto é, no momento em que teve consciência de sua racionalidade, surgiram 4 classes diferentes de pessoas, a saber: os governantes – ou aqueles que exerciam o poder e que se consideravam superiores ao povo –; os produtores de riqueza, num segundo patamar inferior, antes das democracias modernas e sujeitos ao humores dos detentores do poder; o povo, em geral, subordinado a governantes e produtores de riquezas, e os escravos.

A formação dos pequenos núcleos organizados, há dezenas de milhares de anos, leva, necessariamente, a esta repartição social, que permanece, de rigor, até hoje, exceção feita aos escravos, com uma multiplicação de áreas para os produtores de riquezas, inclusive de natureza imaterial. Em grandes linhas, entretanto, a sociedade é dividida entre os detentores do poder e o povo, este servindo muito mais de tema para as campanhas políticas da modernidade do que exercendo o papel de real destinatário das grandes conquistas da civilização moderna.

No mundo moderno, mesmo em relação aos países mais desenvolvidos, a maior parcela do povo continua sendo a das pessoas que, na realidade, têm direitos reduzidos. Embora seus direitos sejam decantados, nas leis e constituições, o povo está fadado a servir e a obedecer e a prestar-se, como massa de manobra, para os que ambicionam o poder e procuram iludi-lo com suas promessas, raramente cumpridas.

Os produtores de riquezas, no Estado moderno, elevaram, consideravelmente, seu *status* em relação aos detentores do poder, hoje ganhando dimensão relevante para influir no destino dos que querem ou exercem o governo.

Não estão mais naquela condição de terem que, habilmente, conviver com o absolutismo do poder, em todos os tempos e todas as civilizações.

O certo, todavia, é que a vida em sociedade, quando o Estado se forma, não esconde a realidade – mais monotonamente detectada – de que o Poder e os seus detentores continuam sendo, nas diversas categorias sociais, os mais importantes, estando os outros setores – mais ou menos subordinados – na condição de permanentes geradores de recursos para a manutenção daqueles.

Ainda hoje, como o era nos tempos primitivos, quem governa é quem determina os destinos de um povo – ou, no concerto das nações – aqueles que, por governarem os países mais fortes, determinam não só o destino de seu povo, como o das demais nações.

E, neste contexto – hoje incomensuravelmente mais sofisticado na definição de políticas e de ambições de poder, do que nos tempos primitivos – os candidatos são menos preparados que, em face dos desafios da época, era a classe dirigente primitiva. O poder, hoje, obtém-se independentemente da aptidão do candidato, de sua competência, de seu

talento ou de sua habilidade. Os estadistas continuam raros e vicejam os políticos e os burocratas – ou, no dizer de Tofler –, os integradores do poder, formatados por mestres da publicidade e *marketing*.

É nesta perspectiva, portanto, que a manutenção da ordem social – sempre tripartida em governantes, produtores de riqueza e povo – dá suporte e nutre o poder como nutrira, no curso da História. O tributo, torna-se, portanto, o mais relevante instrumento de domínio, desde o alvorecer da sociedade organizada.

Apesar da análise do tributo, pelas diversas ciências sociais, não ter sido realizada de forma a revelar a sua relevância, o certo é que, para efeitos do domínio e do poder, trata-se do mais importante elemento, com reflexos em cada uma delas.

Sua análise conjunta está a demonstrar que, para a categoria dos indivíduos da 1ª classe da escala social, ou seja, os governantes, o poder é que os distingue e lhes dá força. O poder só se mantém por força do tributo, que, certamente, é relevantíssimo para que os governantes, que dele usufruem, alimentem seus planos presentes e futuros de governo. Mesmo quando prestam serviços públicos, o retorno em serviços à comunidade é menor do que deveria ser, pois seu ideal maior é o poder pelo poder.

Nesta escala social tripartida, as duas outras classes sociais são as principais responsáveis pela geração de recursos para a primeira. O tributo, pela primeira classe social usado em seus desígnios maiores de governo (são os governantes), é também utilizado, em seu efeito colateral, em serviços públicos no Estado moderno, em nível mínimo possível para que os produtores de riqueza e o povo não cheguem a explodir, como, algumas vezes, ocorreu na História.

Lombrando Kant, embora a realidade destes últimos dois séculos de sua teoria não ter trazido grande evolução na participação das 2ª e 3ª classes sociais na formulação de políticas tributárias e na geração da paz, convenço-me de que começamos a entrar numa era em que a convivência comunitária entre as nações e a disputa por mercados poderá gerar a inflexão necessária para que o nível impositivo destinado, fundamentalmente, à manutenção dos detentores do poder no poder principie a exteriorizar elemento de desequilíbrio na competitividade entre as nações. Tal fato poderá provocar, por uma questão de sobrevivência, pela primeira vez na História, uma tentativa de se fazer do tributo um instrumento de justiça fiscal e social e de desenvolvimento econômico, mais destinado às 2ª e 3ª categorias que à primeira.

Enfim, por enquanto, o tributo ainda é uma norma de rejeição social, com destinação maior à manutenção dos detentores do poder, e grande instrumento de exercício do poder por parte destes, com alguns efeitos colaterais positivos a favor do povo, quando há algum retorno de serviços públicos. Por enquanto, serve mais aos detentores e aos seus amigos do que aos produtores da riqueza e ao povo. No futuro, todavia, a globalização da economia poderá levar a ter uma função social maior, não por mudança de perfil dos governantes, mas por força da necessidade de sobrevivência.

Como dizia Bobbio, o século XX foi o século do reconhecimento dos direitos; o século XXI poderá ser aquele da efetividade dos mesmos, quando os contribuintes possi-

velmente poderão ter um tratamento mais digno por parte dos controladores e uma carga tributária mais justa e mais adequada à prestação de serviços públicos, entre os quais o de ações sociais efetivas. Até lá, mantenho a minha teoria de que o tributo é apenas um fantástico instrumento de domínio, por parte dos governantes.

O IMPOSTO ESPECIAL SOBRE O JOGO NO CONTEXTO JURÍDICO-CONSTITUCIONAL FISCAL[1]

José Joaquim Gomes Canotilho
Catedrático da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra.

1. A origem do imposto especial sobre o jogo

O jogo é um fenómeno social que desde há longos anos tem preocupado o Estado, especialmente por se ter tornado evidente a sua existência clandestina mesmo quando era legalmente punido. Assim, inicialmente proibido, acabou, em Portugal, por vir a ser objecto de regulamentação pelo Estado, em 1927, através do Decreto nº 14.643.[2]

O referido Decreto nº 14.643 estabeleceu pela primeira vez em Portugal um sistema de jogo lícito, em locais e áreas previamente fixadas, regulamentando a respectiva execução e fiscalização. Os objectivos, fixados naquele diploma, que podemos denominar como primeira Lei do Jogo, mantiveram-se até aos dias de hoje. Apesar das modificações introduzidas em sucessivos diplomas regulamentadores do jogo (Decreto-Lei nº 41.562, de 18 de Março de 1958, Decreto-Lei nº 48.912, de 18 de Março de 1969, Decreto-Lei nº 293/81, de 16 de Outubro, Decreto-Lei nº 21/85, de 17 de Janeiro), os objectivos fundamentais traçados em 1927, assentes na admissibilidade do jogo apenas em determinadas áreas previamente determinadas e a regulamentação da actividade de forma a garantir a respectiva regularidade, mantiveram-se válidos até ao diploma que actualmente disciplina esta actividade: o Decreto-Lei nº 422/89, de 2 de Dezembro, com as alterações introduzidas pelo Decreto-Lei nº 10/95, de 19 de Janeiro.

A disciplina legislativa do jogo que, entendida em termos globais, inclui também as concessões de cassinos, foi a solução encontrada pelos Estados para controlar uma realidade que se mostrava inevitável, procurando, por esta via, não apenas minorar os efeitos sociais nefastos do jogo mas ainda dinamizar a partir dele o desenvolvimento turístico de algumas regiões.

O jogo apresenta-se, ainda hoje, como uma actividade de origem socialmente desviante, que o Estado optou por regulamentar em vez de simplesmente proibir por enten-

---

1 Trabalho elaborado em colaboração com a nossa assistente mestra Suzana Tavares da Silva, a quem agradecemos o importante contributo para a feitura deste trabalho.

2 Sobre a origem e regulamentação do jogo em Portugal *vide*, por todos, José Pereira de Deus e António Jorge Lé, *O jogo em Portugal*, Minerva, Coimbra, 2001.

der que, devido à sua incontornável existência, esta era a via que melhor protegia a sociedade e o interesse público.

É também da génese social do jogo que devemos partir para analisar a origem da tributação da actividade. De facto, como alguma doutrina ilustrativamente refere, após a repressão penal do jogo "substitui-se a sanção penal pela sanção tributária, mais eficaz e proveitosa para o Estado".[3]

No diploma de 1927, a tributação do jogo incidia, nos jogos bancados, sobre o capital de giro (1%) e sobre os lucros brutos (10 a 25%), e, nos jogos não bancados, sobre a receita bruta (25%). Este regime foi posteriormente alterado pelo Decreto nº 36.889, de 29 de Maio de 1948, o qual substituiu o lucro bruto efectivo pelo lucro normal como base do imposto. Segundo a doutrina, "o legislador renunciava, desta forma, ao apuramento do lucro real, não apenas por razões técnicas, mas também por razões de ordem moral: renunciando ao apuramento do lucro real o Estado libertava-se da situação desairosa de ser interessado nos rendimentos do jogo ou nas vicissitudes dos jogadores".[4] São estas as razões que estão na origem da criação de um imposto especial sobre o jogo, consagrado, ainda hoje, em legislação específica, sujeito a regras de determinação da matéria colectável diferentes daquelas que são aplicadas à grande maioria das actividades económicas. Tal como na década de 40 o imposto de jogo não incide sobre os rendimentos reais, recaindo, no caso dos jogos bancados, sobre o capital em giro inicial e sobre os lucros brutos normais das bancas e, no caso dos jogos não bancados, sobre a receita bruta.

A consagração de regras especiais para a tributação desta actividade – o jogo – justifica-se, também, pelas finalidades extrafiscais que lhe estão associadas. Não queremos com isto afirmar que Estado "despreze" a receita do jogo. Pelo contrário, pretendemos enfatizar os fins que o mesmo prossegue com a sua receita, que, para tanto, se apresenta como uma receita consignada. A promoção turística de áreas menos desenvolvidas e a construção e melhoria das infra-estruturas em áreas de lazer com muita procura são dois dos principais critérios que norteiam a tributação do jogo. Trata-se, em suma, de uma forma de o Estado controlar e regular uma actividade e de promover o desenvolvimento económico.

2. A tributação do jogo e a "extrafiscalidade"

Esclarecida a origem do imposto sobre o jogo, importa agora integrar a tributação do jogo na evolução da compreensão funcional dos sistemas fiscais. Na verdade, o direito fiscal, ou mais propriamente dito, a extrafiscalidade, tem sido invocada e utilizada ao longo dos tempos e dos sucessivos modelos de organização estadual como forma de dar cumprimento a objectivos e finalidades distintos.[5] Desde instrumento de política económica (incentivando e desincentivando actividades), passando por instrumento de redis-

---

3 Cf. Sérgio Vasques, *Os impostos do pecado,* Almedina, Coimbra, 1999, em especial pp. 88.

4 Cf. Sérgio Vasques, *Os impostos do pecado,* Almedina, Coimbra, 1999, em especial pp. 88.

5 Sobre a evolução da fiscalidade no âmbito da tributação de "bens de demérito" *vide*, por todos, entre nós, Sérgio Vasques, *Os impostos do pecado,* Almedina, Coimbra, 1999, em especial pp. 62 e 63.

tribuição (agravando a tributação de "bens de demérito" e desagravando a tributação de "bens de mérito"), até instrumento de desincentivo de práticas socialmente desaconselháveis (tabaco, jogo e álcool).

A extrafiscalidade apresenta-se, também, como instrumento legitimador dos desvios ao parâmetro material dos impostos, ou seja, ao parâmetro que determina a medida em que cada cidadão deve contribuir para os encargos públicos, o qual deve ser norteado pela capacidade contributiva.[6] A capacidade contributiva foi definida por Stuart Mill a partir da interpretação do princípio da igualdade tributária, nos seguintes termos: todos devem contribuir para financiar os encargos públicos em função dos seus recursos, uma vez descontadas as quantidades necessárias para a sobrevivência (mínimo de existência).[7] De resto, o princípio da capacidade contributiva como parâmetro material dos impostos é também referido no âmbito dos princípios modernos da imposição sistematizados por Neumark, designadamente, entre os princípios político-sociais e éticos. Integram-se nesta categoria, para além do princípio da capacidade contributiva, o princípio da generalidade (todas as pessoas têm de pagar impostos), o princípio da igualdade (as pessoas que estejam em situação igual devem subordinar-se ao mesmo tratamento impositivo) e o princípio da redistribuição (a imposição fiscal deve alterar a distribuição primária do rendimento).

Decorre, porém, do que já afirmámos, que a tributação do jogo apresenta-se, em primeira linha, não como uma forma de obter receita para fazer face aos encargos públicos, mas antes como forma de regulação de uma actividade socialmente prejudicial. Assim se explica, portanto, que os objectivos da tributação não sejam, em primeira linha, a obtenção de receitas com a actividade do jogo, mas antes a finalidade social de eliminação do jogo clandestino e o aproveitamento desta actividade regulada para o desenvolvimento turístico. Assim se explica, também, que a receita do jogo seja, em parte, consignada a fins de desenvolvimento turístico[8] e, noutra parte, destinada a financiar o Estado, o qual por seu turno assumiu a obrigação de fiscalizar o jogo.

O facto de a tributação do jogo – pelo menos na perspectiva de alguns sectores doutrinais – obedecer a finalidades diferentes da simples obtenção de receitas justifica a colocação da mesma sob a égide da extrafiscalidade, permitindo ao Estado tributar esta actividade de forma especial relativamente às demais actividades empresariais, bem como, salvaguardando o respeito pelo princípio da proporcionalidade, adaptar as regras

---

6 Sobre o conceito de *capacidade contributiva vide*, por todos, entre nós, Casalta Nabais, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos,* Almedinsa, Coimbra, 1997, p. 441ss.; Tipke/Lang, *Steuerrecht,* Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 2002, p. 78ss., e Ferreiro Lapatza, *Derecho Financiero,* Marcial Pons, 2004, p. 59 ss.

7 Álvarez García, "La ética en la doctrina de la hacienda pública", in *Ética Fiscal*, IEF, Doc. nº10/04, http://www.ief.es.

8 Em Espanha, as receitas fiscais do jogo destinam-se à "assistência, recuperação e integração social dos deficientes físicos e dos subnormais, à educação especial, prevenção e tratamento da delinqüência juvenil e assistência social à terceira idade", cf. artículo tercero do Real Decreto-Ley 16/1977, de 25/2.

da tributação aos fins do imposto. O carácter especial do imposto permite justificar a estipulação de diferentes taxas consoante as áreas de localização dos cassinos, desagravando fiscalmente as áreas onde se pretende promover de forma mais intensa o desenvolvimento turístico (cf. são estes os argumentos que justificam a estipulação de diferentes taxas para as diferentes concessões de jogo – arts. 85º ss. da LJ).

De resto, o legislador é explícito na determinação de que apenas a actividade do jogo se beneficia do regime especial de tributação e não as empresas concessionárias dessa actividade, ao impedir, expressamente, que o mencionado regime especial se estenda a outras actividades exercidas pelas concessionárias (Cf. art. 84º/4 da LJ).

O contexto actual tem obrigado, porém, a recolocar cuidadosamente o papel da extrafiscalidade. Os desafios próximos decorrentes da integração dos Estados em sistemas políticos e económicos complexos de nível supra-estadual, a globalização da economia, a administração de justa medida, a boa governação apontam para uma redução da intervenção extrafiscal do Estado. Os aspectos de regulação económica das actividades, ditados pelas regras da concorrência, se desenvolvem cada vez mais a escalas e níveis globais, não controláveis através da intervenção do Estado. Todavia, a globalização do sistema fiscal não pode nem deve neutralizar os fins constitucionalmente reconhecidos ao sistema fiscal e que teremos oportunidade de analisar no ponto seguinte, nomeadamente no que se refere à função de redistributiva dos impostos.

Por outro lado, no que se refere à tributação do jogo, cabe ainda salientar a necessidade de "harmonização tributária" entre países geográfica e culturalmente próximos, para evitar que as já mencionadas conseqüências socialmente nefastas do jogo possam ser potencializadas através da vizinhança geográfica com países onde a tributação do jogo pudesse ser desagravada.[9]

A tributação do jogo apresenta, entre nós, características de extrafiscalidade, a saber: 1) o destino da receita que está afecta ao desenvolvimento turístico das zonas onde se situam os cassinos; 2) a estipulação de taxas superiores às fixadas na restante tributação do rendimento das pessoas colectivas; 3) a diversidade de taxas entre as diferentes áreas de concessão de jogo.

3. O modelo constitucional português

Importa agora avaliar os princípios informadores da Constituição Fiscal portuguesa, em ordem a determinar, em primeiro lugar, se da mesma decorre a criação de um modelo fiscal neutro, ou se, pelo contrário, o legislador constituinte consagrou a abertura necessária para a prossecução de outras finalidades através dos instrumentos de política fiscal.

O nº 1 do art. 103º da CRP estipula que "o sistema fiscal visa à satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos ren-

---

9 Esta idéia está, aliás, expressamente consagrada no diploma espanhol que regula os aspectos penais, administrativos e fiscais do jogo, Cf. Real Decreto-Ley 16/1977, de 25/2.

dimentos e da riqueza". Esta formulação indica-nos que a finalidade do nosso Estado Fiscal não é apenas a de gerar receita suficiente para fazer face às suas necessidades financeiras, mas também a de, através do sistema fiscal, promover a justa repartição dos rendimentos e da riqueza. Trata-se de garantir através do sistema fiscal uma diminuição da desigualdade na distribuição dos rendimentos e da riqueza, o que aponta para a progressividade do sistema fiscal.[10] A progressividade como regra do sistema fiscal não significa, porém, que todos os impostos tenham que ser progressivos; basta que do conjunto dos impostos (sistema fiscal) resulte uma tendencial progressividade dos impostos.

Para além das finalidades já enunciadas, cabe acrescentar que o nº 1 do art.103º da CRP não esgota os objectivos dos impostos. Em termos mais gerais, podemos afirmar que a política fiscal deve também entender-se como um instrumento normal de política económica, ou seja, incumbindo ao Estado regular a economia pode o mesmo utilizar os instrumentos de direito fiscal no prosseguimento daquele fim. Assim se explica, por exemplo, a denominação dos impostos extrafiscais, aos quais se atribui uma finalidade distinta da simples obtenção de receita para fazer face às necessidades financeiras do Estado. Como já tivemos oportunidade de referir em momento anterior, a distinção entre impostos fiscais e impostos extrafiscais é irrelevante sob o ponto de vista dos objectivos da tributação se aceitarmos, como é o nosso caso, que todo o sistema fiscal está informado por metas e objectivos económicos.[11]

Todavia, quanto ao regime jurídico aplicável, a distinção entre impostos fiscais e extrafiscais assume uma importância relevante. Desde logo, aos impostos extrafiscais, por prosseguirem finalidades económicas, "não se lhes aplicam, ao menos integralmente, os princípios e preceitos constitucionais constantes da constituição fiscal".[12] Referimo-nos ao princípio da legalidade tributária e da capacidade contributiva. Os impostos extrafiscais devem antes subordinar-se ao princípio da legalidade administrativa (o que não dispensará o cumprimento de outros princípios constitucionais, como os da certeza e segurança jurídicas e da determinabilidade) e princípio da proporcionalidade.

Esta conclusão é particularmente relevante em sede de imposto de jogo para fundamentar a bondade jurídica das normas que estipulam diferentes taxas para as várias áreas de concessão de jogo. O critério material norteador da tributação em geral da actividade de jogo e da diferenciação das taxas assenta num juízo de proporcionalidade. A formulação do princípio da proporcionalidade no caso concreto deve obedecer a um juízo duplo: 1) em primeiro lugar, saber se a percentagem das receitas de jogo que é exigida corresponde ao benefício emergente da regulação dessa actividade, designadamente, à redução dos prejuízos decorrentes do jogo clandestino; 2) em segundo lugar, saber se a

---

10 Gomes Canotilho/Vital Moreira, *Constituição da República Portuguesa anotada* (anotação ao art. 106º), 3ª ed., Coimbra Editora, Coimbra, 1993, p. 457.

11 Gomes Canotilho/Vital Moreira, *Constituição da República Portuguesa anotada* (anotação ao art. 106º), 3ª ed., Coimbra Editora, Coimbra, 1993, p. 458, Casado Ollero, "Los fines no fiscales de los tributos en el ordenamiento español", in *Diritto e Pratica Tributaria,* 1992, p. 189 e Ferreiro Lapatza, *Derecho Financiero,* Marcial Pons, 2004, p. 59.

12 Cf. Casalta Nabais, *Direito Fiscal,* 2ª Ed., Almedina, Coimbra, 2003, p. 64.

percentagem das receitas que é exigida em cada uma das áreas de jogo concessionadas é proporcional ao desenvolvimento turístico que a respectiva receita causa nessa mesma área. Este segundo juízo permite "legitimar" a diferenciação da tributação entre as áreas concessionadas (por exemplo, as zonas com menor desenvolvimento turístico como Tróia e Pedras Salgadas são tributadas com taxas mais baixas do que áreas mais desenvolvidas turisticamente como Estoril e o Algarve).

Saliente-se, também, que a diferenciação na tributação dos rendimentos da exploração do jogo não consubstancia uma violação ao princípio jurídico-constitucional da igualdade tributária. A estipulação de regras especiais adaptadas às finalidades que a tributação daquela actividade visa a alcançar não colide com as dimensões fundamentais decorrentes da igualdade tributária. Se não, vejamos. O princípio da igualdade diz-nos, em primeiro lugar, que todos devem pagar impostos (generalidade), e todas as concessionárias de jogo pagam imposto decorrente da exploração daquela actividade. Em segundo lugar, o princípio da igualdade tributária pressupõe uma igualdade de tratamento, a qual se traduz na proibição de discriminação e não propriamente na imposição de impostos proporcionais. Vale por dizer que também a igualdade de tratamento é respeitada no âmbito das normas que estipulam a tributação do jogo, uma vez que a diferenciação entre as áreas de concessão se fundamenta em critérios relativos ao desenvolvimento turístico das regiões e não na consagração aleatória de diferentes taxas.

4. Aspectos jurídicos do "desinteresse do Estado" pela receita do imposto de jogo

Como já referimos, a tributação do jogo é um instrumento de regulação adoptado pelo Estado, constituindo um "mal menor" relativamente aos efeitos prejudiciais que a proliferação do jogo clandestino assumiu quando o Estado apenas se limitava a condenar esta actividade. Todavia, o legislador pretendeu deixar claro no regime jurídico do jogo que não era "parte interessada" nas receitas dele resultantes e também por essa razão optou por não definir como base tributável do imposto os lucros das concessionárias decorrentes da exploração do jogo ou os rendimentos dos jogadores. Assim, a matéria colectável é determinada, em termos mais complexos, a partir de duas parcelas: 1) a primeira constituída por uma percentagem sobre o "capital em giro inicial"; 2) e uma segunda parcela constituída por uma percentagem sobre os lucros brutos das bancas, a qual, de acordo com regras específicas constantes do art. 87º da LJ, acaba por ter como base o próprio capital em giro inicial.

No caso espanhol, o legislador optou por configurar juridicamente a tributação do jogo como uma taxa fiscal,[13] tributando os lucros brutos que os cassinos obtêm do jogo ou

---

13 Cf. Sobre o regime jurídico da tributação do jogo em Espanha *vide*, por todos, Maria Lourdes Ramis, *Regímen Jurídico del Juego*, Marcial Pons, Madrid, 1992. Sobre o conceito de taxa fiscal *vide*, por todos, Ferreiro Lapatza, *Derecho Financiero*, Marcial Pons, 2004, p. 222.

as quantidades que os jogadores apostam (cf. artículo tercero Real Decreto-Ley 16/1977, de 25/2). Refira-se que em Portugal desde a despenalização do jogo que a matéria colectável é determinada com base nas receitas e no "capital em giro inicial". A discussão em torno da determinação da matéria colectável restringiu-se à alternativa entre tributar o lucro bruto ou um rendimento normal, procurando, por esta via, alhear o Estado das vicissitudes do jogo.

A distinção entre apurar o lucro bruto ou tributar um rendimento normal não é, todavia, como veremos, relevante sob o ponto de vista da avaliação ética da tributação. A discussão em torno desta alternativa radicará antes no problema da conformidade constitucional ou não das normas que definem a matéria tributável com os princípios jurídico-constitucionais formais e materiais da tributação. Importante não é garantir o "desinteresse" do Estado pelos resultados do jogo, mas antes garantir o respeito pelos princípios da legalidade, segurança jurídica e igualdade tributária.

Acrescente-se, ainda, que o Estado não se limitou a despenalizar o jogo, optando antes pela respectiva regulamentação e fiscalização de forma a impedir a fraude, tarefas nas quais são gastos recursos financeiros que devem também ser suportados pelas receitas do próprio jogo. Assim se explica que uma parte desta receita fiscal reverta para o Estado, embora o seu montante seja pouco relevante no conjunto da receita fiscal nacional.[14]

O imposto de jogo é um imposto de receita consignada, uma vez que, de acordo com o nº 3 do art. 84º da Lei do Jogo, 80% constitui receita do Fundo de Turismo, a quem compete aplicar 25% da receita recebida na realização de obras de interesse para o turismo, na área dos municípios em que se localizem os cassinos.

A consignação da receita deste imposto é relevante na medida em que consubstancia mais um indício revelador do "desinteresse" que o Estado pretende manter relativamente a esta actividade. Por outro lado, a consignação da receita ao Fundo de Turismo consubstancia mais um indício revelador da extrafiscalidade subjacente a este imposto. Como a doutrina refere, nestes casos, "a afectação dos recursos financeiros à cobertura de fins públicos já não se produz necessariamente por intermédio dos mecanismos fiscais, mas sim por outros meios ou instrumentos".[15] No fundo, trata-se de aproveitar as receitas resultantes da exploração de uma actividade cuja não-regulamentação ou simples proibição traria maiores danos sociais e fazê-la reverter, directamente, para outros fins sociais, no caso, o desenvolvimento turístico da zona.

5. O caso do artigo 87º/1 C da Lei do Jogo: a determinação da matéria colectável nas máquinas automáticas

Nos termos do disposto no art. 87º/1 C da Lei do Jogo, as máquinas automáticas ficam sujeitas ao regime dos jogos bancados com algumas especificidades: 1) são-lhes

---

14 Cf. Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 2ª ed., Almedina Coimbra, 2003, p. 470.

15 Cf. Casado Ollero, "Los fines no fiscales de los tributos en el ordenamiento español", *in Diritto e Pratica Tributaria*, 1992, pp. 187-188.

aplicadas as bases fixadas para os jogos praticados em bancas simples; 2) a Inspecção Geral de Jogos (de ora em diante designada abreviadamente IGJ) fixa anualmente, de harmonia com as respectivas características e as circunstâncias que se verifiquem nas explorações, o capital que deve considerar-se, para efeitos tributários, como capital em giro inicial; 3) o mencionado capital é fixado em relação cada máquina oferecida à exploração ou, à solicitação da concessionária, por grupos de máquinas, sendo, nesta última hipótese, o imposto devido em relação ao referido capital, ainda que não funcionem todas as máquinas do grupo respectivo.

A correcta aplicação do conteúdo normativo do articulado obriga à realização de um exercício interpretativo quanto à efectiva determinação do seu sentido. De facto, quando a norma refere que cabe à IGJ fixar anualmente, de acordo com as características das máquinas e as circunstâncias das explorações, o capital em giro inicial, o qual consubstancia a base tributável do imposto, pode suscitar a dúvida de saber se, por esta via, é ou não salvaguardado o princípio da legalidade fiscal, que obriga o legislador a definir os elementos essenciais dos impostos.

Sublinhe-se que está hoje adquirido pela doutrina[16] e pela jurisprudência constitucional[17] que o princípio da legalidade fiscal se divide em dois subprincípios: o princípio da reserva de lei formal – que diz que apenas o legislador (Assembléia da República ou Governo sob autorização legislativa) pode criar impostos – e o princípio da reserva material – segundo o qual o legislador está obrigado a disciplinar os elementos essenciais dos impostos de forma suficientemente pormenorizada para que os contribuintes possam ter certeza quanto ao objecto da tributação.

No caso a que nos referimos, o respeito pelo princípio da legalidade fiscal ou princípio da tipicidade legal dos impostos[18] apenas fica assegurado se concluirmos que a IGJ não exerce livremente o poder de fixação da matéria tributável do IEJ para as máquinas automáticas. Sem entrar em pormenores no que se refere à forma em concreto de determinação da matéria colectável, limitamo-nos a destacar sobre esta questão dois aspectos que nos parecem essenciais para a compreensão da bondade constitucional da solução contemplada na lei.

A norma refere expressamente duas notas que balizam os poderes da IGJ na determinação da matéria colectável do IEJ devido no caso do jogo nas máquinas automáticas: 1) a determinação da matéria colectável tem de respeitar as regras estipuladas para os jogos praticados em banca simples; 2) a determinação da matéria colectável tem de respeitar os princípios do IEJ, ou seja, a diferença no regime de tributação entre as diversas áreas de jogo concessionadas. Vejamos cada uma das situações.

---

16 Cf. Entre nós, por todos e por último, Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 2ª ed., Almedina Coimbra, 2003, p. 133 ss., e, na doutrina estrangeira

17 Cf. Ac. Do Tribunal Constitucional nº 162/04, disponível em http://www.pgdlisboa.pt.

18 Cf. Gomes Canotilho/Vital Moreira, *Constituição da República Portuguesa anotada* (anotação ao art. 106º), 3ª ed., Coimbra Editora, Coimbra, 1993, p. 458.

Em primeiro lugar, a IGJ tem de respeitar o disposto para os jogos praticados em banca simples, o que significa que a matéria colectável tem de assentar na determinação do capital em giro inicial. De facto, "o imposto sobre os jogos bancados é liquidado em função de duas parcelas: 1) uma percentagem sobre o capital em giro inicial e 2) uma percentagem sobre os lucros brutos das bancas" (art. 85º, LJ). O lucro bruto das bancas é determinado pela aplicação de uma percentagem sobre o capital em giro inicial, o qual, por seu turno, corresponde ao capital em giro inicial utilizado no mês anterior (recorde-se que o imposto é liquidado mensalmente) e que consta dos respectivos registos. Significa, portanto, que a determinação da matéria tributável nos jogos praticados em banca simples assenta sempre, em último termo, sobre o capital em giro inicial (fixado pela concessionária e comunicado à IGJ) apurado de acordo com os registos da concessionária. Trata-se de uma forma directa de determinação da matéria colectável, embora não corresponda, como já referimos e pelas razões que aduzimos, ao rendimento real da actividade jogo.

Assim, a IGJ, ao fixar o capital em giro inicial para efeitos de liquidação do IEJ no caso das máquinas automáticas deve respeitar as regras subjacentes à determinação do capital em giro inicial nos jogos bancados em regime de banca simples.

A fórmula de determinação da matéria colectável é, todavia, complexa, podendo o legislador, em alternativa, ter simplesmente optado por tributar, à semelhança do modelo espanhol, os lucros brutos do jogo nos cassinos. Aliás, tomando em consideração que a actividade de jogo é uma actividade especialmente fiscalizada pelo Estado e que os registos existentes nos cassinos sobre cada um dos tipos de jogos têm de estar devidamente actualizados e correctamente preenchidos, compreende-se que a qualquer momento e sem dificuldade a inspecção fiscal possa controlar, com facilidade e fiabilidade, as liquidações deste imposto e que o legislador possa optar por uma modificação da fórmula de cálculo da respectiva matéria colectável, desde que a mesma tenha sempre como base os registos existentes.

A complexidade na determinação da matéria colectável dos impostos explica-se, assim, entre outras razões, por ter sido esta a fórmula encontrada pelo legislador para dar cumprimento às finalidades da tributação do jogo anteriormente referidas. Na verdade, o legislador promove através do IEJ duas finalidades: 1) desagravar a tributação nas zonas turisticamente menos atractivas e onde as receitas serão em princípio menos avultadas e 2) desagravar a tributação nos primeiros anos de exploração de zonas de jogo concessionadas.

Os mencionados desagravamentos fiscais, intimamente relacionados com as finalidades da tributação do jogo, têm igualmente de reflectir-se na tributação das máquinas automáticas, o que obriga a IGJ a respeitar também estas fórmulas de cálculo na determinação do capital em giro inicial. Na verdade, a liquidação do imposto de jogo nas máquinas a partir do capital em giro inicial é uma ficção, pois não existe capital em giro, sendo os rendimentos dos concessionários resultantes das perdas dos jogadores. A referência ao capital em giro inicial visa a obrigar a IGJ a observar, na determinação da matéria colectável das máquinas automáticas, os princípios sobre os quais assenta a tributação dos jogos bancados.

6. O desvio à tributação pelo rendimento real

A análise das normas que, em geral, determinam a matéria colectável do IEJ e, também, em particular, das máquinas automáticas, concluímos, à partida, que o legislador não seguiu o disposto no nº 2 do art. 104º da CRP, que estipula que "a tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real".

A tributação pelo rendimento real significa que se tributam os lucros realmente verificados no período a que respeita o imposto. A alternativa consiste na tributação pelo rendimento normal, ou seja, com base nos lucros que se obteriam em condições normais e que, por isso, podem ficar além ou aquém dos efectivamente obtidos. No caso da tributação do jogo (e das máquinas automáticas em especial) a base de tributação escolhida pelo legislador assenta não no lucro real ou efectivo dos cassinos, mas numa unidade – o capital em giro inicial – resultante da vontade declarada pelos concessionários – de acordo com o art. 53º/1 da Lei do Jogo: "Antes da abertura das salas de jogos, a concessionária comunica à IGJ o número de bancas e de máquinas a funcionar, bem como o respectivo capital inicial."

Não se trata, portanto, de apurar o rendimento real dos cassinos resultante da actividade de jogo, mas antes de tributar um rendimento normal, calculado por referência ao capital em giro inicial. Sobre este desvio à regra do nº 2 do art. 104º da CRP, devemos sublinhar três notas: 1) a tributação pelo rendimento real é uma regra que admite excepções; 2) as finalidades extrafiscais da tributação do jogo legitimam, igualmente, o desvio à tributação pelo rendimento real; 3) o tratamento legislativo diferenciado entre as concessões não viola o princípio da igualdade.

Quanto à primeira nota, refira-se, desde logo, que o próprio texto da norma constitucional, ao referir que a tributação incide, essencialmente, sobre o rendimento real, admite a possibilidade de a mesma não incidir sobre aquele. O termo essencialmente dá a abertura necessária à consagração legislativa de soluções em que a tributação não incida sobre o rendimento real. A tributação do rendimento real exige um sistema fiável de conhecimento dos resultados das empresas, e quando esse apuramento não for possível admite-se a tributação pelos lucros presumivelmente realizados.[19] Refira-se que alguma doutrina mais recente vem sublinhando que a tributação pelo rendimento real pode não corresponder à tributação de um rendimento efectivamente auferido pela empresa e que a distância entre o rendimento real e o rendimento normal não é afinal tão marcada, devendo antes interpretar-se esta norma constitucional como dotada de um cariz dirigente.[20]

Por outro lado, o carácter extrafiscal do IEJ sublinhado justifica igualmente que não se trate aqui de apurar os rendimentos de jogo efectivos das concessionárias, mas antes

---

19 Cf. Gomes Canotilho/Vital Moreira, *Constituição da República Portuguesa anotada* (anotação ao art. 106º), 3ª ed., Coimbra Editora, Coimbra, 1993, p. 463, e Xavier de Basto, "O Princípio da Tributação do Rendimento Real e a Lei Geral Tributária", *in Fiscalidade*, nº 5, pp. 9-11.

20 Cf., entre nós, Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 2ª ed., Almedina, Coimbra, pp. 172-178.

de tributar a respectiva actividade com base no capital que as mesmas disponibilizam para a actividade – capital em giro inicial – e nos lucros brutos que auferem. Trata-se, como já referimos, de garantir a fiscalização e o controlo da actividade de jogo, por a mesma apresentar riscos sociais, e de obrigar as concessionárias que auferem lucros da exploração dessa actividade a contribuir para o desenvolvimento turístico das zonas onde se situam os cassinos.

É também a dimensão extrafiscal da tributação do jogo que explica os desagravamentos fiscais existentes entre as diversas áreas de concessão. Este desagravamento fiscal resulta não apenas da aplicação de taxas diferenciadas à matéria colectável apurada, mas também da própria fórmula de cálculo da matéria colectável. Vejamos. Não se trata apenas de aplicar diferentes taxas sobre o capital em giro inicial e sobre os lucros brutos das bancas, conforme resulta do art. 85º da LJ, mas também, por força do disposto no art. 87º da LJ, de diferenças na determinação do próprio lucro tributável das bancas. De facto, o legislador, ao determinar que o lucro bruto das bancas é determinado não com base nos registos contabilísticos de ganhos de cada banca, mas sim através da aplicação de uma percentagem ao capital em giro inicial, e ao estipular diferentes taxas na determinação daquele valor consoante a área de concessão onde se situam as bancas, impôs uma diferenciação na tributação das concessões. Nesta medida, caberia apurar se uma tal diferenciação consubstancia ou não uma violação do princípio da igualdade tributária.

O princípio da igualdade tributária, que mais não é do que uma concretização do princípio da igualdade, não significa que todos os contribuintes devam pagar impostos iguais. Nem tampouco, que os impostos devam ser proporcionais, ou seja, que a rendimento igual corresponda imposto igual. A prossecução de finalidades redistributivas através do sistema fiscal aponta, pelo contrário, para a consagração de um sistema progressivo, ou seja, que os rendimentos mais elevados sejam tributados de forma mais agravada através de taxas superiores. Esta "medida da carga fiscal" resulta, como vimos, do princípio da capacidade contributiva sempre que nos situamos no domínio da fiscalidade. A extrafiscalidade, por seu turno, convoca como parâmetro material o princípio da proporcionalidade, devendo também este nortear a ponderação dos juízos de igualdade neste domínio.

Os juízos de proporcionalidade obrigam-nos a convocar, na ponderação dos casos concretos, todas as circunstâncias que interferem na determinação dos resultados. Significa esta condicionante que a avaliação da bondade constitucional da solução legislativa apenas poderá ser avaliada, em concreto, tomando também em consideração as reais condições de cada uma das concessões. Na verdade, a concessão de áreas de jogo é uma decisão administrativa e cabe igualmente à administração fixar, em cada uma delas, as condições que entenda como mais adequadas ao interesse público em presença. O mesmo é dizer que à diferente tributação entre cada uma das áreas concessionadas correspondem diferentes condicionantes contratuais emergentes do contrato de concessão, pelo que o juízo de proporcionalidade só pode ter lugar uma vez conhecidas e ponderadas todas elas. O juízo de proporcionalidade é também um juízo de ponderação equitativa. Estas premissas conduzem-nos à conclusão, por um lado, que o juízo de bondade quanto

à determinação das diferentes taxas em concreto não é possível de realizar sem os elementos referidos e, por outro, a diferenciação em abstracto entre as zonas de concessão não viola os princípios materiais da tributação.

Poderia ainda equacionar-se a bondade da solução normativa que estabelece a diferenciação de tributação entre as áreas concessionadas não apenas pela aplicação de diferentes taxas à matéria colectável, mas também pela aplicação de diferentes taxas na determinação da matéria colectável. Esta solução legislativa pode, todavia, justificar-se pelo facto de a matéria colectável não ser determinada de acordo com os rendimentos reais de cada uma das concessionárias, mas antes de acordo com as fórmulas já referenciadas e que apontam para um rendimento normal. Nesta perspectiva, a aplicação de taxas diferentes justifica-se pela presunção de rendimentos diferentes em cada uma das áreas concessionadas. Também por esta via não nos parece ser possível concluir pela violação dos princípios materiais da tributação.

7. A conformidade constitucional do artigo em discussão

Por último, uma breve referência à questão da conformidade constitucional ou não da solução adoptada pelo legislador quanto à tributação do jogo no caso das máquinas automáticas. Para tanto, partimos das premissas já apuradas: 1) o legislador não conferiu livres poderes à IGJ para a determinação da matéria colectável, antes obrigou aquela a respeitar os princípios subjacentes à determinação da matéria colectável nas bancas simples e a garantir os tratamentos diferenciados entre as várias áreas de concessão; 2) o imposto de jogo é um imposto extrafiscal.

Trata-se, essencialmente, de saber se a norma relativa à determinação da matéria colectável nas máquinas automáticas viola ou não o princípio da determinabilidade em matéria de normas fiscais. O princípio da determinabilidade diz-nos que "a norma que constitui a base do dever de imposto deve ser suficientemente determinada no seu conteúdo, objecto, sentido e extensão, de modo que o encargo fiscal seja mensurável e, em certa medida, previsível e calculável pelo cidadão".[21] A doutrina tem salientado, porém, que este princípio deve "ser entendido com alguma moderação e realismo, de modo a compatibilizá-lo com o princípio da praticabilidade".[22] De resto, também a jurisprudência constitucional tem vindo a aderir a esta leitura mais moderada do princípio, podendo ler-se num acórdão recente que "o legislador, na conformação dos elementos essenciais do tipo tributário, não está inibido, sem qualquer ofensa dos princípios da legalidade tributária e da tipicidade, de lançar mão (...) de remissões para elementos aos quais atribua a função de determinação dos seus aspectos ou dimensões técnicas". E acrescenta ainda que, "se estas dimensões forem certas ou quase certas, ou, pelo menos, previsíveis, é evidente que

---

21 Cf., Tipke/Lang, *Steuerrecht*, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 2002, p. 167 e, entre nós, por todos, Casalta Nabais, *O dever fundamental de pagar impostos*, Coimbra Editora, 1997, p. 356, e Sérgio Vasques, "Remédios Secretos e Especialidades Farmacêuticas: A Legitimação Material dos Tributos Parafiscais" *in Ciência e Técnica Fiscal*, 2004, nº 413, p. 171ss.

22 Cf. Casalta Nabais, *O dever fundamental de pagar impostos*, Coimbra Editora, 1997, p. 356.

a remissão para a sua fixação em nada afronta o princípio da tipicidade e da segurança jurídica que anda associado. Tais normas remissivas têm, ainda, uma função identificadora dos rendimentos ou da riqueza a tributar, bem diferente daquele outro tipo de normas que apenas têm por escopo indicar os métodos ou caminhos a percorrer com vista à determinação da matéria colectável e/ou do imposto, e estão sujeitas ao princípio da legalidade".[23] Daqui resulta, em nosso entender, uma abertura para a admissibilidade de determinação do conteúdo de normas fiscais por forma indirecta ou remissiva, sempre e quando fique salvaguardado que essa remissão garanta o respeito pela certeza e segurança jurídica necessária à salvaguarda da protecção da confiança dos contribuintes.

No caso concreto, a remissão para a IGJ na determinação da matéria colectável das máquinas automáticas no caso do imposto de jogo não viola o princípio constitucional da determinabilidade da lei fiscal, sempre e quando seja possível, como é o caso, garantir a que na determinação dessa base tributável não existe discricionariedade administrativa, antes se tratando de uma tarefa vinculada ao respeito por normas e princípios previamente definidos. Como ficou suficientemente demonstrado, a IGJ deve respeitar princípios e regras suficientemente claros e densos na determinação da matéria colectável em cada uma das concessões, que permitem salvaguardar a segurança jurídica e a protecção da confiança dos contribuintes. A opção pela intervenção da IGJ na determinação da matéria colectável deve-se, essencialmente, à necessidade de garantir o tratamento diferenciado entre as áreas de jogo concessionadas, o qual é pressuposto das finalidades extrafiscais subjacentes ao imposto especial de jogo e não de conferir discricionariedade à administração. Trata-se de um problema enquadrável no âmbito do princípio da praticabilidade e não de um desvio ao princípio da legalidade fiscal.

---

23 Ac. do Tribunal Constitucional nº 162/04, disponível em http://www.pgdlisboa.pt.

O PODER TRIBUTÁRIO NA UNIÃO EUROPÉIA

Manuel Porto[1]
Diretor da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra.

Tendo sido dados passos de grande integração na União Européia (UE), alguns provavelmente não "sonhados" pelos "pais fundadores", nos anos 40 e 50 (será o caso, entre outros, de circular já hoje uma moeda única entre doze países-membros...), no domínio tributário mantém-se a limitação que resulta das exigências nacionais com o princípio da legalidade dos impostos, tendo de passar pelos parlamentos respectivos a fixação dos seus elementos essenciais, ou, independentemente disso, mas numa lógica semelhante, com a exigência da unanimidade, no domínio tributário, nas votações no Conselho de Ministros da União.

Quando do acordo a que se chegou com o Acto Único Europeu, abrindo as áreas em que se admitiu que legislação comunitária fosse aprovada por maioria, o domínio tributário manteve-se como excepção (a par dos domínios da "livre circulação das pessoas" e dos "direitos e interesses dos trabalhadores assalariados"), continuando a exigir-se a votação por unanimidade; e assim continua a ser nos nossos dias, depois das outras revisões do Tratado a que se procedeu (ver os artigos 95º e 251º do Tratado da Comunidade Européia, ex.: artigos 100º-A e 189º-B; tal como será assim com o Tratado Constitucional, se vier a entrar em vigor: ver o artigo III - 172º).

Curiosamente, não deixou todavia de, por razões diversas e em termos também muito diferentes, haver uma integração tributária total, com muito menor exigência institucional, em dois domínios de grande relevo.

Um destes domínios é o da tributação alfandegária, como conseqüência de estarmos numa união aduaneira: espaço que, por definição e naturalmente logo nos termos da redacção inicial do Tratado de Roma, tem uma pauta alfandegária comum em relação a terceiros países.

Num espaço desta natureza, os bens circulam livremente no seu seio e vindo de fora estão sujeitos à mesma tributação, seja qual for o ponto de entrada: no caso da UE, em Helsínqui, em Atenas, em Londres ou em Lisboa.

---

1 Professor Catedrático da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, constituindo uma grande honra participar nesta edição, da responsabilidade do insigne académico Professor Ives Gandra da Silva Martins.

Assim acontece com um processo de fixação das taxas (alíquotas) dos artigos da pauta que, nos termos do artigo 26º do Tratado da Comunidade Européia, cabe ao Conselho, "deliberando por maioria qualificada, sob proposta da Comissão". Não se exige, pois, a unanimidade, não havendo além disso participação nem do Parlamento Europeu nem dos Parlamentos Nacionais.

E assim acontece com impostos que, apesar das reduções que têm vindo a verificar-se, designadamente como conseqüência dos acordos a que tem vindo a chegar-se no seio da OMC (do GATT), continuam a ter um peso significativo, em especial em relação a países com os quais não há acordos preferenciais.

Trata-se de receitas tributárias que revertem para o orçamento da União Européia, não para os orçamentos nacionais, sob pena de serem especialmente favorecidos os países por onde entram mais bens, independentemente de se destinarem a consumidores de outros países. E, sendo impostos indirectos, os consumidores é que são de facto onerados com eles. A título de exemplo, entre os países da Comunidade Européia estariam naquelas circunstâncias, de especial benefício, a Holanda e a Bélgica, na medida em que entram pelos portos de Roterdão e Antuérpia muitas mercadorias destinadas à Alemanha, ao Luxemburgo, a França e a outros países.

O problema fica resolvido com uma afectação comum dos impostos cobrados, de acordo com os critérios de despesa julgados mais adequados pelos responsáveis da União.

Um outro caso de total integração tributária, especialmente curioso, é o da Política Agrícola Comum (PAC).

Na lógica desta política, são fixados nos Conselhos de Ministros da Agricultura, por maioria, os preços de garantia dos bens considerados nas Organizações Comuns de Mercado. Não deixando de poder ser importados de terceiros países, se o preço for mais baixo, quem o faça tem de pagar a diferença em relação ao preço de garantia: o "diferencial", *prélevement* na designação francesa, *levy* na designação inglesa.

São inquestionavelmente impostos, que não passam todavia pelos Parlamentos Europeu ou Nacionais, nem cumprem a exigência de unanimidade na União; com o montante a pagar – obviamente um elemento essencial – a depender de uma votação por maioria num Conselho de Ministros sectorial.

Trata-se aliás de Conselho de Ministros com uma tradição peculiar, actualmente com sessões "melhor organizadas", mas tendo ficado famosas as "maratonas" de estabelecimento dos preços de garantia de todos os produtos em causa que ocupavam noites inteiras...

É pois neste quadro que se têm fixado elementos essenciais de impostos de grande relevo, em contraste assinalável com o que é comum em face do princípio da legalidade nas Constituições dos vários países e a uma exigência de unanimidade no Conselho de que não se quer abrir mão no quadro da União Européia (como se referiu já, continuará ou continuaria a ser exigida com o Tratado Constitucional).

Na linha do que se disse no número anterior para os impostos alfandegários e naturalmente com a mesma justificação (os diferenciais agrícolas são de facto impostos alfandegários), a sua receita é também receita do orçamento da União.

Embora não havendo total integração, *v. g.*, com a mesma taxa no conjunto da União (em todos os países), verificou-se também uma grande integração com a harmonização da base e de outros elementos essenciais do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA).

Assim aconteceu já com a 3ª e com mais relevo com a 6ª directiva (de 1967) relativa a este imposto, obrigando à adopção do mesmo tipo de imposto de transacções,[2] com uma grande exigência em relação à sua base.

Assim aconteceu em alguma medida com o objectivo de se garantir que não haja distorções da concorrência pela via tributária, na linha dos artigos 95º a 99º do Tratado da Comunidade Económica Européia (agora, dos artigos 90º a 93º do Tratado da Comunidade Européia). Mas não se avançou, mesmo hoje, para uma harmonização completa, com especial relevo não havendo (ainda?) uniformidade num elemento tão importante como é o caso das taxas: estando a sua fixação, a partir de um certo limite mínimo, no âmbito do poder soberano de cada país, havendo de facto diferenças muito grandes de país para país.

Não pode é em princípio haver taxas 0, bem como critérios diferentes na definição da matéria colectável e na concessão de isenções, na linha de que o propósito básico do "regime comum do IVA" não é tanto assegurar a concorrência, mas sim assegurar que não haja diferenças que levem a que um país com uma base mais restrita fique beneficiado no financiamento do orçamento da União.

Constituindo o "recurso IVA" de longe uma das duas maiores receitas do orçamento, durante muitos anos a maior, era inaceitável que um país pagasse menos por ter uma base tributária menor. Não é de facto permitido que assim aconteça.

Com a formação do "mercado único de 1993" pretendia-se caminhar par uma maior harmonização tributária: visando-se, na linha do Relatório Chechini (1988) e do Acto Único Europeu, ao afastamento de barreiras físicas, técnicas *e fiscais* que impediam um aproveitamento muito maior das potencialidades do mercado da Comunidade, com prejuízos gerais, designadamente para os consumidores.

Avançou-se todavia muito mais nos dois primeiros domínios do que no terceiro, das barreiras fiscais, continuando a legislação tributária a depender de votações por unanimidade no Conselho.[3]

Com algum significado, verificaram-se apenas modificações no sistema do IVA e alguns passos de harmonização com três tipos de impostos especiais de consumo, ainda assim passos modestos e a alguns propósitos criticáveis.

Com o estabelecimento de um mercado único sem barreiras físicas, ou seja, sem paragens nas fronteiras, deixou de ser possível haver controles fronteiriços, para a aplicação do IVA de acordo com o princípio do destino.

---

2 Sobre as várias hipóteses em aberto para este tipo de tributação, na literatura portuguesa ver já Porto (1970); bem como naturalmente Basto (1990), que presidiu à Comissão que redigiu o Código português.

3 Por todos, com a referência a cálculos dos resultados económicos e sociais esperados e alcançados, podem ver-se Porto (2001, pp. 421-3) ou Porto e Flôres (2006, pp. 219-21).

O problema não se poria se se tivesse ido para o princípio da origem, não havendo então ajustamentos a fazer. Trata-se todavia de princípio que exigiria a fixação de taxas únicas para todos os países, sob pena de, com a maior facilidade, se comprarem os bens no país ou nos países onde as taxas fossem mais baixas.

Trata-se todavia de uniformização que pelo menos para já não é aceite por alguns países (designadamente pela Dinamarca, que financia através do IVA o seu sistema de segurança social).[4]

Mantendo-se o princípio do destino, sem que haja controles nas fronteiras, os controles são feitos através dos dados contabilísticos das empresas importadoras e exportadoras (cf. por ex. Palma, 1998).

Embora em termos limitados e passíveis de algumas críticas, houve também avanços com algum significado em relação a três tipos de impostos especiais de consumo: sobre as bebidas alcoólicas, sobre o tabaco e sobre os óleos minerais.

Especialmente criticável, em relação aos primeiros, é a circunstância de se ter feito uma "harmonização" estabelecendo-se valores mínimos mas não valores máximos, podendo pois acabar por haver diferenças de ónus tributários maiores na seqüência de um pacote de "harmonização"; e em relação aos segundos a circunstância de se manter alguma tributação específica (não apenas *ad valorem*), sendo por isso maior o agravamento percentual, regressivo, sobre as pessoas mais pobres, que consomem tabaco mais barato.[5]

Alguns passos mais, mas todos eles também com um alcance limitado, foram dados ainda nos anos 90, designadamente em relação às fusões, cisões, entradas de activos e permutas de acções de sociedades e em relação ao regime de distribuição de lucros entre sociedades afiliadas e sociedades-mãe.

Não avançaram todavia iniciativas em relação às tributações das sociedades e dos aforros, sendo mais premente que se tivesse avançado neste segundo domínio do que no primeiro.

No que respeita à actividade empresarial, *v. g.*, das sociedades, não serão geralmente algumas diferenças na tributação a determinar a sua localização, motivada em bem maior medida por outras circunstâncias, designadamente a confiança nas economias, a proximidade dos mercados abastecedores e de consumo, ou ainda a qualificação das pessoas.

Já em relação aos aforros poderá ser determinante uma pequena diferença na carga tributária. A título de exemplo, entre os doze países que adoptam o euro não haverá ou-

---

4 O princípio da origem exige além disso uma compensação financeira dos países com superave comercial aos países que têm défice, para que as receitas se repartam de acordo com o ónus dos consumidores de cada país; tal como importa que aconteça, tratando-se de uma tributação sobre o consumo.

5 Sendo em maior número os fumadores pobres do que os ricos, consegue-se a vantagem social e económica de haver um número maior de pessoas a deixar de fumar (ou a fumar menos): sendo menores os encargos para os serviços de saúde. Mas acaba por haver assim uma "preocupação" maior com a saúde dos pobres do que com a saúde dos ricos, que não é fácil de "justificar" em termos comunitários... O autor deste artigo procurou evitar os efeitos indesejáveis apontados no texto quando da discussão dos diplomas no Parlamento Europeu (cf. Porto, 1994, pp. 40-2, e 1999, pp. 61-2).

tros factores significativos a determinar outra preferência, por exemplo em relação a depósitos bancários, transferíveis de país para país sem dificuldade nenhuma.

Assim se justifica que em ocasiões várias tenhamos sugerido no Parlamento Europeu, em reuniões com o Comissário responsável pela fiscalidade, que se avançasse separadamente com cada um dos *dossiers* (as iniciativas apareciam conjuntamente), tendo muito mais importância e premência a harmonização da tributação dos aforros.

Por fim, é de referir o empenho periodicamente renovado de haver uma maior participação tributária própria no financiamento do orçamento da EU, além do mais como forma de os cidadãos terem noção dos montantes com que contribuem, exigindo maiores responsabilidades; numa linha, pois, de desejável *accountability*.

De novo aqui, não está em causa, ou pelo menos tanto em causa, uma preocupação de garantia da concorrência entre os países, mas sim a preocupação de financiar o orçamento em termos adequados, de um modo suficiente e se possível numa linha comunitária.

Curiosamente, no início do processo de construção comunitária estava nestas duas lógicas desejáveis o financiamento da Comunidade Européia do Carvão e do Aço (a CECA), com um recurso próprio, um imposto sobre produtos do carvão e do aço.

As outras duas Comunidades, a Comunidade Económica Européia (a CEE) e a Comunidade Européia de Energia Atómica (a CEEA) começaram por ser financiadas de um modo "nada comunitário", com contributos dos orçamentos estaduais nacionais.

Assim aconteceu até 1970. Só então, a partir de Decisão do Conselho de 21 de Abril de1971, na seqüência dos Acordos do Luxemburgo, se caminhou no sentido de os seus custos serem cobertos com os "recursos próprios" já referidos atrás:[6] os "recursos próprios tradicionais", constituídos pelos impostos alfandegários (com a aplicação prevista, entre 1970 e 1975, da Pauta Exterior Comum) e pelos direitos niveladores da PAC; e pelo "recurso IVA", recaindo sobre a matéria colectável deste imposto, até a um montante determinado.

Uma tributação apenas com impostos indirectos não podia todavia deixar de ter uma distribuição fortemente regressiva e iníqua.

Assim se explica que a partir de 1987 tenha sido estabelecido um novo meio de financiamento, o "4º recurso", constituído por participações nacionais de acordo com os Produtos Nacionais Brutos (PNB's) respectivos (mais tarde dos Rendimentos Nacionais Brutos, RNB's).

Apesar do relevo crescente que este recurso passou a ter,[7] em 1997 havia todavia ainda uma distribuição regressiva, embora atenuada em relação a 1993:[8] por exemplo,

---

6 Sobre a oposição de Charles de Gaulle, enquanto Presidente da França, a esta e a outras vias de maior integração, pode ver-se Maior (1998, pp. 342-3).

7 A evolução verificada até 2001 está ilustrada numa figura apresentada em Porto (2006, p. 71; ver também Quelhas, 1998).

8 Trata-se de situações, calculadas por Coget (1994, p. 83) e Haug (1999, p. 25), que podem ser vistas também na nossa publicação referenciada na nota anterior (Porto, 2006, p. 73).

com o pagamento *per capita* de um dinamarquês a representar muito menos, em relação ao seu rendimento pessoal, do que o pagamento de um português.

Não dispomos de cálculos a documentá-lo, mas a regressividade ter-se-á atenuado sensivelmente ou terá mesmo deixado de verificar-se nos últimos anos, com o "recurso RNB" a representar em 2005 já 74,5 % das receitas do orçamento da União.[9]

Sendo de julgar que se terá atenuado assim sensivelmente, ou evitado, mesmo, a iniquidade de uma distribuição em alguns anos fortemente regressiva, mantém-se em aberto (para além do eventual problema da suficiência geral dos recursos: ver Porto, 2006, pp. 66-9) a questão de saber se não deve caminhar-se para um financiamento feito na íntegra ou pelo menos em muito maior medida com recursos tributários próprios: com o reforço de uma desejável e também já referida *accountability*, permitindo uma maior exigência dos cidadãos e uma responsabilização maior dos políticos e agentes comunitários.

São várias as sugestões anteriores de modos de financiamento afirmados como mais adequados, apresentadas por instituições, responsáveis políticos e académicos.

As sugestões mais recentes constam do COM (2004) 501 e de um discurso do Presidente do Conselho em exercício, o Chanceler austríaco Wolfgang Schussel, o discurso de apresentação do Programa da Presidência, no dia 16 de Janeiro de 2006.

O documento da Comissão (Comissão Européia, 2004a, pp. 40-1) apontou para que o "sistema de recursos próprios da União" passasse "de um sistema de financiamento predominantemente baseado em contribuições nacionais para um sistema de financiamento que reflectiria melhor uma União de Estados-Membros e as populações da Europa".

Assim deveria ser em resposta a alegadas críticas de "falta de transparência para os cidadãos da União Européia", de "autonomia financeira limitada" e de "complexidade e opacidade".[10]

Sugere-se, por isso, a substituição parcial das contribuições RNB por "recursos fiscais relativamente importantes e visíveis, a pagar pelos cidadãos da UE e/ou pelos operadores económicos", sendo apontados como "candidatos principais": "1) um imposto sobre o rendimento das sociedades, 2) um verdadeiro recurso IVA e 3) um imposto sobre a energia."

Se se quer privilegiar a *accountability* e a transparência para os cidadãos, exigindo "contrapartida" do que sentem que estão a pagar, trata-se de propósito que não se atinge todavia obviamente com o IVA, que como se sabe recai sobre os consumidores, sem que dele se apercebam (assim acontecerá também em grande medida com a tributação das sociedades e mesmo da energia).

---

9 Ver agora o quadro inserido ainda em Porto (2006, p. 74, tal como a figura de p. 71, elaborado com dados da Comissão).

10 Acrescentando-se todavia logo no parágrafo seguinte que "o sistema actual de financiamento funciona relativamente bem de um ponto de vista financeiro, na medida em que assegurou um bom financiamento e manteve os custos administrativos do sistema a um nível bastante baixo". Sendo ainda justo e não penalizador da competitividade, quando comparado com o que se propõe (vê-lo-emos a seguir), há que ponderar seriamente se se justificará a sua alteração.

Por outro lado, há mais valores a ter em conta, o primeiro dos quais é o valor da justiça da tributação, sendo ainda da maior importância assegurar a competitividade da União Européia, valores que ficam gravemente prejudicados com as propostas feitas (não sendo já preocupante que se trate de uma Europa *de países*...).

É aliás especialmente chocante que entre os sete critérios de avaliação considerados pelo COM (2004) 505 (Comissão Européia, 2004, p. 4) para apreciar o sistema de recursos próprios não esteja um critério de equidade. São tidos em conta os critérios de "visibilidade e simplicidade", "autonomia financeira", "contribuição para uma afectação eficiente dos recursos económicos", "suficiência", "despesas administrativas eficazes", "receitas-estabilidade" e "igualdade na contribuição bruta". Mas não se cuida de saber se se trata de receitas com uma distribuição justa entre os cidadãos (não é esta a preocupação quando se fala em "igualdade na contribuição bruta").

Estamos a assistir aliás ao espectáculo de os países da União Européia estarem preocupados apenas com a idéia do "justo retorno".[11] Foi nesta linha a exigência e a aceitação do "cheque" britânico (visando a compensar este país pelo facto de, dadas as regras aplicáveis e as circunstâncias da sua agricultura, receber relativamente pouco da PAC), estendido em alguma medida a outros países ricos, tendo a "preocupação" da comparação entre o que os países pagam e recebem suscitado a atenção quase exclusiva, com vários cálculos, dos dois documentos da Comissão Européia que temos vindo a analisar.

Trata-se de uma lógica nacional, de forma alguma comunitária. Poderá todavia haver quem concorde com que o seja. Mas o que ninguém pode compreender é que o que é exigível em nível nacional, uma repartição justa dos encargos entre os cidadãos, deixe de se verificar no seio da União Européia, onde, seja qual for o modelo político para que se caminhe, importa que os cidadãos sejam tratados com justiça.[12]

É pois inaceitável que se volte à situação ainda do início dos anos 90, de uma distribuição regressiva como conseqüência do peso do IVA (com a 'ajuda', embora de muito menor relevo, dos impostos aduaneiros e dos diferenciais agrícolas).

Um peso exagerado da tributação das sociedades e da energia põe por sua vez em causa a competitividade da União Européia, num mundo aberto em que temos que dar atenção a todos os factores que possam prejudicar-nos (a tributação da energia leva ainda a um aumento da regressividade, sendo abrangidos consumos domésticos, dado que percentualmente gastam mais em energia os pobres do que os ricos, bem como a uma oneração maior dos países da periferia, mais dependentes dos custos de transportes (ver Porto, 2002).

---

11 Cf. Begg (2004, p. 3), Colom I Naval (2000a, 2000b e 2005) ou Porto (1999, pp. 103-4 e 2006, pp. 80-4).

12 Na Agenda 2000 a Comissão Européia (1997) veio defender que a preocupação de equidade não tem de verificar-se no lado das receitas, apenas no lado das despesas. Trata-se de separação inaceitável, de um modo especial na União Européia, que acentua gravemente desigualdades espaciais (*v.g.*, Nacionais) e pessoais pelo lado das despesas, com a PAC (cf. de novo Porto, 2001, pp. 328-33 ou Porto e Flores, 2006, pp. 140-5).

De nada adianta dizer, em termos sedutores (Comissão Européia, 2004, p. 41), que, "em cada caso, a pressão fiscal sobre os cidadãos não tem de aumentar, uma vez que a taxa do imposto da UE poderia ser contrabalançado por uma diminuição da parte do mesmo imposto, ou de outros impostos, que reverte a favor do orçamento nacional". Fica todavia por resolver satisfatoriamente (ainda que se mencione) a questão da distribuição pelos países, com os impostos indirectos a recair mais sobre os países pobres, quando o recurso RNB recai sobre os países ricos. A quebra de receita nacional não pode por outro lado deixar de ser compensada em todos os países por tributação indirecta, em face da falta de margem de manobra com a tributação directa, com conseqüências no agravamento da regressividade que já se sublinhou.

São em alguma medida passíveis das mesmas críticas as sugestões do Chanceler Wolfgang Schussel.

Parte também da idéia de que "*Europe needs more self-financing*", de que "*we cannot continue to carve everything that we need for Europe out of the national budgets*".

Como sugestões avança duas, a tributação de movimentos de capitais especulativos e a tributação de transportes aéreos e em navios: "*We cannot have a situation where short-term financial speculation is entirely exempt from taxation, or where air or ship transport are entirely exempt from taxation.*" Solicita conseqüentemente à Comissão "*to include these topics in its review*", bem como o apoio do Parlamento Europeu.

Trata-se todavia de actividades que estão de um modo geral sujeitas aos impostos gerais, designadamente aos impostos sobre os lucros e outros ganhos; estando os transportes sujeitos ainda por exemplo aos impostos sobre os combustíveis e a outros encargos (*v. g.*, aeroportuários e portuários).

Em relação aos transportes põem-se por seu turno também problemas de regressividade e ainda um problema muito delicado de maior oneração dos países da periferia (não dos países ricos do centro da Europa...), muito mais afastados, na casa dos milhares de quilómetros, dos centros principais de abastecimento e de colocação dos seus produtos.

Em ambos os casos tem de perguntar-se aliás se uma oneração exagerada das circulações (de capitais,[13] bens e pessoas) não limitará a capacidade competitiva da Europa, num mundo globalizado que não se compadece com ineficiências.

Não se vê além disso que com estes impostos se consiga a tão desejada maior responsabilização dos cidadãos, com o conhecimento do que estão a pagar.

De acordo com as palavras proferidas, o Presidente do Conselho está preocupado com que haja uma "*uncomfortable tension between net payers and net recipients*". Mas não pode deixar de haver alguma contradição nos propósitos. E, de facto, a tensão será menor com participações nacionais (*v. g.*, dos RNB's), não sentindo os contribuintes que estão a contribuir para a União Européia...

Não deixarão todavia de analisar os montantes assim transferidos, com os alemães a constatar que a Alemanha paga muito mais do que qualquer outro país.

---

13 O problema foi muito discutido a propósito da "taxa Tobin" (cf. Economist, 1999 ou Jégourel, 2002).

Neste quadro, os juízos correctos a fazer terão de ser sempre sobre as conseqüências económicas das várias formas de intervenção, tendo de ter obviamente um relevo primordial o modo como os encargos se repartem entre os cidadãos. São eles, ao fim e ao cabo, os onerados, não podendo haver cidadãos "de primeira" e "de segunda", com uma oneração maior dos cidadãos europeus de rendimentos mais modestos.

Uma distribuição justa, mesmo progressiva, que satisfaria simultaneamente os requisitos de transparência e *accountability* seria conseguida com uma tributação ligada aos impostos pessoais sobre os rendimentos das pessoas, os IRS's.[14] Compreende-se todavia a dificuldade desta solução, obrigando a uma harmonização das bases tributárias que os países não aceitarão.[15]

Sendo assim, o sucedâneo mais próximo, mais justo e menos penalizador da competitividade da União Européia (ainda de administração mais fácil e barata) acaba por ser o recurso RNB.

Não poderá aliás deixar de lembrar-se que a preocupação com a regressividade do sistema, ausente de documentos mais recentes, havia ficado bem sublinhada no Protocolo nº 15 do Tratado de Maastricht, em 1992 (ver Porto, 2006, p. 79). Na seqüência correcta desta preocupação a Agenda 2000 (Comissão Européia, 1997), em contradição com o que se referiu há pouco, veio alertar para que "a introdução de um novo recurso próprio, qualquer que seja a sua natureza, tornará provavelmente o sistema de financiamento menos equitativo, dado a repartição do rendimento do novo recurso entre os Estados-Membros não corresponder provavelmente à repartição do PNB". Pergunta conseqüentemente "se não seria mais eficaz passar a um sistema inteiramente baseado nas contribuições do PNB" (agora do RNB), solução que além disso é de aplicação muito fácil e barata e garante sempre a suficiência de recursos.[16]

Será pois inaceitável que se caminhe num sentido que não trará nada de melhor, pelo contrário, que nos afastará do caminho mais justo e mais favorável dos pontos de vista económico e financeiro que está a ser seguido agora.

Podendo a experiência da União Européia ser eventualmente interessante para outros espaços de integração, terá valido a pena mostrar que nem sempre se caminhou no melhor sentido, podendo ainda pôr-se dúvidas sobre a bondade de sugestões apresentadas recentemente.

---

14 Referimo-lo num relatório que elaborámos no Parlamento Europeu, quando desempenhávamos a função de Vice-Presidente da Comissão dos Orçamentos (Porto, 1999, pp. 103-104).

15 Como vimos, na linha do que aconteceu para o "recurso IVA".

16 A preocupação com a regressividade do sistema e alguma sugestão no sentido de "o sistema de financiamento ser baseado na capacidade contributiva que deriva da riqueza relativa dos Estados-Membros expressa principalmente em termos de PNB" foi manifestada também nos trabalhos da Convenção, mas não ficou consagrada no texto proposto para a Constituição Européia, que se limita a remeter, no artigo I-53, nº 4, para "uma lei européia do Conselho de Ministros", "após aprovação do Parlamento Europeu" (cf. Martins, 2004, pp. 84-6).

Para um espaço como o Mercosul ou mesmo para um país como o Brasil poderá ser especialmente interessante a experiência do IVA, não sendo neste país uma forma tributária comum mesmo em nível nacional (tal não acontecendo aliás também num país como os Estados Unidos da América).

Para além de outros aspectos, as evoluções verificadas e as sugestões feitas na União Européia em relação às formas tributárias adequadas ao seu financiamento poderão ser interessantes para quem, no interesse de todos, esteja interessado em que tenham o maior êxito experiências de integração noutros espaços do mundo, muito em particular na América do Sul.

Bibliografia

BASTO, José Guilherme Xavier de. *A Tributação do Consumo e a sua Coordenação Internacional*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, Lisboa, 1991.

BEGG, Ian. *The EU Budget: Common Future or Stuck in the Past?* Briefing Note do Centre for European Reform, 2004.

CLÍMACO, Maria Isabel Namorado. *Novas Perspectivas da Política Fiscal Anti-Tabágica e Anti-Alcoólica*, separata do *Boletim de Ciências Económicas* da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, 2000.

COGET, Gérard. "Les Resources Propres Communautaires", em *Revue Française de Finances Publiques*, nº 45, 1994, pp. 51-96.

COLOM I NAVAL, Juan. "El Pressupoest Europeu", em F. Morata (ed.), *Políticas Públicas en la Unión Europea, Ariel*, Barcelona, cap. 1º, 2000, pp. 31-86;

_____. "El Pressupoest de la UE em l' Horizón de la Propera Década", em *Revista de Economia de* Catalunya, 2000b.

_____. "La Batalla pel Pressupost Europeu e El Pressupost de la UE", *Construcció Europea*, Fundació Centre d'Informació i Documentació Internacionals a Barcelona, nº 95, 2005, pp.18-24.

COMISSÃO EUROPÉIA. *Agenda 2000. Para uma União mais Forte e mais Alargada* (COM (97) 2000, de 14 de Julho), 1997.

_____. *Proposta de Decisão do Conselho relativa ao sistema de recursos próprios das Comunidades Européias* e *Proposta de Regulamento do Conselho relativa às medidas de execução dos desequilíbrios orgânicos de acordo com os artigos 4º e 5º da Decisão do Conselho relativa ao sistema de recursos próprios das Comunidades Européias* (COM (2004) 501 final, de 14 de Julho), 2004.

_____. *Financiamento da União Européia*, relatório da Comissão sobre o funcionamento do sistema de recursos próprios, 2 vols. (COM (2004) 505 final, de 14 de Julho, corrigido a 6 de Setembro), 2004.

ECONOMIST (THE). *Economics. Making Sense of the Modern Economy*, Londres, 1999.

HAUG, Jutta. Relatório apresentado no Parlamento Europeu (A4-0105/99), 1999.

JÉGOUREL, Yves. *La Taxe Tobin*, La Découverte, Paris, 2002.

MAIOR, Paulo Vila. *Integração Económica Européia: Teoria e Prática*, Universidade Fernando Pessoa, Porto, 1998.

MARTINS, Guilherme Oliveira. *Que Constituição para a União Européia? Análise do Projecto da Convenção*, Gradiva, Lisboa, 2004.

PALMA, Clotilde Celorico. *O IVA e o Mercado Interno. Reflexões sobre o Regime Transitório*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, Lisboa, 1998.

PORTO, Manuel C. L. "O Imposto de Transacções – Tipo a Adoptar", separata do *Boletim de Ciências Económicas* da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, 1970.

_____. *Portugal, o Uruguai Round e a União Européia*, Intervenções Parlamentares, Grupo LDR (PSD), Coimbra, 1994.

_____. *A Europa no Dealbar do Novo Século,* Intervenções Parlamentares, Grupo PPE (PSD), Coimbra, 1999.

_____. *Teoria da Integração e Políticas Comunitárias*, 3ª ed., Coimbra, Almedina, 2001.

_____. *Os Méritos e os Deméritos de um Imposto Geral sobre a Energia*, separata do *Boletim de Ciências Económicas* da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, 2002.

_____. *O Orçamento da União Européia. As Perspectivas Financeiras para 2007-2013*, Almedina, Coimbra, 2006.

PORTO, Manuel C. L. e FLÔRES, Renato G. *Teoria e Políticas de Integração na União Européia e no Mercosul,* Fundação Getúlio Vargas e Almedina, Rio de Janeiro, 2006 .

QUELHAS, José Manuel Santos. "A Agenda 2000 e o Sistema de Financiamento da União Européia", em *Temas de Integração*, nº 5, 1º semestre, 1998, pp. 53-109.

RELATÓRIO CHECHINI. *A Grande Aposta para a Europa. O desafio de 1992*, Perspectivas e Realidades, Lisboa, 1988.

SILVA, Luís Miguel Sousa e. *Os Impostos Especiais de Consumo. Reflexões sobre o Regime Harmonizado*, dissertação de mestrado na Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, 2000.

VASQUES, Sérgio. *Os Impostos Especiais de Consumo*, Almedina, Coimbra, 2001.

ASPECTOS FUNDAMENTAIS E FINALÍSTICOS DO TRIBUTO

Ricardo Lobo Torres
Professor Titular de Direito Financeiro na UERJ – aposentado.

1. Introdução

Há um *conceito unitário de tributo*, utilizado pela Constituição, que permite ao jurista identificar as principais características comuns dos impostos, taxas, contribuições especiais e empréstimos compulsórios, a fim de lhes dar operacionalidade jurídica.

Mas, para o estudo que se pretende desenvolver neste artigo, escrito para um livro que busca as raízes filosóficas, sociológicas e econômicas do tributo, faz-se mister a análise crítica da noção nuclear da Constituição Tributária, que transcenda os limites da dogmática jurídica. Porque, na verdade, se o conceito unitário de tributo serviu para desenhar as diferenciais características de cada qual das suas categorias, comprometeu a própria inteireza da idéia de fiscalidade, quando as mutações do Estado Fiscal passaram a exigir a renovada consideração dos aspectos finalísticos do tributo.

Tais aspectos finalísticos, pouco influentes nos impostos, ganham a sua especial referência no capítulo dos tributos contraprestacionais, que têm nas idéias de finalidade e de destinação constitucional a sua razão de ser e que, por isso mesmo, distorcem a própria noção de tributo.

No item 2 analisaremos o conceito unitário de tributo. O item 3 será dedicado aos aspectos fundamentais e finalísticos dos impostos, em cada qual das fases históricas do Estado Fiscal. No item 4 será examinada a questão da finalidade nas taxas e nas contribuições especiais. As conclusões serão tiradas no item 5.

2. O conceito unitário de tributo

O tributo, noção nuclear do Direito Constitucional Tributário, é a categoria básica sobre a qual se edificam os sistemas constitucionais tributários (do nacional ao federado e ao internacional)[1] e a partir da qual se formam as diferenças para com as figuras próximas do preço público e da multa, integrantes do fenômeno da quase-fiscalidade, e das contribuições econômicas e sociais, nos ordenamentos que cuidam da extrafiscalidade e

---

1 C. STARCK ("Überlegungen zum verfassungsrechtlichen Steuerbegriff". *Festschrift für Gerhard Wacke*. Köln, 1972, p. 194) observa que na Constituição alemã o conceito de imposto (*Steuer*) serve para discriminar a competência dos diversos entes públicos, para regulamentar o orçamento e para proteger os direitos dos cidadãos. Cf. tb. LORITZ, Karl-Georg. "Das Grundgesetz und die Grenzen der Besteuerung". *NJW* 39 (1/2): 2, 1986.

da parafiscalidade. O termo tributo aparece inúmeras vezes na Constituição Tributária, sem qualquer definição: o art. 150, I, veda a exigência ou o aumento do tributo sem lei que o estabeleça; o art. 151, I, proíbe a instituição de tributo que não seja uniforme em todo o território nacional; o art. 150, III, dispõe sobre a irretroatividade e a anualidade dos tributos; o art. 150, IV, veda a utilização de tributo com efeito de confisco. De rara complexidade pelas inúmeras funções que exerce no seio da Constituição Tributária, o conceito de tributo há que ser entendido de modo unitário, através de definição que lhe abarque todas as características.[2] Mas a unidade, que lhe dá sentido, é ao mesmo tempo a sua perdição, por não se adequar à complexidade fiscal do Estado de Direito dos nossos dias.

O conceito de tributo deve ser buscado não só no discurso da Constituição, do Código Tributário Nacional e da doutrina (sistemas tributários objetivos e científicos), como também na riquíssima jurisprudência, que forneceu o balizamento para a compreensão das suas diversas espécies. O trabalho do Supremo Tribunal Federal no Brasil e dos Tribunais Constitucionais em países como a Alemanha, a Áustria, a Espanha e a Itália contribuiu decisivamente para a edificação do conceito de tributo, antecipando-se às definições legais, interpretando-as ou, nos ordenamentos que as omitem, oferecendo a pauta para a sua normatividade.[3]

No Estado Socialista, que não passava de uma estrutura social, política e econômica de cunho neopatrimonialista, o tributo, meramente residual, tinha acentuada característica de ingresso industrial.[4]

Mas o conceito abrangente de tributo, que incorporou também as exações finalísticas, típicas do Estado Intervencionista, desenhado pela CF/88, acabou por afetar a própria inteireza da fiscalidade democrática.

3. Aspectos fundamentais e finalísticos dos impostos

3.1. Estado de impostos

O Estado Democrático de Direito é essencialmente um Estado de Impostos. O imposto, como categoria principal dos tributos, surge com o liberalismo e o Estado de Direi-

---

2 Cf. SOUZA, Rubens Gomes de. "Direito Financeiro. Normas Gerais: Conceituação Genérica de Tributo". *RDA* 26: 365; C. STARCK, "Überlegungen zum verfassungsrechtlichen Steuerbegriff", *cit.*, p. 207.

3 Cf. TORRES, Ricardo Lobo. "A Interação entre a Lei e a Jurisprudência em Matéria Tributária". *RT-CDTFP* 3: 7-20, 1993; MACEDO, Marco Antonio Ferreira. *O Conceito de Tributo e a Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal*. Rio de Janeiro: mim. (PUC), 1996; KIRCHHOF, Paul. "Finanzgewalt und Verfassungsgerichts". *In*: STERN, Klaus (Ed.). *40 Jahre Grundgesetz*. München: C. H. Beck, 1990, p. 127; RUPPE, Hans Georg. "Bemerkungen zur Judikatur des österreichischen Verfassungsgerichtshofes in Abgabensachen". *StuW* 67 (4): 355, 1990; ALONSO GONZALEZ, Luis Manuel. *Jurisprudencia Constitucional Tributaria*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales/Marcial Pons, 1993, p. 107; MARONGIU, Gianni. *I Fondamenti Costituzionali dell'Imposizione Tributaria*. Torino: Giappichelli, 1991, p. 93.

4 Cf. KRUSE, H. W. "Über Pflichtabführungen und Steuern der DDR". *StuW* 62 (4): 357, 1985.

to[5] e lhe é co-extensivo. Distingue Klaus Vogel entre o Estado Financeiro (*Finanzstaat*) – que é uma tautologia, pois nenhum Estado pode sobreviver sem finanças (= dinheiro) – e o Estado de Impostos (*Steuerstaat*), que é o que cobre suas necessidades financeiras essencialmente pelos impostos e que assim procede à separação entre Estado (*Staat*) e Economia (*Wirtschaft*).[6]

O que caracteriza fundamentalmente o imposto é que constitui o *preço da liberdade*,[7] tendo em vista que é pago sem qualquer contraprestação por parte do Estado e afasta o cidadão das obrigações pessoais.[8]

A preponderância da receita de impostos sobre a dos outros ingressos vai desaparecendo em diversos países, principalmente em virtude do crescimento do sistema de seguridade social, alimentado pelas contribuições,[9] dotadas de sentido finalístico.

3.2. Estado liberal de direito

O imposto surge com a eliminação dos privilégios da nobreza e do clero.[10] O Estado moderno representa a passagem da concepção patrimonial, fundada nas finanças dominicais e no patrimônio do Príncipe, para a economia em que preponderam os impostos.[11] O Estado Liberal Clássico, ou Estado Guarda-Noturno, necessita da receita tributária para atender às suas finalidades essenciais, menos escassas que anteriormente. O conceito jurídico de imposto se cristaliza a partir de algumas idéias fundamentais: a liberdade do cidadão, a legalidade estrita, a destinação pública do ingresso e a igualdade.

3.2.1. Liberdade e imposto

A liberdade é o fundamento precípuo do imposto para o liberalismo. O Estado, de origem contratual, constitui-se no espaço aberto pelo acordo entre as vontades individuais; nesse espaço constitui-se também o imposto, que tem por objetivo a garantia das liberda-

---

5 Cf. ARDANT, Gabriel. *Histoire de l'Impôt*. Paris: Fayard, 1971, v. 1, p. 11: "L'impôt est une technique libérale."

6 VOGEL, Klaus. "Der Finanz – und Steuerstaat". *In*: ISENSEE, Josepf & KIRCHHOF, Paul (Hrsg.). *Handbuch des Staatsrechts*. Heidelberg: C. F. Müller, 2004, v. 2, p. 845 e 865; Cf. tb. CASALTA NABAIS, José. O *Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra: Almedina, 1998, p. 196: "A *estadualidade fiscal* significa assim uma separação fundamental entre estado e economia e a conseqüente sustentação financeira daquele através da sua participação nas receitas da economia produtiva pela via do imposto".

7 Cf. ISENSEE, Joseph. "Die verdrängten Grundpflichten der Bürgers". *Die öffentliche Verwaltung*, 1982, p. 617: "Para o cidadão o imposto é o preço para a sua liberdade econômica" (*Für den Bürger ist die Steuer... der Preis für seine wirtschaftliche Freiheit*).

8 Cf. G. ARDANT, *op. cit.*, p. 431: "L'État devenait plus extérieur à l'individu".

9 Cf. SACKSOFSKY, Ute. "Staatsfinanzierung durch Gebühren?" *In*: SACKSOFSKY, Ute/J. WIELAND (Hrsg.). *Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat*. Baden-Baden: Nomos, 2000, p. 198.

10 Cf. SCHMÖLDERS, Günter. *Teoría General del Impuesto*. Madrid: Ed. Derecho Financiero, 1962, p. 16.

11 Cf. WAGNER, A. *Traité de la Science des Finances*. Paris: V. Giard & E. Brière, 1909, p. 366; G. ARDANT, *Histoire de l'Impôt*, cit., p. 11: "*L'Impôt est une technique liberale*".

des fundamentais. Montesquieu já afirmava : "*On peut lever des tributs plus forts à proportion de la liberté des sujtes et l'on est forcé de les modérer à mesure que la servitude augmente.*"[12] O contrato social, portanto, em que o cidadão abria mão de uma parcela de sua liberdade, fundamentava a instituição do imposto, que tinha por escopo justamente financiar as atividades estatais garantidoras da liberdade reservada e substitutivas de outras prestações individuais.[13] Era em nome da liberdade – conservada no pacto social – que o imposto ganhava estatura constitucional, pois nascia limitado pelas imunidades e privilégios constitucionais, sob pena de o poder de cobrá-lo se transformar no poder de destruir.[14]

O imposto, como dever fundamental, repetimos, surge no espaço aberto pelas liberdades fundamentais, o que significa que é totalmente limitado por essas liberdades. Às vezes tem até a função de garantir a liberdade,[15] mercê da posição frontal e da correspectividade que, embora assimétrica, informa as duas dimensões jurídicas – a dos direitos e a dos deveres fundamentais. Mas o aspecto principal da liberdade, o de ser negativa ou de erigir o *status negativus*, é que marca verdadeiramente o imposto; a expansão do conceito de liberdade, para abranger a liberdade "para" e a eficácia contra terceiros dos direitos fundamentais, ou para transformá-la em dever, elimina o próprio conceito de tributo.

3.2.2. A capacidade contributiva

Uma característica fundamental do constitucionalismo liberal consistia em que o tributo tinha que ser exigido de acordo com o princípio da igualdade, medido pela capacidade econômica do contribuinte. A Declaração de Direitos do Homem e do Cidadão enfatizava que a contribuição comum "*doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés*".

O princípio da capacidade contributiva se consolida no pensamento ocidental através da obra de Adam Smith,[16] eis que até o advento do Estado Fiscal os tributos eram cobrados com fundamento na necessidade do Príncipe e na Razão de Estado. Aquele princípio, apoiado na idéia de *benefício*, indicava que os impostos deveriam corresponder, no plano ideal, ao benefício que cada qual receberia do Estado com a sua contribuição, o que dava relevo ao subprincípio da *proporcionalidade*.

---

12 *L'Esprit des Lois*. Paris: Garnier, 1871, Livro XIII, Cap. XII, p. 200.

13 Cf. ARDANT, *Histoire de l'Impôt*, cit., v. 1, p. 431: "Assim que o imposto nascia de modo relativamente espontâneo, no meio de um povo independente, ele representava a transformação de outras obrigações, do serviço militar, da armada, das prestações *in natura*, ele liberava o homem da constrição de caráter feudal ou comunitário, ele lhe restituía a disposição de seu tempo e de seu trabalho."

14 MARSHALL: "*The power to tax involves the power to destroy*" (McCulloch v. Maryland – 1819).

15 Cf. ISENSEE, "Steuerstaat als Staatsform". *Festschrift für Hans Peter Ipsen*. Hamburgo, 1977, p. 417: "O imposto não é apenas um peso, mas também uma garantia da liberdade econômica e da liberdade de profissão."

16 *Inquérito sobre a Natureza e as Causas da Riqueza das Nações*. Lisboa: C. Gulbenkian, 1983, v. 2, p. 485.

Mas a idéia de capacidade contributiva ficou sempre encoberta pela de legalidade, da mesma forma que a problemática da liberdade foi mais importante do que a da justiça fiscal durante toda a vigência do Estado Liberal Fiscal.

3.3. Estado social fiscal

Com o desenvolvimento do Estado de Bem-Estar Social (ou Estado Intervencionista) no séc. XX, com a ampliação de suas necessidades e com o predomínio das idéias positivistas, transformou-se o conceito jurídico de imposto. A relação essencial com a liberdade, por exemplo, foi relegada a um segundo plano, substituída pelos aspectos econômicos da incidência tributária. Modificou-se substancialmente também a compreensão dos princípios da legalidade e da igualdade. O problema do valor passou a ser considerado extrajurídico. Emergiu a questão da justiça tributária, como parcela da proteção social, a ser obtida de acordo com a ideologia utilitarista.

3.3.1. O positivismo causalista e a capacidade contributiva

Os positivistas se afastaram da fundamentação axiológica do imposto. A igualdade e a justiça deixaram de ser essenciais para a definição do fenômeno tributário. Apenas a lei e o respectivo princípio da legalidade serviam de fundamento ao imposto.[17] Só na corrente do positivismo causalista e utilitarista, que se apoiava nos dados da Ciência das Finanças e desenvolvia a idéia de uma legalidade de cunho biológico ou naturalista, é que os valores jurídicos apareciam metamorfoseados no conceito de causa ou de utilidade.

Na linha do liberalismo utilitarista, Stuart Mill[18] defendia que a capacidade contributiva se baseava na idéia de *igual sacrifício*, medida pela utilidade marginal do capital (quanto maior a riqueza individual menor a sua utilidade para o detentor do capital), conduzindo à afirmação do subprincípio da *progressividade*, que chegou ao paroxismo nas décadas de 60 e 70 do século XX.

3.3.2. A legalidade

A legalidade, no Estado Social de Direito, desenvolveu-se dentro dos parâmetros traçados pelo positivismo.

Era, principalmente, a legalidade de fundo sociológico, na linha da jurisprudência dos interesses, que fornecia a moldura para a capacidade contributiva captada utilitaria-

---

17 Cf. W. FLUME, "Steuerwesen und Rechtsordnung". *In*: *Festschrift für Rudolf Smend*, 1952, p. 60: "A legislação tributária é inteiramente positivista (*Die steuerlich Gesetzgebung ist ganz und gar positivistisch*). A percepção do tributo (*Abgaben*) não leva diretamente à realização de um valor jurídico" (*der Verwirklichung eines Rechtswerts*).

18 *Princípios de Economia Política*. São Paulo: Abril Cultural, 1983, p. 290: "A igualdade de tributação, portanto, como máxima de política, significa igualdade de sacrifício."

mente. Em outra vertente – a da jurisprudência dos conceitos – desenvolveu-se apenas no Brasil, a partir do movimento de 1964, caracterizando-se como legalidade absoluta e tipicidade fechada.[19]

3.4. Estado democrático fiscal

No Estado Democrático de Direito (ou Estado da Sociedade de Risco, ou Estado Pós-Positivista) a idéia de imposto volta a se amparar na de liberdade, que, de certa forma, se equilibra com a de justiça (capacidade contributiva, custo/benefício e solidariedade).

3.4.1. O retorno da idéia de liberdade

Para a visão pluralista e finalista do Direito Constitucional Tributário o conceito de imposto é de rara complexidade.[20] A identidade do imposto e as suas diferenças para com os demais ingressos constituem um dos problemas capitais para a própria identidade do Estado Democrático,[21] que se afirma a partir dos anos 80 do Séc. XX, aproximadamente. A definição de imposto para o liberalismo pluralista se converte em problema de Direito Constitucional Tributário e de Teoria Geral do Estado. Ao mesmo tempo é o ponto nuclear de todo o Direito Tributário, embora constantemente negligenciado, até mesmo pelas suas implicações filosóficas e políticas.[22] O imposto volta a ser o *preço da liberdade*[23] mesclado com o *benefício* e legitimado por princípios formais como os da *proporcionalidade*, *razoabilidade*, *concorrência*, *eficiência*, *simplificação e economicidade*.

---

19 Cf. XAVIER, Alberto. *Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*. São Paulo : Ed. Revista dos Tribunais, 1978.

20 Cf. STARCK, "Überlegungen zum verfassungsrechtlichen Steuerbegriff", *cit.*, p. 207: "As idéias fundamentais que impregnam o conceito de imposto são complexas e não podem se reduzir a um só princípio".

21 J. ISENSEE, "Steuerstaat als Staatsform", cit., p. 428: "A pergunta sobre o significado que a Constituição Financeira atribui aos ingressos não-tributários (*den nichtsteuerlichen Abgaben*) contém uma dimensão federalista, uma democrática e outra ligada aos direito fundamentais"; KIRCHHOF, Paul. "Die Finanzierung des Leistungsstaates". *JURA* 1983, p. 506, observa que o imposto é a forma por excelência do financiamento do Estado de Prestações".

22 Cf. VOGEL, Klaus. "Rechtfertigung der Steuern: eine vergessene Vorfrage". *Der Staat* 25 (4): 481, 1986: "É tempo de renovar a pergunta sobre a justificativa jurídica do imposto. A Ciência do Direito, a Ciência das Finanças e a Filosofia Política do nosso século consideraram-na desinteressante". Em outro trabalho fundamental K. VOGEL ("Der Finanz und Steuerstaat". *In*: ISENSEE, Joseph & KIRCHHOF, Paul (Ed.). *Handbuch des Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland*, cit., p. 865) distingue entre o conceito de imposto do direito constitucional (*Verfassungsrecht*), do direito tributário (*Steuerrecht*) e da Teoria do Estado (*Staatstheorie*).

23 Cf. KIRCHHOF, Paul. *Der sanfte Verlust der Freiheit – Für ein neues Steuerrechts – Klar, Verständlich, Gerecht*. München: Hanser, 2004, p. 6: "*Die Steuer is der Preis der Wirtschaftsfreiheit*".

A filosofia do imposto começa a explorar novos limites e fundamentos para a atividade impositiva, especialmente diante do enfraquecimento da idéia de soberania fiscal e a emergência da justiça cosmopolita.[24]

3.4.2. Capacidade contributiva e custo/benefício

Mas, além dos princípios constitucionais gerais, dois outros se aplicam exclusivamente ao imposto, pelo que não se pode edificar-lhe o conceito sem o exame deles, que são o da *capacidade contributiva* e o do *custo/benefício*.

A *capacidade contributiva* é o princípio da justiça distributiva característico do imposto, que deve ser cobrado de acordo com as condições pessoais de riqueza do cidadão. Ultrapassada a visão causalista, a capacidade contributiva volta a se aproximar da idéia de *benefício*,[25] o que levou ao refluxo da progressividade na maior parte dos países ocidentais, inclusive no Brasil.

O *custo/benefício*, significando que a prestação deve equivaler ao custo do serviço e ao benefício auferido pelo contribuinte, é o princípio de justiça comutativa que vincula a cobrança das taxas e de algumas contribuições.[26]

A distinção é de tal forma importante que a própria classificação dos tributos pode obedecer ao critério redistributivo (imposto) e comutativo (taxas e contribuições). Daí não se segue, entretanto, que sejam incomunicáveis os dois princípios, eis que a disciplina das taxas e das contribuições, especialmente para efeito de exoneração fiscal, também sofre a influência do princípio da capacidade contributiva.[27] Uma outra averbação é a de que inexiste imposto na ausência daqueles princípios,[28] embora não se exclua a possibilidade de que eles entrem apenas subsidiariamente na equação tributária: às vezes, princi-

---

24 Cf. GUTMANN, Daniel. "Du Droit à la Philosophie de l'Impôt". *Archives de Philosophie du Droit* 46: 7-14, 2002.

25 Importante é obra de JAMES BUCHANAN, que, a partir da visão contratualista, entende que o tributo deve corresponder a uma oferta/demanda de bens e serviços públicos em igualdade com a de bens e serviços privados – cf. *The Limits of Liberty*. Chicago: The University of Chicago Press, 1975, p. 98: "*The outcome that defines the amount of publicly provided goods and services and the means of sharing their cost are themselves contracts, and, as such, these , too, require enforcement*".

26 Cf. ISENSEE ("Steuerstaat als Staatsform", cit., p. 429), para quem o imposto (*Steuer*) difere das taxas (*Gebühren*) porque enquanto aquele se apóia na capacidade contributiva, estas são devidas segundo o princípio do benefício (*Äquivalenzgrundsatz*).

27 Cf. CASADO OLLERO, Gabriel. "El Principio de Capacidad y el Control Constitucional de la Imposición Indireta". *CIVITAS* 34: 233, 1982; VALCÁRCEL, Ernesto Lejeune. "Questionamento do Conceito de Tributo". *RDT* 23/24: 23, 1983; SAINZ DE BUJANDA (*Hacienda y Derecho*. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1963, v. III, p. 261) averba que foi a extrapolação da disciplina dos preços públicos para a das taxas que levou alguns juristas a recusar injustificadamente que a taxa também encontra justificativa na capacidade contributiva.

28 Defendem a idéia de que o princípio da capacidade contributiva é indispensável para a conceituação do tributo, entre outros: TIPKE/LANG, Joachim. *Steuerrecht*. 17ª ed. Köln: O. Schmidt, 2002, p. 46; STERN, Klaus. *Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland*. München: C. H. Beck, 1980, v. 2, p. 1094; HALLER, Heinz. *Die Steuern*. Tübingen: Mohr, 1964, p. 330; os autores italianos, influenciados pelo art. 53 da Constituição Italiana: POTITO, Enrico. *L'Ordinamento Tributario Italiano*. Milano: Giuffrè, 1978, p. 18; MICHELI, Gian Antonio. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1978, p. 67; FANTOZZI, Augusto. *Diritto Tributario*. Torino: UTET, 1991,

palmente nos impostos com *justificativa extrafiscal*, a capacidade contributiva e o custo/benefício cedem a primazia para princípios como o do desenvolvimento econômico, por exemplo.[29] De qualquer forma, só existirá imposto se a prestação, ainda que subsidiariamente, se apoiar em um daqueles dois princípios. Apoiando-se em outros princípios constitucionais, e eclipsando-se a noção de capacidade contributiva e de custo/benefício, a prestação perderá a natureza fiscal: tratar-se-á de preço público quando se fundar na idéia de lucro a ser auferido na concorrência com as empresas privadas; se tiver por fundamento a necessidade de repressão ou o desestímulo ao ilícito, será multa ou penalidade fiscal.[30]

A *finalidade extrafiscal* do imposto, por conseguinte, desde que *subsidiária* ou subalterna, não lhe conspurca a integridade fiscal.[31]

3.4.3. A questão do princípio da solidariedade

O princípio da solidariedade, a rigor, não informa a idéia de imposto, pois se vincula aos ingressos parafiscais. O cidadão deve pagar a contribuição social porque pertence ao grupo que terá a defesa de seus direitos sociais patrocinada pelo Estado mediante o financiamento representado por aquele ingresso. Não seria justo cobrir as despesas com a defesa dos direitos sociais de certos grupos através da arrecadação de tributos e, especialmente, dos impostos gerais.

Sucede que a Constituição de 1988, deixando se sensibilizar pelo discurso positivista que, exacerbando a necessidade de fortalecimento dos princípios de segurança jurídica, postulava a correção do rumo adotado pelo Supremo Tribunal Federal,[32] trouxe novamente para o corpo da Constituição Tributária as contribuições sociais (art. 149),

---

p. 44; MANZONI, Ignazio. *Il Principio della Capacità Contributiva nell'Ordinamento Costituzionale Italiano*. Torino: Giappichelli, 1965, p. 14; BERLIRI, Antonio. *Corso Istituzionale di Diritto Tributário*. Milano: Giuffrè, 1980, v. 1, p. 57 (modificando ponto de vista anterior); ERNESTO LEJEUNE VALCÁRCEL, "Questionamento do Conceito de Tributo", cit., p. 21; A. A. BECKER (*Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1972, p. 235) só admite a importância da capacidade contributiva para conceituar os tributos nos países cujas constituições agasalhem explicitamente o princípio; OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. "Espécies de Tributos". *RDA* 183: 46, 1991.

---

29 Cf. CASADO OLLERO, "El Principio de Capacidad...", cit., p. 233; POTITO, *L'Ordinamento Tributario Italiano*, *cit.*, p. 21; TIPKE/LANG, *Steuerrecht*, cit., p. 66.

30 ISENSEE ("Steuerstaat als Staatsform", cit., pp. 429 e 430) observa que os ingressos não-fiscais (*nichtsteuerlichen Abgaben*) subordinam-se a diferentes valores: as contribuições sociais (*Sozialversicherungsbeitrag*) ao princípio da solidariedade do grupo social (*den Prinzip der Gruppensolidarität*); as contribuições econômicas (*korporative Beitrag*) à participação em associações públicas.

31 TIPKE/LANG, *Steuerrecht*, cit., p. 67 afirmam que finalidade social (*Sozialzwecks*), desde que secundária, convive com a finalidade fiscal (*Fiskalzweck*).

32 Cf. RE nº 86.595-BA, Ac. do Pleno de 7.6.78, Rel. Min. Xavier de Albuquerque, *RTJ* 87/271, no qual o Min. Moreira Alves afirmou: "Por isso mesmo, e para retirar delas o caráter de tributo, a Emenda Constitucional nº 8/77 alterou a redação desse inciso... o que indica, sem qualquer dúvida, que essas contribuições não se enquadram entre os tributos, aos quais já aludia, e continua aludindo, o inciso I desse mesmo art. 34"; RE nº 100.325-Ceará, Ac. da 1ª T., de 28.6.83, Rel. Min. Soares Muñoz, *DJ* de 12.8.83.

dando-lhes inequívoca natureza tributária, embora extremamente frágil, por se apoiar sobretudo no argumento topográfico.

A CF criou também as exóticas contribuições sociais sobre o faturamento e o lucro (PIS/PASEP, COFINS, CSSL), que na realidade são impostos com destinação especial (*Zwecksteuern*). A idéia de *solidariedade*,[33] embutida na de capacidade contributiva, que penetrou nessas contribuições anômalas, contribuiu para confundi-las com os impostos.

4. Aspectos finalísticos dos tributos contraprestacionais

4.1. Estado de taxas

O Estado Democrático Fiscal vive não só de impostos, mas também de taxas.[34]

Sob a perspectiva da justiça prevalece o princípio de que paga pelo serviço individualmente adjudicável aquele que dele se utiliza.

Do ponto de vista da segurança pública a novidade consiste na flexibilização da legalidade presente na política de taxas, indispensável para a estruturação dos tributos contraprestacionais.[35]

O sistema de impostos, caótico e opaco, vai perdendo a sua legitimação, aqui[36] e no estrangeiro,[37] o que favorece e justifica o incremento das taxas.

Mas daí não se pode tirar a ilação de que o Estado de Impostos vai se deixar substituir pelo Estado de Taxas, o que implicaria perda da liberdade.[38]

4.2. Estado de contribuições especiais

O Estado Democrático Fiscal é ainda um Estado de Contribuições Especiais, eis que exerce também atividades ligadas aos campos da parafiscalidade e da extrafiscalidade, que se financiam por intermédio das contribuições sociais e econômicas. Do ponto de vista da justiça prevalece a idéia de que o grupo social beneficiário dos serviços públicos não essenciais deve arcar com o seu financiamento. Sob a perspectiva da segurança jurí-

---

33 Cf. RE nº 150.764, Ac. do Pleno, de 16.12.92, Rel. Min. Marco Aurélio, *RTJ* 147/1.24: "A teor do disposto no art. 195 da Constituição Federal, incumbe à sociedade, como um todo, financiar, de forma direta e indireta, nos termos da lei, a seguridade social, atribuindo-se aos empregadores a participação mediante bases de incidência próprias – folha de salários, o faturamento e o lucro."

34 Cf. LEHNER, M. *Einkommensteuerrecht und Sozialhifferecht Bausteine zu einem Verfasungsrecht des sozialen Steuerstaats*. Tübingen: J. C. B. Mohr, 1993, p. 354.

35 Cf. TORRES, R. L. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. V. 2. *Valores e Princípios Constitucionais Tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, pp. 400 e seguintes.

36 Cf. MARTINS, Ives Gandra da Silva. "Aproximação dos Sistemas Tributários". *Revista Fórum de Direito Tributário* 12: 17, 2005.

37 Cf. P. KIRCHHOF, *Der sanfte Verlust der Friheit*, cit., p. 56.

38 Cf. SACKSOFSKY, Ute. "Staatsfinanzierung durch Gebühren?" *In* J. WIELAND (Hrsg.), cit., pp. 188-204.

dica assiste-se à sua flexibilização, pois a legalidade e a tipicidade conhecem novo contorno, mais aberto e abrangente, necessário ao desenho do sujeito passivo na sociedade de risco (ex. poluidor) e à aplicação isonômica das contribuições especiais.[39]

4.3. Estado de tributos ambientais

No Estado Democrático Fiscal se avolumam os tributos com finalidades ecológicas, que se destinam a financiar as atividades preventivas e repressivas de preservação do meio ambiente, seriamente agredido ao tempo do Estado Social Fiscal, e a financiar o mínimo existencial ecológico, que é um direito fundamental.[40] Por isso é que alguns autores dizem que passamos a viver no Estado de Tributos Ambientais,[41] que, afinal de contas, está compreendido no Estado Constitucional Ecológico,[42] no qual se procuram novas formas de incidência que transcendam os campos do imposto e da taxa, insuscetíveis de apreender a complexidade da sociedade de risco.[43]

4.4. Contribuições sociais

4.4.1. Conceito

As contribuições sociais, da competência privativa da União (art. 149), mas compartilhada também com os Estados e Municípios no que concerne à previdência de seus servidores (art. 149, § 1°, CF), destinam-se a financiar a seguridade social, que compreende, segundo o art. 194 da CF, "um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social".

A seguridade social, nos termos do art. 195 da CF, "será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos

---

39 Cf. TORRES, R. L. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. v. 2. *Valores e Princípios Constitucionais Tributários*, cit., p. 508.

40 HEINZ, K. "Eigenrechte der Natur". *Der Staat* 29 (3): 432, 1990 faz derivar um "mínimo existencial ecológico" (*ökologisches Existenzminimum*) dos arts. 2°, 1, 2 e 14 da Constituição de Bonn, que garantem os direitos ao livre desenvolvimento da personalidade, à vida, à segurança corporal e à propriedade; WIENHOLTZ, Ekkehard. "Arbeit, kultur und Umwelt als Gegenstände verfassungsrechtlicher Staatszielbestimnungen". *Archiv des öffentlichen Rechts* 109 (4): 553, 1984.

41 Cf. GRAWEL, Erik. "Das Rechtskleid für Umweltabgaben-Abgabenstützte Umweltlenkung zwischen Steuerund Gebührenlösung". *In*: SACKSOFSKY/WIELAND (Hrsg.), *op. cit.*, p. 142, que fala em Estado de Tributos Ambientais (*abgabengestützter Umweltstaat*).

42 Cf. CANOTILHO, José Joaquim Gomes. "Estado Constitucional Ecológico e Democrático Constitucional". In: SARLET, Ingo (Org.). *Direitos Fundamentais Sociais. Estudos de Direito Constitucional, Internacional e Comparado*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, pp. 493-508.

43 Cf. RODI, Michael. "*Ökonomische, ökologische und andere öffentliche zweck*". *Juristenzeitung* 17: 827-836, 2000.

orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios" e das contribuições sociais enumeradas.

As contribuições sociais destinadas à seguridade social podem ser divididas em dois grandes grupos:

a) as contribuições dos empregadores e dos empregados sobre as folhas de salários, que financiam a previdência social (art. 195, I, *a* e II), que tem a vera natureza de contribuições especiais;

b) as contribuições exóticas sobre o faturamento ou a receita, o lucro, a importação de bens ou serviços do exterior (art. 195, I, *b* e *c*, e IV) e sobre as movimentações financeiras (art. 90 do ADCT), que visam a financiar as ações de saúde e de assistência social, primordialmente, e que a rigor não possuem natureza tributária.

4.5. As contribuições previdenciárias

A *previdência social*, definida no art. 201, tem os seus planos financiados pelas contribuições e inclui entre os seus objetivos a cobertura dos eventos da doença, invalidez, morte, velhice e reclusão, a proteção à maternidade e ao trabalhador em desemprego involuntário e a pensão por morte do segurado. A previdência social passou pela reforma da Emenda Constitucional nº 20, de 15.12.98, que se mostrou epidérmica e tímida, posto que a organizou "sob a forma de regime geral, de caráter contributivo e de filiação obrigatória" (art. 201), sem conseguir impor a transmigração do sistema de repartição, no qual o trabalhador em atividade paga para sustentar os aposentados, para o de seguro privado.[44] A *previdência dos servidores públicos*, também de caráter contributivo (art. 40 da CF), encontra-se em fase de transição para o regime geral de previdência social (art. 40, § 12, CF, com a redação da EC nº 20/98), inclusive no que concerne aos inativos (art. 4º da EC nº 41/2003). Mas a verdade é que o problema da previdência social, tanto para os trabalhadores da empresa privada quanto para os funcionários públicos, só se resolverá quando se adotar o sistema privado de seguro, com contas individuais vinculadas a cada beneficiário, longe da suspeita de ineficiência e corrupção que ronda o sistema público, a exemplo do que se faz em outros países; o regime de repartição, no qual o cidadão que perde a capacidade de trabalhar recebe benefícios custeados pelas contribuições daqueles que continuam no mercado de trabalho já demonstrou ser insustentável, aqui e alhures, pelo aumento do universo dos beneficiários e pela diminuição do número dos que contribuem.

---

44 Nos Estados Unidos os economistas estudam a passagem do sistema de repartição – *pay-as-you-go* (PAYGO) –, comprometido pelos problemas demográficos, para o sistema de contas pessoais – *personal retirement accounts* (PRAS) – cf. SAMIWICK, Andrew A. "Social Security Reform in the United States". *National Tax Journal* 52 (4): 819-842, 1999. O Presidente Bush vem insistindo na necessidade de generalização do sistema de contas pessoais (*State of Union 2005*, www.whitehouse.gov., acesso em 2/2/2005).

4.6. As contribuições exóticas para a saúde e a assistência social

Respeito à *saúde*, diz o art. 196 que ela é "direito de todos e dever do Estado, garantido mediante políticas sociais e econômicas que visem à redução do risco de doença e de outros agravos e ao acesso universal e igualitário às ações e serviços para sua promoção, proteção e recuperação". Já o art. 6º afirma que "são direitos sociais a educação, a saúde, o trabalho, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados". A CF distinguiu, sem a menor dúvida, entre as prestações de saúde que constituem proteção do *mínimo existencial* e das condições necessárias à existência (medicina preventiva, vigilância sanitária e epidemiológica), que são gratuitas, e as que se classificam como *direitos sociais* e que podem ser custeadas por contribuições (medicina curativa). A Lei nº 8.080, de 19.9.90 – art. 43, entretanto, que instituiu o sistema único de saúde, criou a utopia da gratuidade das prestações públicas nessa área, desarticulando inteiramente a ação estatal e piorando consideravelmente o atendimento ao povo.[45] A disciplina constitucional da questão da saúde, além de ter trazido inúmeras perplexidades no campo da eficácia dos direitos humanos e da teoria da justiça, aumentou sensivelmente a corrupção no sistema público de assistência médica[46] e empurrou a classe média para os planos complementares de seguro-saúde,[47] que ainda denotam a forte presença do Estado no seu controle e regulamentação.

A *assistência social* será prestada a quem dela necessitar, independentemente de contribuição à seguridade social, e compreenderá a proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência e à velhice, o amparo às crianças e adolescentes carentes, a habilitação e reabilitação das pessoas portadoras de deficiência e a garantia de um salário mínimo de benefício mensal à pessoa portadora de deficiência e ao idoso que comprovem não possuir meios de prover a própria manutenção ou de tê-la provida por sua família (art. 203 da CF). É caso de proteção do *mínimo existencial*, sob a perspectiva dos direitos fundamentais, que justifica plenamente a gratuidade, suportada pelas transferências dos orçamentos fiscais da União, dos Estados e dos Municípios e pela arrecadação de contribuições sociais; a Lei nº 8.742, de 7.12.93, que dispôs sobre a organização da assistência social, entretanto, referiu-se, com evidente impropriedade vocabular, à "garantia dos mínimos sociais", que incluiu na "universalização dos direitos sociais".

O financiamento às ações de saúde e assistência social se faz primordialmente com a arrecadação das contribuições exóticas incidentes sobre toda a sociedade, que na realidade, do ponto de vista econômico, *são impostos com destinação especial*.

---

45 A questão é extremamente polêmica e não cabe aqui aprofundá-la. Cf. TORRES, Ricardo Lobo. Direitos Humanos e Tributação: Imunidades e Isonomia. *In*: *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, v. III, p. 174; VIANNA, Solon M.; PIOLA, Sergio F. e REIS, Carlos O. Ocké. *Gratuidade no SUS: Controvérsia em Torno do Co-Pagamento*. Brasília: IPEA, 1998, p. 15.

46 Cf. SILVA, Ari de Abreu. *A Predação do Social*. Niterói: Editora da Universidade Federal Fluminense, 1997, pp. 165 e seguintes, com ampla análise da predação da renda pública (*rent seeking*) ocorrida nos últimos anos no sistema de saúde.

47 Lei nº 9.656, de 3.6.98, e legislação complementar.

A CF de 1988 desestruturou a parafiscalidade, ao trazer para o campo da fiscalidade as contribuições sociais que a EC nº 8/77 havia retirado do bojo da Constituição Tributária. Na realidade criou *impostos com destinação especial*, eis que a parte mais significativa desses ingressos (contribuição social sobre o lucro, COFINS, CPMF) não corresponde ao conceito de contribuição especial, por lhe faltar o vínculo entre os que pagam o tributo e os que recebem o benefício do Estado.

O grande objetivo da CF 88 foi o de montar o sistema único de saúde, universal e gratuito, *financiado por toda a sociedade*,[48] projeto demagógico que não encontra paralelo em outros países, salvo em Cuba. Até mesmo a Rússia e as nações do leste europeu egressas do socialismo real criaram sistemas contributivos de seguridade social, a exemplo do que ocorria nos outros países da Europa.

A opção constitucional pelos impostos com destinação especial teve a finalidade precípua de diluir a responsabilidade pelo suporte financeiro dos *riscos da doença* por toda a sociedade, ideal que era defendido apenas pelos autores de índole socializante. Na França o jurista François Ewald, saudosista do Estado-Providência, desenvolve até hoje a idéia de que os riscos da existência social geram a responsabilidade objetiva do Estado;[49] no mesmo sentido Rosanvallon[50] advoga a gratuidade das prestações de saúde, indica como fonte de financiamento o imposto de renda e defende a visão "mais diretamente política da solidariedade".

A desestruturação da parafiscalidade e a substituição do sistema contributivo pelo dos impostos com destinação especial levaram ao comprometimento do equilíbrio financeiro da seguridade e aos abusos no exercício das pretensões fundadas na universalidade e gratuidade das prestações estatais. Por outro lado trouxeram grande dose de perversidade para o sistema tributário, onerando as empresas e afetando o nível de empregabilidade dos trabalhadores.

4.7. Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE)

4.7.1. Os fundamentos

A CIDE é um tributo contraprestacional que gera uma vantagem especial para o contribuinte. A contraprestação estatal é a intervenção no domínio econômico. A vantagem é referida ao grupo a que pertence o contribuinte e coincide com o que exceda o benefício geral produzido pelos serviços públicos.

4.7.1.1. Contraprestação estatal: a intervenção no domínio econômico

Um dos fundamentos da CIDE é a intervenção do Estado no domínio reservado pelos cidadãos, no pacto constitucional, para o exercício das atividades econômicas. A intervenção opera em favor do grupo do qual o contribuinte faz parte e tem por finalidade a

---

48 RE nº 150.764-1, Ac. do Pleno, de 16.12.92, Rel. Min. Marco Aurélio, *RTJ* 147/1062: "A teor do disposto no art. 195 da Constituição Federal, incumbe à sociedade, como um todo, financiar, de forma direta e indireta, nos termos da lei, a seguridade social, atribuindo-se aos empregadores a participação mediante bases de incidência próprias – folha de salários, o faturamento e o lucro."

49 *L'État Providence*. Paris: Bernard Grasset, 1986, p. 344.

50 *La Nouvelle Question Sociale. Repenser l'État Providence*. Paris: Seuil, 1995, pp. 10 e 79.

regulação de certas atividades econômicas específicas. Excluem-se do conceito de CIDE as intervenções macroeconômicas do Estado, no campo monetário, cambial ou de infra-estrutura, que são remuneradas pelos impostos em geral.

Cuida-se, sem dúvida, de fundamento constitucionalmente desenhado, embora de modo amplo e ambíguo. O critério nominalista da nossa Constituição Financeira faz com que da expressão constitucional já decorram certas limitações para o legislador. A CIDE tem como fundamento a intervenção do Estado no domínio econômico, conceito que deverá ser complementado pela doutrina, pela jurisprudência e pela legislação, a partir da previsão do art. 174 da CF: "Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado."[51] Não é, conseguintemente, a prestação de serviço público essencial que caracteriza a exação, como já disse o Supremo Tribunal Federal, mas o exercício da atividade intervencionista.[52] Por outro lado, a cobrança de CIDE sobre fato diferente da intervenção econômica conduz à transformação desse tributo em imposto com destinação especial e se torna inconstitucional; só as contribuições sociais, nomeadamente a COFINS, a contribuição sobre o lucro e a CPMF, revestem a característica de impostos com destinação especial por previsão da própria Constituição.

Na Alemanha o *Sonderabgabe* deve "ter um conteúdo econômico; apenas as relações de mercado reguladas ou as intervenções estatais (*Staatsinterventionen*) podem cair no campo de competência do art. 74, nº 11, da Constituição".[53] No mesmo sentido vem se manifestando o Tribunal Constitucional.[54]

---

51 EROS GRAU (*A Ordem Econômica na Constituição de 1988*. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 156) indica como modalidades de intervenção no domínio econômico: "*intervenção por absorção ou participação, intervenção por direção e intervenção por indução*".

52 No julgamento do RE nº 218.061-5 (Ac. do Pleno, de 4.3.99, Rel. Min. Carlos Velloso, *Revista Dialética de Direito Tributário* 70: 173, 2001), disse o Min. Ilmar Galvão: "É certo que a exploração dos portos, no Brasil, constitui atividade afeta à União, que a pode realizar diretamente ou mediante autorização, concessão ou permissão (CF, art. 21, XII, f). Estaria aí configurada uma intervenção no domínio econômico, para fim de instituição da contribuição correspondente? Parece evidente que sim, visto não se estar diante de serviço público 'ínsito à soberania do Estado' ou 'prestado no interesse da comunidade'" (RE nº 89.876-RJ, Min. Moreira Alves). Aliás, nenhum dos serviços elencados no inciso XII possui tais características. Não passam de atividades de natureza econômica que, por revestidas, isso sim, de interesse público, a Carta de 88 incumbiu à União, autorizando-a a explorá-las (e não a prestá-las) diretamente ou por via de empresa privada".

53 HENNEKE, Hans-Günter. *Öffentliches Finanzwesen, Finanzverfassung*. Heidelberg: C. F. Müller, 2000, p. 146.

54 BverfGE 82: 159: "1. O tributo especial (*Sonderabgabe*) apenas é permitido, se e enquanto encontra fundamento nas atividades de financiamento da responsabilidade material do grupo tributado. O legislador está obrigado periodicamente a comprovar se uma decisão original para a intervenção, por meio do tributo especial, deve ser mantida."

4.7.1.2. Destinação constitucional

Sabe-se, de acordo com o art. 4º, II, do CTN, que "a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevante para qualificá-la... a destinação legal do produto da sua arrecadação". Assim, a destinação da CIDE a órgãos públicos, ao BNDES ou a fundos não lhe altera a natureza tributária.

Outra coisa é a *destinação constitucional do tributo*, que entende com a finalidade da exação estipulada pela própria Constituição. Na CIDE só a destinação às atividades de intervenção no domínio econômico preenche a finalidade constitucional do ingresso, necessária e impostergável, como vêm afirmando a doutrina[55] e a jurisprudência do STF.[56] Na Alemanha, o tributo especial (*Sonderabgabe*) é cobrado sem a finalidade, principal ou acessória, de obtenção de receita para as necessidades públicas, como proclamam a doutrina dominante[57] e o Tribunal Constitucional.[58] Tem apenas a finalidade de intervir no mercado de determinados produtos. Por isso mesmo a arrecadação dos *Sonderabgaben* destina-se a fundos especiais (*Sonderfonds*), à margem do orçamento do Estado.[59]

---

55 Cf. GRECO, Marco Aurélio. "Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – Parâmetros para sua Criação". *In*: GRECO, Marco Aurélio (Coord.). *Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e Figuras Afins*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 26; SCHOUERI, Luis Eduardo. "Algumas Considerações sobre a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico no Sistema Constitucional Brasileiro – A Contribuição ao Programa Universidade – Empresa." *In*: GRECO, M. A. *Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico...*, cit., p. 361.

56 RE nº 218.061-5, Ac. do Pleno, de 4.3.99, Rel. Min. Carlos Velloso, *Revista Dialética de Direito Tributário* 70: 180, 2001.

57 Cf. SPANNER, Hans. "Die Steuer als Instrument der Wirtschaftslenkung." *Steuer und Wirtschaft* 1970, p. 378; STARCK, Cristian. "Überlegungen zum verfassungsrechtlichen Steuerbegriff, cit., p. 198; MÜLLER, K. "Der Steuerbegriff des Grundgesetz". *Der Betriebs-Berater* 1970, p. 1105; SCHEMMEL, Lothar. *Quasi-Steuern. Gegen den Wildwuchs steuerähnlicher Sonderabgaben*. Wiesbaden: Karl-Bräuer-Intitut, 1980, p. 41; RICHTER, Wolfgang. *Zur Verfassungsmässigkeit von Sonderabgaben*. Baden-Baden: Nomos, 1977, p. 36; HENNEKE, H. G. *op. cit.*, p. 144: "A Constituição proíbe ao legislador, mesmo utilizando a competência material, cobrar tributos especiais (*Sonderabgaben*) para a obtenção de receita para as necessidades financeiras gerais de um órgão público e empregar a arrecadação de tais tributos para o financiamento das incumbências gerais do Estado (*allgemeiner Staatsaufgaben*). Contra: BODENHEIM, Dieter G. *Der Zweck der Steuer. Verfassungsrechtliche Untersuchung zur dichotomischen Zweckformel Fiskalich-nichtfiskalisch*. Baden-Baden: Nomos Verlagsgesllschaft, 1979, p. 304.

58 Cf. BVerfGE 37, I (16). Contribuição pró-vinho (*Weinwirtschaftsabgabe*): "Não se destina à obtenção de meios para as necessidades gerais do Estado (*allgemeinen Staatsbedarf*) mas exclusivamente ao financiamento de fundos de estabilização e à função de transferência de fundos para regular o mercado de vinho"; BVerfGE 55, 274: "Os tributos especiais (*Sonderabgaben*) não podem ser cobrados para a formação de receita destinadas às necessidades gerais financeiras de uma comunidade pública e o seu produto não pode ser empregado para financiar incumbências gerais do Estado."

59 Cf. MAUNZ, Theodor. *In*: MAUNZ, Theodor, DÜRIG, HERZOG, SCHOLZ. *Grundgesetz. Kommentar*. München: C. H. Beck, 1980, art. 104 a, Rdnr. 8; TIPKE-KRUSE, *Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung*. Köln: Otto Schmidt, 1978, s 3°, Tz. 12; SCHEMMEL, *op. cit.*, p. 13.

4.7.2. Natureza tributária

A Emenda Constitucional nº 1/69 e a CF 88 resolveram inserir as contribuições econômicas na Constituição Tributária. Ora, *a natureza jurídica de um tributo não é algo independente da Constituição positiva*, que possa sobrepairar num mundo das essências, impondo-se obrigatoriamente ao contribuinte. A própria natureza das coisas ou os valores jurídicos fundamentais são de tal forma abertos e genéricos que permitem várias opções para a sua positivação. Se a Constituição resolveu categorizar como tributo algo que não tem a essência de tributo, é claro que *a categorização constitucional tem que ser respeitada pelo intérprete*, até porque representa ela (ou representou na época) uma opção em torno da maior estatização da economia e, portanto, um enfraquecimento do Estado Fiscal e da liberdade.

Na Alemanha as contribuições econômicas ou ingressos especiais (*Sonderabgaben*) não se confundem com os tributos (impostos, taxas ou contribuições – *Steuern*, *Gebühren*, *Beiträge*), eis que são cobrados *com base no dispositivo constitucional que autoriza a intervenção indireta na economia*. As contribuições especiais não são exigidas com fundamento nos dispositivos constitucionais que distribuem a competência tributária (art. 105 da GG), mas com apoio na competência concorrente de legislar sobre o "Direito Econômico (minérios, indústria, energia, artesanato, pequena indústria, comércio, regime bancário, bolsa e seguros de direito privado)", prevista no art. 74, item XI da Constituição alemã, tudo de conformidade com a distinção entre competência de legislar sobre tributos (*Steuergesetzgegungskompetenz*) e competência legislativa genérica (*Gesetzgebungskompetenz*).[60] Os adversários dessa interpretação vêm-na acusando de criar uma Constituição Tributária apócrifa (*eine apokryphe Steuerverfassung*).[61] É considerado de natureza excepcional o *Sonderabgabe*, e, por isso, necessita sempre de justificativa.[62]

4.7.3. As CIDEs no Estado da Sociedade de Risco

As contribuições econômicas mudam de perfil na passagem do Estado Social Fiscal para o Estado Democrático Fiscal ou Estado da Sociedade de Risco. Sob a égide da EC nº 1/1969 refletiam a mentalidade patrimonialista e paternalista e procuravam induzir o

---

60 Cf. STARCK, *op. cit.*, p. 206; KIRCHHOF, Paul. *Besteuerungsgewalt und Grundgesetz*. Frankfurt: Athenäum, 1973, p. 72; TIPKE/LANG, *Steuerrecht*, cit. p. 49; TIPKE-KRUSE, *op. cit.*, s 3º, Tz. 12; MAUNZ, *op. cit.*, art. 104 a, Rdnr. 8.

61 A expressão é de SELMER (*apud* TIPKE-KRUSE, I, § 3º, Tz. 12), seguida por BODENHEIM, *op. cit.*, p. 309; KIRCHHOF, Paul. "Besteuerung und Eigentum". *Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer* 39: 251, 1981; WEBER-FAZ,Rudolf. *Grundzüge des allgemeinen Steuerrecht der Bundesrepublik Deutschland*. Tübingen: Mohr, 1979, p. 6.

62 Cf. KIRCHHOF, Paul. "Die Sonderabgaben". *Festschrift für K. H. Friauf*, 1994, p. 671: "O tributo especial (*Sonderabgabe*) apenas é permitido como rara exceção (*seltene Ausnahme*), pois existe fora da Constituição Financeira Federal."

desenvolvimento sob a proteção do Estado, como acontecia com as exações destinadas aos extintos Instituto do Açúcar e do Álcool, Instituto Brasileiro do Café, Portobras etc. A Alemanha conheceu movimento semelhante, que se encerrou um pouco mais cedo, no final dos anos 70, até quando se multiplicaram as contribuições econômicas dirigidas à proteção de alguns bens (vinho, leite, carvão etc.).[63] No quadro trazido pela Constituição de 1988 é que, no Brasil, já no Governo Collor, a partir do início dos anos 90, são revogadas inúmeras contribuições econômicas, como as destinadas ao IAA, IBC, Embrafilme etc. No Governo Fernando Henrique Cardoso se aprofunda a reforma constitucional, com a queda dos monopólios estatais e com o redirecionamento das contribuições econômicas, que passam a ter a finalidade de controlar o abuso do poder econômico, zelar pela concorrência, estabilizar preços, coarctar os riscos da exclusão social, transformar em consumidores as populações marginalizadas e promover o avanço tecnológico da economia. Diversas foram as contribuições criadas nos últimos tempos, como, entre outras, as destinadas ao Fundo de Universalização dos Serviços de Telecomunicações – FUST (Lei nº 9.998, de 17.8.2000); ao Fundo para o Desenvolvimento Tecnológico das Telecomunicações – FUNTTEL (Lei nº 10.052, de 28.11.2000); ao Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação (Lei nº 10.168, de 29.12.2000). A CIDE do petróleo ganhou estatura constitucional (art. 177, § 4º, CF).[64] Na Alemanha o fenômeno é semelhante; privatizam-se intensamente as empresas estatais, principalmente as da extinta República Democrática Alemã; diversas contribuições econômicas são criadas, especialmente as ligadas ao meio ambiente e à estabilização financeira; o Tribunal Constitucional incumbe-se de dar melhor contorno jurídico às exações.[65]

5. Conclusões

Na virada do século XX para o XXI assiste-se à mudança do paradigma do Estado Social de Direito para o do Estado Democrático de Direito (ou Estado da Sociedade de Risco).

---

63 Cf. SCHEMMEL, *op. cit.*, p. 37.

64 "§ 4º A lei que instituir contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível deverá atender aos seguintes requisitos:
I – a alíquota da contribuição poderá ser:
a) diferenciada por produto ou uso;
b) reduzida e restabelecida por ato do Poder Executivo, não se lhe aplicando o disposto no art. 150, II, *b*;
II – os recursos arrecadados serão destinados:
a) ao pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, gás natural e seus derivados e derivados de petróleo;
b) ao financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás;
c) ao financiamento de programas de infra-estrutura de transportes."

65 Cf. HENNEKE, *op. cit.*, p. 143.

Conseqüentemente, modifica-se substancialmente a fiscalidade dos serviços públicos, que vão abandonando as fontes genéricas de financiamento baseadas na capacidade contributiva (impostos) para se aproximarem das fontes específicas fundadas no interesse e no benefício auferido pelos usuários (taxas, preços públicos e contribuições sociais e econômicas) e justificadas pela finalidade de financiar a prevenção e a precaução dos grandes riscos que cercam a sociedade contemporânea: destruição do meio ambiente, exclusão social, analfabetismo (inclusive o digital), abandono da saúde pública, consumo e tráfico de drogas etc.

Do ponto de vista dos direitos humanos, observa-se a passagem da garantia dos direitos individuais para a proteção dos direitos coletivos e difusos.

Uma das grandes dificuldades sentidas no Brasil foi a diluição da parafiscalidade e da extrafiscalidade na própria fiscalidade, o que realimenta a centralização financeira. A finalidade extrafiscal dos impostos continuou a se manifestar em caráter secundário, o que não lhe conspurcou a natureza tributária. Mas, nas contribuições sociais e econômicas, a finalidade extrafiscal (intervenção no domínio econômico) ou parafiscal (destinação do ingresso ao parafisco) sobrepujou a fiscal, o que compromete o quadro da fiscalidade democrática.

Qualquer reforma tributária conseqüente e séria que venha a ser feita no País terá que começar com a unificação das contribuições sociais exóticas (PIS/PASEP, COFINS, CSLL, CPMF) com os impostos que lhes correspondem (ICMS, IPI e IR) e com a retirada das CIDEs do quadro dos tributos, tudo o que exigirá também a profunda reestruturação do federalismo fiscal.

6. Bibliografia

ALONSO GONZALEZ, Luis Manuel. *Jurisprudencia Constitucional Tributaria*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales/Marcial Pons, 1993.

ARDANT, Gabriel. *Histoire de l'Impôt*. Paris: Fayard, 1971.

BECKER, A. A. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1972.

BERLIRI, Antonio. *Corso Istituzionale di Diritto Tributário*. Milano: Giuffrè, 1980, v. 1.

BODENHEIM, Dieter G. *Der Zweck der Steuer. Verfassungsrechtliche Untersuchung zur dichotomischen Zweckformel Fiskalisch – nichtfiskalisch*. Baden-Baden: Nomos Verlagsgesellschaft, 1979.

BUCHANAN, James. *The Limits of Liberty*. Chicago: The University of Chicago Press, 1975.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. "Estado Constitucional Ecológico e Democrático Constitucional". *In*: SARLET, Ingo (Org.). *Direitos Fundamentais Sociais. Estudos de Direito Constitucional, Internacional e Comparado*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, pp. 493-508.

CASADO OLLERO, Gabriel. "El Principio de Capacidad y el Control Constitucional de la Imposición Indireta". *CIVITAS* 34: 185-235, 1982.

CASALTA NABAIS, José. O *Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra: Almedina, 1998.

EWALD, François. *L'État Providence*. Paris: Bernard Grasset, 1986, p. 344.

FANTOZZI, Augusto. *Diritto Tributario*. Torino: UTET, 1991.

FLUME, Werner. "Steuerwesen und Rechtsordnung". *In*: *Festschrift für Rudolf Smend*, 1952, pp. 59-101.

GRAU, Eros. *A Ordem Econômica na Constituição de 1988*. São Paulo: Malheiros, 1997.

GRAWEL, Erik. "Das Rechtskleid für Umweltabgaden – Abgabenstützte Umweltlenkung zwischen Steuer – und Gebührenlösung". *In*: SACKSOFSKY, Ute & WIELAND, Joachim (Ed.). *Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat*. Baden-Baden: Nomos, 2000, pp. 108-143.

GRECO, Marco Aurélio. "Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – Parâmetros para sua Criação". *In*: GRECO, Marco Aurélio (Coord.). *Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e Figuras Afins*. São Paulo: Dialética, 2001.

GUTMANN, Daneil. "Du Droit à la Philosophie de l'Impôt". *Archives de Philosophie du Droit* 46: 7-14, 2002.

HALLER, Heinz. *Die Steuern*. Tübingen: Mohr, 1964.

HEINZ, K. "Eigenrechte der Natur". *Der Staat* 29 (3): 415-431, 1990.

HENNEKE, Hans-Günter. *Öffentliches Finanzwesen, Finanzverfassung*. Heidelberg: C. F. Müller, 2000.

ISENSEE, Joseph. "Steuerstaat als Staatsform". *Festschrift für Hans Peter Ipsen*. Hamburgo, 1977, pp. 409-436.

_____. "Die verdrängten Grundpflichten der Bürgers". *Die öffentliche Verwaltung* 1982, pp. 609-618.

KIRCHHOF, Paul. *Besteuerungsgewalt und Grundgesetz*. Frankfurt: Athenäum, 1973.

_____. "Besteuerung und Eigentum". *Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer* 39: 213-280, 1981.

_____. "Die Finanzierung des Leistungsstaates". *JURA* 1983, pp. 505-516.

_____. "Finanzgewalt und Verfassungsgerichts". *In*: STERN, Klaus (Ed.). *40 Jahre Grundgesetz*. München: C. H. Beck, 1990, pp. 119-132.

_____. "Die Sonderabgaben". *Festschrift für K. H. Friauf*, 1994, pp. 669-682.

_____. *Der sanfte Verlust der Freiheit – Für ein neues Steuerrechts – Klar, Verständlich, Gerecht*. München: Hanser, 2004.

KRUSE, H. W. "Über Pflichtabführungen und Steuern der DDR". *Steuer und Wirtschaft* 62 (4): 356-368, 1985.

LEHNER, M. *Einkommensteuerrecht und Sozialhifferecht Bausteine zu einem Verfasungsrecht des sozialen Steuerstaats*. Tübingen: J. C. B. Mohr, 1993.

LORITZ, Karl-Georg. "Das Grundgesetz und die Grenzen der Besteuerung". *Neue Juristische Wochenschrift* 39 (1/2): 1-10, 1986.

MACEDO, Marco Antonio Ferreira. *O Conceito de Tributo e a Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal*. Rio de Janeiro: mim. (PUC), 1996.

MANZONI, Ignazio. *Il Principio della Capacità Contributiva nell'Ordinamento Costituzionale Italiano*. Torino: Giappichelli, 1965.

MARONGIU, Gianni. *I Fondamenti Costituzionali dell'Imposizione Tributaria*. Torino: Giappichelli, 1991.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. "Aproximação dos Sistemas Tributários". *Revista Fórum de Direito Tributário* 12: 9-17, 2005.

MAUNZ, Theodor, DÜRIG, HERZOG, SCHOLZ. *Grundgesetz. Kommentar*. München: C. H. Beck, 1980, art. 104 a, Rdnr. 8.

MICHELI, Gian Antonio. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1978.

MILL, Stuart. *Princípios de Economia Política*. São Paulo: Abril Cultural, 1983.

MONTESQUIEU. *L'Esprit des Lois*. Paris: Garnier, 1871, Livro XIII, Cap. XII.

MÜLLER, Klaus. "Der Steuerbegriff des Grundgesetz". *Der Betriebs-Berater* 1970: 1105-1109.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. "Espécies de Tributos". *Revista de Direito Administrativo* 183: 46, 1991.

POTITO, Enrico. *L'Ordinamento Tributario Italiano*. Milano: Giuffrè, 1978.

RICHTER, Wolfgang. *Zur Verfassungsmässigkeit von Sonderabgaben*. Baden-Baden: Nomos, 1977.

RODI, Michael. "*Ökonomische, ökologische und andere öffentliche zweck*". *Juristenzeitung* 17: 827-836, 2000.

ROSANVALLON. *La Nouvelle Question Sociale. Repenser l'État Providence*. Paris: Seuil, 1995, pp. 10 e 79.

RUPPE, Hans Georg. "Bemerkungen zur Judikatur des österreichischen Verfassungsgerichtshofes in Abgabensachen". *Steuer und Wirtschaft* 67 (4): 349-355, 1990.

SACKSOFSKY, Ute. "Staatsfinanzierung durch Gebühren?" *In*: SACKSOFSKY, Ute, J. WIELAND (Hrsg.). *Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat*. Baden-Baden: Nomos, 2000, pp. 188-204.

SAINZ DE BUJANDA. *Hacienda y Derecho*. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1963, v. III.

SAMIWICK, Andrew A. "Social Security Reform in the United States". *National Tax Journal* 52 (4): 819-842, 1999.

SCHEMMEL, Lothar. *Quasi-Steuern. Gegen den Wildwuchs steuerähnlicher Sonderabgaben*. Wiesbaden: Karl-Bräuer-Intitut, 1980.

SCHMÖLDERS, Günter. *Teoria General del Impuesto*. Madrid: Ed. Derecho Financiero, 1962.

SCHOUERI, Luis Eduardo. "Algumas Considerações sobre a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico no Sistema Constitucional Brasileiro – A Contribuição ao Programa Universidade – Empresa". *In*: GRECO, Marco Aurélio (Coord.). *Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e Figuras Afins*. São Paulo: Dialética, 2001, pp. 357-373.

SILVA, Ari de Abreu. *A Predação do Social*. Niterói: Editora da Universidade Federal Fluminense, 1997.

SMITH, Adam. *Inquérito sobre a Natureza e as Causas da Riqueza das Nações*. Lisboa: C. Gulbenkian, 1983, v. 2.

SOUZA, Rubens Gomes de. "Direito Financeiro. Normas Gerais: Conceituação Genérica de Tributo". *Revista de Direito Administrativo* 26: 363-372, 1951.

SPANNER, Hans. "Die Steuer als Instrument der Wirtschaftslenkung". *Steuer und Wirtschaft* 1970: 378-392.

STARCK, Cristian. "Überlegungen zum verfassungsrechtlichen Steuerbegriff". *Festschrift für Gerhard Wacke*. Köln, 1972, pp. 193-210.

STERN, Klaus. *Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland*. München: C. H. Beck, 1980, v. 2, p. 1.094.

TIPKE, Klaus/LANG, Joachim. *Steuerrecht*. 17 ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2002.

TIPKE-KRUSE. *Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung*. Köln: Otto Schmidt, 1978, s 3°, Tz. 12.

TORRES, Ricardo Lobo. "A Interação entre a Lei e a Jurisprudência em Matéria Tributária". *RT-CDTFP* 3: 7-20, 1993.

_____. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. V. 2. *Valores e Princípios Constitucionais Tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

_____. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. V. 3. *Direitos Humanos e Tributação: Imunidades e Isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

VALCÁRCEL, Ernesto Lejeune. "Questionamento do Conceito de Tributo". *Revista de Direito Tributário* 23/24: 18-25, 1983.

VIANNA, Solon M., PIOLA, Sergio F. e REIS, Carlos O. Ocké. *Gratuidade no SUS: Controvérsia em Torno do Co-Pagamento*. Brasília : IPEA, 1998.

VOGEL, Klaus. "Rechtfertigung der Steuern: eine vergessene Vorfrage". *Der Staat* 25 (4): 481-519, 1986.

_____. "Der Finanz – und Steuerstaat". In: ISENSEE, Josepf & KIRCHHOF, Paul (Hrsg.). *Handbuch des Staatsrechts*. Heidelberg: C. F. Müller, 2004, v. 2, pp. 843-877.

WAGNER, A. *Traité de la Science des Finances*. Paris: V. Giard & E. Brière, 1909.

WEBER-FAZ, Rudolf. *Grundzüge des allgemeinen Steuerrecht der Bundesrepublik Deutschland*. Tübingen: Mohr, 1979.

WIENHOLTZ, Ekkehard. "Arbeit, kultur und Umwelt als Gegenstände verfassungsrechtlicher Staatszielbestimnungen". *Archiv des öffentlichen Rechts* 109 (4): 553, 1984.

XAVIER, Alberto. *Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1978.

OS PRINCÍPIOS GERAIS DO SISTEMA TRIBUTÁRIO DA CONSTITUIÇÃO

Sacha Calmon Navarro Coêlho
Professor Titular de Direito Tributário da UFRJ.
Doutor em Direito Público; Advogado.

1. O sentido do artigo 145 da Constituição Federal

A Constituição brasileira no Título VI dedica o Capítulo I ao Sistema Tributário Nacional. A Seção I cuida dos Princípios Gerais. O art. 145 ostenta a seguinte redação:

> *Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:*
>
> *I – impostos;*
>
> *II – taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição;*
>
> *III – contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.*
>
> *§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.*
>
> *§ 2º As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.*

O art. 145 e seus três incisos dizem que as pessoas políticas ali enumeradas podem instituir três espécies de tributos: impostos, taxas e contribuições de melhoria. É que os impostos restituíveis (empréstimos compulsórios) e as contribuições especiais (exceto as previdenciárias da União, Estados e Municípios) somente poderão ser instituídos pela União Federal. Veja-se a redação dos artigos 148 e 149 e 149-A, *verbis*:

> *Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:*
>
> *I – para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;*
>
> *II – no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b".*
>
> *Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.*
>
> *Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como*

instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

§ 1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União.

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput *deste artigo:*

I – não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;

II – incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços;

III – poderão ter alíquotas:

a) ad valorem, *tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro;*

b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada.

§ 3º A pessoa natural destinatária das operações de importação poderá ser equiparada a pessoa jurídica, na forma da lei.

§ 4º A lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez.

Art. 149-A Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III.

Parágrafo único. É facultada a cobrança da contribuição a que se refere o caput, *na fatura de consumo de energia elétrica .*

A Emenda nº 41/2003 instituiu a incidência de contribuições interventivas e sociais sobre a importação de produtos e serviços estrangeiros. Há que entender o dispositivo com cautela.

a) Os tratados internacionais proíbem que um prestador de serviços ou trabalhador, temporário e estrangeiro, atuando no Brasil, fique desde logo obrigado a pagar contribuições previdenciárias ao Brasil.

b) Nem todas as contribuições sociais ou interventivas, dependendo do seu fato gerador, devem ser pagas na importação, casos do FUST, CIDE-*royalties*, CIDE-combustíveis, Contribuição Social sobre o Lucro ou CONDECINE. Será preciso verificar o fato gerador.

c) O constituinte derivado centrou suas preocupações no PIS e na COFINS, que são veros impostos sobre a receita dos agentes econômicos nacionais. Quis, com isso, igualá-los aos produtores e prestadores de serviços estrangeiros. Uns e outros, ao venderem bens e serviços, devem pagar PIS e COFINS. Dá-se que o estrangeiro e suas receitas não estão submetidos à soberania fiscal do Brasil. Quem vai pagar as contribuições como despesa de importação é o brasileiro importador de produtos e serviços no exterior? A igualação periga quando o bem ou serviço estrangeiro não tiver similar nacional ou estando o importador submetido ao regime cumulativo, não sendo possível que o valor pago na importação lhe sirva de crédito, como no regime não-cumulativo. As regras da OMC e os tratados internacionais estarão imbricados na questão. Ao cabo, poderão o PIS e a COFINS ser considerados "barreiras alfandegárias"?

No mais, como é de praxe, o constituinte da reforma remete à lei a regulação de certas matérias mencionadas no art. 149. Toda vez que se use o verbo no futuro do indicativo

(*poderá*), estamos no reino virtual. Quanto à imunidade das receitas de exportação, essa é abrangente, segundo pensamos. Abrange todas as contribuições interventivas e sociais. O *telos* da norma é reforçar o esforço de exportação para dar competitividade ao *export-drive*, se não faltaria sentido à Constituição reformada. Afinal, o PIS e a COFINS já estavam excluídos da exportação (isentos). É que esta imunidade é objetiva. O objeto imune são as receitas: sobre elas nenhuma contribuição interventiva ou social pode incidir. A razão da imunidade há de ser mais ampla sob pena de desperdício legislativo ao nível da Constituição. Vamos esperar a palavra da jurisprudência (interpretar com juízo e prudência).

O art. 149-A tem dois defeitos: o primeiro é que ele foi feito para desmerecer a jurisprudência do STF, que repudiava, reiteradamente, as taxas de iluminação pública, por serem indivisíveis. O segundo defeito é que ele quebra o sistema de repartição de competências tributárias entre as pessoas políticas. Os dispositivo constitucional novo autoriza a criação, pelos municípios, de uma esdrúxula contribuição para financiar a iluminação pública, a ser paga pelos usuários do fornecimento de energia elétrica. Ora, a energia elétrica é uma mercadoria tributada pelo ICMS. Algumas contribuições, como a CIDE-*royalties* e a CIDE dos transportes, têm seus fatos geradores declinados na própria Constituição. Esta, não. Apenas autoriza-se a criação da contribuição sem indicar o seu fato gerador. Como ela não tem nenhuma contrapartida, passa a ser imposto adicional sobre o consumo de energia elétrica dos pagantes, que já é tributado pelo ICMS, um tributo da competência exclusiva dos Estados-Membros da Federação. Trata-se, portanto, de um imposto em *bis in idem*, que já é objeto de disputas judiciais.

> *"Art. 177. (...)*
>
> *§ 4º A lei que instituir contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível deverá atender aos seguintes requisitos:*
>
> *I – a alíquota da contribuição poderá ser:*
>
> *a) diferenciada por produto ou uso;*
>
> *b) reduzida e restabelecida por ato do Poder Executivo, não se lhe aplicando o disposto no art. 150, III, 'b';*
>
> *II – os recursos arrecadados serão destinados:*
>
> *a) ao pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, gás natural e seus derivados e derivados de petróleo;*
>
> *b) ao financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria de petróleo e do gás;*
>
> *c) ao financiamento de programas de infra-estrutura de transportes."*

Trata-se da contribuição de intervenção no domínio econômico conhecida pela sigla CIDE dos Combustíveis, impropriamente em sítio da Constituição que não o do sistema tributário. É de se lamentar o espírito assistemático do constituinte derivado, quer sob o ponto de vista formal, quer sob o ponto de vista material.

Tratamos da mesma nesta oportunidade porque o parágrafo 4º cuida da incidência desta contribuição nas importações de petróleo e seus derivados, do gás natural e seus derivados e do álcool combustível.

No que tange à incidência da CIDE nas importações, verifica-se que o seu fato gerador é, na verdade, o de importação de mercadorias, o que atinge a repartição das competências entre a União e os Estados-Membros.

Ao cabo, estas contribuições interventivas são verdadeiros impostos federais que invadem áreas tributáveis de alheia competência e burlam dois princípios constitucionais: aquele que prevê limitativos severos para a criação de impostos residuais, como, por exemplo, o que proíbe que tenham base de cálculo e fato gerador idênticos a de outros impostos já existentes, e o princípio do art. 167, IV.

De igual modo, somente a União pode instituir os chamados impostos extraordinários de guerra e os impostos residuais, ou seja, outros que não aqueles que lhe foram desde logo atribuídos pela Constituição.

> *"Art. 154. A União poderá instituir:*
>
> *I – mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;*
>
> *II – na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação."*

Todavia, a exegese do art. 145 não cessa aí, vai bem além.

2. A repartição das competências tributárias – os seus três aspectos relevantes

O artigo inaugural da Constituição – Capítulo do Sistema Tributário – apresenta-nos a complexa problemática da repartição de competências tributárias na Federação. De sua leitura podem ser extraídas três conclusões genéricas, porém, importantíssimas.

3. O fundamento do poder de tributar – as pessoas políticas titulares

Em primeiro lugar, verifica-se que várias são as pessoas políticas exercentes do poder de tributar e, pois, titulares de competências impositivas: a União, os Estados-Membros, o Distrito Federal e os Municípios. Entre eles será repartido o poder de tributar. Todos recebem diretamente da Constituição, expressão da vontade geral, as suas respectivas parcelas de competência e, exercendo-as, obtêm as receitas necessárias à consecução dos fins institucionais em função dos quais existem (discriminação de rendas tributárias). O poder de tributar originariamente uno por vontade do povo (Estado Democrático de Direito) é dividido entre as pessoas políticas que formam a Federação.

4. O tributo e suas espécies – como reparti-los

Em segundo lugar, verifica-se que o tributo é categoria genérica que se reparte em espécies: impostos, taxas e contribuições de melhoria. Constata-se a assertiva pela análise do próprio discurso constitucional. Diz a Constituição que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir (poder-faculdade) os seguintes tributos: a) impostos; b) taxas, de polícia e de serviços públicos; e c) contribuições de melhoria pela

realização de obras públicas benéficas. A tarefa do constituinte, portanto, centra-se na repartição entre as diversas pessoas políticas de parcelas de competência para instituírem as três espécies tributárias antes mencionadas. Para tanto, terá que observar princípios técnicos na estatuição das regras de repartição, sem o quê não seria possível partir e ordenar harmonicamente o poder de tributar, originariamente uno. Mais à frente, o constituinte se referirá aos empréstimos compulsórios, às contribuições especiais e aos impostos extraordinários e residuais, todos da competência exclusiva da União.

5. A repartição das competências pela natureza dos fatos jurígenos

Em terceiro lugar, verifica-se que, ao mencionar as espécies do tributo, o constituinte declina expressamente os fatos jurígenos genéricos que podem servir de suporte à instituição das taxas (exercício regular do poder de polícia e prestação de serviços específicos e divisíveis) e das contribuições de melhoria (realização de obras públicas benéficas). No que tange aos impostos, no entanto, o constituinte não declina, no art. 145, fatos jurígenos genéricos autorizativos da instituição dos mesmos pelos legisladores das diversas ordens de governo. Que ilações poderemos tirar desta particularidade?

6. Competência comum e privativa – as técnicas de repartição

Em princípio, a Constituição não cria tributos, simplesmente atribui competências às pessoas políticas para instituí-los através de lei (princípio da legalidade da tributação).

No caso das taxas e das contribuições de melhoria, vimos de ver, declina a Constituição os fatos jurígenos genéricos (suporte fático) de que poderão se servir as pessoas políticas para instituí-las por lei. Será ato do poder de polícia ou prestação de serviço público específico e divisível pelas pessoas políticas aos contribuintes no caso das taxas. E será a realização de quaisquer obras públicas benéficas pelas pessoas políticas que as autorizam, indistintamente, a instituir contribuição pela melhoria. Por isso, nesses casos, o das taxas e das contribuições de melhoria, a competência outorgada pela Constituição às pessoas políticas é comum. Basta que qualquer pessoa política vá realizar um regular ato do poder de polícia que lhe é próprio ou vá prestar um serviço público ao contribuinte, se específico e divisível, para que o seu legislador, incorporando tais fatos na lei tributária, institua uma taxa. Basta que qualquer pessoa política vá realizar uma obra pública que beneficie o contribuinte, dentro do âmbito de sua respectiva competência político-administrativa, para que o seu legislador, incorporando dito fato ao esquema da lei, institua uma contribuição de melhoria. No concernente aos impostos, não é suficiente às pessoas políticas a previsão do art. 145. Com esforço nele, não lhes seria possível instituir os seus respectivos impostos. O art. 145 não declina os fatos jurígenos genéricos que vão estar na base fática dos impostos que, precisamente, cada pessoa política recebe da Constituição. É que, no caso dos impostos, a competência para instituí-los é dada de forma privativa sobre fatos específicos determinados. Concluindo, as taxas e as contribuições de melhoria são atribuídas às pessoas políticas, titulares do poder de tributar, de forma genérica e comum, e, os impostos, de forma privativa e discriminada. Como coro-

lário lógico temos que os impostos são enumerados pelo nome e discriminados na Constituição um a um. São nominados e atribuídos privativamente, portanto, a cada uma das pessoas políticas, enquanto as taxas e as contribuições de melhoria são indiscriminadas, são inominadas e são atribuídas em comum às pessoas políticas. Vale dizer, os impostos têm nome e são *numerus clausus*, em princípio. As taxas e as contribuições de melhoria são em número aberto, *numerus apertus*, e são inumeráveis. Dissemos que os impostos, em princípio, são enumerados porque, após a Constituinte, outros podem ser criados com base na competência residual, excepcionalmente.

Tiradas estas três primeiras conclusões, sem dúvida relevantíssimas, cabe indagar quais os insumos jurídicos de que se valeram os constituintes para operar a repartição dos tributos através da técnica da atribuição de competência privativa para impostos e comum para taxas e contribuições de melhoria. De notar que, manejando ora a competência privativa (para os impostos – os nominados, os restituíveis e os afetados a finalidades específicas), ora a competência comum (para taxas – de polícia ou de serviços – e para as contribuições de melhoria), o constituinte bem resolveu um problema aparentemente intricado, qual seja, o de repartir por três ordens de governo – o federal, o estadual e o municipal – três espécies diferentes de tributos: impostos, taxas e contribuições de melhoria (o Distrito Federal detém tributariamente competência dupla: é estado e é município).

7. Os insumos doutrinários do constituinte – a teoria dos fatos geradores vinculados e não-vinculados

Pois bem, o constituinte de 1988, como de resto ocorreu com a Constituição de 1967, adotou, em sede doutrinária, a teoria jurídica dos tributos vinculados e não-vinculados a uma atuação estatal para operar a resolução do problema da repartição das competências tributárias, utilizando-a com grande mestria.

Predica dita teoria que os fatos geradores dos tributos são vinculados ou não-vinculados. O vínculo, no caso, dá-se em relação a uma atuação estatal. Os tributos vinculados a uma atuação estatal são as taxas e as contribuições: os não-vinculados são os impostos. Significa que o *fato jurígeno genérico* das taxas e das contribuições necessariamente implica uma *atuação do Estado*. No caso das taxas, esta atuação corporifica ora um ato do poder de polícia (taxas de polícia), ora uma realização de serviço público, específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição (taxas de serviço). Na hipótese da contribuição de melhoria, a atuação estatal materializa-se através da realização de uma obra pública capaz de beneficiar ou valorizar o imóvel do contribuinte. Nas contribuições previdenciárias é *benefício* à pessoa do contribuinte ou de seus dependentes. O *fato gerador*, como é usual dizer, ou o *fato jurígeno*, como dizemos nós, ou ainda a *hipótese de incidência*, como diz Geraldo Ataliba, implica sempre, inarredavelmente, uma *atuação estatal*. Exatamente por isso as taxas e as contribuições de melhoria e previdenciárias apresentam hipóteses de incidência ou fatos jurígenos que são *fatos do Estado*, sob a forma de *atuações* em prol dos contribuintes. Com os impostos as coisas se passam diferentemente, pois os seus fatos jurígenos, as suas hipóteses de incidência, são fatos necessariamente estranhos às atuações do Estado (*lato sensu*). São

fatos ou atuações ou situações do contribuinte que servem de suporte para a incidência dos impostos, como, *v.g.*, ter imóvel rural (ITR), transmitir bens imóveis ou direitos a eles relativos (ITBI), ter renda (IR), prestar serviços de qualquer natureza (ISQN), fazer circular mercadorias e certos serviços (ICMS). Em todos estes exemplos, o "fato gerador" dos impostos é constituído de situações que não implicam atuação estatal, *daí o desvínculo do fato jurígeno a uma manifestação do Estado* (CTN, artigos 16, 77, 78 e 81).

8. A teoria dos fatos geradores vinculados e não-vinculados enquanto suporte do trabalho do constituinte

Ora, exatamente por ser assim, ou, noutro giro, por ter adotado a teoria dos fatos geradores vinculados e não-vinculados, pôde o constituinte operar a repartição das competências tributárias do modo como o fez. Aliás, é de gizar que o constituinte no Capítulo I, que trata do Sistema Tributário, intitulou a Seção I como sendo a "Dos Princípios Gerais". Não a chamou de discriminação de rendas tributárias nem de repartição de competências tributárias (o *objeto da seção*), preferindo referir-se aos Princípios Gerais, por saber que neles se inspirava para o manejo da questão. Assertiva fácil de provar, pois não tendo a Constituição expressado os conceitos de tributo e imposto e tendo apenas se referido às taxas e a contribuições de melhoria, com denúncia de seus respectivos fatos geradores genéricos, decerto inspirou-se nos *conceitos do Direito Tributário vigente e subjacente* e nas lições da doutrina justributária em voga.

Isto posto, os princípios gerais plasmados pelo constituinte trazem, *por subsunção*, os insumos da teoria dos tributos vinculados e não-vinculados, como averbado linhas atrás.

9. As técnicas constitucionais de repartição

Prosseguindo, de ver agora porque, adotando as técnicas da competência privativa e comum e ligando-as às inspirações da teoria dos fatos geradores vinculados e não-vinculados, pôde o constituinte equacionar a *repartição das competências* entre as pessoas políticas, segregando as respectivas áreas econômicas de imposição, de modo a evitar conflitos de competências ou superposições competenciais em detrimento dos contribuintes e dos próprios entes tributantes.

No caso da competência comum, que comanda a instituição das taxas e das contribuições, a sua adoção pôde ser feita exatamente porque, sendo os fatos geradores desses tributos *fatos do Estado*, atuações dele, a competência tributária firma-se na esteira da competência político-administrativa dos entes tributantes. É dizer, a competência administrativa precede a tributária e a determina. Somente será competente para instituir e efetivamente cobrar uma taxa a pessoa política que, antes, detenha a competência político-administrativa para realizar o ato de polícia ou prestar o serviço público (taxas). Somente poderá cobrar contribuição de melhoria a pessoa política que tenha realizado a obra pública beneficiadora. Somente a pessoa política que concede o benefício pode cobrar contribuição previdenciária do contribuinte. Advirta-se, desde logo, porém, que o

elemento pessoal da hipótese de incidência dos tributos vinculados a atuações estatais é relevantíssimo. É precisamente a pessoa do contribuinte que lhe confere consistência e singularidade, por ser o destinatário do afazer estatal. No caso dos impostos, será preciso anunciá-lo e atribuí-lo privativamente a cada pessoa política. É que nesse caso inexiste atuação estatal à guisa de fato gerador. Nenhum contribuinte, em particular, recebe o imposto particularmente.

10. A razão pela qual a competência comum não provoca conflitos entre as pessoas políticas

A atribuição de competência comum às pessoas políticas para instituir taxas e contribuições não redunda em promiscuidade impositiva. Figuremos uns poucos exemplos práticos. Quem deseja viajar e necessita de passaporte dirige-se à Polícia de Estrangeiros, órgão da Polícia Federal. Pela concessão do passaporte, pode a União cobrar do contribuinte uma "taxa de expediente". Estados e Municípios não poderiam fazê-lo, pois não são competentes para tal ato administrativo (poder de polícia) concessivo de passaporte. Mas se alguém desejar construir uma casa, é a Prefeitura de sua municipalidade que lhe concederá a devida licença, se para o alvará preencher o interessado os requisitos necessários. A União Federal e os Estados não detêm o "poder de polícia" para o licenciamento de construções e, pois, não poderão instituir taxas por tal ato. No caso do cidadão que deseja possuir um "porte de armas", já é o Estado-Membro, pela sua polícia, que ajuíza a conveniência e a oportunidade de outorgá-lo ao cidadão requerente. O Município e a União não são administrativamente competentes para tanto. Veja-se: pelo alvará de construção e pela licença para portar arma, só mesmo o Município e o Estado-Membro, respectivamente, poderão cobrar as "taxas" correspondentes à realização dos referidos "atos de polícia", nunca a União. Isto exposto, tem-se que a repartição político-administrativa do poder de polícia entre as pessoas políticas e dos serviços públicos é que orientará, segregando, a *competência tributária comum* que a Constituição lhes outorgou para instituir taxas. Isto não seria possível se o "fato gerador" das taxas não se constituísse de "atuações" do Estado relativamente à pessoa do contribuinte, relativamente a um interesse seu, capaz de ser diretamente atendido por uma manifestação estatal. Na hipótese da contribuição de melhoria ocorre o mesmo. Sendo o seu fato gerador genérico a "realização de uma obra pública" em benefício de um imóvel de propriedade do contribuinte, haverá de cobrar a contribuição a pessoa política que tiver realizado a obra pública beneficiadora (ou valorizadora) do imóvel pertencente ao contribuinte. Quem realiza a obra cobra a contribuição pela melhoria decorrente, sem possibilidade de superposição impositiva. Quando duas ou mais pessoas políticas realizarem a obra, o problema resolve-se pela repartição do produto da arrecadação entre elas, sem prejuízo para o contribuinte. No caso das contribuições previdenciárias, somente a pessoa política que exerce o *munus* previdenciário poderá cobrar do segurado (contribuinte).

11. A necessidade de nominar os impostos para depois reparti-los

Com os impostos, que são tributos não-vinculados a uma atuação estatal, pois os seus fatos geradores (fatos jurígenos) são realidades estranhas a qualquer atividade esta-

tal referidas ao obrigado, fez-se necessário que o constituinte *indicasse o seu fato gerador, os nominasse e os atribuísse de modo privativo a cada uma das pessoas políticas*, de maneira a evitar que uma invadisse, por inexistência de limites, área de competência reservada às outras. De notar, no particular, a um simples perpassar d'olhos pelo Sistema Tributário da Constituição, que os impostos estão agrupados por ordem de governo. Há impostos, com nome e fato gerador, reservados à União, aos Estados, inclusive ao Distrito Federal e aos Municípios, de forma sistemática e explícita no corpo da CF. Nem poderia ser de outra forma. No campo dos impostos, o constituinte *dá nome à exação já indicando a área econômica reservada*: renda, circulação de mercadorias, propriedade predial e territorial urbana, propriedade de veículos automotores, transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos etc. Em seguida, declina que pessoa política pode instituí-lo e efetivamente cobrá-lo com exceção das demais (competência privativa). Isto dito, verifica-se que o sistema brasileiro de repartição de competências tributárias, cientificamente elaborado, é extremamente objetivo, rígido e exaustivo, quase perfeito. *A chave de abóbada do sistema está fora da Constituição*, pois a utilização da técnica comum e privativa de atribuição de competências tributárias, por tipo de tributo, às pessoas políticas, tem escora na teoria dos tributos vinculados e não-vinculados, sem a qual não se compreenderia o labor constituinte. Esta teoria está magnificamente exposta no pequeno grande livro do Prof. Geraldo Ataliba.[1]

12. Os empréstimos compulsórios e as contribuições parafiscais em face da teoria dos tributos vinculados e não-vinculados

É hora de afrontar a *vexata quaestio* dos empréstimos compulsórios e das chamadas contribuições parafiscais ou especiais. Até o momento vimos falando de três espécies básicas de tributo: impostos, taxas e contribuições de melhoria, com referências esparsas às contribuições especiais. No entanto, o discurso constitucional faz referência a dois personagens nominalmente refratários à tricotomia aqui utilizada. Com efeito, admite-se a instituição de empréstimos compulsórios em duas hipóteses: (a) guerra externa ou sua iminência ou calamidade pública exigente de recursos extraordinários e (b) para investimentos relevantes (art. 148 da CF). E são previstas "contribuições" para três fins: (a) sociais, em prol da seguridade social (contribuições sociais), (b) para atender a necessidades financeiras das entidades de classe (contribuições classistas ou corporativas) e (c) para assegurar a intervenção do Estado no domínio econômico e social (contribuições interventivas ou de intervenção estatal) (art. 149 da CF).

Estamos em face de tributos diversos do imposto, da taxa e da contribuição de melhoria?

---

1 ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*, São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais.

Noutro giro, são os empréstimos compulsórios e as contribuições parafiscais espécies diferentes de tributos, ou denotam apenas nomes?

Esta questão tem suscitado, ao longo das Constituições brasileiras de antanho, acerbadas disceptações doutrinárias e não menos tormentosas disputas judiciais.

13. Algumas palavras sobre a linguagem do constituinte e o papel dos seus intérpretes

É conveniente prevenir que o legislador, inclusive o constituinte, ao fazer leis, usa a linguagem comum do povo, o idioma correntio. Duas razões existem para isso:

Primus – o legislador não é necessariamente um cientista do Direito, um jurista. Provém da sociedade, multiforme como é, e a representa. São engenheiros, advogados, fazendeiros, operários, comerciantes, sindicalistas, padres, pastores, rurícolas etc.

Secundus – utilizam para expressar o Direito legislado as palavras de uso comum do povo, cujo conteúdo é equívoco, ambíguo, polissêmico e, muita vez, carregam significados vulgares, sedimentados pelo uso e pela tradição.

É dizer, incorporam na lei as contradições da linguagem. Este é um fenômeno comum a todos os povos. Nem poderia ser diverso, já que o legislador representa as sociedades de que participa. São eleitos pelos diversos estamentos sociais para fazerem as leis. A idéia de uma Constituição ou de leis escorreitas, em linguagem culta, incorporando a metalinguagem dos juristas, não passa de preconceito elitista quando não de pretensão tecnicista que mal esconde o desejo das classes dominantes de controlar a sociedade pela utilização do Direito, agora como sempre a mais alta técnica de planificação de comportamentos humanos e, pois, de controle social.

Ora, feita a lei, inclusive a Superlei, cabe aos juristas a sua interpretação, ao desiderato de aplicá-la aos casos concretos.

Aos juristas, doutrinadores, advogados e juízes compete adequar as palavras da lei aos seus fins, às luzes da Ciência do Direito, fixando a ordem onde aparentemente existe o caos. Tem sido assim no pretérito e não há razão alguma para deixar de ser assim no futuro. O tema sob crivo serve, por excelência, à comprovação desse fenômeno. Vejamos, portanto, como encaminhá-lo.

14. A redução dos empréstimos compulsórios e das contribuições parafiscais à tricotomia

Os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais são tributos. Uns e outras exigem que se lhes examinem os fatos geradores. Só depois desse exame é possível dizer de que espécie se trata. Noutras palavras, tanto uns como outras são *nomes* (*nomina juris*) consagrados pela tradição. São tributos especiais, sempre foram. Mas qual a razão do específico? Esta especificidade não lhes seria suficiente para autonomizá-los permitindo uma teoria qüinqüipartida dos tributos?

Cremos que não, e por várias razões.

Os compulsórios são *restituíveis*, e as parafiscais são para fins predeterminados. Nisso o específico de uns e outras.

Em primeiro lugar, a natureza jurídica da espécie de tributo é encontrada pela análise do seu fato gerador, pouco importando o motivo ou a finalidade (elementos acidentais). Então, depois dessa análise, será possível saber se se trata de imposto, de taxa ou de contribuição (na espécie contribuição temos duas subespécies: as contribuições de benefícios e as contribuições de melhoria).

Em segundo lugar, isto não impede que haja *imposto restituível, com regime constitucional próprio*, nem obsta a existência de impostos ou taxas *afetados a finalidades específicas e administrados por órgãos paraestatais ou autarquias em demanda de fins especiais* (contribuições parafiscais) igualmente sujeitadas a normas constitucionais que lhes são específicas.

Mas seria simplório dizer que a questão é de taxionomia. O constituinte utilizou as expressões "empréstimo compulsório" e "contribuições" não apenas por tradição, senão que, também, por razões jurídicas. É claro que poderia ter usado outra terminologia: impostos restituíveis ou impostos de destinação especial. Não o fez, no entanto. Num ou noutro caso devemos insistir em saber por que ao lado dos impostos, das taxas e das contribuições de melhoria plantou o constituinte estas outras duas expressões. Existiriam razões jurídicas (exigentes de disciplinação própria para estas figuras). São *tributos especiais*. Não há, por exemplo, empréstimo compulsório se não houver: (a) imposto e (b) promessa de restituição. Mais ainda, os *motivos* para instituí-lo são *constitucionais*. Um imposto residual (art. 154, I) não requisita *causa*. O restituível (empréstimo compulsório) a *exige necessariamente*. É dizer, para instituir um imposto residual são necessários apenas o processo e os limites do art. 154, I, da CF. Para instituir o compulsório é necessária, além da *restituição*, a observância dos *motivos constitucionais* que o autorizam (art. 148, I e II). A receita dele advinda é vinculada à despesa (à causa que lhe deu origem). Por outro lado, as contribuições são afetadas a fins predeterminados constitucionalmente. São vinculados a *órgãos* e *finalidades*. É claro que nem a restituição nem a afetação parafiscal decidem sobre a *natureza jurídica da espécie tributária*. Contudo, estes aspectos constitucionais que vimos de ver conferem *matizes* (*secundários*) que singularizam para fins de *regulamentação jurídica* os empréstimos compulsórios e as contribuições (sociais, corporativas e interventivas). Assim, uma contribuição social que seja instituída sobre o lucro das empresas (art. 195) ganhando eficácia em 90 dias (art. 195, § 6º) terá que ser *cobrada, administrada e empregada* pelo INSS nos fins da Constituição. Se for a União o sujeito ativo da obrigação sem previsão de repasse imediato, já não se trata mais de contribuição, mas de imposto residual em *bis in idem*, contra a fórmula do art. 154, I, da CF. É dizer, as licenças da bitributação e da redução da anterioridade foram permitidas na CF em prol da previdência, e não do Fisco Federal.

15. Os níveis de análise da questão dos empréstimos compulsórios e das contribuições parafiscais: o nível da Teoria Geral do Direito e o nível jurídico-constitucional

Em primeiro lugar, relegue-se o "nominalismo". Não é o nome que confere identidade às coisas. *Il y a le nom* e *il y a la chose*. Importa apreender a ontologia básica do ente sob análise, no caso o *tributo*.

A análise dos empréstimos compulsórios e das contribuições especiais ou ditas parafiscais comporta dois níveis. O primeiro é o nível da *Teoria Geral do Direito Tributário* quanto ao conceito de tributo e de suas espécies. O segundo nível de análise é o jurídico-positivo. Aqui comporta surpreender as disciplinações legais, a partir da Consti-

tuição, que regem especificamente os empréstimos compulsórios e as contribuições. Agora note-se: o que do ponto de vista da Teoria Geral do Direito Tributário é acidental – restituibilidade e afetação –, do ponto de vista jurídico-positivo é *fundamental*, daí que são plasmadas normas específicas para regrar os compulsórios e as parafiscais, em razão justamente das causas que justificam a criação dos primeiros e dos fins que sustentam a existência das segundas, até porque os impostos não podem ser afetados. Existe proibição constitucional.

Os dois planos de análise, embora devam ser feitos separadamente, e o faremos, não são estanques, se tocam e ensejam conclusões de ordem prática, como veremos no momento apropriado. Para logo vamos dar alguns exemplos, aliás já insinuados *retro*.

1º exemplo: há uma regra na Constituição que diz ser privativa a competência das pessoas políticas para impor os impostos que lhes foram discriminados. Por isso, a CF, ao permitir à União criar novos impostos (residuais), proíbe que tenham fato gerador igual ao de impostos já criados. Se amanhã a União, motivadamente, instituir um empréstimo compulsório cujo fato gerador seja idêntico ao do ICMS, aplica-se o art. 154, I, e declara-se, por essa razão, inconstitucional o empréstimo compulsório, salvo em caso de guerra.

2º exemplo: esta mesma regra já não se aplica às contribuições sociais do art. 195 da CF. Elas podem incidir sobre lucro, faturamento, folha de salário, pouco importando que existam impostos do sistema incidindo sobre lucro, faturamento e salários. A CF/88 expressamente permite. Mas se o legislador quiser instituir outras fontes de custeio de índole tributária, incidindo sobre fatos que não sejam lucro, faturamento, folha de salários e receita de prognósticos, a fórmula do art. 154, I, ressurge com os seus óbices em defesa da integridade do sistema federativo de repartição de competências tributárias.

16. A classificação jurídica das duas supostas espécies de tributo: contribuições especiais e empréstimos compulsórios

Os empréstimos compulsórios, tão logo sejam examinados os seus fatos geradores, se apresentam, invariavelmente, como impostos, e, freqüentemente, como adicionais de impostos. Veja-se a nossa experiência remota e recente. Os adicionais restituíveis colavam-se aos impostos-base. Mais recentemente tivemos vários "fatos geradores" de impostos (consumo de energia elétrica, de combustíveis, uso de linhas telefônicas – FNT, aquisição de veículos, de passagens aéreas internacionais, aquisição de moedas estrangeiras e assim por diante). Difícil encontrar empréstimo compulsório com feição de taxa. É sempre imposto especial, causal, temporário e restituível.

As contribuições, quando a finalidade não implica uma resposta estatal, pessoal, específica, proporcional, determinada, ao contribuinte, são também impostos, só que afetados a finalidades específicas (finalísticos). Olhemos as do art. 195 da CF/88: receita bruta (faturamento), pagamento de folhas salariais, lucro, receita de jogos. O que são senão fatos geradores de impostos porque destituídos de qualquer atuação estatal, proporcional, específica, relativa à pessoa do contribuinte? Mas a contribuição previdenciária dos empregados e segurados do INSS são, estas sim, sinalagmáticas. Aí existe contribuição como espécie.

17. Os princípios da capacidade econômica e da pessoalidade dos impostos como princípios orientadores do exercício das competências tributárias

> *Art. 145. (...)*
> *(...)*
> *§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.*
> *(...)*

A redação complicada, ao menos na sua primeira parte, está calcada na Constituição de 1946, que era mais concisa e veraz, senão vejamos:

> "Os tributos terão caráter pessoal sempre que possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte."

Na Constituição de 46 a cláusula "sempre que possível" estava ligada à pessoalidade.

É de se supor – como inspiração – que agora também seja assim.

Não seria crível a instituição de impostos sem substrato na capacidade das pessoas para pagá-los.

Na Constituição de 46 o princípio avançou para abranger contribuições com feitio de impostos, como é o caso da COFINS hoje, e empréstimos compulsórios (impostos restituíveis). A Constituição de 46 referia-se a tributos. Hoje temos que assimilar a contribuição a imposto para dar efetividade ao princípio, aplicável apenas aos impostos.

Ocorre que depois de plasmar a regra do § 1º do art. 145, o constituinte de 1988, dada a extrema constitucionalização do Direito Tributário e o cariz exauriente do nosso sistema de repartição de competências tributárias, ele próprio definiu os fatos geradores e, indiretamente, os contribuintes de todos os impostos e contribuições sociais do sistema tributário, optando pela tributação indireta sobre o consumo e a impessoalidade, como do agrado de Gandra Martins,[2] sem as vantagens por ele apregoadas. Aliás, nem os EEUU de Reagan e Bush, nem a Inglaterra dos conservadores, países de alta homogeneidade social, colheram frutos da tributação indireta em detrimento da direta. Os ricos ficaram mais ricos, os pobres mais pobres.

Na Europa continental, contudo, os impostos diretos formam 60% da receita tributária, e os indiretos, 40%. No Brasil é o contrário. De se concluir que a tese dos impostos indiretos como propulsores do desenvolvimento não tem razão de ser. As taxas de poupança e investimento não aumentaram, em que pese a insuficiente tributação da renda e dos patrimônios, a qual ensejaria a propensão para poupar e investir.

O princípio pode atuar condicionando o legislador em que ponto, já que o constituinte dele não se aproveitou como era de se esperar?

---

2 BASTOS, Celso Ribeiro e MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários à Constituição do Brasil*, São Paulo, Saraiva, 6º vol., tomo I, pp. 61-63.

Ora, nos impostos e contribuições de competência residual da União, já que os impostos discriminados foram formatados pelo próprio constituinte, certo ainda que Estados e Municípios não possuem competência residual...

E o que ocorreu entre nós na década que se seguiu à Constituição de 1988?

O imposto sobre as grandes fortunas (direto e pessoal) foi suprimido, e criaram-se várias contribuições indiretas sobre o consumo (COFINS e quejandos). Somente sobre movimentações financeiras a onerar o sistema nacional de pagamentos e o processo de produção, circulação e consumo de bens e serviços criamos um imposto (IPMF) e uma contribuição (CPMF).

Em ambos os casos estes tributos decorrentes da competência residual escaparam quase ilesos do teste de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal.

Mas não há motivos para desesperar. O princípio apresenta outras serventias.

18. O manejo dos princípios da pessoalidade e da capacidade contributiva

Como princípios abrangentes postos na Seção dos Princípios Gerais do Sistema Tributário inserto na Constituição da República, alguma validez haverão de ter sob pena de faltar efetividade à Lei Maior.

Anote-se o seguinte:

a) os destinatários são os legisladores das três ordens de governo. Nesse sentido os princípios atuam informando a discrição do legislador;

b) depois disso os princípios atuam para, condicionando o legislador, adequar a tributação obstando incidências excessivas (princípio da razoabilidade) ou baseados em presunções e ficções (não-confisco), preservando o mínimo vital e obrigando, nas minúcias, o sistema de impostos a respeitar as pessoas (deduções necessárias no imposto de renda, créditos fiscais legítimos no ICMS e assim por diante). Servem ainda para graduar a progressividade em nome da justiça e da igualdade.

Misabel Derzi, nos seus comentários à obra de Baleeiro – *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*,[3] discorre com precisão:

> *"Diferentes autores distinguem entre capacidade econômica objetiva (ou absoluta) e subjetiva (ou relativa e pessoal).*
>
> *Emilio Giardina*[4] *explica que a capacidade objetiva absoluta obriga o legislador a tão-somente eleger como hipóteses de incidência de tributos aqueles fatos que, efetivamente, sejam indícios de capacidade econômica. Daí se inferir a aptidão abstrata e em tese para concorrer aos gastos públicos da pessoa que realiza tais fatos indicadores de riqueza. No mesmo sentido, aponta Alberto Xavier. Ele explica que o legislador pode:*
>
> *'... escolher livremente as manifestações de riqueza que repute relevantes para efeitos tributários, bem como delimitá-las por uma outra forma, mas sempre deverá proceder a essa*

---

3 BALEEIRO, Aliomar. *Limitações ao Poder de Tributar*, 7ª ed., Rio de Janeiro, Forense, pp. 690-693.

4 *Le Basi Teoriche del Principio della Capacità Contributiva*, Milão: Dott. A, Giuffrè, 1961, p. 439.

escolha entre situações da vida reveladoras de capacidade contributiva e sempre a estas se há de referir na definição dos critérios de medida do tributo'.[5]

(...)

Não obstante, a capacidade relativa ou subjetiva refere-se à concreta e real aptidão de determinada pessoa (considerados seus cargos obrigatórios pessoais e inafastáveis) para o pagamento de certo imposto.

(...)

Por isso interessa mais, dentro das peculiaridades de nosso direito positivo, estabelecer a relação e a compatibilidade entre as prestações pecuniárias, quantitativamente delimitadas na lei, e a espécie, definida pelo fato signo presuntivo de riqueza (na feliz expressão de Becker), posto na hipótese de incidência e pré-delineado nas normas constitucionais. Caberá ao legislador infraconstitucional fixar esta relação, porém a margem de discricionariedade de que dispõe é limitada.

Do ponto de vista objetivo, a capacidade econômica somente se inicia após a dedução dos gastos à aquisição, produção, exploração e manutenção da renda e do patrimônio. Tais gastos se referem àqueles necessários às despesas de exploração e aos encargos profissionais. (V. nesse sentido, Joachim Lang, *Tributación Familiar* HPE, 94: pp. 407-435, 1985, p. 410; Klaus Tipke, Steuerrecht, 9, Otto Schmidt KG, 1983, p. 281.) Ou seja, pode-se falar em uma capacidade econômica objetiva, que o legislador tem o dever de buscar, como a renda líquida profissional, ou o patrimônio líquido.

O princípio da capacidade econômica, do ponto de vista objetivo, obriga o legislador ordinário a autorizar todas as despesas operacionais e financeiras necessárias à produção da renda e à conservação do patrimônio, afetado à exploração. Igualmente o mesmo princípio constrange a lei a permitir o abatimento dos gastos destinados ao exercício do trabalho, da ocupação profissional como fonte, de onde promanam os rendimentos. O rígido sistema constitucional de competência tributária, assentado em campos privativos de atuação dos entes políticos estatais, e o princípio da capacidade econômica impedem uma miscigenação legal entre renda, rendimento e faturamento. Enquanto, nos demais países, a confusão entre tais conceitos esbarra apenas nos óbices constitucionais da tributação segundo a capacidade econômica, entre nós, ao contrário, haverá também, além desses entraves, os limites da competência já postos no Texto Magno.

Do ponto de vista subjetivo, a capacidade econômica somente se inicia após a dedução das despesas necessárias para a manutenção de uma existência digna para o contribuinte e sua família. Tais gastos pessoais obrigatórios (com alimentação, vestuário, moradia, saúde, dependentes, tendo em vista as relações familiares e pessoais do contribuinte etc.) devem ser cobertos com rendimentos em sentido econômico – mesmo no caso dos tributos incidentes sobre o patrimônio e heranças e doações – que não estão disponíveis para o pagamento de impostos. A capacidade econômica subjetiva corresponde a um conceito de renda ou patrimônio líquido pessoal, livremente disponível para o con-

---

5 Cf. *Manual de Direito Fiscal*, Faculdade de Direito de Lisboa, 1974, vol. I, p. 108.

sumo e, assim, também para o pagamento de tributo. Dessa forma, se realizam os princípios constitucionalmente exigidos da pessoalidade do imposto, proibição do confisco e igualdade, conforme dispõem os arts. 145, § 1º, 150, II e IV, da Constituição".

Os impostos, então, sempre que possível, terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica (contributiva) dos contribuintes. Ao falar em pessoalidade, o constituinte rendeu-se às classificações pouco científicas da Ciência das Finanças. Nem por isso o seu falar é destituído de significado. Dentre as inúmeras classificações dos impostos, avultam duas:

a) a que divide os impostos em pessoais e reais; e

b) a que os divide em diretos e indiretos.

Impostos pessoais seriam aqueles que incidissem sobre as pessoas, e reais os que incidissem sobre as coisas. Pessoal seria, por exemplo, o imposto de renda, e real o imposto sobre a propriedade de imóveis ou de veículos.

A classificação é falha, por isso que os impostos, quaisquer que sejam, são pagos sempre por pessoas. Mesmo o imposto sobre o patrimônio, o mais real deles, atinge o proprietário independentemente da coisa, pois o vínculo *ambulat cum dominus*, isto é, segue o seu dono.

O caráter pessoal a que alude o constituinte significa o desejo de que a pessoa tributada venha a sê-lo por suas características pessoais (capacidade contributiva), sem possibilidade de repassar o encargo a terceiros. Esta impossibilidade de repassar, transferir, repercutir o encargo tributário é que fecunda a classificação dos impostos em diretos e indiretos. O imposto sobre a renda dos assalariados, p. ex., seria direto, porquanto a pessoa tributada não teria como transferi-lo para terceiros. Ao revés, seria indireto o ICMS, o IPI, certas incidências do ISOF e do ISS, por isso que, nestes casos, a pessoa tributada tem condições de transferir o ônus fiscal a terceiros, seja através de específicas previsões legais, seja através do mecanismo dos preços, seja através de cláusulas contratuais, seja através de outros artifícios. O dono de um imóvel alugado, *v.g.*, pode transferir para o inquilino o IPTU incidente sobre o prédio, contratualmente ou não. Pessoal, pois, para o constituinte, é o imposto que leva em conta as condições do contribuinte sem repasse do encargo fiscal.

Em suma, imposto pessoal e direto é o que incide sobre o contribuinte sem transferência. O contribuinte *de jure* (eleito pela lei) é ele próprio também contribuinte de fato (o que sofre no mercado o peso do encargo). O ICMS, para exemplificar, tem um contribuinte *de jure* – o industrial, comerciante ou produtor – e vários contribuintes de fato – os consumidores finais dos bens e serviços gravados. O mesmo ocorre com o Imposto de Venda a Varejo de Combustíveis (IVVC), em que os contribuintes *de jure* são os postos varejistas de venda dos combustíveis automotivos. Os contribuintes de fato são os adquirentes, pois no preço de compra está embutido o valor do imposto.

A capacidade contributiva é a possibilidade econômica de pagar tributos (*ability to pay*). É subjetiva quando leva em conta a pessoa (capacidade econômica real). É objetiva quando toma em consideração manifestações objetivas da pessoa (ter casa, carro do ano, sítio numa área valorizada etc.). Aí temos "signos presuntivos de capacidade contributi-

va". Ao nosso sentir o constituinte elegeu como princípio a capacidade econômica real do contribuinte.

José Marcos D. de Oliveira, citando Cortés Domingues,[6] discorre:

> "Consoante lição de Cortés Domingues e Martín Delgado, a capacidade econômica absoluta se refere à 'aptidão abstrata para concorrer aos gastos públicos', tendo a ver com a definição legal de quem são os sujeitos e quais os fatos que têm ou indicam a existência daquela idoneidade. Por outro lado, capacidade econômica relativa, que supõe a absoluta, 'se dirige a delimitar o grau de capacidade. O *quantum*. Opera, pois, no momento de determinação da quota'. Nesta segunda vertente, a capacidade contributiva tem a ver com a aptidão específica e concreta de cada contribuinte de per si em face dos fatos geradores previstos na lei".

Os espanhóis usam as palavras "absoluta" e "relativa" no mesmo sentido da Profª. Misabel Derzi.

A capacidade contributiva, antes de tudo, é uma categoria axiológica, ou seja, tem sede no mundo dos valores. Por isso mesmo a sua análise tem provocado uma grande divisão na tributarística entre os que a entendem como um princípio pré ou parajurídico, sem possibilidade de efetivação no plano positivo, e os que a visualizam como um arquiprincípio jurídico, independentemente de estar positivado, a comandar a orquestração dos sistemas jurídico-tributários. Temos para nós que se trata de um advérbio puramente bizantino. Em primeiro lugar, o mundo moderno elegeu a capacidade contributiva como um valor muito caro, em tema de tributação, certo de que alguns sistemas a constitucionalizaram e outros a positivaram em texto legislativo. Quando assim não é, verifica-se que em inúmeras ocasiões a *mens legislatoris* orienta-se na feitura de leis pelas determinações do princípio da capacidade contributiva. No Brasil pós-88, de sobredobro, o princípio está expressamente consagrado no corpo da Lei Maior. Assim, além de ser jurídico, o princípio é constitucional. Todo debate, portanto, que se travar academicamente em torno da efetividade do princípio será pura perda de tempo. E mais, o princípio da isonomia tributária não tem condições de ser operacionalizado sem a ajuda do princípio da capacidade contributiva, i.e., sem uma referência à capacidade de contribuir das pessoas físicas e até jurídicas. E quem ousará dizer que o princípio da igualdade é delirante? Não desconhecemos o velho refrão: "nem tudo que é legal justo é". Esta dicotomia entre justiça e Direito é tão avelhantada quanto a humanidade. A lei, também o sabemos, é antes de tudo veículo de qualquer conteúdo, da justiça e da injustiça, da igualdade e da desigualdade. Nem por isso e até por isso devemos cuidar de insuflar no Direito-Sistema os valores pelos quais a vida vale a pena ser vivida: liberdade, igualdade, justiça e segurança. Se o Direito é "dever-ser", como diz Lourival Vilanova, "é dever-ser de algo". Esta precisamente a questão. Estamos mais preocupados com o que deve-ser do que propriamente com o dever-ser, que é meramente instrumental, neutro de valor. Quanta amargura

---

6 OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Capacidade Contributiva*. Rio de Janeiro, Renovar, 1988, p. 61.

em ver Enno Becker recomendando dever ser o Direito Tributário alemão a expressão jurídica do nacional-socialismo de Hitler. É disso que se trata. Se a lei aceita qualquer conteúdo, bastando o domínio da máquina do Estado, devemos fazer política para que o Direito seja justo. E devemos deslocar a legitimidade do sistema jurídico do plano formal e político para o plano axiológico e, dentre as várias axiologias, admitir como legítima apenas a que prestigie os valores da liberdade, da igualdade, do pluralismo, da solidariedade e da democracia. O Direito, como instrumento de poder, tem sido, ao longo dos tempos, o instrumento da opressão. Sob as altas pressões do mundo moderno estamos chegando aos pontos de mutação.

19. Capacidade contributiva e discrição legislativa

Dito isto, cabe reafirmar que o princípio da capacidade contributiva anima – enquanto afim da igualdade – tanto a produção das leis tributárias quanto a aplicação das mesmas aos casos concretos a partir do fundamento constitucional. É dizer, o legislador está obrigado a fazer leis fiscais, catando submissão ao princípio da capacidade contributiva em sentido positivo e negativo.

E o juiz está obrigado a examinar se a lei, em abstrato, está conformada à capacidade contributiva e, também, se, *in concretu*, a incidência da lei relativamente a dado contribuinte está ou não ferindo a sua, dele, capacidade contributiva.

Passemos a examinar o conteúdo do princípio da capacidade contributiva, não sem antes recomendar aos interessados a leitura do livro do Prof. José Marcos Domingues de Oliveira.[7] O jovem professor cuida do assunto com a maturidade e o espírito de síntese dos grandes mestres.

Griziotti, há quase meio século, dizia que a capacidade contributiva indicava a potencialidade das pessoas de contribuir para os gastos públicos.[8] Moschetti a conceituou como "aquela força econômica que deva julgar-se idônea a concorrer às despesas públicas", e não "qualquer manifestação de riqueza", acentuando assim a capacidade econômica real do contribuinte e, pois, personalizando o conceito.[9] Aliomar Baleeiro avançou um pouco mais, fazendo surgir a capacidade contributiva como o elemento excedentário, sobrante, da capacidade econômica real do contribuinte; seria a "sua idoneidade econômica para suportar, sem sacrifício do indispensável à vida compatível com a dignidade humana, uma fração qualquer do custo total dos serviços públicos".[10] Perez de Ayala e Eusébio Gonzalez, desde a Espanha, predicam que o princípio da capacidade contributiva estende-se às pessoas jurídicas, as quais têm que satisfazer necessidades operacionais mínimas sob pena de extinção. Somente após este limite teriam capacidade contribu-

---

7 OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Capacidade Contributiva: Conteúdo e Eficácia do Princípio*. Rio de Janeiro, Renovar, 1988.

8 GRIZIOTTI. *Princípios de Ciência de las Finanzas*. Buenos Aires, Depalma, 1949, p. 215

9 MOSCHETTI. *Il Principio della Capacità Contributiva*, Padova, CEDAM, 1973, p. 238

10 BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*, 14ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1984, p. 266.

tiva.[11] Alberto P. Xavier aduz que capacidade contributiva, igualdade, legalidade e generalidade da tributação assumiram uma profunda unidade sistemática como "emanação do Estado de Direito no domínio dos impostos".[12] Ao dizer o que disse, considerou o princípio da capacidade contributiva como o princípio operacional da igualdade de todos perante a lei na medida de suas desigualdades.

Por isso mesmo de repelir a curta visão de A. D. Giannini ao enclausurar o princípio no plano legislativo desprezando a eficácia do Poder Judiciário que, nos EUA, a partir de uma sintética Constituição de Princípios, construiu a dogmática constitucional daquele país à sombra de decisões judiciais.

Disse, com erronia, Giannini, que o princípio da capacidade contributiva era "uma exigência ideal, cuja realização, como em qualquer outro campo da vida social, fica atribuída à prudente apreciação do legislador".[13]

Absolutamente não. O legislador não tem que ser prudente; deve ser obediente à Constituição. E, na hipótese de não "ser prudente" em sua apreciação dos fatos e da norma constitucional, cabe ao Judiciário corrigi-lo.

A "prudente apreciação", no caso, passa a ser a do juiz.

Por isso mesmo, razão assiste aos juristas que não admitem ficarem os princípios constitucionais a depender do "prudente alvedrio dos legisladores". No que tange ao princípio da capacidade contributiva, motor operacional do princípio da igualdade, seria verdadeiro escárnio entregá-la, a sua realização prática, ao "arbítrio dos legisladores". Dino Jarach, lapidar, afirmava que a igualdade em tema de tributação mais não era que "igualdade em condições iguais de capacidade contributiva".[14]

É dizer, a capacidade contributiva apresenta duas almas éticas que estão no cerne do Estado de Direito:

a) em primeiro lugar afirma a supremacia do ser humano e de suas organizações em face do poder de tributar do Estado;

b) em segundo lugar obriga os Poderes do Estado, mormente o Legislativo e o Judiciário, sob a égide da Constituição, a realizarem o valor justiça através da realização do valor igualdade, que no campo tributário só pode efetivar-se pela prática do princípio da capacidade contributiva e de suas técnicas.

Por isso mesmo as reflexões mais profundas e modernas a propósito do princípio apresentam-se limpas da ganga positivista e do "fetiche legalista". E ver Sainz de Bujanda dizendo que os fatos geradores só se justificam, constitucionalmente falando, se com-

---

11 PEREZ DE AYALA e GONZALEZ, Eusébio. *Curso de Derecho Tributario*, 3ª ed., Madrid, Edit. Derecho Financiero, 1980, tomo II, LIX

12 XAVIER, Alberto Pinheiro. *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*, São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, 1978, p. 9.

13 GIANNINI, A. D. "I Concetti Fondamentali del Diritto Tributario", *apud* FONROUGE, *Derecho Financiero*, 3ª ed., Buenos Aires, Depalma, vol. I, p. 259.

14 JARACH, Dino. *Curso Superior de Derecho Tributario*, 9ª ed., Buenos Aires, CIMA, p. 126

prometidos com o valor justiça, objeto do Estado de Direito, se forem indicativos de capacidade econômica.[15]

Entre nós, princípio constitucional que é, a capacidade contributiva subordina o legislador e atribui ao Judiciário o dever de controlar a sua efetivação enquanto poder de controle da constitucionalidade das leis e da legalidade dos atos administrativos.

20. A capacidade contributiva e as espécies tributárias – capacidade contributiva e extrafiscalidade

Em seguida passaremos a examinar a abrangência do princípio relativamente às espécies tributárias e em relação à extrafiscalidade.

Orienta-nos o espírito incomensuravelmente fecundo de Rui Barbosa:[16]

> "A regra da igualdade não consiste senão em quinhoar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigualam. Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade. O mais são desvarios de inveja, do orgulho ou da loucura. Tratar com desigualdade a iguais ou a desiguais com igualdade seria desigualdade flagrante e não igualdade real".

Por ser do homem a capacidade de contribuir, a sua medição é pessoal, sendo absolutamente desimportante intrometer no assunto a natureza jurídica das espécies tributárias. É errado supor que, sendo a taxa um tributo que tem por fato jurígeno uma atuação do Estado, só por isso, em relação a ela não há falar em capacidade contributiva. Ora, a atuação do Estado é importante para dimensionar a prestação, nunca para excluir a consideração da capacidade de pagar a prestação, atributo do sujeito passivo e não do fato jurígeno. O que ocorre é simples. Nos impostos, mais que nas taxas e contribuições de melhoria, está o campo de eleição da capacidade contributiva. Assim mesmo os impostos "de mercado", "indiretos", não se prestam a realizar o princípio com perfeição. É nos impostos patrimoniais, com refrações, e nos impostos sobre a renda, principalmente nestes, que a efetividade do princípio é plena pela adoção das tabelas progressivas e das deduções pessoais. Nas taxas e contribuições de melhoria, o princípio realiza-se negativamente pela incapacidade contributiva, fato que tecnicamente gera remissões e reduções subjetivas do montante a pagar imputado ao sujeito passivo sem capacidade econômica real. É o caso, *v. g.*, da isenção da taxa judiciária para os pobres e o da redução ou mesmo isenção da contribuição de melhoria em relação aos miseráveis que, sem querer, foram beneficiados em suas humílimas residências por obras públicas extremamente valorizadoras. Obrigá-los a vender suas propriedades para pagar a contribuição seria impensável e inadmissível, a não ser em regimes totalitários de direita. Nos impostos que percutem

---

15 BUJANDA, Sainz de. *Hacienda y Derecho*, Madrid, Ed. Inst. de Estudios Tributarios, 1966, vol. IV, p. 551.

16 *Oração aos Moços*, Casa de Rui Barbosa, Rio de Janeiro, 1949.

(chamados de "indiretos" ou de "mercado") entra em cena o contribuinte de fato, diferente do *de jure*, e a capacidade contributiva realiza-se imperfeitamente. É o caso das alíquotas menos gravosas do IPI e do ICMS. Supõe-se que os de menor renda (contribuintes de fato) consomem artigos necessários tão-somente a uma existência sofrida, e, por isso, as alíquotas são reduzidas, ou mesmo isenções são dadas. Ocorre que tanto compra feijão José da Silva quanto Ermírio de Moraes, com o rico industrial se beneficiando dos favores pensados para José. Em compensação, José não consome champanha ou caviar, cujas alíquotas são altas...

A idéia de capacidade contributiva, o seu conteúdo, serve de parâmetro para analisarmos o maior ou menor teor de injustiça fiscal existente nos sistemas tributários. A justiça vasculhando o Direito, como diria Gorki, genial escritor russo.

O ponto traz à baila a questão da tributação exacerbada por razões extrafiscais. Como encarar a questão em face do princípio da capacidade contributiva?

Fonrouge, com a oposição de alguns, entendia que o princípio da capacidade contributiva era incompossível com a tributação extrafiscal.[17] O mestre portenho tem razão. As isenções e outras técnicas de exoneração fiscal para partejar o desenvolvimento econômico partem da idéia de que os empreendedores possuem elevada capacidade econômica, tanto que investem dinheiro em atividades empresariais em troca dos aliciantes fiscais... Por outro lado, as técnicas inibitórias de extrafiscalidade só são possíveis pela exacerbação dos encargos fiscais, tornando proibitivos certos consumos e hiperonerosas certas situações. Exemplificamos com o ITR e o IPTU progressivos; o primeiro para desestimular o latifúndio, o ausentismo e a improdutividade rural, e o segundo para coibir a especulação imobiliária urbana e a disfunção social da propriedade nas cidades. Sem a exacerbação da tributação não haveria como praticar a extrafiscalidade, que se caracteriza justamente pelo uso e manejo dos tributos, com a finalidade de atingir alvos diferentes da simples arrecadação de dinheiro. Nesses casos, a consideração da capacidade contributiva, que não está em causa, evidentemente, é demasia. Sem razão, no pormenor, José Marcos Domingues, ao dizer que Fonrouge está equivocado.[18]

Agora, essa é outra situação, o princípio da capacidade contributiva junto com outros, tais como o da igualdade e o da generalidade, podem atuar para o controle político e jurisdicional da tributação pervertida ou das perversões da extrafiscalidade. Nisso acerta em cheio o Prof. José Marcos Domingues:[19]

> "... As isenções extrafiscais (tanto quanto as isenções fiscais – que preservam o 'necessário mínimo'), quando não iluminadas por critérios como esses, transformam-se em privilégios inconstitucionais e são espúrias, desvirtuadas, informam a 'possível colisão dos regimes de incentivos com o princípio da igualdade concebido com o princípio da capacidade contribu-

17 Fonrouge, Juliani. *Derecho Financiero*, 3ª ed., Buenos Aires, Depalma, 1976, vol. I, p. 126.

18 *Op. cit.*, p. 54.

19 *Op. cit.*, p. 56.

> tiva', conforme advertência das VI Jornadas Latino-Americanas de Direito Tributário, intitulada 'Los Incentivos Tributarios al Desarollo Económico'".

21. A capacidade contributiva e o papel do Poder Judiciário

De ver, finalmente, o papel do Poder Judiciário como poder de controle da o constitucionalidade das leis, enquanto agente da efetividade do princípio, que não é pendericalho doutrinal, mas prescrição constitucional com largo espectro eficacial. De um modo geral os autores coincidem. O Prof. Domingues, no seu livro,[20] oferece-nos ricos adminículos doutrinários ao trazer à colação o pensamento de insignes juristas ao propósito do assunto que estamos a cuidar.

> "... Na Itália, Antonio Berliri entende que, em face do art. 53 da Constituição (que consagra expressamente o princípio), 'é induvidável que o poder do Parlamento para criar tributos não é ilimitado e, portanto, é admissível recurso ao Tribunal constitucional denunciando a incompatibilidade entre um determinado imposto e o citado artigo'."

No Brasil, Aliomar Baleeiro, ao defender a juridicidade e a perceptividade do princípio, sustentou valer ele como *standard* jurídico também para o juiz no ato de aplicação do Direito, havendo Alberto Xavier asseverado que a violação da capacidade contributiva desencadeia o mecanismo constitucional de defesa das garantias individuais.

Enseja-se, assim, o debate da questão da legitimidade constitucional das leis que se afastam da diretriz finalística estabelecida pelo princípio (a justiça fiscal) e a inarredável responsabilidade do Poder Judiciário de exercer o correspondente controle jurisdicional com vistas a salvaguardar o império da Constituição. É que, como ensina Ricardo Mercado Luna, 'a validade das normas inferiores se sustenta no valor justiça contido na Constituição'.

Ora, o grande mestre Eduardo Couture sabiamente lecionava que 'a justiça, em sentido valorativo, do juiz, deve coincidir com a justiça do legislador e a deste com a do constituinte', razão pela qual se pode concluir que o controle de constitucionalidade das leis é, em última análise, um controle de justiça.

Neste passo, recorde-se que, segundo entendemos, é no ideal de justiça que se inspira o princípio da igualdade, cujo conteúdo, por sua vez, é integrado no Direito Tributário pelo princípio da capacidade contributiva, determinando-se desta forma o profundo sentido ético-jurídico do tributo, que não poderá fugir ao que Heinrich Kruse denomina princípio da justiça da imposição, cuja interpretação, afinal, cabe ao Poder Judiciário.

Ora, se um tributo violar a capacidade contributiva estará desrespeitando a própria isonomia constitucional e a diretriz da Justiça (fiscal) de que se reveste o princípio.

---

20 *Op. cit.*, p. 56.

Por isso entendemos que a injustiça tributária se transmuda em inconstitucionalidade da lei que a tenha estabelecido, por desrespeito à capacidade contributiva e *a fortiori* à igualdade.

Não é por outra razão que a nova Constituição do Chile (art. 19, § 20) assegura a todas as pessoas 'a igual repartição dos tributos em proporção às rendas ou na progressão ou forma que fixe a lei', sendo que 'em nenhum caso a lei poderá estabelecer tributos manifestamente desproporcionados ou injustos'.

Justiça e igualdade, além de princípios jurídicos, são sentimentos próprios da condição humana, vivenciados concretamente, e que permeiam imperceptivelmente as constituições democráticas, na esteira de formulações vagas e aparentemente vazias como a cláusula *due process of law*...

Bilac Pinto nos brinda exemplo jurisprudencial, um julgado argentino muito sugestivo:[21]

> "... há, indubitavelmente, supressão, quebra ou depressão das garantias constitucionais referidas (direito de propriedade e liberdade), quando se cobra um imposto que, por sua elevação ou desproporção, torna impossível ou quase impossível o desenvolvimento de uma atividade lícita, matando os estímulos legítimos de realizar lucros que constituem o necessário incentivo de toda iniciativa industrial ou comercial, já que, como algumas vezes tem dito esta Corte, não é crível que um homem equilibrado empreenda um negócio para perder ou para não ganhar...".

A questão, porém, não é de fácil solução. O controle das leis pelo conteúdo, ou seja, o controle da discrição legislativa pelo Poder Judiciário convoca aporias insuspeitadas.

Há dois tipos de inconstitucionalidade que podem ser argüidos contra uma lei ou pedaço de lei: a inconstitucionalidade formal, porque a lei não se reporta aos preceitos que regulam a sua formação, e a inconstitucionalidade material, que ocorre em razão de a lei contrariar preceito constitucional material. Marcelo Caetano, sobre o assunto, diz que:[22]

> "... se a inconstitucionalidade resulta de a lei conter preceitos que estejam em contradição com a doutrina constitucional, diz-se inconstitucionalidade material (...) Se a inconstitucionalidade resulta de a lei ser publicada sem terem sido seguidos na sua elaboração os trâmites estabelecidos pela Constituição ou sem revestir a forma que, para cada caso, ela prescreva, diz-se que há inconstitucionalidade formal".

Como ressabido, há os que acham ser a capacidade contributiva algo entregue ao prudente alvedrio do legislador. Pelo princípio da tipicidade, a lei já traria especificados todos os elementos necessários à sua incidência, vedado ao juiz intrometer-se na consideração do assunto (legalidade estrita).

---

21 *Revista Forense*, nº 82, p. 558.

22 CAETANO, Marcelo. *Manual de Ciência Política e Direito Constitucional*, 6ª ed., Coimbra, 1972, vol. I, p. 344.

Há neste raciocínio dois erros.

Em primeiro lugar, o princípio da capacidade contributiva, quando apresenta-se constitucionalizado, tem por destinatário o órgão legislativo, fautor da lei fiscal. É, assim, materialmente, norma sobre como fazer lei. Sendo assim, se a lei ofender o princípio da capacidade contributiva, genericamente, dá-se uma hipótese de inconstitucionalidade material, por isso que inexiste o fundamento material de validez da lei. Neste caso, o Judiciário pode declarar a inconstitucionalidade da lei, tanto nos encerros de uma ação direta de inconstitucionalidade (controle concentrado), quanto no bojo de uma ação comum, *incidenter tantum* (controle difuso). Agora, se se trata de apurar a incapacidade contributiva real de um dado contribuinte, a ação cabível seria a declaratória-constitutiva da incapacidade contributiva do autor em face do padrão genérico da lei. Não é a lei que é inconstitucional, mas a sua aplicação em relação a uma referida pessoa especialmente considerada. Na primeira hipótese inexiste lesão ao princípio da tipicidade. Este não quer que o administrador e o juiz legislem. Ora, quando o juiz declara a nulidade da lei ou de um artigo, porque inconstitucional, não está legislando, senão aplicando princípios constitucionais. No segundo caso é duvidosa a atuação do juiz, embora seja desejável.

O que precisa ficar bem claro é que o princípio da capacidade contributiva não é dispositivo programático, noção de resto superadíssima pelo moderno constitucionalismo, senão princípio constitucional de eficácia plena conferente de um direito público subjetivo ao cidadão-contribuinte, oponível ao legislador. Onde há direito há sempre ação, e não há ação sem Judiciário ou juiz. Como averbado pelo Ministro Moreira Alves, o juiz é o legislador negativo. Não faz a lei, nega a sua aplicação. A questão, todavia, é polêmica.

As reflexões do Professor Domingues sobre o tema se nos afiguram muito apropriadas conquanto ousadas, considerando-se o conservadorismo dos nossos juristas.

> "... Manifestamos, a propósito, nossa divergência com o eminente Prof. Sainz de Bujanda, quando sustenta que a capacidade contributiva, não sendo a causa da obrigação tributária, não poderia ensejar a pesquisa de sua presença nos casos concretos, *sob pena de se perder a generalidade que toda norma jurídica deve ter* (grifos nossos).
>
> Pensamos que, demonstrado ser o princípio da capacidade contributiva o fundamento jurídico-constitucional do fato gerador do tributo, mesmo prescindindo do conceito de causa (que aqui descaberia debater) tem-se que, não se verificando aquele pressuposto, inexistirá substrato de legitimidade para o nascimento de quaisquer obrigações tributárias concretas, exatamente por faltar-lhes a seiva em que buscariam força para frutificarem. Se não há fundamento para o tributo já nem será necessário pensar-se em causa da obrigação de pagá-lo.
>
> O aprofundar-se no estudo da capacidade contributiva traz para o jurista conseqüências 'bastante curiosas', como reconheceu Bilac Pinto ao expor a teoria da inconstitucionalidade material da lei tributária, que não se detém em face de uma bem redigida e aparentemente correta fórmula legal. É que o princípio da capacidade contributiva consubstancia garantia individual do administrado, de sorte que é exatamente no particularismo do caso concreto que deverá manifestar-se toda sua beleza, conteúdo e vigor. Por outro lado, há de se compreender que o direito individual do contribuinte de pagar tributo conforme a sua idoneidade econômica não pode ser estorvado pelas 'pequenas' injustiças veladas praticadas ao abrigo de legislação pretensamente apoiada em 'grandes números' que, na prática, inviabilizam a realização da justiça.

> Criticou, certa feita, o grande juiz Costa Manso, a introdução do 'espírito' matemático nas ciências filosóficas e jurídicas como sendo a causa de não pequenos distúrbios e percalços:
>
> 'O direito nem sempre pode ser abstratamente lógico, para poder ser justo. Nem matemático, para ser social'.
>
> Não foi por outra razão que outro insigne magistrado brasileiro, Pedro Chaves, proclamou 'que a indagação de proibitividade de certo imposto envolve, em regra, o exame de questões de fato'.
>
> O que está em causa é a efetividade do princípio da capacidade contributiva e, para que este se realize, não se pode prescindir da verificação concreta da conformação dos tributos 'à capacidade econômica do contribuinte' individualmente considerado."

Parece-me que o Prof. Domingues não enfrentou a objeção do Prof. Sainz de Bujanda, grifada retro. O professor espanhol insurge-se é contra a possibilidade de o contribuinte, embora considerando a lei justa, dela furtar-se por não ter capacidade para pagar o tributo, com espeque em sentença.

Embora não sendo o local apropriado a debates abstrusos como este, em torno dos desdobramentos práticos da capacidade contributiva, à guisa de epílogo, cabe avançar na indagação. Se, com efeito, pudesse o Poder Judiciário, em um dado caso concreto, declarar a incapacidade contributiva do autor, poderia o juiz adequar a carga tributária às possibilidades dele, mediante específica valoração através de prova técnica, alterando assim a "quantificação" do dever jurídico-tributário? Pois o *quantum debeatur* não deve ser extratado exclusivamente de dados postos em lei? (Legalidade-tipicidade.) Em verdade, a lei deveria, necessariamente, prever isenção para os casos de incapacidade contributiva relativa.

A perquirição embaraça. O juiz pode negar aplicação a uma lei que desobedeça, por exemplo, à dedução de encargos com a educação ou os limite (IR-física), mormente quando as pessoas jurídicas podem deduzir ditos encargos (para valer erga *omnes* o foro adequado é o STF). No entanto, a exclusão do incapaz contributivo é caso-limite.

Mas já há um sendeiro aberto. O Supremo Tribunal Federal tem dito que o Poder Judiciário é competente tanto para excluir como para graduar multas fiscais, muito embora as infrações e sanções fiscais sejam matéria sob reserva de lei em sentido formal e material (legalidade e tipicidade) a teor do art. 97 do CTN.[23]

22. A importância dos princípios jurídicos – os princípios constitucionalizados são obrigatórios

Sobre a função das definições no interior do sistema jurídico, Garcia Maynez,[24] depois de dividi-las em explícitas e implícitas, nos diz que as primeiras perseguem uma finalidade primordialmente prática:

---

23 *Revista Trimestral de Jurisprudência*, 33/647, 37/296, 41/55, 44/661, 78/610.

24 MAYNEZ, Garcia. *Lógica del Concepto Jurídico*, Fondo de Cultura Económica, México, Publicaciones Dianoia, 1959, p. 74.

"Los preceptos jurídicos definitorios no tienden a la satisfacción de un proscrito de índole científica, como ocurre, por ejemplo, con las definiciones elaboradas por los cultivadores de la matemática y de la ciencia natural, sino al logro de un desideratum completamente distinto: hacer posible la interpretación y aplicación de los preceptos en que intervienen las expresiones definidas y, de esta guisa, asegurar la eficacia de tales preceptos y la realización de los valores que les sirven de base".

O dizer de Maynez encontra eco em Engish:[25]

"Tanto as definições legais como as permissões são, pois, regras não-autônomas. Apenas têm sentido em combinação com imperativos que por elas são esclarecidos ou limitados. E, inversamente, também estes imperativos só se tornam completos quando lhes acrescentamos os esclarecimentos que resultam das definições legais e das delimitações do seu alcance... Os verdadeiros portadores do sentido da ordem jurídica são as proibições e as prescrições (comandos) dirigidas aos destinatários do Direito, entre os quais se contam, de resto, os próprios órgãos estatais".

Nota-se, à evidência, a influência de Kelsen. Seja lá como for, não-autônomos ou entes secundários, ou ainda exercendo funções ancilares, as definições e regras de qualificação integram o *sistema normativo* (que não é mero sistema de normas), onde cumprem papel de assinalada importância.

Não menos importantes que as definições legais são os princípios que, na maioria das vezes, não possuem o *status* de lei, mas são aplicados pelos intérpretes e julgadores com intensidade, fazendo parte do Direito enquanto ato regular da vida em sociedade. É verdade que um princípio pode estar enunciado no vernáculo dos digestos, mas isso não é absolutamente necessário. No Direito brasileiro, *v. g.*, está previsto o princípio de que o juiz deve aplicar a lei levando em conta os fins sociais a que se destina. Nesse caso, o princípio está legalmente incorporado ao Direito posto. É o caso ainda do chamado princípio constitucional da legalidade, pelo qual ninguém está obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa a não ser em virtude de lei. Sem embargo, outros princípios existem e são aplicáveis sem que estejam formalmente previstos. Nem por isso "estarão fora" do ordenamento jurídico. Vejamos alguns expressos e implícitos: o que não permite o exercício abusivo do Direito; o que nega proteção judicial a quem alega em juízo a própria torpeza; o que proscreve a interpretação analógica das leis fiscais e penais; o que em matéria de menores ordena consultar o interesse dos mesmos; o que estabelece a presunção de legitimidade dos atos da Administração; o que em tema de serviço público dispõe que se deve atender em primeiro lugar à sua continuidade; o que afirma que o contrato faz lei entre as partes mas não prevalece ante as leis do Estado; o que propõe não dever a respon-

---

25 ENGISH, Karl. *Introdução ao Pensamento Jurídico*, trad. de João Baptista Machado, 2ª ed., Lisboa, Fundação Calouste Gulbenkian, 1968, p. 29.

sabilidade ser presumida, por isso que deve ser expressa na lei; o que manda o juiz declarar a inconstitucionalidade de uma lei só quando isto seja inevitável; o que em matéria cambial reconhece no endosso a função de assegurar celeridade aos negócios; o que veda decretar a nulidade pela própria nulidade (nenhuma nulidade sem prejuízo); o que em tema de Direito Marítimo dispõe que se deve favorecer tudo o que permita ao navio continuar navegando; o que, em caso de dúvida, manda que se decida em favor do réu (*in dubio pro reo*); o que, em matéria juslaboral, prescreve que a interpretação do contrato de trabalho deve ser feita de modo a favorecer a estabilidade e a continuidade do vínculo e não a sua dissolução, além de muitíssimos outros.

Hart[26] teve a compreensão exata do tema quando em *The Concept of Law* disse que:

> *"... nos sistemas em que a lei é uma fonte formal do Direito, os tribunais ao decidirem os casos estão obrigados a tomar em conta uma lei pertinente, ainda que, sem dúvida, tenham uma considerável liberdade para interpretar o significado da linguagem legislativa. Mas às vezes o juiz tem muito mais que liberdade de interpretação. Quando considera que nenhuma lei ou outra fonte formal de Direito determina o caso a decidir, pode fundar a sua decisão, por exemplo, em um texto do Digesto ou na obra de algum jurista francês... O sistema jurídico não o obriga a usar estas fontes mas é perfeitamente aceitável que o faça. Elas são, portanto, mais que meras influências históricas ou eventuais, pois tais textos são considerados como de 'razão' para as decisões judiciais. Talvez possamos chamar a tais fontes de 'permissivas' para distingui-las tanto das obrigatórias ou formais, como as leis, como das históricas."*

O que caracteriza os princípios é que não estabelecem um comportamento específico, mas uma meta, um padrão. Tampouco exigem condições para que se apliquem. Antes, enunciam uma razão para a interpretação dos casos. Servem, outrossim, como pauta para a interpretação das leis, a elas se sobrepondo.

Um tribunal de Nova Iorque disse certa vez que "a ninguém se deve permitir obter proveito de sua torpeza ou tirar vantagem de sua própria transgressão. Todas as leis, assim como todos os contratos, podem ser controlados em sua aplicação pelas máximas genéricas e fundamentais do *Common Law*".[27]

Pois bem, quando o *princípio* é constitucional a sua aplicação é obrigatória. Deve o legislador acatá-lo, e o juiz adaptar a lei ao princípio em caso de desrespeito legislativo. Causa bulha, portanto, a atual lei sobre a renda e demais proventos das pessoas físicas. Acabam-se quase todas as *deduções*, e instituem-se *duas alíquotas apenas*, em nome da *praticabilidade da arrecadação*. Ora, as deduções são técnicas de aferição de capacidade contributiva. É lógico que um contribuinte que teve despesas médicas extraordinárias e tem seis filhos em regime escolar possui menor capacidade contributiva que outro ganhando o mesmo mas sem os encargos daquele. Por outro lado, duas alíquotas apenas não

---

26 HART, Herbert. *El Concepto de Derecho*, trad. Genaro R. Carrió. Buenos Aires, Abeledo-Perrot, p. 312.

27 *Riggs vs. Palmer* – 115 NY 506; 22 NE 188.

correspondem à realidade da pirâmide contributiva brasileira, com inúmeras faixas de renda individual e familiar. A iniqüidade reside em tributar com a mesma alíquota, preservada a proporcionalidade, um juiz e um rico industrial. Um ganha algum dinheiro, outro 100 vezes mais. A progressividade das alíquotas é justamente a resposta técnica à graduação da carga vindicada pelo princípio da capacidade contributiva nos impostos "pessoais" e até nos "reais", "indiretos" ou de "mercado" quando grava com alíquotas maiores coisas e produtos só adquiridos pelos muito ricos.

Dita lei poderá ser contestada judicialmente? A resposta é afirmativa. Os princípios subordinam a lei, e o Poder Legislativo não escapa ao controle da constitucionalidade pelo Poder Judiciário, guarda da Constituição, desde que acionado pelos justiçáveis, isto é, os cidadãos.

23. Os poderes de investigação do Fisco para aferir a capacidade contributiva

A investigação que o § 1º do art. 145 permite ao Estado-Administração é justamente para aferir a capacidade contributiva dos estamentos de contribuintes, e não para fiscalizá-los *a posteriori*. Esse poder de polícia o Fisco sempre teve, obedecidos os devidos *processos e procedimentos legais e respeitados os direitos individuais*, do contrário não faria senso fosse ele esculpido na Constituição. Onde a novidade? É princípio instrumental do Direito o que proclama: quem tem fins deve ter meios. O dever de contribuir pode ser descumprido total ou parcialmente. Compete ao Estado, olhos postos na lei, conferir a correspondência do dever em face da lei, isto é, sua a função indeclinável e obrigatória de fiscalizar os contribuintes. O constituinte desejou *obrigar a Administração a cumprir, a realizar, o princípio da capacidade contributiva*, autorizando-a a investigar a realidade e, conseqüentemente os contribuintes, sem *intuito fiscalizatório*, senão preparatório, com vistas a estabelecer um sistema efetivo e justo de tributação. A Administração, portanto, terá que cumprir o ditame constitucional sob pena de desrespeito à Lei Maior, que a todos subordina.

Não se nega ao legislador (ao administrador sim) o poder de estabelecer tributações com base em signos presuntivos de capacidade contributiva. Ao dar poderes ao Fisco para investigar as pessoas e seus negócios, a Constituição optou pela verdade real, por isso que o princípio da capacidade contributiva rejeita as técnicas de presunção, em razão mesmo de sua essência, fulcrada nas idéias de *justiça e verdade*.

24. O artigo 145, § 2º, ou o papel controlador da base de cálculo dos tributos

O art. 145, § 2º, ostenta redação singela e objetiva, melhor que a Constituição de 67, que preceituava não poder a taxa ter base de cálculo idêntica à dos impostos previstos naquela Carta outorgada. Agora, a redação está cientificamente correta:

> *"Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:*
> *I – (...)*
> *II – (...)*
> *III – (...)*
> *§ 1º (...)*
> *§ 2º As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos".*

Correta sim, porque coloca a questão em campo abrangente. A taxa, qualquer taxa, não pode ter base de cálculo de imposto enquanto espécie. Qual a *ratio* da norma? Sem mais, a onipresente realidade da teoria dos fatos geradores vinculados e não-vinculados a uma atuação estatal a permear o Sistema Tributário da Constituição. A regra vigia a repartição das competências tributárias.

Sendo a taxa um tributo cujas hipóteses de incidência (fatos geradores) configuram atuações do Estado relativamente à pessoa do obrigado, a sua base de cálculo somente pode mensurar tais atuações. Entre a base de cálculo e o fato gerador dos tributos existe uma relação de inerência quase carnal (*inhaeret et ossa*), uma relação de pertinência, de harmonia. Do contrário, estaria instalada a confusão e o arbítrio com a prevalência do *nomen juris*, i. e., da simples denominação formal sobre a ontologia jurídica e conceitual dos tributos, base científica do Direito Tributário. Uma taxa de fiscalização do arroz para prover, desde a sua comercialização, a sanidade do cereal em prol dos consumidores (serviço do poder de polícia) que tiver por base de cálculo o valor de mercado do arroz fiscalizado e não o trabalho fiscalizatório, ainda que estimado, será um imposto sobre circulação de mercadorias, no caso o arroz, desimportante até que esta mercadoria seja imune ou isenta.

Eis aí a grande serventia da base de cálculo como dado ou elemento "veritativo", além de suas funções puramente quantitativas (cálculo do valor a pagar) e valorativa (elemento auxiliar para a fixação da capacidade contributiva pela valoração do fato gerador em função do contribuinte).[28]

O dispositivo sob comento, além de conferir à base de cálculo esta missão de controle, de sobredobro assegura integridade ao sistema de repartição de competências tributárias instituído na Constituição, tido por um dos mais perfeitos do mundo. Na medida que a Nação está politicamente organizada como República Federativa, necessário se faz garantir a repartição dos diversos tributos entre as pessoas políticas que convivem na Federação. A nossa discriminação de competências tributárias é rígida, hirsuta, inadmitindo conflitos e superposições. Não fosse esta regra, aparentemente miúda, dadas pessoas políticas poderiam criar fatos geradores de taxas com base de cálculo de imposto e, assim, burlar o sistema, provocando invasões de competências em áreas já reservadas às outras, com evidente sobrecarga tributária em desfavor dos contribuintes. A redação dada ao preceito pela Constituição de 1988 é melhor do que a dada pela de 1967 por mais uma razão. Agora, até mesmo as áreas tributáveis passíveis de ser exploradas por impostos novos (ainda não criados), com esforço na competência residual da União, restam preservadas. A redação da Constituição de 1967, com erronia, vedava base de cálculo idêntica à dos impostos existentes. Uma interpretação ao pé da letra levaria a limitar o alcance da vedação, sabendo que os exegetas oficiais são férteis em imaginação e despiste na mira de aumentar as tributações ao arrepio das normas jurídicas.

---

28 A propósito, ver Misabel de Abreu Machado Derzi, *in O Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana*, Saraiva, 1982, quando analisa as funções da base de cálculo dos tributos.

A regra constitucional *in examen*, arquitetada a partir dos insumos da teoria dos fatos geradores vinculados ou não a atuações do Estado, reiterada *ad nauseam* nestes comentários, não deixa de ter origens históricas e motivações políticas. Celso Cordeiro Machado deplorou, com a vivência de quem foi secretário da Fazenda, a mania que tinha Minas Gerais de criar pseudotaxas, a ponto de vir a ser conhecida no passado como "Estado taxeiro". E Aliomar Baleeiro traceja os antecedentes que redundaram no preceito:[29]

> *"Paradoxalmente, à proporção que se difundiu no Brasil a noção teórica das taxas, os governos estaduais e municipais dela desertaram, ensaiando bitributações que se mascaravam como o nome desse tributo. Para isso, concorreram duas razões: 1ª) o conceito errôneo dos Decs.-leis nºs 1.804/39 e 2.416/40); 2ª) confusões com a doutrina estrangeira proveniente de países cujas Constituições não se referiam àquela noção teórica.*
>
> *Mas os tribunais, sobretudo o STF, corrigiram aquelas deturpações, fulminando de inconstitucionalidade várias falsas taxas, que dissimulavam impostos de alheia competência. (*Vide *Súmulas do STF, nºs 128, 135, 144, 551, 595, etc.)*
>
> *A Constituição, inspirada no propósito de pôr um ponto final em tais abusos, que burlavam os principais pontos cardeais do sistema tributário e multiplicavam litígios, estabeleceu a regra do § 2º do art. 18: – taxa não pode ter a mesma base de cálculo que tenha servido para incidência de impostos. Embora não fosse inconstitucional, no regime anterior, a taxa em disfarce de imposto da competência da pessoa de Direito Público que a exigisse, a prática era irracional e contraproducente. Hoje, por efeito desse § 2º do art. 18, há inconstitucionalidade ainda quando a taxa, na realidade, representa duplicata de imposto compreendido na competência do governo que a decreta. Não se aplica aí, cremos, o art. 4º do CTN. Com maior razão se o imposto mascara configura invasão de competência de outra pessoa de Direito Público.*
>
> *O princípio ainda se mostra mais explícito no § único do art. 77 do CTN: – não só aí se proíbe a mesma base de cálculo senão também o mesmo fato gerador de imposto. À primeira vista, poderá parecer uma superafetação, já que o próprio CTN, em conformidade com a teoria financeira, erige o fato gerador em elemento característico de cada tributo em espécie. Estava implícita a vedação da taxa que se caracteriza como imposto, por ter o fato gerador deste. Os iterativos abusos a que já aludimos explicam a reiteração expressa na regra lógica.*
>
> *A vedação constitucional abrange a base de cálculo de imposto da competência do próprio governo, que instituiu a taxa (p. ex. taxa municipal com a base admitida para o ISS pelo art. 3º do Dec.-Lei nº 834, de 1969).*
>
> *O CTN no mesmo § do art. 77 impede ao legislador ordinário a utilização do capital das empresas como base de cálculo de taxas".*

Ao propósito, há até súmula do Supremo Tribunal Federal com a seguinte ementa:

Súmula 595 – "É inconstitucional a taxa municipal de conservação de estradas de rodagem, cuja base de cálculo seja idêntica à do Imposto Territorial Rural".

No caso das taxas, duas funções tem a base de cálculo, incontornáveis: a primeira, medir a atuação do Estado que lhe está subjacente. A segunda, veritativa, de confirmar o fato eleito como fato gerador do tributo.

---

29 BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*, 10ª ed., Rio de Janeiro, Forense, p. 335.

O tema, em suas derivações, traz à baila uma questão embaraçosa quanto às técnicas em voga de fixação do valor das taxas.

A premissa é simples. Na maior parte dos casos, o valor a pagar nas taxas é fixado aleatoriamente, *a forfait*.

Isto não se casa bem com as funções reservadas à base de cálculo das mesmas, até por imperativo constitucional. Pois não reza a Constituição que taxa não pode ter base de cálculo idêntica à do imposto? A base de cálculo aqui deve mensurar a atuação estatal. O problema não surge propriamente das taxas sem base de cálculo explicitada. Nesses casos prevê a lei algumas enunciações do tipo que vamos exemplificar:

a) por atestado de bens antecedentes: 20 reais;

b) por requerimento protocolado na seção de controle: 10 reais.

Nesses casos, presume-se que a base de cálculo mede os custos da atividade estatal pela sobreprestação do serviço público requerida, *a forfait*.

O problema tampouco surge nas taxas que admitem medições objetivas e controláveis por unidades de serviço público prestado.

Se, no Brasil, o serviço público de fornecimento de gás, energia, água e telefonia fosse explorado pelo regime tributário das taxas, seria muito fácil medir as quantidades de água, energia, gás e telefonia (impulsos) postas a serviço dos contribuintes (por litro, *quilowatt* ou impulso, "y" reais).

O selo postal (por estampilha ou carimbo) com base na distância, peso, meio de transporte, e ainda os telegramas também caracterizam um tipo de serviço público que admite medição objetiva, podendo gerar taxas sem maiores objeções. Só que o legislador optou pelo regime dos preços.

Mesmo os casos de fixação proporcional de taxas pela complexidade presumida do sobresforço estatal não fazem aflorar a questão. Noutras palavras, não ofende a teoria das taxas a Prefeitura cobrar mais ou menos para conceder alvarás de construção. É que umas plantas, por serem mais complexas e volumosas, requerem esforços maiores de atuação estatal. Costuma-se exigir paga maior por m^2, área total ou por número de andares.

A questão surge quando se cobram taxas pelo valor do bem, contrato, transação ou interesse (registros públicos, notas e protestos) e quando se cobra taxa judiciária pelo valor da causa (ou seja, da pretensão do litigante) e noutros casos assemelhados.

Nestes exemplos, a base de cálculo da taxa não mede a atuação estatal; mede fato do contribuinte ou interesse seu a partir de signos presuntivos de capacidade contributiva, o que só calha nos impostos. Tampouco confirma a materialidade do fato jurígeno das taxas: a prestação de serviços públicos específicos e divisíveis; por isso que o registro de uma escritura e a prestação jurisdicional não variam por ser maior ou menor o valor do bem ou o valor da causa...

Pensamos que em todas as configurações parecidas com as que vimos de ver cabe a invocação do princípio de que a base de cálculo da taxa não pode ser aquela apropriada a impostos.

25. Apontamentos necessários à compreensão da repartição constitucional de competências tributárias

A matéria dos princípios gerais e da repartição de competências prossegue no art. 146, que versa a lei complementar tributária, e nos artigos 147, 148 e 149, que cuidam respectivamente da competência múltipla das pessoas políticas e da competência para instituir empréstimos compulsórios e contribuições parafiscais. É preciso advertir, porém, que a compreensão global do sistema de repartição dos impostos não se completa sem a conexão das regras tratadas na Seção I do Capítulo que estamos a comentar com aqueloutras das Seções III, IV e V dedicadas aos impostos da União, dos Estados e dos Municípios, pois é da leitura desses textos que exsurge a disciplina inteira da repartição das competências tributárias entre as pessoas políticas.

Duas regras de competência, ainda, estão fora da Seção em exame:

a) a que define a competência para a criação de novos impostos (competência residual); e

b) a que disciplina a chamada competência extraordinária de guerra, ambas encartadas na Seção III sobre os impostos privativos da União Federal.

Parece que a inclusão nesse lugar dessas duas regras atinentes a impostos virtuais deveu-se a que somente a União é competente para operá-las. A ser assim, contudo, os empréstimos compulsórios e as contribuições parafiscais deveriam também ser tratados na Seção III e não na Seção I, onde estão. Na Seção IV se cuidaria da contribuição dos funcionários públicos estaduais e na Seção V da dos funcionários públicos municipais. Haveria maior apuro técnico-sistemático.

A JURISDICIZAÇÃO DOS IMPOSTOS: GARANTIAS DE TERCEIRA GERAÇÃO

Diogo Leite de Campos
Professor Catedrático da Faculdade de Direito de Coimbra.

1. Do estado violador dos direitos ao estado garante dos direitos

1.1. O problema

O problema fundamental dos impostos têm sido o de os adequar à justiça e à certeza e segurança, valores sem os quais os impostos serão força mas não Direito.

Introduzindo o princípio democrático nesta matéria, em termos de os impostos serem criados pelo povo e para o povo. E limitando o poder de criar impostos e o dever de os pagar, pelos direitos das pessoas; situando, como questão prévia, o direito de não pagar impostos que ofendam os direitos (liberdades, garantias) dos cidadãos.

1.2. A "invenção" romana do imposto

A propriedade passa a ser, antes de mais, uma manifestação da capacidade contributiva. O Estado, que, segundo Cícero, se criara para proteger o direito de propriedade, transforma esta na base de um sistema de servidões sobre o homem.

Eis, pois, o legado de Roma em matéria fiscal: o imposto como produto e instrumento da opressão, crescendo à medida que se desenvolve a máquina político-administrativa; assente na força pura, sem referência à justiça.

O imposto "nasceu" em Roma caracterizado pela *odiositas,* fundado sobre a sua essência de mal necessário, de limitação do Direito pela força do "*princeps*", de instrumento de denominação, de "império". Enquanto as relações civis retiravam a sua força da justiça que realizavam como instrumento de cooperação entre homens livres e iguais.

O carácter do imposto como produto e instrumento de um sistema de denominação foi evidente desde a grave crise que o Império Romano atravessou a partir do século III. No decurso do principado de Diocleciano a economia e a sociedade são organizadas em termos de acampamento militar. O imperador estabelece a coacção como único instrumento de estabilização. Impõe uma escala de preços máximos para uma imensa lista de bens e serviços, estabelecendo como única sanção, para os infractores, a morte. Simultaneamente, os impostos, destinados a manter uma máquina administrativa e militar crescente, aumentaram rapidamente.

Criou-se um conjunto de impostos para financiar o aparelho administrativo e militar; um imposto geral sobre as vendas; um imposto sobre o rendimento; múltiplas prestações de serviços obrigatórias (transporte, fabrico de pão etc.). As actividades profissionais foram organizadas em corporações, elementos e instrumentos do Estado, com carácter coactivo e hereditário.

Na última fase da sua história, a romanidade transforma-se numa comunidade em que todos trabalham, mas ninguém para si próprio. A propriedade mantém-se, é certo, como o "fundamento inamovível das relações humanas"; mas a sua função deixou de ser ligada "naturalmente" à satisfação das necessidades do seu titular, para satisfazer os interesses públicos.

1.3. A necessária jurisdicização do imposto

Herdamos de Roma o imposto, mas não o Direito dos impostos. Com efeito, não é a força que cria o Direito, mas este "justifica" a força que não é mais do que um instrumento de acção do Direito. O Direito, sendo uma ordem de justiça, não pressupõe a força – embora dela necessite eventualmente na sua actuação. A obediência à lei só é devida no pressuposto e na medida da sua justiça. Sem justiça, a lei é mera ordem e a força que se usa para a aplicar torna-se violência ilegítima.

O imposto tem sido aceite como um preço da liberdade de possuir e de agir. Os bens, o seu rendimento e a actividade de cada um pertencem a este mesmo.

Mas este deve (ou é obrigado) a contribuir com uma parte desses bens ou rendimentos para as necessidades comuns. Se assim não fosse, a alternativa seria: ou a comunidade se apropriaria de todos os bens, mesmo do trabalho dos seus membros, dando-lhes o necessário para sobreviver segundo a hierarquia social; ou a falta de excedentes consagrados às necessidades comuns (quanto mais não fosse ao progresso da técnica) limitaria severamente o progresso da comunidade.

A explosão do anarquismo em matéria de impostos (como da obrigação política em geral) visa a fugir às estruturas financeiras do Estado – e ao esforço e trabalho que elas exigem – para criar um mundo imaginário, sem respostas, ou em que os impostos (as "respostas dadas") seriam pagos só pelos outros. Afirmando-se que toda a obrigação vai contra a natureza da liberdade.

Ora, o ser humano é essencialmente político, em termos de algumas das formas mais perfeitas da existência humana só serem possíveis na "*polis*".

Há, assim, um "espaço" comum que já designei por "nós". (Diogo Leite de Campos, *Nós, Estudos sobre o Direito das pessoas*, Coimbra, Almedina, 2004). Portanto, as contribuições de cada cidadão (do "eu") para a colectividade (o "nós") são não só necessárias, mas "naturais", ligadas à própria maneira de ser da pessoa humana. Mas esta é, antes de mais, livre.

Julgo que o único modelo aceitável para as contribuições (impostos) é o da definição pelo povo das necessidades e dos meios para as cobrir.

A liberdade, que está com a razão na própria raiz da existência do ser humano, combinada com esta, transforma-se numa liberdade segundo a razão. Apresentando-se a ordem política como uma ordem justa, entre seres livres. Ou, se quisermos, como a ordem menos injusta numa certa circunstância histórica. Aqui devemos situar os impostos.

Reponho o problema: o "Estado" que devia ser o primeiro garante dos direitos individuais, e o principal promotor do bem público através dos impostos, tem aparecido demasiadamente caracterizado como violador dos direitos individuais através dos impostos. Como resolver?

1.4. Do imposto à contribuição

Situa-se aqui o ressurgir insistente da noção de *contribuição* em vez do *imposto*: é o povo que diz aos governantes quais as necessidades que pretendem ver satisfeitas e as contribuições que está disposto a suportar para a sua satisfação.

Em vez de serem os governantes a definirem autoritariamente as necessidades públicas e os montantes que exigem (impõem) ao povo para as cobrir.

Quando a imposição financeira se torna tão elevada que, embora os bens e o trabalho estejam na titularidade dos cidadãos, quem deles dispõe, quem os goza, são os governantes, seus verdadeiros proprietários; na ausência da justiça, é tão legítima a vontade dos governantes de que os cidadãos entreguem todos os seus bens como a dos cidadãos em não pagarem nada.

A relação entre o nível de obrigação política consentida e o grau de imposição revela um certo estado de saúde da comunidade política: saúde, se a obrigação consentida sobreleva; doença, se a imposição predomina.

Logo que há uma "imposição" que se recusa a qualquer crítica, aquela deixa de ser convincente, a força predomina e a democracia desaparece. Nega-se cada um como limite, transformando-o em mero suporte do eu – o "ser-objecto" de Marcuse.

1.5. O Estado "que confisca": proprietário de todos os bens através dos impostos

Através de uma carga fiscal demasiadamente elevada, o Estado passa a ser o real proprietário dos bens e dos rendimentos do trabalho dos cidadãos.

O real "proprietário" é quem desfruta dos bens, o Estado caminha por pequenas doses, ao longo dos decénios, para regimes "realmente" tirânicos, com sérias limitações dos direitos, liberdades e garantias dos cidadãos. Em termos de o poder político definir as prestações financeiras que exige para satisfazer as suas necessidades, os devedores, o local e o prazo do seu cumprimento. Limitando as possibilidades de os cidadãos reagirem contra a criação dos impostos e a sua aplicação. Alterando constantemente a relação tributária conforme os seus interesses, e muitas vezes no decurso desta. Atribuindo os incumprimentos ou a inefectividade das leis ao comportamento desviante dos cidadãos, em vez de à (legítima) rejeição por eles de leis injustas. E fazendo crescer a violência mais do que proporcionalmente ao crescimento da rejeição social.

Tudo a coberto do princípio da autotributação: diz-se ("finge-se"): os impostos são criados pelo povo através das suas assembléias representativas.

Salvaguarda-se, portanto, pelo menos formalmente, a vontade popular como definidora de contribuições; ocultando-se a vontade de poder dos governantes por detrás dos impostos. E afastam-se os cidadãos do cumprimento espontâneo das leis, com diminuição do seu lealismo ao substituir-se a obrigação livremente consentida pela força.

1.6. O risco do totalitarismo

A insuficiência (crescente?) dos canais de comunicação entre o povo e os seus representantes tem vindo a ser posta em relevo pelas ciências políticas e pela História. No século XX, por vezes, atribui-se "representatividade" exclusiva a uma pessoa ou a um grupo "iluminado" (partido único, vanguarda, caudilho, chefe etc.).

Num regime totalitário o indivíduo é representado apenas como um elemento do todo e em função da sua participação no todo. A obrigação política seria uma relação substancial, imanente à natureza do Estado e do homem no Estado (Hegel, *Filosofia do Direito*, pp. 257 e 261). A liberdade e a existência só teriam realidade na realização da obrigação para com o todo, resumindo-se ao dever do indivíduo perante o Estado a liberdade substancial do cidadão. O que o Estado exige como dever seria imediatamente o único direito de individualidade (Raymond Polin). Resumindo-se o "Direito" dos impostos ao "dever de pagar impostos".

Contudo, uma ordem política só é viável quando não se apoiar exclusivamente na violência – "o mais forte nunca é bastante forte para ser sempre o senhor se não souber transformar a sua força em direito e a obediência em dever" – (Rousseau, *Contrato social*, I, cap. III, Pléiade, p. 354).

Cada vez que um indivíduo vê os seus direitos fundamentais ameaçados pela aplicação da lei tem o poder de, por todos os meios, os defender. Ameaçando-o, a lei franqueia-lhe o direito à desobediência.

O permanente divórcio entre impostos, por um lado, direitos/liberdades/garantias, por outro, cria conflitos entre a obrigação política e o direito à liberdade. As tensões que se geram na vida política da comunidade põem em causa o funcionamento das instituições, a prossecução do bem comum na paz. A obrigação política de pagar impostos deixa de ser respeitada, em benefício da liberdade de os não pagar.

Situações que se inspirem numa política sem ética são tão unilaterais e ineficazes como as éticas sem política. Excluindo toda a conciliação, todo o compromisso, reduzem todo o poder de liberdade a um exercício abstracto e a existência a um jogo de violência, à reciprocidade do terror, numa guerra cujo único objectivo seria o da sobrevivência sem fim e sem futuro.

1.7. A pretensa supremacia do Estado

Voltamos ao problema inicial: como fazer com que o "Estado fiscal" se integre no Estado de direitos (liberdades e garantias)?

No "Direito" dos impostos, a política, com ética, a lei, assente na justiça, têm sido particularmente difíceis pela necessidade vital que os grupos dominantes têm de grande volume de receitas públicas para adquirir e manter o poder.

Assim, os tribunais comuns surgem normalmente antes dos tribunais fiscais; o estatuto de autoridade da administração pública não-tributária esbate-se antes da autoridade dos que impõem tributos; as garantias dos contribuintes surgem depois dos direitos do "administrador"; o Direito constitucional muda, mas o "Direito" fiscal permanece etc.

O divórcio actual entre impostos (poder unilateral) e Direito (democracia/justiça) envolve a rejeição acrescida dos sistemas fiscais e da utilização que os governantes dão às receitas públicas. É certo que a batalha da cidadania já se trava, embora no começo, em nível da responsabilização dos administradores pela lícita e eficaz utilização dos dinheiros públicos. Mas a vigilância dos cidadãos (e de tribunais) ainda está mal desperta nesta matéria.

A supremacia da Administração é bem patente nos meios de que esta dispõe para forçar o contribuinte ao cumprimento das obrigações que declare impenderem sobre ele.

O "Direito fiscal" continua a ignorar que no Estado de Direito democrático a lei tem como pressuposto e justificação a justiça, e que o funcionamento do Estado é intimamente participado pelos cidadãos (Estado dos cidadãos) anteriores e superiores ao Estado através dos seus direitos (Estado dos direitos).

A Administração notifica o contribuinte de uma obrigação. Este pode impugnar, desde logo, o acto tributário. Contudo, tal não impedirá a Administração de propor uma acção executiva, ou de esta prosseguir se já foi proposta. A execução só é suspensa se houver penhora ou prestação de caução, ou, naturalmente, se o imposto for pago.

Em qualquer destes casos, o contribuinte sofrerá um prejuízo: com a penhora dos bens, com o pagamento do imposto, com a prestação da caução. Portanto, mesmo que ganhe a acção... perde.

1.8. Princípio da legalidade como refutação da supremacia do Estado

O artigo 106º da Constituição, ao determinar que ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não tenham sido criados nos termos da Constituição e cuja cobrança e liquidação se não façam nos termos da lei, vem destruir o sistema descrito. Estabelece o direito de resistência dos contribuintes, o direito de não pagar impostos inconstitucionais ou ilegais.

A Constituição presume que os agentes da Administração são tão falíveis como qualquer homem. Só uma decisão judicial oferece suficientes garantias. Assim, a Administração terá sempre de convencer o contribuinte através de uma decisão judicial. A autoridade é transferida da Administração para o Tribunal, sendo o cidadão e a Administração colocados em pé de igualdade.

A supremacia – injustificável – da Administração também se evidencia sobejamente em matéria de fixação da matéria colectável (preços de transferência, métodos indirectos, cláusula geral antiabuso etc.).

A lei não fixa critérios precisos que vinculem a actividade da Administração. Fica em aberto um espaço que vai ser preenchido pelo agente da Administração através dos seus critérios "técnicos" de avaliação.

Note-se, desde já, que tal liberdade deixada à Administração é inconstitucional. O princípio de legalidade dos impostos impõe que o conteúdo da decisão do órgão que vai aplicar o direito se encontre rigorosamente delimitado na lei. A Administração deverá limitar-se a subsumir o facto na norma; noutra perspectiva se dirá que o contribuinte deve poder conhecer a sua obrigação fiscal mediante simples leitura da lei, sem intermediação da Administração.

Adam Smith acentua que, se a legalidade dos impostos não for respeitada, os contribuintes ficarão nas mãos da Administração fiscal e dos seus agentes que os poderão sujeitar a agravamentos injustificados e extorsões. ("... a doutrina e a jurisprudência judicial inadmitem seja outorgada qualquer flexibilidade, a mínima maleabilidade, a menor elasticidade à Administração, na regulamentação da norma, pois o poder de regular se confunde com aquele outro de exigir...", escreve Ives Gandra da Silva Martins), "O imposto complementar de rendas nas remessas de dividendos para o exterior – Natureza jurídica e forma de cálculo – Base de cálculo", *Cadernos de pesquisas tributárias*, nº 7, São Paulo, 1982, p. 149).

A prática fiscal portuguesa dá, infelizmente, razão a Adam Smith. Freqüentemente Governo e agentes administrativos consideram-se numa posição oposta à dos contribuintes: estes tentarão pagar o menos possível; o administrador, em compensação, e quase insensivelmente, tentará fazê-lo pagar o mais possível, através de interpretações distorcidas, ficções e presunções.

E isto, de modo desordenado, casuístico, imprevisível, pondo em causa a imparcialidade da Administração e a igualdade dos contribuintes. Por outras palavras: o rendimento, a fortuna, a vida dos contribuintes são postos entre as mãos do legislador e dos agentes da Administração.

Voltamos a Roma: o trabalho e a propriedade deixam de ser instrumentos da liberdade humana, para se transformarem em mera manifestação da capacidade contributiva. A economia não é mais accionada por agentes económicos autónomos, mas dirigida pelo fisco a bem do tesouro público.

O cidadão contribuinte encontra-se numa situação de subordinação perante a actividade administrativa; ao contrário do que é essencial ao Estado de direito democrático em que a participação dos cidadãos na actividade administrativa faz parte do *ser* do Estado – a Administração são os cidadãos. No Direito fiscal português há uma oposição entre os que dão ordens – os funcionários administrativos – e os que as recebem – os cidadãos.

1.9. O "cidadão – objecto fiscal"

A degradação da pessoa dos cidadãos vai mais longe: estes são vistos como meros objectos da actividade administrativa. É o que resulta da estrutura dos códigos fiscais.

O imposto é uma relação *jurídico-obrigacional*: uma pessoa paga certa quantia a um ente público. Nestes termos, as leis dos impostos deveriam ser moldadas segundo a estrutura da relação obrigacional: *sujeitos* – credor e devedor – *prestação*, *garantia*. O

imposto seria, pois, descrito como uma relação entre dois sujeitos colocados no mesmo plano.

Contudo, os códigos fiscais são estruturados em termos de manuais de instruções dirigidas aos funcionários da Administração fiscal. Primeiro, descreve-se a incidência do imposto: incidência pessoal – o contribuinte – incidência real – a matéria colectável. Já aqui o contribuinte não aparece como um sujeito participante responsável, mas como o mero suporte de uma incidência.

Seguem-se a matéria colectável, as taxas, o modo como a Administração deve proceder para lançar e liquidar o imposto. Termina-se com uma longa série de cominações contra o contribuinte faltoso.

Ou seja: o contribuinte deve estar imóvel enquanto a Administração lhe mede os bens e os rendimentos... "até ao mais pequeno torrão", parafraseando Lactâncio; deve mover-se se esta lho exigir; pagar quando a tal for obrigado. É objecto, não sujeito.

Isto, quando o Estado português assenta na dignidade da pessoa humana, na intervenção dos cidadãos na vida pública etc. (Ruy Barbosa Nogueira denuncia em *Teoria do lançamento tributário* (S. Paulo, 1965) a desnutrição do Estado de Direito pela transformação da relação jurídica em relação de força).

O direito constitucional muda e o direito fiscal permanece. Nos quadros constitucionais do Estado de Direito dos cidadãos e dos direitos, ainda se pensa a Administração como se esta se reduzisse a funções de autoridade – justiça, defesa, polícia – e não tivesse hoje a vocação de prestadora de serviços (*Vd. Forsthoff Die Verwaltung als Leistungsträges*, Stuttgart, Berlin, 1938, e Rui Chancerelle de Machete, "Considerações sobre a dogmática administrativa no Moderno Estado Social", *Boletim da Ordem dos Advogados*, 2ª Série, nº 2, Maio/Junho, 1986) em plano de igualdade com os cidadãos. Não há hoje *súbditos* – há utentes. O acto administrativo concebido como uma "decisão de autoridade da Administração" reenvia à Alemanha imperial. Hoje só é justa (Direito) a relação jurídica entre iguais.

1.10. Jurisdicização dos impostos: as vias – direitos das pessoas; obrigação moldada pelo direito civil; participação dos cidadãos

Apostemos antes num futuro em que haja homem... e imposto. Em que o *homo sapiens* decida continuar a sê-lo em virtude de uma súbita tomada de consciência. Terá de repensar o problema das relações entre o indivíduo e o social, deixando de se ver, em termos de facto, como uma população animal reproduzindo-se indefinida e predatoriamente num espaço fechado, para se resolver continuamente como uma "questão" que ultrapassa o mero acaso.

Assim, o imposto não será o acto de uma autoridade estranha, para se tornar na assunção livre de um dever de solidariedade. O cidadão colaborará directamente na feitura do imposto; adequa-lo-á às suas necessidades; senti-lo-á como um dever moral. A Administração servirá; os tribunais dirão o direito criado previamente pelos seus destinatários. Já não se falará do "homem fiscal", mas de "contribuição".

Seguindo outra via, qualquer reforma fiscal será mera reabilitação de um sistema de "dominação" – e logo se deverá começar a pensar na seguinte, pois a anterior nada mais terá sido, parafraseando Montesquieu, do que a medida da pequena alma do legislador. E continuaríamos num "impasse" fiscal.

Vou tentar obter uma recuperação do princípio da autotributação e de regras de justiça através de uma renovada e acrescida intervenção dos cidadãos na criação e aplicação dos impostos, e na discussão dos conflitos com o Estado. Para logo se transitar para o Estado dos cidadãos e dos direitos, um novo contrato social que integra garantias de "terceira geração" que são garantias de participação nas decisões. A caminho de uma *contratualização dos impostos* que os transforme *em contribuições*.

Partindo-se do princípio de que o *direito de não pagar impostos* (que violem os direitos das pessoas) é anterior e superior ao dever de pagar impostos.

1.11. Projecto: o Estado dos cidadãos

Alguma da melhor Doutrina européia tem-se preocupado em jurisdicizar os impostos, em criar a partir de impostos dispersos e alheios a qualquer idéia de justiça um "sistema de impostos", assente em regras de justiça, nos quadros de um Direito hoje inexistente, ou só larvar.

Estou convencido de que tal jurisdicização será mais fácil, senão só possível, assentando nos direitos da pessoa, e integrando em uma obrigação tributária moldada pelo Direito civil (matriz do Direito) um procedimento administrativo cada vez mais assumido pelos cidadãos.

"Assumindo" os cidadãos o procedimento de criação das leis de imposto, a sua aplicação; e a resolução de conflitos com o Estado (Estado dos cidadãos).

Vamos passar à análise das garantias (direitos e liberdades) dos contribuintes em matéria tributária.

2. A evolução das garantias (direitos e liberdades) dos contribuintes. As três gerações

2.1. Colocação do problema

Para situarmos as garantias (direitos e liberdades) dos contribuintes, teremos de as cotejar com os direitos da personalidade. Na base de três gerações de direito (liberdades e garantias) civis e tributários.

Os direitos da pessoa de primeira geração são os direitos individuais, direitos contra o Estado e contra os outros, o direito à privacidade, o direito à integridade física etc.

São esferas de autonomia dos indivíduos perante o Estado e perante os outros (Paulo Mota Pinto e Diogo Leite de Campos, "Direitos da pessoa de terceira geração", *in Direito contemporâneo português e brasileiro*, coord. por Ives Gandra da Silva Martins e Diogo Leite de Campos, Coimbra, Almedina, 2005; e S. Paulo, Saraiva, 2005) direitos de exclusão de outrem da esfera do titular. Visando a salvaguardar o ser humano na sua integridade e na sua dignidade (ob. cit., p. 548).

Aqui se inclui o direito de propriedade, e aos seus frutos, o direito à segurança como resultado de uma certa ordem jurídico-social (justa e segura). Também o direito a trabalhar e a recolher os rendimentos do trabalho, direito que compreende o de escolher a actividade.

Situam-se aqui direitos como os direitos ou liberdades "inerentes à natural actividade social do indivíduo" (ob. cit., p. 548), direitos de participação na vida política e na vida social. Embora mais na vertente de exclusão da interferência dos outros do que na perspectiva da prestação (ob. cit., pp. 548, 549).

Depois surgiram outros "direitos", também entendidos como direitos da pessoa: direito a exigir uma prestação da sociedade, como o direito à habitação, o direito à educação etc.

Impõem ao Estado obrigação de comportamento, para proteger os bens jurídicos respectivos, para promover as condições jurídicas e materiais da sua realização (ob. cit., p. 549).

E, hoje, os direitos da pessoa de terceira geração são *direitos de participação*.

Mais precisamente, "direitos de solidariedade e de fraternidade" (ob. cit., p. 551). Vêm aprofundar a relação entre o indivíduo e a sociedade em termos da necessária solidariedade. Em que o *eu*, sem deixar de o ser, se transforma em *nós*, que reenvia ao *eu*. "Descobrindo-se" direitos de protecção (inter-relação) de grupos, como a família, as mulheres, os velhos, o direito à segurança colectiva, a um meio ambiente são, à qualidade de vida etc.

Acentuando-se a participação dos cidadãos na vida pública e administrativa, em termos de assunção por aqueles do Estado, transformado em Estado dos cidadãos, logo, dos direitos (ou das liberdades, em outra perspectiva).

São direitos de participação na actividade do Estado; na actividade política e administrativa.

São os direitos típicos do Estado de direito democrático dos cidadãos. Em que o Estado é participado, definido e controlado directamente pelos cidadãos.

Pareceu-me poder esquematizar também uma evolução em três "gerações" para os direitos e as garantias dos contribuintes. Sempre com a consciência de que as três gerações coexistem "sob um mesmo tecto". Não há qualquer substituição de uma geração, ou de parte desta, pela seguinte. Todas são necessárias para a "jurisdicização" dos impostos. Novos direitos acrescentam-se aos anteriores, em resultado da descoberta da pessoa e da justiça e como ponto de partida para maior aprofundamento da pessoa e da justiça.

2.2. O "problema" do direito fiscal. A necessidade de garantias dos contribuintes. A necessidade de um "direito-como-os-outros"

O Direito dos impostos "impõe" punções no rendimento, na despesa, no património das pessoas, sem dar directamente nada em troca.

Para a nossa vida civil, de cidadãos, isto é estranho, um absurdo não-jurídico. Os romanos inventaram o Direito civil, como o Direito de igualdade e equilíbrio entre as

pessoas livres, o Direito do contrato, o Direito da negociação, em que se dava e se recebia alguma coisa em troca; havia um correspectivo, um equivalente, um equilíbrio material e de vontades.

Mas nunca aceitaram de boa mente que fosse possível que alguém, a República, o Imperador, viesse exigir a alguém alguma coisa, sem dar nada em troca. Para os romanos isto era uma violência, era odioso por ser desigual. A partir de certo momento, existiu, era necessário, mas era odioso. Daí o carácter de "odiosidade do fisco" que recebemos dos romanos.

Saltando sobre a Idade Média, vamos ver como se pôs o problema na primeira geração de garantias dos contribuintes. Digamos, a partir das constituições políticas de fins do século XVIII e do século XIX.

O problema era o seguinte: como vamos conseguir que estes "impostos", estas prestações unilaterais, sejam justos? No sentido de cada um só pagar aquilo que deve, a carga ser adequada e ser devidamente repartida.

Como transformar a "fiscalidade" em Direito? Como criar um Direito fiscal assente na Justiça? Como construir um verdadeiro "Direito" fiscal baseado na igualdade? Como fazer do Direito fiscal um "Direito-como-os-outros"? (...)

Seguirei um percurso pelas fases de construção do "Direito" fiscal (justiça e segurança) que me levarão a concluir que o "Direito" fiscal terá de passar por uma reconstrução: a afirmação da pessoa, e dos seus direitos, como anteriores e condicionantes dos impostos; elaboração da obrigação tributária nos quadros da obrigação do Direito civil, inserindo nela o procedimento administrativo.

3. A primeira geração das garantias

3.1. A resposta política: a autotributação

A primeira geração de garantias dos contribuintes constituiu uma resposta política. Assente nas próprias idéias-base do liberalismo constitucionalista que tinha as suas raízes no Iluminismo francês do século XVIII.

Para os iluministas franceses do século XVIII, as pessoas, as sociedades formavam-se através de um contrato: o chamado contrato social. Até aí havia um Estado de anarquia (natureza) onde cada um não conhecia vínculos; as pessoas eram uma multidão oposta, em estado de conflito. Para as pessoas poderem viver em comum, o que é necessário à natureza humana, contrataram regras de convivência – o Estado e o Direito.

Neste momento, os cidadãos cederam parte do seu poder, dos seus direitos, das suas regalias, ao conjunto, à sociedade e aos seus órgãos. As pessoas faziam-se representar por órgãos eleitos, sobretudo pelo Parlamento. O Parlamento era, e ainda é hoje, a sede da legitimidade democrática; a principal manifestação ou produto do contrato social. Os cidadãos, como não podem exercer uma democracia directa, exercem uma democracia indirecta, nomeando os seus representantes para os governarem, exprimindo a vontade dos eleitores.

Assim, os parlamentos representam a vontade do povo, tal como se fosse o povo a querer, a votar, a actuar. E manifestam a sua vontade de que maneira? Através da lei. A lei é a manifestação da vontade do povo. O povo está a dizer os impostos que quer pagar, como e em que termos quer pagar.

Portanto, os impostos seriam necessariamente justos, na medida em que são os impostos que as pessoas querem pagar.

Haveria um Direito fiscal "como os outros".

3.2. Recusa de ir mais longe. Negação das garantias efectivas

Mas tinha que se pôr a hipótese de que a Administração, ao aplicar as leis de impostos, as aplicar mal. Achava-se estranho que pudesse ser assim, porque para as concepções do século XIX (e para concepções e práticas dominantes durante largas décadas do séc. XX) a lei era significativa, os textos legais diziam o que era necessário para a sua segura aplicação: bastava lê-los para neles se subsumir, de uma maneira quase automática, os casos concretos. Portanto, era estranho que se pudesse aplicar mal a lei. Bastava "obedecer-lhe", em termos de o administrador ser um meio "autómato" da lei (Max Weber).

A Administração limitava-se a executar as leis: o povo exprimia a sua vontade através do Parlamento e a Administração fiscal aplicava essa vontade. Todo o Direito fiscal estaria nas leis fiscais, em termos de sistema auto-suficiente. Consistindo a tarefa do jurista numa mera exegese, na análise gramatical de um texto. Seria excepcional que houvesse aqui desfasamentos. Mas, e se estes existissem? Então o contribuinte pedia, suplicava à Administração que revisse o seu acto. Muito "respeitosamente e muito humildemente" pedia "a graça" da revisão do acto.

Recorrer a tribunais, não. Tal violaria o princípio da separação dos poderes. Os tribunais não eram competentes para regular ou controlar o Governo ou a Administração. Os tribunais eram competentes para dirimir os conflitos entre particulares. Não podiam dar ordens ao Poder Executivo, mas só aos cidadãos.

Mesmo quando havia órgãos (semijudiciais), destinados a dirimir litígios administrativos ou tributários, eram órgãos da Administração pública. Em França, o supremo tribunal administrativo hoje ainda se chama Conselho de Estado. Era um conselho composto por altos funcionários públicos, para verificar se a Administração estava a funcionar bem. Era a Administração ao mais alto nível que se controlava a si mesma.

3.3. Desenvolvimento da garantia política: autotributação; legalidade; tipicidade; proibição da retroactividade

Numa primeira geração, portanto, só encontramos a garantia política de autotributação. Desenvolvida e aprofundada, primeiro através dos princípios da tipicidade dos impostos, e da tipicidade fechada; depois através de regras sobre a aplicação das leis no tempo, no espaço etc. Bastante mais tarde, proibiu-se a retroactividade (mas, com reservas).

De início, bastava assegurar a conformidade "formal" da lei à vontade do povo ("autotributação") e a aplicação "formal" da lei conforme a sua letra, sem intermediação da Administração ou de outro intérprete (tipicidade e tipicidade fechada dos impostos).

Regressemos ao discurso tradicional.

Os impostos eram alegadamente *justos* por consentidos pelos cidadãos.

Por outro lado, supunha-se que o intérprete, qualquer intérprete, perante um texto só veria nele um sentido e assim o aplicaria sem necessidade de recorrer a elementos estranhos à vontade do legislador – que, aliás, se poderia reconstituir pelos trabalhos preparatórios da lei. Enquadramento automático do caso no quadro legal. Assim se obtinha a certeza do Direito.

3.4. Previsibilidade/estabilidade?

Numa fase muito mais tardia, hoje ainda só esboçada em Portugal, visa-se a um objectivo de estabilidade/previsibilidade.

Começa-se com a proibição da retroactividade – pelo menos da retroactividade mais violenta, de "primeiro grau", implicando a aplicação da lei a factos verificados e esgotados à sombra da lei antiga. E aqui se termina.

Mas, de há muito pouco em Portugal tem-se tentado coadunar o "ritmo" da lei, o período da sua aplicação, com o ritmo dos destinatários, com o prazo das suas actividades iniciadas ou desenvolvidas com base na lei fiscal.

Assim, criado um benefício fiscal para a instalação de indústria transformadora em certa área, este não poderá ser revogado antes dos investidores terem obtido o resultado que esperavam do investimento. Começa aqui a idéia de contrato: o Estado propõe um contrato de adesão que, uma vez subscrito, não pode ser rescindido sem boa-fé. Assim, as leis que prevêem benefícios ou têm um carácter claramente de contrato entre o Estado e um particular (vindo a lei aprovar esse contrato), ou traduzem-se em propostas contratuais de adesão abertas a quem preencher as suas condições (estatuto das empresas no Centro Internacional de Negócios da Madeira, por ex.).

O ritmo da actividade empresarial e das economias familiares não se compadece com alterações bruscas e inesperadas da lei (tão freqüentes em Portugal). Tem de haver um espaço considerável, embora dependente dos casos, entre o conhecimento da lei e sua aplicação. Não um simples período para ela ser estudada e compreendida (*vacatio legis*) – três dias ou três meses.

Um prazo suficiente para que as empresas e as famílias possam adaptar a sua actividade aos novos constrangimentos, e que não lese as expectativas constituídas dignas de tutela.

4. A segunda geração

4.1. O desmascarar do Estado e da autotributação: as novas garantias

Os pressupostos da autotributação entravam em crise. Pouco a pouco, foi-se verificando, em nível da ciência política, da sociologia, da própria prática, que o Estado não é

aquele órgão ao serviço do bem público, manifestando a vontade popular, reflectindo os interesses da colectividade, não é porta-voz dos interesses do povo, não sendo o Parlamento também porta-voz dos eleitores. O Parlamento é porta-voz dos interesses que lá estão sedeados.

Mesmo dentro de cada partido, de cada organização, há tendências, forças, interesses contraditórios. Portanto, perguntamos: quem nos guarda dos nossos guardas? Quem vigia os nossos porta-vozes? Cada vez menos os cidadãos se sentem representados pelos seus parlamentos.

Há um fenómeno real, pelo menos na segunda metade do século XX, e hoje cada vez mais acentuado, no sentido do desencanto pelo Estado e de que os parlamentos não são porta-voz dos eleitores. Representam outros interesses. Destarte, foi preciso completar o princípio político com um conteúdo garantístico. O princípio político não chega para assegurar que os impostos sejam justos, que aceitemos os impostos. Não chega para obter justiça, igualdade.

E então, nas Constituições da segunda metade do século XX, a matéria de impostos deixou de ser uma matéria política, deixada simplesmente ao princípio da representação popular etc., para passar a pretender ter novos objectos: controlo da actividade administrativa; e justiça material/justiça formal (segurança procedimental).

4.2. Justiça/segurança procedimental; controlo. O problema

A primeira "vontade" comum (contribuintes, advogados, professores, mais tarde tribunais) foi a de obter um conteúdo de segurança procedimental (justiça formal). Esta segunda geração de garantias terá começado (nunca se podem estabelecer datas) pouco depois da Segunda Guerra Mundial, e ainda hoje está a avançar.

Assistimos à convivência necessária de duas ou três gerações das garantias dos contribuintes. A primeira, política; a segunda que tenta introduzir, além de mais, critérios de justiça material e segurança procedimental; e a terceira que tenta acolher os princípios e os interesses que estão na base do princípio da autotributação, introduzindo efectivamente os contribuintes em todos os momentos do Estado de Direito dos cidadãos.

Regressemos à segunda geração. Vamos partir sinteticamente do princípio da autotributação. O princípio de autotributação dizia que os cidadãos se autotributam, definem os impostos que querem pagar (através do Parlamento), que a lei do Parlamento é expressão da vontade do povo; que daqui decorre necessariamente a justiça dos impostos, a igualdade, a sua aceitação social. A Administração fiscal limita-se a executar as normas, aplicando-as quase automaticamente.

Em princípio, e em virtude do princípio da separação dos poderes, os tribunais não podem intervir. Quando o contribuinte não está satisfeito, pede à Administração fiscal "a graça" de rever o seu acto. Em virtude da concepção de Estado que existia na altura, os impostos eram ditados aos contribuintes: eram "impostos". Mais: eram os actos de Administração fiscal que criavam as obrigações tributárias singulares embora com base na lei; eram actos de autoridade que criavam as obrigações tributárias.

"Executando a lei", a Administração fiscal praticava um acto de autoridade, constituía (impunha) a obrigação tributária de cada um. Em nome da lei e por força da lei, mas por sua autoridade. Era o "Estado-império", exercido através do acto administrativo, acto de autoridade, acto que criava obrigações.

Foi esta a estrutura que vigorou até a reforma portuguesa dos anos 60. Mas, repito, cada vez se foi dando conta que os parlamentos não representavam necessariamente a vontade do povo, que a administração fiscal não aplicava automaticamente as leis, e que os contribuintes eram simples "sujeitos passivos". Que não havia garantias suficientes de que os impostos fossem bem criados, bem aplicados ou fossem sequer bem julgados. Mesmo depois de se ter abandonado a rigidez do princípio de separação dos poderes, tentou manter-se o mesmo estado de coisas, dizendo que os tribunais não podiam invadir a administração tributária por não terem capacidade técnica para intervir em matérias tão delicadas, tão técnicas, envolvendo conhecimentos de gestão, de contabilidade, de avaliação etc., como são os problemas fiscais. Foi situação do bloqueio que se prolongou até aos anos 80. Por que demorou tanto a nova geração?

Sejamos realistas: enquanto que as taxas dos impostos eram 10% ou 15% ou 8%, o problema não era candente. Mais injustiça, menos injustiça, era uma injustiça "marginal", suportável. "Todos" estavam de acordo em que havia um problema, mas não parecia imperioso ultrapassá-lo durante os anos 60 e o início dos anos 70.

4.3. O problema e a necessidade de resolvê-lo

Sobretudo a meio dos anos 70, em Portugal, as taxas foram multiplicadas e a carga fiscal mais do que duplicou. Assim, o que era um problema negligenciável, uma injustiça suportável, passou a ser uma injustiça insuportável. As injustiças em nível de 40% ou 50% do rendimento ou da fortuna começaram a ser vistas como insuportáveis. Depois, por outro lado, a concepção de Estado também mudou.

O "Estado-leviatã" que tinha o "*imperium*" dos imperadores romanos, o poder de supremacia em relação aos cidadãos, entrou em crise com a queda de alguns regimes autoritários (entre eles o português) e o descrédito de outros.

Característica do Estado era o poder do império. E característica do acto administrativo era ser um acto de autoridade que criava obrigações.

Passaram a instalar-se progressivamente teorias e práticas que exigiam justiça e poder (conhecimento e intervenção) dos cidadãos. Hoje é difícil definir o Direito público com base no acto administrativo, no "*imperium*" do Estado, na supremacia da Administração. Algumas modernas concepções sobre o Direito público vêem nele o direito organizatório dos serviços públicos. Uma espécie de ciência da administração dos serviços públicos, ou um Direito do Estado, tal como o (velho) Direito Comercial era o Direito dos comerciantes.

Estávamos perante uma crise do Estado (e do Direito público). Havia que a resolver (com quanta relutância) em nível dos impostos, último instrumento do "poder" político no Estado dos cidadãos.

4.4. Controlo da administração: os tribunais

Começou a sentir-se cada vez mais necessidade de defender as pessoas contra o Estado. No plano garantístico, chegou-se à conclusão que princípios políticos tradicionais não chegavam para assegurar que a tributação fosse justa e aceite. Houve que descobrir métodos novos.

O primeiro foi a criação dos tribunais fiscais ou administrativos independentes. Os primeiros juízes desses tribunais de competência especializada, ou pelo menos muitos desses primeiros juízes, vieram dos tribunais comuns.

Depois, passou a entender-se que qualquer tribunal, nomeadamente os fiscais, tinha competência, não só formal, como também técnica, para julgar qualquer caso que se lhe fosse apresentado. O princípio do recurso à Justiça, aos tribunais, não podia ser iludido fosse por que razão fosse. Isto sem prejuízo de que para certos casos, em que há uma grande distância entre a norma e o caso, a intervenção do perito independente pareça cada vez imperativa a substituir o juiz.

No espaço de princípios gerais, indeterminados, critérios técnicos complexos etc., e sempre sem prejuízo do recurso ao tribunal, introduziram-se, mas muitas vezes com carácter obrigatório, instâncias prévias de carácter técnico (comissão, um debate, um perito) para ajudar a deslindar o caso sob o ponto de vista técnico. Ou facilitar, pelo menos, a sua resolução quando chegar a tribunal.

Isto sem prejuízo – não posso ocultar – de que haja em matéria de impostos muitos problemas que um juiz "de Direito" não é capaz de resolver.

A atenção dos fiscalistas e do legislador passou a incidir com peso crescente no procedimento fiscal.

Primeiro, destacado com dificuldade do procedimento administrativo (também denominado "processo"), que era o seu início necessário e o seu modelo constante, em termos de consumir muito do seu significado.

A decisão do processo já vinha longamente condicionada da fase procedimental que se lhe antepunha (presunção da legalidade dos actos tributários, inversão do ónus da prova contra o contribuinte, limitações nos meios de prova, formação dos juízes etc.).

Depois, pouco a pouco, o processo tributário foi adquirindo um carácter cada vez mais científico e autónomo, caminhando para um processo de partes como um objectivo próximo mas ainda não atingido.

4.5. O devido procedimento administrativo – certeza/segurança

A Administração fiscal estava vinculada internamente a uma série de actos dirigidos a definir a obrigação do sujeito passivo. Levando ao conhecimento deste (notificando-o ou citando-o) o resultado. Só a correcção daquele procedimento leva a presumir (garantir) a correcção/legalidade do resultado.

O sujeito passivo – e os órgãos de controlo –, para apreciarem da legalidade do acto fiscal, precisavam conhecer o procedimento anterior. Assim, o problema que se pôs foi o de a Administração fiscal dever exteriorizar o *iter* cognitivo e a deliberação que levaram

ao acto final, para permitir a defesa do contribuinte. Tal exteriorização aparecia como uma garantia deste.

Digamos por outras palavras.

Tradicionalmente, e por acto de autoridade, a Administração pública criava uma obrigação tributária. Com base na lei, é certo, mas numa lei sempre distante, com conceitos "naturalmente indeterminados", susceptível de evolução conforme os tempos e os casos. Criava uma obrigação tributária, por mero acto de autoridade que se limitava, sem mais, a definir o montante, o prazo e o local do pagamento. A justificação era discutida em Tribunal, onde na prática o ónus da prova estava a cargo do sujeito passivo. Atrasava-se a justiça, era complicado, pesado. E transformava os cidadãos em entes menores, aos quais se davam ordens que não precisavam ser explicadas. E então, foi criado e tem vindo a ser aprofundado, o princípio da fundamentação expressa dos actos administrativos tributários. O acto tributário é constituído por uma fundamentação e uma decisão.

Estes dois momentos têm de ser expressos para convencer o destinatário e para permitir o controlo pelas instâncias administrativas e judiciais competentes. Ora bem, nesta matéria tem havido recuos e tem havido progressos. A regra é que o acto administrativo só é válido, e produz efeitos, obrigações, se contiver a fundamentação e a decisão. E estas, para produzirem efeitos em relação ao contribuinte, têm de ser notificadas.

Nesta matéria, falamos mais tarde dos progressos e dos muitos recuos.

Passo a outra vertente da segunda geração: a acrescida exigência da justiça material.

4.6. A justiça: a capacidade contributiva e os direitos da pessoa como base

Em Portugal, as alterações dos impostos subseqüentes ao movimento revolucionário de Abril de 1974 levaram a um acréscimo acentuado da carga fiscal, sobretudo através do aumento brusco e elevadíssimo das taxas.

Tal acréscimo foi ainda mais sentido por ser suportado por um sistema de impostos cedulares, não-personalizados, considerando aspectos particulares da capacidade contributiva do sujeito passivo. Criaram-se, assim, gravíssimas distinções que levaram a injustiças insuportáveis.

Nasceu, assim, um problema. Taxas muito elevadas, propiciadoras de injustiças relativamente graves, fizeram com que surgisse a consciência social de que existia um problema e de que este tinha de ser resolvido a favor da justiça.

Contudo, a relativa fraqueza da sociedade civil perante o poder político fez com que a resolução do problema tivesse de vir a ser adiada. Os impostos, as taxas, a incidência continuaram a ser campo aberto ao arbítrio sedento do poder político, perante a impotência da sociedade civil. Crescendo as sanções para o não-cumprimento das obrigações fiscais, através da criação de crimes fiscais e de contra-ordenações.

Surgiu, pois, uma espiral evasão/crescimento de carga fiscal, evasão que só seria mitigada com a reforma da segunda metade dos anos 80, com melhoria das características técnicas e da justiça do sistema fiscal.

Foi o momento em que se acentuaram as garantias do "contribuinte" (Código de Processo Tributário), se personalizaram algo os impostos sobre o rendimento (IR e IRC) e se modelou a incidência dos impostos e os benefícios fiscais em atenção à capacidade contributiva – e por que não? – aos direitos das pessoas. Através, nomeadamente, de uma acrescida atenção do legislador aos interesses das famílias e das empresas, e a um diálogo com os representantes da sociedade civil. Incidência e não-incidência, benefícios, taxas etc., tentaram levar em conta a justiça e a eficácia. Particularmente exigente, repito-o, perante uma carga fiscal muito elevada.

A densificação do núcleo conceitual da capacidade contributiva ainda está muito longe. E as necessidades das "pequenas almas" dos que nos governam tomam o lugar das reais necessidades dos cidadãos, do seu bem-estar e do crescimento económico sustentado. Uma análise, mesmo superficial, das Doutrinas e das Jurisprudências européias leva-nos à conclusão de que a capacidade contributiva deriva do princípio da justiça, ao lado da legalidade dos impostos e do não-confisco. Mas, mesmo sem ir muito longe, surgem logo as seguintes perguntas, não respondidas: a capacidade contributiva abrange todos os impostos? E as taxas? Pode haver figuras com finalidade não contributiva?

A capacidade contributiva acaba por se reduzir aos princípios da igualdade e não-discriminação. Princípios demasiadamente indeterminados para serem constantemente julgados na sua aplicação. E a justiça? Continua sem conteúdo minimamente determinado, entregue ao arbítrio do legislador.

Em diversos ordenamentos jurídicos deram-se passos em frente quanto às taxas que têm na base o princípio da equivalência, facilmente controlável; e o princípio do benefício, quanto a benefícios fiscais, contribuições extraordinárias etc.

Mas a justiça continua a ser uma "idéia" de que o legislador e os juízes não apercebem mais do que uma sombra. De que se apercebe o imperativo de só tributar rendimentos e riqueza efectivos, reais, e não meramente virtuais ou presumidos; a racionalidade da tributação, assente numa justificação expressa; e a existência de um verdadeiro "sistema" tributário e não meramente de um aglomerado de impostos ditados pela circunstância das necessidades financeiras do Estado. E pouco mais.

Neste momento, começou a sentir-se a necessidade de recorrer, em Direito fiscal, aos direitos da personalidade como limite à acção impositiva do Estado.

4.7. A diminuição da liberdade da sociedade civil

Uma carga fiscal elevada e o seu aumento são adequados à seguinte conseqüência (desejada ou não): a diminuição das possibilidades da escolha/autonomia da sociedade civil (família e empresas) perante as escolhas do Estado. Assim, o cidadão soberano poderá ser obrigado a pagar o hospital público que lhe é destinado mas onde não tem lugar, quando é forçado a utilizar e pagar os serviços de um hospital privado; a pagar a escola pública para os seus filhos, quando prefere inscreve-los numa escola privada. Abandonar o seu projecto de vida e o da sua família, para aceitar a imposição que o Estado lhe faz às custas dos seus impostos.

A longo prazo, são as opções do Estado (políticos, dirigentes, burocratas etc.), os seus projectos, as suas representações sociais que se vêm a impor lentamente, no que se pode configurar como uma "tirania" (ou um "totalitarismo") em "doses homeopáticas". O Estado do bem-estar pode tornar-se ("totalitariamente") o Estado de "um certo" bem-estar, assente numa "certa" ideologia.

É contra este perigo, que parece distante, que há que tomar precauções.

Analisemos outro nível.

O direito à propriedade privada é um direito fundamental, anterior e superior à Constituição da República, e reconhecido por esta.

Tal como é um direito fundamental, o direito a trabalhar, a exercer uma actividade económica, cultural etc., a agir sobre/com os bens e sobre o mundo material.

Pergunto-me em que medida cargas fiscais de mais de 60% sobre os rendimentos (impostos directos e indirectos) são compatíveis com o direito fundamental à propriedade privada, ao trabalho e ao gozo dos respectivos rendimentos.

Se é certo que ser proprietários dos bens, é gozá-los (Keyner), então somos (eu, tu, nós) mais propriedade do Estado do que de nós próprios.

Estado que pode facilmente impor-nos os interesses, as vias, as idéias dos que o dominam (*Vd.*, para desenvolvimentos em nível do Estado do bem-estar, Paulo Otero, *A Democracia totalitária, Princípio*, 1ª ed., S. João do Estoril, 2001).

O caminho para um "totalitarismo" fiscal contrário ao Estado de Direito também tem sido percorrido em matéria de direito à privatividade. O sigilo bancário é levantado com muito mais facilidade pela Administração fiscal do que sucede com outros ramos da Administração pública no domínio dos interesses que administram.

Cada cidadão deve ter uma larga margem de liberdade, ligada nomeadamente ao mundo material, para desenvolver livremente a *sua pessoa*, *com* e *para os outros*. Uma exagerada carga fiscal torna o Estado um "proprietário" dos seus bens, dos seus rendimentos e, em última análise, da sua pessoa. Limitando as suas escolhas, condicionando-o, depois de o privar dos seus bens, sobretudo da liberdade de dispor dos frutos da sua pessoa/trabalho. Há um limite que não pode ser ultrapassado em nível da carga fiscal, e que na Alemanha foi fixado em 50% do PIB.

Mas julgo que também individualmente deve haver limites máximos de tributação.

4.8. Os impostos e os direitos (liberdades e garantias) das pessoas – antecipa-se a terceira geração

Somos levados pelo discurso que mantivemos até aqui, a ressaltar uma conseqüência: a necessidade de "antes" e "durante" a criação/aplicação das normas de impostos estarmos atentos aos direitos das pessoas, não só à sua liberdade de conformação das suas vidas, como aos direitos de conteúdo mais económico. Os impostos "vêm depois" (*vd., infra*, parte V) do direito de não pagar impostos que violem os direitos da personalidade.

5. Garantias de terceira geração. O Estado de Direito democrático dos cidadãos (dos direitos). Os impostos dos cidadãos (contribuições)

5.1. O problema. Um direito tributário contratualizado e "civil" (dos impostos às contribuições)

Descrevemos uma evolução e reconhecemos, pelo menos nos aspectos essenciais, as garantias dos contribuintes, o esforço que tem existido para as constituir, as sucessivas "contra-reformas" ou "invasões" dos direitos dos contribuintes que se têm vindo a verificar. Hoje, o Direito fiscal, os impostos, continuam a não ser vistos como Direito, mas como "torto"; a ser rejeitados, em termos de rejeição generalizada dos impostos pela sociedade.

O legislador, o "poder", continua, numa afirmação voluntarista da sua supremacia em relação aos cidadãos, a "impor" impostos: só devia pedir contribuições.

Deram-se grandes passos com a primeira e a segunda geração das garantias dos contribuintes.

Mas os cidadãos continuam a precisar ser protegidos do Estado que devia ser o seu primeiro defensor, o primeiro garante dos seus direitos. Continua a ser necessário "jurisdicizar" os impostos. Com este fim, há que ter consciência que os seres humanos estão antes e acima do Estado e dos impostos. Antes do dever de pagar impostos, situa-se *o direito fundamental de não pagar os impostos que violem os direitos (liberdades, garantias) das pessoas.*

A criação dos impostos deve ser participada pela sociedade civil, em termos de real "autotributação".

Depois, a obrigação tributária moldada nos termos da obrigação civil, integrando um procedimento tributário de lançamento e liquidação comparticipado pelo contribuinte.

Finalmente, a divulgação da arbitragem como meio de resolver os conflitos com a Administração, reflexo de uma sociedade civil autónoma que não aceita ser forçada a submeter-se aos juízos/juízes do Estado.

De modo a juridiscizar os impostos e a criar um sistema de impostos adequados ao Estado dos cidadãos ou dos direitos (ou das liberdades).

5.1.1. A nova autotributação

5.1.1.1. Estado, direito e impostos

O Estado é um mero instrumento da sociedade civil: "O Estado somos nós"; o Estado está ao nosso serviço. Tal como nas sociedades democráticas sempre se entendeu, ou devia entender-se, que a pessoa estava antes e acima do Estado – daí a idéia do contrato social ser posterior à pessoa e anterior ao Estado –, no Estado de Direito democrático dos cidadãos, a participação das pessoas não se deve limitar ao contrato inicial, constitutivo do Estado e das suas linhas fundamentais, mas deve ser uma renegociação constante do contrato, não em termos de aplicação de normas rígidas e perante as quais as situações

concretas são subsumíveis automaticamente, mas sim como uma recriação constante do Estado e do Direito.

5.1.1.2. Os cidadãos e o contrato social

Os cidadãos enquanto tais e as suas organizações devem ser os principais protagonistas da vida pública, devem intervir a par e passo em todas as decisões políticas e administrativas que digam respeito à sociedade e a cada um. Tenho chamado a esta matéria "a contratualização dos impostos" ou o "regresso à autotributação".

E na verdade estamos a regressar às origens, aos interesses que estão na base do princípio da autotributação, que hoje têm de ser prosseguidos por vias e com base em princípios diferentes.

O Parlamento, como expressão da vontade popular, está posto em causa; tal com está posta em causa a classe política e os próprios partidos políticos.

Há que descobrir novas vias, novos institutos, novos meios de expressão da vontade popular soberana, de modo a preencher-se o "déficit democrático" que hoje existe, pelo menos em matéria de impostos. Nesta matéria, o Governo não tem sido do povo, pelo povo e para o povo, havendo um cada vez maior divórcio ou afastamento de interesses entre a classe política dirigente, seja ela qual for, e a população. Há que dar um passo em frente no quadro do Estado de Direito democrático dos cidadãos.

Há que definir um novo sentido e uma nova actuação dos princípios, sobretudo do princípio da autotributação. Se quisermos um novo conteúdo do princípio da autotributação que respeite os direitos dos cidadãos e da sociedade.

Os cidadãos não devem ser destinatários/sujeitos dos impostos (ainda não há muito meros "sujeitos passivos"), mas participantes da sua criação e da sua aplicação. Autores ou, pelo menos, co-autores dos impostos, da aplicação dos impostos às suas pessoas e da resolução dos conflitos que tenham com o Estado.

Mas será que isto é uma utopia? Será que é um desejo para um futuro muito longínquo? Já mo perguntaram. Tenho respondido que é uma necessidade imperiosa do Estado de Direito democrático dos cidadãos que hoje já se encontra inscrita em normas, em Constituições, em práticas, em decisões, em obras doutrinais. Quem tem olhos veja, quem tem ouvidos ouça.

Os impostos têm cada vez mais tendência para ser criados, em todos os Estados, através do Orçamento do Estado, que é o diploma mais visível, mais público, mais democrático. A proposta do Orçamento do Estado é publicada, difundida tempos antes da sua discussão na Assembléia da República e da sua aprovação. Encontra-se na Internet um mês, dois meses antes, de ser apresentada e discutida na Assembléia. Por que motivo? Para que as forças sociais e os cidadãos possam ter conhecimento dela e discuti-la.

As leis principais de um Estado, nomeadamente do Estado português, são submetidas primeiro a uma discussão pública. Sindicatos, ordens, organizações patronais, técnicos de impostos, industriais, investidores estrangeiros etc. intervêm junto do Governo no sentido de discutir aquilo que está proposto, rejeitando, aprovando ou sugerindo. Mas,

mesmo antes de a proposta ser apresentada para discussão pública, sucede já terem sido ouvidas muitas das forças sociais.

A idéia da lei, do Orçamento do Estado, e dos impostos, como simples actos autoridade do Governo, através do Parlamento, sobre o povo, é cada vez mais posta em causa pela essência do Estado de Direito dos cidadãos e pela consciência que as pessoas têm da sua cidadania. Nas sociedades democráticas o governo e o partido ou partidos políticos no poder tentam que as suas decisões sejam compreendidas, aceitas, sustentadas pela população.

Daqui depende o seu sucesso e a sua permanência no poder. O governo quer continuar governo. De maneira que cederá em tudo aquilo em que entenda que é necessário ceder para continuar governo.

E promoverá tudo aquilo que entender que é necessário promover para continuar governo. Assim o Governo e as forças políticas começaram a levar cada vez mais em conta a vontade popular, quanto mais não seja através de sondagens à opinião pública. Cada vez mais são as instituições não-governamentais que se opõem ao governo e controlam o governo. A sociedade civil, através das suas organizações, através dos indivíduos tem de ser, e é, cada vez mais determinante na criação dos impostos.

Cada vez mais os assuntos públicos são discutidos no âmbito da sociedade civil, e a cidadania é exigente. A sociedade civil é representada junto do Governo, do Parlamento, dos partidos políticos, por inúmeros organismos representativos e por pessoas. Estas participam na autotributação como... válidos da sociedade civil. Será difícil fazer uma lei sobre investimento estrangeiro, se esta não for discutida com as câmaras de comércio e indústria. A educação é debatida junto de universidades, colégios e sindicatos. E o que acontece em Portugal acontece na generalidade dos Estados democráticos e mesmo junto da Comissão da União Européia ou do Parlamento Europeu, que têm ao seu lado os mais diversos "*lobbies*", organismos representativos, associações de interesses etc.

Este caminho está sobejamente indicado por constitucionalistas, administrativistas, fiscalistas, em todos os sectores de actividade onde actua o jurista. É só questão de descobrir os indícios e avançar respeitando o princípio democrático.

5.2. O direito de não pagar impostos: os direitos (liberdades) das pessoas

5.2.1. Direitos humanos e impostos

Tomemos como ponto de partida a afirmação de que, em sociedade, cada ente humano só valerá o que valerem os seus direitos (Groethuysen) (referido por João Lopes Alves, *in Ética, Ciclo de Conferências*, Banco de Portugal, Departamento de Serviços Jurídicos, 1999, p. 81). E todos os seres humanos, enquanto tais, e por o serem, têm direitos naturais, inalienáveis e invioláveis, que se impõem ao Estado, ao contrato social, e à lei.

A sociedade é constituída, já o temos escrito, por um conjunto de indivíduos, "seres em si" mas também "com os outros" e "para os outros". Logo, o que o político e o jurista têm a fazer é aprofundar estes direitos preexistentes à sociedade.

Trata-se de direitos individuais, mas que cada vez também começam a transferir-se, numa terceira geração, para o colectivo, como direitos a uma certa maneira de viver em conjunto (Paulo Mota Pinto e Diogo Leite de Campos, *Direitos da personalidade de terceira geração*, cit.).

Na liberdade própria do ser humano e da colectividade, sem o que não haveria ser humano, e portanto colectividade humana, para além da liberdade de pensar e exprimir a sua opinião, de ter uma religião ou de não ter, de actuar economicamente, de transformar o mundo exterior, de seguir o seu plano de vida, de conformar a sua personalidade, há também a liberdade de pagar ou de não pagar impostos.

Este é um elemento fundamental para afastar a governação despótica que se exerça, nomeadamente através daquilo que caracterizei como a "homeopatia da tirania", através da absorção lenta mas constante do privado pelo público, da sociedade civil pelo Estado, pela apropriação dos bens por este através de impostos.

Só assim se poderá acabar com a guerra permanente, "logicamente" anterior ao contrato social, que existe entre legislador/poder e cidadão/sujeito passivo em matéria de impostos, em que o primeiro se afirma como superior ao segundo, sendo ele a criar o contrato social e os seus elementos fundamentais em matérias decisivas para a liberdade humana. Há que, afastando-nos do estado da natureza, criar um estado de paz também em matéria de impostos, estado de paz assente num direito composto pela justiça e pela segurança.

Aceitar a liberdade humana, a existência de direitos da pessoa e da colectividade em matéria de impostos, será o ponto de partida da conversão da matéria de impostos em Direito, leia-se justiça e segurança, cada vez mais aprofundadas, tarefa nunca acabada mas sempre exigida.

5.2.2. O que podemos fazer dos nossos impostos?

A pergunta nunca respondida – "o que podemos fazer de nós mesmos"? – transforma-se em o que podemos fazer nós da nossa convivência e dos impostos que ela produz; num diálogo permanente entre o direito de não pagar impostos e o dever de os pagar e que não deixará de se reduzir harmonicamente à negociação da "contribuição" para o bem público. Tudo fica para discutir sobre o montante dos impostos que na conjuntura histórica se deve pagar, a sua definição em geral e a sua concretização em obrigação.

Vou usar a grande força legitimadora dos direitos humanos para justificar o discurso subseqüente. Não esquecendo que, em última análise, os direitos humanos nada mais são do que os pilares fundamentais de uma estrutura jurídica, de uma ordem social construída sobre a justiça.

Afastando uma concepção individualista dos direitos fundamentais, tipo concepção americana, a favor de uma concepção em que o homem, o ser humano e a sua dignidade ("os seus direitos") encontram como suporte natural uma comunidade fundada no Direito inspirado pela justiça e pela segurança.

A concepção da "Revolução Francesa, embora afirmando certos direitos naturais contra os outros e contra o Estado, concebe, pois, estes direitos, sobretudo como ingre-

dientes, componentes de um tecido jurídico justo" (Paulo Mota Pinto e Diogo Leite de Campos, ob. cit.).

O que eu quero afastar é o poder ("*Macht*") do legislador, do político, do ser humano, na possibilidade de este fazer triunfar no seio da sociedade ou de uma relação social a sua vontade, mesmo contra resistências externas, seja por que meio for. Substituindo-a pela necessária autoridade ("*Herrschaft*") dos governantes perante os cidadãos, enquanto estes estiverem dispostos a obedecer a ordens de um conteúdo determinado, portanto assentes na paz social, na liberdade integrada pela justiça e pela segurança.

5.3. A nova obrigação tributária

5.3.1. Os impostos num direito tributário civil – os pressupostos

Vamos tentar introduzir o processo de "civilização" nos impostos, a exemplo do que acontece nos outros ramos da vida social. O "processo de civilização" consiste numa modificação do comportamento humano e da sua sensibilidade num sentido determinado. Esta evolução é determinada por movimentos emocionais e racionais dos indivíduos, por planos e por sentimentos que se interpenetram continuamente e vão levando a certos resultados – que nesta medida não decorrem de um plano racional prosseguido através dos tempos.

A interdependência entre os sentimentos e as razões humanas dá lugar a uma ordem específica diferente e mais vinculante do que a da vontade e da razão dos indivíduos que a formaram ou que a ela presidem.

É esta interdependência criadora que gostaria de transportar para um mundo dos impostos em que cada ser humano fosse simultaneamente sujeito e objecto. Com a consciência de que o "processo de civilização" conduz a uma diferenciação cada vez mais acrescida das funções sociais. Esta diferenciação implica um aumento contínuo das funções e dos agentes.

E este aumento leva a que cada indivíduo seja cada vez dependente dos outros. Reflectindo-se esta dependência simultaneamente no dever de pagar impostos e na liberdade de não os pagar ou só de pagar os impostos justos.

Vamos um pouco mais longe. A civilização ocidental tem-se caracterizado pelo facto de a interdependência entre seres humanos se ir acentuando, e nesta medida eles se tenham tornado cada vez mais iguais, na medida que cada um sabe que sem os outros não sobreviverá.

Esta divisão de trabalho, que é cada vez mais consciente em níveis social e individual, leva a um sentimento de igualdade que se transforma simultaneamente, e pela sua própria razão de ser, num sentimento de solidariedade. As camadas dirigentes têm de levar em conta os "sujeitos", sem os quais não poderiam sobreviver, hoje menos do que nunca. Enquanto que as funções dos sujeitos são cada vez mais funções centrais, associando os cidadãos aos centros de decisão de uma maneira mais intensa.

Como se sabe, a própria luta política obedece, a partir de certo momento desta interpenetração de funções sociais, aos quadros da solidariedade geral situada em parâmetros pouco elásticos fora dos quais todo o bem-estar social seria atingido. Esbatendo-se nesta sociedade a conflitualidade, para dar lugar a uma conflitualidade individual dentro de regras bem determinadas e sobretudo no campo do económico.

Daí o conflito – menos intenso seguramente do que em séculos passados – que hoje se verifica com particular agudeza no campo económico e, dentro deste, no campo dos impostos.

Nesta ordem de idéias, temos de afastar ou de ultrapassar as noções correntes sobre o que é a sociedade, o indivíduo, a relação entre o indivíduo e a sociedade, a relação entre governantes e governados, o económico, o financeiro e os impostos que são noções "definitivamente" arcaicas. Mais do que isso, constantemente deturpadas pela classe dirigente.

O ser humano hoje – Nietzsche afirmou que o homem superior é o ser com maior memória – julga que o único imposto que existe é aquele que está em vigor neste momento, perdendo a sua memória sobre o tempo passado e perdendo muito da sua capacidade de se projectar para o futuro através das suas memórias. Acabando por se transformar numa parcela ínfima da natureza em geral ("*particulae naturae*", como referia Espinosa). Acabando por aceitar os impostos como um aspecto da totalidade do real empírico, espécie de efeito sem causa – em outros aspectos, causa privada de efeito.

Temos de reassumir a condição do homem na natureza: na natureza "dos impostos": se está compreendido nela como uma parte, por outro lado, como sujeito pensante, autocriador, reassume a natureza, conforma-a à sua "vontade" e reassume-a. O homem é a liberdade na natureza. Há que apresentar os traços essenciais da liberdade do homem nos impostos.

Convém que todos os homens enquanto tais possam exigir não ser tratados – também no âmbito dos impostos – como se fossem só um meio ou um elemento do mundo sensível.

Não sendo submetidos ao arbítrio de ninguém por serem, pela própria natureza das coisas, sujeitos só de si mesmos. Convém que eles procurem a sua felicidade através da sua liberdade, no equilíbrio entre a sua função social e as suas inclinações pessoais. No equilíbrio entre o direito de não pagar impostos e o dever de pagar impostos. Para esta ordem, devemos contribuir todos nós juristas – advogados, professores, magistrados, funcionários da administração fiscal, cidadãos etc.

5.4. Arbitragem

5.4.1. A assunção pela sociedade civil da resolução dos conflitos

O monopólio do poder judicial (uma das fases da violência legítima) pelo Estado está historicamente situado nas sociedades européias. Traduz (também) a concepção da superioridade e onipotência do Estado na vida pública, a que se reduz, ou para a qual converge, a vida social e individual.

Não está em causa a hetero-regulação dos conflitos. Os conflitos terão de ser dirimidos (na sua maioria e na actual circunstância histórica) por terceiros capacitados e independentes. Mas estes terceiros não têm de ser impostos às partes. Podem ser escolhidas por estas.

Ou seja: em vez do "juiz de fora", emanação do "poder", haverá o "homem bom", escolhido pelas partes, da confiança destas, a dirimir os seus conflitos. Em termos de (ainda) "autocomposição" dos conflitos entre cidadãos (livres, iguais).

Lisboa, 13 de Maio de 2006

EL CONCEPTO DE TRIBUTO EN EL DERECHO ESPAÑOL

Eusebio González
Catedrático de Derecho Tributario – Universidad de Salamanca.

1. Introducción

No puede sorprender que siendo el tributo concepto central del Derecho Tributario, tanto la doctrina como la jurisprudencia españolas hayan dedicado a la precisión de su naturaleza, caracteres, fines y clases esfuerzos considerables en calidad y extensión. Otra cosa es, naturalmente, que el ingente esfuerzo intelectual desplegado haya conseguido siempre los frutos deseados.

Parece innecesario advertir que el interés de la doctrina y jurisprudencia mencionadas por el concepto de tributo no deriva tan solo de su caracter nuclear dentro del Derecho Tributario. El tributo, pese a su reconocido caracter abstracto, es hoy un concepto constitucionalizado sobre el que los Tribunales tienen que pronunciarse con frecuencia, particularmente al controlar en cada caso el cumplimiento de los dos grandes principios sobre los que se asienta la contribución a los gastos públicos de los ciudadanos, esto es, legalidad (normativa y aplicativa) y capacidad económica.

Junto a la labor de creación constitucional mencionada, dos grandes filones de la doctrina y jurisprudencia que vamos a analizar se centran, más que en el concepto del tributo propiamente dicho, en sus fines y clases; y dentro de éstas,se llevan la palma las tasas, particularmente despues de la discutible segregación legislativa de su seno de los precios públicos.

Una vez dicho cuanto antecede, y sin ánimo de reducir la indiscutible importancia del principio de legalidad en la conformación jurídica del tributo,[1] es igualmente evidente su menor problemática conceptual a efectos de definir el tributo, sobre todo si lo comparamos con la influencia ejercida por el otro gran límite constitucional al poder tributario normativo, nos referimos, naturalmente, al principio de capacidad contributiva. Por otra parte, parece razonable sostener que el alcance en extensión e intensidad de la reserva de ley en el ordenamiento jurídico español, estan suficientemente garantizados por la Constitución y la jurisprudencia constitucional (STC 16 noviembre 1981 y 19 dici-

---

1 *Vid.*, en el "Trattato" de Amatucci las excelentes aportaciones de A. FEDELE y E. SIMON sobre el tema.

embre 1985, entre otras) al ser pacíficamente admitido, de un lado, que dicho principio ampara no sólo el tributo, sino cualquier "prestación patrimonial de caracter público"; y de otro, que con referencia al tributo, la cobertura del principio se extiende a todos los elementos necesarios para establecer el contenido de la prestación. Es decir, en el Derecho español, para poder exigir un tributo no es suficiente que éste haya sido creado por ley, sino que en la ley deben definirse todos los elementos configuradores de la prestación, esto es, el hecho imponible, los sujetos activo y pasivo, la base imponible y la escala de los tipos aplicables, al menos en sus niveles máximo y mínimo.[2]

En los últimos tiempos, las fricciones con el principio de reserva de ley, por lo que al concepto de tributo se refiere, se han circunscrito a tres campos muy concretos:

a) Tributos forales (Navarra) (STS 19 septiembre 1988 y 25 diciembre 1989 y STSJ Navarra de 7 febrero y 1 septiembre 1994). En esta materia cabe llegar a las conclusiones siguientes: 1º, los entes titulares de derechos históricos carentes de potestad legislativa pueden crear tributos; 2º, la reserva de ley en sentido material, es aplicable en los casos en que, sin existir potestad legislativa en sentido estricto, existen Asambleas legislativas productoras de normas jurídicas y, por tanto, de tributos.

b) Precios públicos por la utilización de servicios de embarque, desembarque y trasbordo. Los TSJ de Galicia, Murcia y Baleares se han pronunciado con profusión sobre el tema, llegando a la conclusión de que para los precios públicos no rige el principio de reserva de ley. Más adelante tendremos ocasión de volver sobre lo artificioso de esta distinción y la sorprendente remisión de una de las sentencias citadas (TSJ Baleares) al Decreto-Ley como norma eficaz para modificar el tipo de gravamen de las tasas. En el momento presente, simplemente parece oportuno recordar que la reserva de ley del art. 31.3 CE se extiende no sólo a los tributos, sino a las "prestaciones personales o patrimoniales de caracter público" y, en principio, se hace difícil negar esa cualidad a los precios públicos (vid, infra).

c) Tasa sobre el juego. Los Tribunales Superiores de Justicia de Madrid, Galicia, Baleares, La Rioja, Murcia y Castilla-La Mancha han tenido la oportunidad de pronunciarse ampliamente y de forma discrepante sobre el aspecto de esta tasa/impuesto, consistente en determinar la idoneidad de la Circular de la Dirección General de Tributos de 7 enero 1992, interpretativa del art. 83 de la Ley del Presupuesto 1992, para regular la tasa/impuesto en cuestión. Sin entrar en consideraciones doctrinales elementales sobre los límites en que deben moverse las facultades interpretativas de la Administración,[3] en algunos de los fallos citados se encuentran argumentos sobrados, primero, para reconducir la Circular enjuiciada al ámbito material indebidamente invadido (la normación), con

---

2 Pueden contrastarse y ampliarse estas ideas en cualquier Manual de la disciplina, por ejemplo, en E. González y T. González "Derecho Tributario", Salamanca, 2003, vol. I, cap. VIII.

3 *Vid.* en "Trattato" de Amatucci la excelente colaboración de A. Di PIETRO. También, E. GONZALEZ "Die Auslegung der stuerrechtlichen Normen durch die Verwaltung in Spanien", StuW, 1993 (existe traducción portuguesa en "Cad. Dir. Trib", 1994 y española en *Rev. Tec. Trib.*,1995).

independencia de la forma jurídica adoptada; segundo, para sostener que es principio básico de la jurisprudencia del Tribunal Supremo la preeminencia de la realidad material sobre las meras enunciaciones formales; tercero, para advertir que en la referida Circular no confluyen ninguna de las características propias de este tipo de disposiciones; y cuarto, para contrastar que en dicha Circular se albergan normas tradicionalmente alojadas en disposiciones de rango superior.

2. El concepto de tributo

Interesa advertir desde el primer momento que dar con el concepto de tributo tropieza, al menos, con dos dificultades. En primer lugar, la que deriva de su caracter abstracto; en segundo término, el hecho de ser un concepto cuya función esencial estriba en comprender sistematizadamente a otro que le precede en el tiempo y le aventaja en importancia. Más concretamente, estimamos que de no existir los conceptos de tasa y contribución especial habría carecido de sentido plantearse el contenido de la expresión tributo, que con toda probabilidad habría venido a ser sinónima de impuesto o contribución.

Estas dificultades, que ya fueron advertidas por SAINZ DE BUJANDA en su excelente "Estudio preliminar" a la traducción de las "Istituzioni" de A. D. GIANNINI, no eximen de tratar de precisar, a posteriori, lo que deba entenderse por tributo, siquiera sea porque el término aparece recogido en los arts. 31, 133 y 134 CE, donde, además, parece haberse refrendado (art. 157) la clasificación tripartita del art. 2 LGT(tasas, contribuciones especiales e impuestos). Resulta innecesario advetir después de lo dicho, que dentro del propósito que anima esta exposición, los mayores esfuerzos habrán de centrarse en la diferenciación entre el concepto de tributo (género por derivación) y el concepto de impuesto (especie por necesidades de sistema).

En esta ocasión se danpor admitidos aquellos caracteres del tributo que apenas suscitan controversia, esto es: 1º, que se trata de una prestación patrimonial obligatoria (generalmente pecuniaria); 2º, que dicha prestación debe venir establecida por ley; y 3º, que con la misma se tiende a procurar la cobertura de los gastos públicos, relación de cobertura que debe entenderse globalmente, esto es, de forma genérica y no caso por caso (art. 23 LGP).[4] Más discutido es el alcance con el que debe darse entrada entre estos caracteres al principio del gravamen según la capacidad económica (*vid. infra*).

Naturalmente, las diferencias que median entre una y otra posición obedecen no sólo a diferencias de enfoque, sino a las distintas formas de caracterizar esa conexión, que van, de

---

4 Desde que en 1964 pusiera G. A. MICHELI ("Profili critici") especial énfasis en destacar la correlación genérica y funcional entre los gastos y los ingresos del Estado, se ha producido una abundante literatura en tal sentido (vid, en la doctrina española, F. VICENTE-ARCHE "Apuntes sobre el Instituto del tributo" *Rev. Esp. Der. Fin.*,1975 y A. RODRIGUEZ BEREIJO "Introducción al estudio del Derecho Financiero", Madrid, 1976, p. 70 y ss.). No debe olvidarse que esa conexión entre los gastos y los ingresos constituye el fundamento racional de la imposición para GRIZIOTTI y sus seguidores (FORTE, MAFFEZZONI, ZINGALI).

un lado, desde lo global a lo individual; y de otro, a buscar su concreción en principios tan dispares como el de la solidaridad (MICHELLI), el disfrute de los servicios públicos (MAFFEZZONI) o el de igualdad (MORTATI y ABBAMONTE). *Vid.* E. GONZALEZ "Aparición de un nuevo curso de Derecho Financiero", *Rev. Der. Fin.*, 1976.

La complejidad y hondura del tema no aconsejan un tratamiento apresurado, pero visto el problema en su conjunto, produce la impresión de que al precisar el concepto de tributo la doctrina tributaria ha recorrido un largo camino, análogo, de otra parte, al seguido por otras ramas del conocimiento. De suerte que en el intento de definir el instituto central de una disciplina jurídico-pública, primero se fijó en la naturaleza del ente titular de la prestación, tratando de encontrar un fundamento racional a la imposición (teoría de la causa); más tarde, objetivó ese conocimiento prestando mayor atención a la estructura de la relación (A. D. GIANNINI) o al carácter de la prestación (M. S. GIANNINI), para centrarse en el estadio actual de su desarrollo en una consideración finalista sobre los objetivos a los que el tributo sirve (cobertura de los gastos) y en la concepción evolucionada y técnicamente más aceptable de la teoría de la causa, que proporciona el principio del gravamen según la capacidad económica de quien ha de soportarlo.[5]

Marginando las cuestiones secundarias que el sistema suscita, pues en realidad puede afirmarse que todo el Derecho Tributario gravita en torno a los principios de legalidad y de capacidad contributiva, para nosotros el problema central de una nítida diferenciación entre los conceptos de tributo e impuestos se sitúa, precisamente, en la posición que se adopte frente al carácter y ámbito del principio de capacidad contributiva en relación con uno y otro concepto.

Si se considera que el gravamen según la capacidad contributiva de quien ha de soportarlo es una característica predicable de todo tributo, que vendría a añadirse a las tres señaladas con anterioridad, resulta evidente: 1º, que impuestos, tasas y contribuciones

---

5 Me he ocupado de esta cuestión en otras ocasiones ("La cosidetta evasione fiscale legittima", *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1974), lo que me libera de entrar de nuevo en profundidad aquí. No obstante, resumiendo mucho el problema diríamos que la derivación de la causa o fundamento de la imposición al goce de los servicios públicos por el sujeto pasivo de la prestación, en una relación de disfrute de servicios públicos-renta, que hemos de considerar en proporción a la cuantía de la prestación, parece una concepción más próxima a la filosofía del Estado liberal de Derecho, que a la recogida por los arts. 31 y 40 a 42 CE, donde puede deducirse, en conexión con las ideas propias del Estado social de Derecho, que la capacidad receptora de gastos públicos es inversamente proporcional a la capacidad de contribuir a su financiación. Dicho más claramente, con el término capacidad contributiva se alude a la posibilidad teórica y práctica de que un sujeto pueda cumplir la prestación tributaria, hace pues referencia a una capacidad de dar y no de recibir. De otra parte, la eficacia del principio de capacidad contributiva no agota sus efectos en la configuración del presupuesto de hecho, pero asume en ese momento su papel más trascendente, debiendo, en consecuencia, ser valorado en su contexto normativo y no individualmente en cada caso concreto, así que mucho menos podrá ser valorado en función del beneficio extraído de los servicios públicos en cada caso. *Vid.*, por todos, A. D. GIANNINI, *Instituciones*, p. 70; G. A. MICHELLI, *Curso de Derecho Tributario*, p. 39; y F. SAINZ DE BUJANDA, *Estructura jurídica del sistema tributario*, en Hda. y Dcho, II, p. 273.

especiales deberían recoger, en mayor o menor medida, en sus respectivos presupuestos normativos (art. 20, LGT) supuestos fácticos que fueran reveladores de una cierta capacidad contributiva; 2º, que el gravamen en base a la capacidad contributiva no podría ser esgrimido como característica diferenciadora del impuesto frente al tributo. Sin embargo, la mayor o menor recepción del principio de capacidad contributiva, junto a otros elementos adicionales, podría servir perfectamente para diferenciar impuestos, tasas y contribuciones especiales entre sí.

Si, por el contrario, se estima que el principio de capacidad contributiva solo despliega su eficacia frente a los gravámenes "exigidos sin contraprestación" (art. 2, LGT), es decir, frente al impuesto, habríamos conseguido diferenciar nítidamente esta figura del tributo, que quedaría definido por las tres notas previamente señaladas, pero entonces no resultaría fácil incluir en una misma clasificación a los impuestos junto a las tasas y las contribuciones especiales, ya que, lógicamente, éstas últimas tendrían que venir caracterizadas por ser "exigidas en base a la existencia de contraprestación", con lo que sería difícil su inclusión entre los ingresos de naturaleza tributaria.

Puestos a elegir entre una u otra opción, parece claramente preferible la primera, porque no solo se ajusta con mayor rigor al mandato de los arts. 31, CE y 3º, LGT, sino que resulta más coherente con la posición tradicional del Derecho español. La segunda posición, más que aportar soluciones, se apoya en la desafortunada redacción del art. 2, LGT. Así, pues, parece preferible admitir que todo tributo se exige al margen de la idea de contraprestación y que el correspondiente presupuesto de hecho, del que deriva la obligación de pagar una suma de dinero a título de tributo, debe reflejar una cierta capacidad económica para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Este sólo hecho, unido a los tres caracteres definidores del tributo, será suficiente para hacer nacer una obligación tributaria a título de impuesto. En tanto que será necesaria, además, una específica actividad de la Adminisración, para que podamos encontrarnos ante una tasa o una contribución especial. En el primer supuesto, bastará con que la actividad de la Administración vaya referida al sujeto pasivo de la obligación tributaria a título de tasa; en tanto que en el segundo se requiere que esa actividad de la Administración reporte alguna ventaja particular al sujeto pasivo de la contribución especial.

3. Clases de tributo

La Ley General Tributaria contiene una clasificación relativamente clara de los tributos en su art. 2. Pero esta clasificación no deja de plantear problemas, algunos de los cuales glosaremos a continuación brevemente.

Distingue la ley las siguientes clases de tributos:

a) Las tasas son tributos cuyo hecho imponible consiste en la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de Derecho público que se refieran, afecten o beneficien a los sujetos pasivos, cuando concurran las dos circunstancias siguientes:

a') Que sean de solicitud o recepción obligatoria para los administrados.

b') Que no puedan prestarse o realizarse por el sector privado, por cuanto impliquen intervención en la actuación de los particulares o cualquier otra manifestación del ejerci-

cio de autoridad o porque, en relación a dichos servicios, esté establecida su reserva a favor del sector público conforme a la normativa vigente.

b) Contribuciones especiales son aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el sujeto pasivo de un beneficio, de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos.

c) Impuestos son aquellos tributos cuyo hecho imponible no está constituido por la prestación de un servicio, actividad u obra de la Administración, sino por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica, que ponen de manifiesto la capacidad contributiva de un sujeto como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de los bienes o la adquisición o gasto de la renta.

Al margen de la imprecisión técnica contenida en la definición del impuesto, pues es sabido que los hechos definidos por la ley son siempre hechos jurídicos, en cuanto determinantes de efectos jurídicos, las ideas avanzadas respecto al concepto de tributo han debido servir, cuando menos, para llegar a dos conclusiones importantes dentro del tema examinado: 1º, que para concurrir al sostenimiento de los gastos públicos a través de impuestos, es suficiente que el correspondiente presupuesto de hecho del que deriva la obligación tributaria refleje una capacidad económica adecuada a la cobertura del gasto público cuyo concurso se solicite; 2º, que el anterior requisito no es por sí solo suficiente para concurrir al sostenimiento de los gastos públicos a través de tasas o contribuciones especiales, porque es evidente que se requiere algo más; ese algo más se resume en una estructura del hecho imponible que recoja una actividad de la Administración referida al sujeto pasivo del tributo.

A partir de aquí, y centrados en la presencia constitucionalmente exigida de una capacidad económica apta para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, comienzan las dudas. Esas dudas tienen como punto de arranque dos presupuestos difícilmente discutibles: a) que si no hay capacidad contributiva no puede haber prestación tributaria validamente exigible; y b) que si no hay actividad de la Administración referida al sujeto pasivo no puede haber tasa o contribución especial.

Aceptados los presupuestos mencionados, las dudas surgen al tratar de dar respuesta a tres interrogantes fundamentales:

1º. ¿El principio de capacidad contributiva informa, debe estar presente o es suficiente con que no sea conculcado por la regulación positiva de las tasas y contribuciones especiales?

2º. La actividad administrativa, necesariamente presente en el presupuesto de hecho de las tasas y contribuciones especiales y de la que de ordinario deriva ventaja para el usuario del servicio público, ha llevado tradicionalmente a la doctrina a conectar estos tributos al principio del beneficio: ¿se excluyen entre sí los principios del beneficio y de la capacidad de pago en su acción informadora del sistema tributario?

3º. Supuesto que los principios del beneficio y de la capacidad de pago no sean excluyentes entre sí: ¿sería factible encontrar dentro de las diversas formas jurídicas ideadas para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, figuras informadas preferentemente por

el principio de capacidad contributiva, pero que no excluyen la presencia de elementos provenientes del principio del beneficio (impuestos), junto a figuras informadas preferentemente por el principio del beneficio, pero en las que tambien se tiene en cuenta el principio de la capacidad contributiva (tasas y contribuciones especiales)?

Los interrogantes planteados tienen un valor predominantemente retórico, pues es claro que pretenden llevar al lector a la respuesta, no exenta de dificultades, previamente adoptada por el autor. El objeto de las páginas que siguen es convencer, o al menos informar al lector de la bondad de los argumentos implicitos en las cuestiones planteadas. Pero es conveniente dejar ya avanzada una idea que desarrollaré con posterioridad: pese a las dificultades presentadas, trataré de mantener la unidad conceptual del tributo.

4. Tributo y capacidad contributiva

La doble función que el principio de capacidad contributiva cumple como fundamento y medida de la imposición, ha relegado en el Derecho español a un segundo plano la clásica polémica sobre el caracter específico de la capacidad contributiva respecto al principio de igualdad en el ámbito tributario. La disyuntiva entre los principios de capacidad contributiva e igualdad, en alguna medida forzada por la positiva experiencia alemana, resulta ficticia en nuestros dias, porque constituye un lugar común en la doctrina que la realización del principio de justicia en la distribución de los tributos puede lograrse, bien a través del principio de capacidad contributiva, respecto a los tributos denominados fiscales, bien a través del principio de igualdad, respecto a los tributos no fiscales o de ordenamiento.

Respeto al principio de capacidad contributiva por parte de todos los tributos, evitar las sobreimposiciones o duplicidades tributarias, conveniente adecuación entre capacidad contributiva y fines extrafiscales y utilización del mencionado principio en la distinción entre tasas e impuestos, son los aspectos del principio de capacidad contributiva más cultivados por la jurisprudencia española en lo que atañe al tema objeto de estudio.[6]

a) Impuestos sobre Actividades Económicas y antiguo Impuesto de Solares. En cuanto a dudas razonables sobre el respeto al principio de capacidad contributiva, el Impuesto sobre Actividades Económicas se gana la palma en lo que a pronunciamientos de los Tribunales españoles se refiere. En efecto, en tema de gravamen sobre beneficios medios presuntos o de imposiciones sobre el mero ejercicio de una actividad, la via legislativa conforme al principio de capacidad contributiva se hace tan estrecha, que el mejor criterio es desaconsejar su seguimiento o, de hacerlo, que fuera sobre la base del estable-

---

6 *Vid.* STSJ Murcia 21 septiembre 1992 (JT 324); STSJ Pais Vasco 30 mayo 1994 (JT 548); STSJ La Rioja 21 mayo 1994 (JT 612); STSJ Madrid 24 noviembre 1994 (JT1433); STSJ Valencia 10 noviembre 1994 (JT 1441); STSJ Castilla-La Mancha 15 marzo, 4 abril y 31 julio 1995 (JT 275,494 y 993); STSJ Asturias 18 y 19 mayo 1995 (JT 829 y 830), todas ellas comentadas.

cimiento de unos tipos o cuotas lo suficientemente módicos para que el rechazo social resultase soportable.

En el caso del antiguo Impuesto de Solares, las dudas se convierten en afirmaciones rotundas, y algún Tribunal Superior de Justicia ha llegado a establecer la distinción entre los Impuestos sobre el Patrimonio y Solares en que "el primero grava los grandes patrimonios; y el segundo grava los solares en que no se construye, y ello con independencia de la capacidad económica del sujeto" (STSJ Navarra de 20 abril 1993, JT 394, comentada). La afirmación parece doblemente inexacta, primero, porque difícilmente puede sostenerse que los patrimonios que superen 90.000€ sean grandes patrimonios. En segundo término, si fuera cierto que el Impuesto de Solares se recauda con independencia de la capacidad económica del sujeto pasivo, aun entendida esta expresión en el contexto propio de un impuesto real y objetivo, es evidente que dicho tributo sería inconstitucional, pues el ordenamiento español no admite la existencia de tributos configurados al margen de la capacidad económica de los sujetos llamados a satisfacerlos.

b) Sobreimposiciones o duplicidades tributarias. En el ámbito tributario local es claro que la batalla entre los principios de suficiencia financiera y de capacidad contributiva ha sido perdida por esta última, siendo su consecuencia lógica la sobreimposición o duplicidad tributarias, producto tanto de la inexistencia de baldios tributarios (ALBIÑANA), como de la apremiante necesidad de recursos. De suerte que no se trata tan solo de la duplicidad o solapamiento más o menos próxima entre tributos estatales y locales afines, reiteradamente puesta de manifiesto por la doctrina (ALBIÑANA, CALVO, PALAO, SIMON),[7] sino que con frecuencia se asiste al lamentable espectáculo de exigir tasa municipal sobre tasa municipal (simultánea cobranza de licencia de obras y de actividad por la explotación de una cantera), tasa de licencia sobre canon de concesión, precio público por ocupación de subsuelo sobre precio público por apertura de zanjas, tasa sobre precio público etc.

c) Capacidad contributiva y fines extrafiscales. Con ocasión del examen de la presunta inconstitucionalidad de la Tasa fiscal sobre el Juego, varios Tribunales Superiores de Justicia[8] han tenido la oportunidad de pronunciarse sobre el delicado tema de las relaciones entre el principio de capacidad contributiva y la presencia de fines extrafiscales en los tributos.

El principio de capacidad contributiva se ha considerado vulnerado por la Tasa en cuestión, en primer lugar, porque " la determinación de la capacidad económica, como justificativo de una determinada figura tributaria, no queda bien delimitada con tributos con claros fines extrafiscales" (TSJ Cataluña). Adicionalmente, prosigue el Tribunal:

---

7 Cfr. El excelente comentario a la STSJ Castilla-La Mancha de 15 marzo 1995 (JT275) y STSJ Baleares 15 mayo 1996 (JT 500).

8 *Vid.* Auto TSJ Cataluña 11 noviembre 1993 (JT 1447); STSJ Galicia 28 enero 1994 (JT 67) y STSJ La Rioja 21 mayo 1994 (JT 612), todas comentadas.

"Una determinada carga fiscal no puede ni debe ser fijada a un nivel superior a la capacidad económica que acredita el acto económico objeto de imposición."

Sin embargo, otros Tribunales Superiores, como el de La Rioja, han distinguido con precisión entre las exigencias del principio de capacidad contributiva y el cumplimiento de fines de naturaleza extrafiscal, llegando a la conclusión de que la Tasa sobre el Juego no infringe el principio de capacidad contributiva, porque el legislador cumple esa exigencia "siempre que dicha capacidad económica exista como riqueza o renta potencial en la generalidad de los supuestos contemplados".

En cualquier caso, conviene tener presente que el tema de la relaciones entre capacidad contributiva y fines extrafiscales del tributo nunca ha sido fácil. Tres ideas fundamentales pueden servir de criterio orientativo para su estudio: 1º, el tributo es ante todo y sobre todo un instrumento jurídico pensado para la cobertura del gasto público, un tributo que no proporcione ingresos podrá ser muchas cosas más o menos interesantes, pero desde luego nunca será un tributo; 2º, si el tributo tiene como fin primordial cubrir los gastos públicos, y esa cobertura ha de hacerse a partir de elementales principios de justicia, es evidente que una tributación justa ha de apoyarse en la capacidad económica de las personas llamadas a satisfacerlos; 3º, puede ser conveniente o deseable utilizar los tributos para cumplir otros fines, también constitucionalmente protegidos, siempre que esa utilización no contradiga o desvirtúe la esencia del tributo.

d) La capacidad contributiva como criterio diferenciador entre tasas e impuestos. Uno de los autores, que en posición parcialmente discrepante de la doctrina mayoritaria, se ha ocupado con más rigor del tema es sin duda alguna E. SIMON.[9] A él se debe el excelente comentario a la STSJ Navarra de 1 marzo 1993 (JT 248), sobre la legalidad de determinados coeficientes correctores establecidos por la Ordenanza Fiscal del Ayuntamiento de Pamplona reguladora de la Tasa por recogida de basuras.

La posición del Tribunal al respecto es muy clara: "Siendo la base filosófica y teleológica en toda tasa gravar u obtener la contra-prestación del servicio prestado, el elemento capacidad económica del sujeto debe ser considerado como un punto de referencia, entre otros muchos, para la fijación de la tarifa, mas nunca como el núcleo integrante del concepto de tasa". Opinión difícil de compartir en lo que se refiere a la naturaleza contractualista de la tasa, pero que con algunos matices puede fácilmente aceptarse en lo relativo al caracter no nuclear de la capacidad contributiva en la configuración jurídica de esta clase de tributo.

---

9 *Reflexiones sobre las tasas de las Haciendas locales*, HPE, 1975 y "Tasas municipales" en *Fiscalidad municipal sobre la propiedad urbana*, Valladolid, 1982. En posición parcialmente discrepante, más próxima a nuestro punto de vista, cfr. J. MARTIN QUERALT, *Manual de Derecho Tributario local*, 1987.

Con ocasión del enjuiciamiento de la Tasa Fiscal sobre el Juego, los TSJ de Cataluña, Madrid y La Rioja (JT 1993, 1447 y 1994, 612 y 1434) han abordado el delicado tema de la capacidad contributiva como criterio, a un tiempo común y diferenciador, de dos clases de tributo: el impuesto y la tasa. Porque si bien es cierto que el principio de capacidad contributiva, como principio informador de todo tributo, ha de estar necesariamente presente en todas sus formas, no lo es menos que esa presencia no tiene por qué ser la misma en carácter ni en intensidad. Reiterados pronunciamientos del Tribunal Supremo sobre la Tasa Fiscal sobre el Juego, así como algunos del Tribunal Constitucional han calificado las cuotas fijas de la Tasa sobre el Juego como un impuesto atendiendo al principio de capacidad contributiva que lo informa, y no al criterio del coste del servicio más propio de las tasas (STC 126/1987 y STS 5 y 26 mayo 1990).[10]

El problema está bien visto. El principio de capacidad contributiva en materia de tasas difícilmente puede servir como instrumento de graduación o de medida de la prestación. Pero la exigencia constitucional se cumple con la simple presencia de algún síntoma de riqueza gravable en el presupuesto de hecho del tributo, incluso se ha llegado a afirmar por algunos de los estudiosos españoles del tema (J. L. PEREZ DE AYALA y G. CASADO), que es suficiente con que el tributo sea respetuoso o no se oponga a las consideraciones derivadas del principio de capacidad contributiva.

5. Avances significativos de la jurisprudencia española en torno al concepto de tributo

Las sentencias del TSJ Canarias de 26 mayo 1993 (JT 720) y de la Audiencia Nacional (AN) de 18 mayo 1993 (JT 703) son un buen ejemplo de los progresivos avances que viene experimentando la jurisprudencia española, en cuanto a tratar de precisar el concepto de tributo a partir del ya lejano pero muy importante art. 26 LGT (1963).

La primera de las sentencias citadas constituye un ejemplo claro y contundente de cuanto se dice. Si bien es cierto que en la línea de confirmar el carácter obligatorio de las tasas, el camino recorrido parece ya firme y definitivamente asentado.

En efecto, en tema del pago de la tasa por recogida de basuras, resulta a todas luces fuera de lugar alegar a estas alturas como causa de no pago la no utilización del servicio. La tasa es un tributo, es decir, una prestación obligatoria de Derecho Público, que se mueve por fuera del ámbito de la autonomía de la voluntad y de las prestaciones de carácter pactado. A partir de aquí, la única discusión jurídicamente relevante a efectos del no pago de la tasa, como en el caso de cualquier otro tributo, es considerar si se ha realizado o no el hecho imponible.

---

10 *Vid.* STSJ Andalucía 3 julio 1992 (JT 224), STSJ Navarra 20 abril 1993 (JT 394), STSJ Galicia 28 enero 1994 (JT 67), SAN 4 octubre 1994 (JT 1239), todas comentadas.

La sentencia objeto de referencia, con buen criterio, fija su atención no en el hecho, completamente marginal, de si la parte actora utiliza o no el servicio público de recogida de basuras, y mucho menos en si el servicio en cuestión le beneficia poco o nada, aspecto igualmente irrelevante. Lo determinante es la realización del hecho imponible. En este caso, verificar si el servicio público efectivamente se prestó. Acreditado, mediante certificación del concesionario, que el servicio realmente se prestó, están de más cualesquiera otras consideraciones sobre su efectiva utilización.

En la misma línea esforzada en aclarar el concepto de tributo, debemos situar la sentencia de la AN de 18 mayo 1993 (JT 703). Aunque en esta ocasión el esfuerzo se mueve en un ámbito más complejo (la parafiscalidad) y la figura enjuiciada es menos simple (el canon de regulación), el discurso del Tribunal parece igualmente digno de elogio.

El asunto objeto de litigio consistía en determinar si los regadíos tradicionales de la cuenca del rio Segura están o no sujetos al Canon de Regulación. A falta de una inclusión o exclusión en su normativa reguladora, el Tribunal razona a partir del reconocido carácter de contribución de mejora, tradicionalmente atribuido a esta exacción, que la falta de mención expresa de los regadíos tradicionales en la normativa reguladora del canon, no supone su exclusión del pago, trayendo a colación una sentencia del Tribunal Supremo de 24 noviembre 1992 (RJ 8993) en el mismo sentido (*vid. supra*).

El argumento de razón aportado por el Tribunal supone que la exclusión del pago de los regadíos tradicionales (anteriores a 1993), caso de producirse, tendría en cuenta únicamente los aprovechamientos para el riego derivados de las obras de regulación de los caudales públicos. Sin embargo, es notorio que la ventaja particular necesariamente presente en toda contribución de mejora, no se agota en el canon de regulación en el uso de agua para el riego. Son muchas más las ventajas derivadas para la comunidad de regantes en particular, y para todos los habitantes de la zona en general.

De aquí que esas ventajas particulares (transformación del secano en regadío, minorar los efectos de las inundaciones y equilibrar las reservas de agua) puedan ser recogidas parcialmente de todos los regantes a través del canon de regularización. En tanto que las ventajas de orden más general, tales como favorecer la climatología, conservación del suelo, buscar un medio más agradable o embellecer el paisaje, lo normal será que se cubran a través del instrumento técnico por excelencia para repartir los gastos denominados indivisibles, que es el impuesto, instrumento técnico que, al quedar desconectado de toda ventaja o beneficio particular, solo podrá basarse en la capacidad contributiva de las personas llamadas a satisfacerlos (*vid. supra*).

Dos pronunciamientos más en materia de tasas, uno del TEAC de 21 junio 1995 (JT 1122) y otro del TSJ País Vasco de 18 septiembre 1995 (JT 1147), merecen ser destacados por contribuir a aclarar un camino frecuentemente confuso, cuando se trata de delimitar el hecho imponible de los tributos denominados tasas.

Con demasiada frecuencia se olvida que la tasa es en el derecho positivo español un tributo, lo que implica que constituye una obligación ex lege, que se paga, como todas las obligaciones legales, al realizarse el correspondiente presupuesto de hecho legalmente

previsto. De este olvido de la naturaleza tributaria de la tasa y de su indiscutible conexión, al menos en sus orígenes, con el principio del beneficio, han derivado toda una carrera de errores e incomprensiones, que van desde la negativa a la consideración del principio de capacidad contributiva en este ámbito, hasta poner el centro de gravedad de las tasas en la idea de contraprestación, como si de un contrato sinalagmático se tratara.

No es ciertamente el camino previamente descrito el seguido por los fallos que nos ocupan. En ellos se pone el centro de gravedad, como no podía ser de otro modo, en comprobar si se han producido, o no, los elementos integrantes del hecho imponible generador de la correspondiente obligación tributaria a título de tasa.

En el primer caso, relativo a la tasa de vigilancia, dirección e inspección de la explotación de obras y servicios públicos del Decreto 138/1960, el TEAC, con apoyo en la jurisprudencia del Tribunal Supremo, taxativamente declara que "para que proceda el cobro de una tasa no basta con que se tengan encomendados diversos trabajos facultativos de vigilancia, dirección e inspección, sino que es preciso que efectivamente se hayan prestado y sólo en ese supuesto es exigible la tasa, quedando reducida la controversia a una cuestión de hecho en que la improcedencia de la tasa estaría únicamente en función de que se acreditase la ausencia de los trabajos facultativos precisamente en el periodo a que se refiere la imposición..., de donde se concluye que, tratándose desde la perspectiva del reclamante de un hecho negativo, si la Administración no acredita la realización de los servicios que origina la tasa, no procede su percepción" (cfr. STS 27 marzo 1991, RJ 2418).

En parecidos términos se expresa el TSJ País Vasco en sentencia de 18 septiembre 1995 (JT 1147), con ocasión de pronunciarse sobre la realización del hecho imponible en las licencias de obras y en las de apertura.

El Tribunal estima, en mi opinión correctamente, que las licencias de obras y las de apertura son compatibles entre sí por tener distinta finalidad, en el caso de la segunda, que es la discutida, consiste en la verificación de si los locales e instalaciones reunen las condiciones requeridas. "Pero la concesión de la licencia no supone la existencia del hecho imponible, ya que éste está constituido por la prestación de un servicio público o la realización de una actividad administrativa..., porque repugna a la misma equidad que el acto de anotar en un libro municipal el cambio en el nombre del título de un local de negocio, actividad que sólo presupone la confirmación formal mediante el examen de un simple documento, pueda comportar la misma obligación contributiva que la debida por la actividad de sustanciación del expediente, que lógicamente exige la apertura inicial de ese mismo local" (cfr. STS 27 junio 1988).

De suerte que aunque en el caso analizado se abrieron dos expedientes, uno por la licencia de obras y el otro por la licencia de apertura, al separarlos no pueden tenerse en cuenta las obras a los dobles efectos expresados. Máxime cuando las obras realizadas ya sirvieron para calificar una actividad administrativa relevante, constitutiva del hecho imponible de la tasa por licencia de obras. En consecuencia, parece claro: 1º, que unas mismas obras sólo pueden tener virtualidad en su propio y autónomo expediente, donde oportunamente se compruebe la adecuación de las obras al proyecto presentado; y 2º, que no se puede pretender que la misma actividad determine el hecho imponible de dos tasas

diferentes, en este caso, de la tasa por licencia de obras, plenamente justificada, y de la tasa por licencia de apertura, cuya justificación, con apoyo en una actividad administrativa dirigida a ese fin específico, no ha quedado probada, lo que imposibilita la constitución de un hecho imponible generador de la correspondiente obligación tributaria a título de tasa.

6. Los denominados tributos de ordenamiento

La conocida distinción germánica entre impuestos fiscales, cuya finalidad principal es recaudar ingresos, e impuestos finalistas o de ordenamiento, cuyo fin primordial no es el recaudatorio, sin carecer de críticos en la doctrina española (LEJEUNE), puede considerarse generalmente admitida, reconduciéndose los tributos fiscales al ámbito del art. 3 LGT y los no fiscales al art. 4 LGT. Aunque no le falta razón a E. LEJEUNE, al señalar, de un lado, que resulta poco convincente caracterizar al tributo por sus fines y, de otro, que ambos fines no se excluyen entre sí, siendo lo más frecuente que los tributos cumplan simultáneamente fines fiscales y no fiscales, variando únicamente la proporción o intensidad con que ambos fines son cumplidos por cada figura tributaria concreta. Es más, cabe plantearse razonablemente la duda sobre si un tributo que careciera de finalidad recaudatoria podría ser considerado juridicamente como tal.

La cuestión no sólo tiene importancia teórica, sino también práctica, pues el tributo es un instituto jurídico dotado de especiales garantias en cuanto incide sobre la propiedad privada con la finalidad de atender a la cobertura del gasto público. Los principios de legalidad (versión moderna del principio del consentimiento del impuesto por los súbditos), capacidad contributiva y no confiscatoriedad, tienen pleno sentido aplicados a los tributos fiscales, pero resultan dificilmente extensibles a unos tributos, denominados extrafiscales, cuyo mayor éxito de aplicación consistiría precisamente en cumplir plenamente el fin extrafiscal propuesto, a costa naturalmente de no obtener recaudación alguna. El principio de capacidad contributiva deja de tener sentido como principio realizador de la justicia en este tipo de tributos, y su función debe ser cubierta por un principio de portada más amplia, cual es el principio de igualdad (PALAO y LEJEUNE).

Los Tribunales españoles, particularmente con ocasión de enjuiciar la legalidad del antiguo Impuesto de Solares y de la Tasa sobre el Juego, han tenido oportunidad de encarar repetidas veces en los últimos años la controvertida cuestión de la existencia de los denominados tributos de ordenamiento,[11] que el Tribunal Constitucional encauzó hacia la legalidad en su sentencia de 26 marzo 1987 a través de una senda incierta, la de procla-

---

11 Más defendibles resultan posiciones como la del TSJ Galicia, para quien el hecho imponible de esta tasa consiste en "la autorización, organización o celebración de juegos de suerte, envite o azar, integrándose el aspecto material del elemento objetivo del mismo tanto por la actividad autorizatoria de la administración, como por la celebración del juego, siendo necesarios ambos requisitos para que el devengo se produzca" (30 noviembre 1992, 28 enero 1994 – JT 67 – y 30 septiembre 1994 – JT 1118). Las dos últimas comentadas.

mar conformes a la Constitución los tributos que "sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica o de pago respondan principalmente a criterios económicos o sociales orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos, que la Constitución preconiza o garantiza". Esta vía ha sido mejor precisada por el Tribunal Supremo, en su sentencia de 15 diciembre 1989, al proclamar que los tributos no fiscales (sería mejor decir predominantemente no fiscales) "son estructural y funcionalmente auténticos tributos, sometidos en todo al regimen común de éstos, ya que también sirven al levantamiento de las cargas públicas". Se trata, en último término, de interpretar correctamente el art. 4 LGT, para llegar a las conclusiones siguientes: 1º, el tributo es un instrumento juridico muy delicado, revestido de especiales garantías por el ordenamiento, que sirve ante todo y sobre todo para atender a la cobertura del gasto público, sobre la base de la capacidad económica de las personas llamadas a satisfacerlo; 2º, el tributo, además de atender a la cobertura del gasto público, puede servir para otros fines, siempre que éstos encuentren el debido respaldo constitucional y no desvirtúen la estructura y fin primordial del instrumento jurídico utilizado.

La doctrina expuesta, aunque proclamada con referencia al género tributo, es obvio que se ha construido a partir de la especie impuesto. Sin embargo, en modo alguno repugna conceptualmente su extensión al resto de los componentes tributarios. Así lo han entendido de forma reiterada tanto el Tribunal Supremo (24 noviembre 1992, 25 enero, 2 febrero, 22 septiembre y 13 octubre 1993 y 25 enero 1994) como la Audiencia Nacional (20 diciembre 1988 y 4 octubre 1994, JT 1239) al considerar, con ocasión de enjuiciar el cobro de la tasa estatal denominada "Canon de regulación de los aprovechamientos agrícolas, industriales e hidroeléctricos", que el pago del mencionado Canon por parte de los antiguos regantes era procedente, por cuanto "los regadíos tradicionales resultaron beneficiados por la construcción de los embalses y pantanos de regulación, en cuanto que el beneficio de estas obras no se agota con su aprovechamiento para el riego (objeto inicial de la tasa), pues están llamadas a proporcionar, además de otras ventajas de caracter social, como la transformación de los cultivos de secano, la de prevenir o aminorar los efectos de las inundaciones o avenidas, manteniendo niveles de reserva suficientes para afrontar la disminución del caudal en épocas de estiaje, beneficios estos que son comunes a todos los regantes, tanto los denominados tradicionales, anteriores a la fecha de construcción de los pantanos y embalses de regulación, como a los de más reciente implantación, al no estar solo en función del derecho al aprovechamiento de las aguas para el riego..., sino de las mejoras derivadas del sistema de regulación a través de la red de embalses y pantanos construidos".

7. Las dificultades del concepto unitario de tributo y vias de solución

Las conclusiones derivadas de lo anteriormente expuesto pueden centrarse en las proposiciones siguientes:

1º. Es posible que la capacidad contributiva no sea el fundamento y principio inspirador de las tasas ni de las contribuciones especiales, pero su presupuesto de hecho y la cuota resultante no pueden desconocer o contradecir dicho principio.

2º. La conexión de las tasas y de las contribuciones especiales con el principio del beneficio, es un lugar común en la legislación y jurisprudencia españolas, que la doctrina (particularmente R. CALVO y E. SIMON) ha sabido rastrear con acierto, a través de una inteligente investigación de los conceptos "valor de aprovechamiento" (art. 17 R.D. 30 diciembre 1976), "coste del servicio" (art. 18 Decreto-Ley 20 julio 1979), "naturaleza de la actividad provocada" (arts. 6 y 19 R.D. 30 diciembre 1976), "valor de la prestación recibida" (art. 19 Ley de Tasas y Precios Públicos) etc.[12]

3º. Cabe pensar que la acción basilar de dos principios informadores distintos (capacidad de pago y beneficio) dentro de una misma institución jurídica (el tributo), no es lógica y sólo puede perdurar debido al arbitrio del legislador.

A partir de las proposiciones expuestas, la primera observación tiende a relativizar cualquier intento de antagonismo o enfrentamiento teórico entre los principios del beneficio y de la capacidad de pago: se trata de dos principios distintos, no de dos principios enfrentados. Pero en concreto, en el caso de los servicios públicos cuyo coste deba ser cubierto mediante tasas, lo dificil será encontrar servicios perfectamente divisibles, dirigidos a un grupo particular de personas y cuya naturaleza reclame su cobertura exclusiva mediante tasas. En todo servicio público hay un componente más o menos amplio de interés general, de coste indivisible, siguiendo la terminología clásica, que en cualquier caso sería injusto hacer recaer exclusivamente sobre el usuario del servicio público preponderantemente divisible o uti singuli. De suerte que no es infrecuente que un mismo servicio se cubra en un pais mediante tasas y en otro mediante impuestos, o incluso que dentro de un mismo pais varíe con el tiempo el régimen de financiación de determinados servicios públicos (enseñanza, transportes, sanidad etc.). De otra parte, la exigencia del pago de una tasa a quien careciera de capacidad económica para pagarla sería ilegítimo.

La segunda observación, que es una consecuencia lógica de la anterior, lejos de situar la acción informadora de los principios del beneficio y de la capacidad contributiva sobre las distintas figuras del sistema tributario español bajo una perspectiva alternativa o excluyente, trata de armonizar o complementar su presencia, señalando incluso cuáles deben ser los ámbitos de aplicación territorial preferente de uno y otro principio dentro del sistema tributario español considerado en su conjunto.

Fruto de esta última perspectiva de análisis es la posibilidad de considerar las distintas especies de tributos fundadas bien sobre el principio de capacidad contributiva (impuesto), pero sin excluir la presencia de un beneficio global o concreto indeterminado, derivado del interés general presente en todo servicio público; bien sobre el principio del beneficio (tasa y contribución especial), pero sin excluir la presencia del principio de capacidad contributiva, que habrá de manifestarse, cuando menos, en la imposibilidad legal de exigir un pago tributario allí donde no haya capacidad económica para hacerle

---

12 *Vid.* E. SIMON, "Tasas municipales", en *Fiscalidad municipal sobre la propiedad urbana*, Valladolid, 1983 y *Las tasas de las entidades locales*, Aranzadi, 1999.

frente. Es decir, la influencia preferente del principio del beneficio en cierto tipo de pagos tributarios no puede hacer desaparecer, y mucho menos contradecir, la obligada presencia del principio de capacidad contributiva en todo el ancho campo de las prestaciones tributarias (art. 24.3 LRHL).

Esta acción informadora preferente del principio del beneficio en las tasas y contribuciones especiales (art. 7 LTPP), que no excluye la obligada presencia del principio de capacidad contributiva (art. 8 LTPP), se apoya en una ficción: suponer que el beneficio experimentado por el sujeto pasivo tiene, para bien o para mal, un límite en el costo del servicio; no siendo además posible contrastar la realidad del beneficio presunto absteniéndose de solicitar el servicio o acudiendo a la iniciativa privada, porque son dos circunstancias expresamente excluidas del concepto legal de tasa en el ordenamiento español (art. 2 LGT). De aquí que ante las dificultades relativas que plantea la aplicación del criterio del beneficio a las tasas, y excluida por principio la completa viabilidad de la capacidad contributiva, un calificado sector de la doctrina (FLORA, ALBIÑANA, E. SIMON) haya acudido desde antiguo a la provocación de costes como principio legitimador de las tasas en el ordenamiento tributario.[13]

En la medida en que los propios defensores del principio de la provocación de gasto no excluyen su compatibilidad con el principio de la capacidad contributiva, con lo que la superior unidad del género tributo no resulta afectada, no es necesario entrar en este lugar en enojosas polémicas doctrinales. Sin embargo, parece dudosa la posibilidad de que el principio de provocación del gasto se convierta en fundamento jurídico de la tasa, por la sencilla razón de que siendo la solicitud o recepción del servicio la que da lugar al pago de las tasas obligatorias, quien provoca el gasto no es el contribuyente, sino el ente público.

Así, pues, si se admite la presencia, aunque sea de forma diversa, del principio de capacidad contributiva informando todo el instituto tributario, su unidad jurídica queda reforzada, dado que el resto de los caracteres que lo definen son mucho menos problemáticos. Con todo, significaría estar absolutamente alejados de la realidad, si no se echase de menos en el proceso evolutivo reseñado una consideración más generalizada y menos tosca del principio de capacidad contributiva en esta clase de tributos, particularmente en las tasas. Por tanto, de cara al futuro, ésta debería ser la nueva linea de avance del Derecho tributario español en materia de tasas y contribuciones especiales. Lo que está por ver es si la misma se producirá a través de una progresiva generalización del impuesto, como medio por excelencia de contribuir al sostenimiento de lo gasto públicos, o mediante la conveniente articulación de hechos exentos y tarifas graduadas dentro de las tasas. Hasta el presente, lo que la experiencia confirma es la progresiva desaparición de las tasas y contribuciones especiales de los sistemas tributarios estatales, junto a su preferente utilización en los ámbitos autonómico y local.

---

13 *Vid.*, por todos, E. SIMON, ob. cit, p. 37 y ss.

8. Bibliografia

ALBIÑANA, Cesar. "Los impuestos de ordenamiento económico", Had. Pub .Esp, 1981.
_____. "Los tributos con fines no financieros", en "Est. Hom. J. Velarde", Madrid, 1992.
CASADO, Gabriel. "Los fines no fiscales de los tributos", *Rev. Der. Fin.*, 1991.
DI PIETRO, Adriano. "I regolamenti, le circolari e le altre norme amministrative per l'applicazione della legge tributaria", en "Trattato", de Amatucci, I, 2.
FEDELE, Andrea. "La riserva di legge", en "Trattato", de Amatucci, I , 1.
FERREIRO, José Juan. "Tasas y Precios públicos. Los precios públicos", en *Tasas y precios públicos en el ordenamiento jurídico español*, Madrid, 1991.
_____. "La definición de tributo" en *Rev. Latin. Der. Trib.*,1997.
GIANNINI, Achile Donato. "Instituciones de Derecho Tributario", Madrid, 1957.
GONZALEZ, Eusebio. "Reflexiones en torno a los principios de capacidad contributiva e igualdad", en "El principio de igualdad en la Constitución española", Madrid, 1991, vol. II.
_____. "Concepto actual de tributo: análisis de jurisprudencia", Aranzadi, 1996.
_____. "Die Auslegung der stuerrechtlichen Normen durch die Verwaltung in Spanien", StuW, 1993 (existe traducción portuguesa en *Cad. Dir. Trib.*, 1994 y española en *Rev. Tec. Trib.*,1995).
GONZALEZ, Eusebio y GONZALEZ, Teresa. "Derecho Tributario", Salamanca, 2003, vol. I.
LEJEUNE, Ernesto. "Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria" en "Seis estudios de Derecho Constitucional e internacional tributario", Madrid,1980.
MARTIN QUERALT, Juan. "Tasas y precios públicos", en *Tasas y precios públicos en el ordenamiento jurídico español*, Madrid, 1991.
_____. "Reflexiones en torno a la adecuación de las tasas a la Constitución", Palau 14, 1988.
MICHELI, Gian Antonio. "Profili critici in tema di potestá di imposizione", *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1964.
_____. "Curso de Derecho Tributario", Madrid, 1975.
PALAO, Carlos. "Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva", en "Est. Hom. F. De Castro", Madrid,1976.
PEREZ DE AYALA, José Luis. "Los principios de justicia del impuesto en la Constitución española", en "Fiscalidad y Constitución", Madrid, 1986.
RODRIGUEZ BEREIJO, Alvaro. "Introducción al estudio del Derecho Financiero", Madrid, 1976.
SAINZ DE BUJANDA, Fernando. "Estructura jurídica del sistema tributario", en Hda. y Dcho, II
SIMON, Eugenio. "Reflexiones sobre las tasas de las Haciendas locales", HPE, 1975.
_____. "Tasas municipales", en "Fiscalidad municipal sobre la propiedad urbana", Valladolid, 1983.
_____. "La legge tributaria", en "Trattato", de Amatucci, I, 1.
_____. "Las tasas de las entidades locales", Aranzadi, 1999.
VICENTE-ARCHE, Fernando. "Apuntes sobre el Instituto del tributo", *Rev. Esp. Der. Fin.*, 1975.
YEBRA, Perfecto. "Comentarios a un precepto olvidado: el art. 4 LGT", Hda. Pub. Esp, 1975.

A POLÍTICA TRIBUTÁRIA COMO INSTRUMENTO DE DEFESA DO CONTRIBUINTE[1]

Rogério Lindenmeyer Vidal Gandra da Silva Martins
Advogado em São Paulo.

1. Introdução

Desde os mais remotos tempos da História da Humanidade a relação entre o indivíduo e o Estado no concernente ao pagamento de tributos caracteriza-se fundamentalmente por dois aspectos: a) relação de poder; e b) coercitividade da obrigação, objeto da relação jurídica.

Os egípcios, assírios, persas, fenícios, dentre outros povos da Antiguidade, já usavam o tributo como instrumento de servidão, através de sua imposição sobre os povos conquistados.

Na Grécia encontraremos a cobrança tributária na modalidade da capitação, a qual trazia em seu bojo a relação "povo dominante-povo conquistado", sendo o cidadão grego isento do pagamento de tributos.

Bem elucidativa, neste ponto, a análise dos primórdios da tributação feita por EZIO VANONI:

> "O tributo ordinário trazia impresso, em todo o mundo pré-romano, o estigma da servidão. Não era diverso na Grécia antiga: sujeitavam-se a tributo os povos vizinhos, dominados na guerra: impunha-se a capitação aos estrangeiros, aos imigrantes, aos forasteiros: fazia-se frente às despesas ordinárias principalmente com os direitos sobre o uso dos portos e mercados, com o produto das minas e das salinas: mas o cidadão era livre de qualquer tributo ordinário."[2]

Na mesma linha de poder e coercitividade foi a história do Império romano, onde o tributo era cobrado primordialmente dos indivíduos que não possuíam a cidadania romana, geralmente, povos conquistados pela expansão de Roma.

Na Idade Média, o sistema feudal fazia do tributo o sustentáculo de sua estrutura de produção, obrigando-se os servos a inúmeras prestações aos senhores das glebas, tais

---

1 Estudo realizado em 2002.

2 "*Natura ed Interpretazione Delle Leggi Tributarie*", CEDAM, Casa Editrice Dott. A. Milani, Padova, 1932, p. 16 *apud* FERRAZ, Roberto "*Liberdade e Tributação: a Questão do Bem Comum*", texto disponível na Internet em http://www.hottopos.com/convenit4/ferraz.htm.

como, a corvéia, capitação, censo/foro, talha, banalidades, taxas de justiça, taxas de casamento, mão morta, entre outras. Foi já na Idade Média que observamos a Magna Carta britânica de 1215, a qual é fruto essencialmente das pressões baronesas à Coroa inglesa pelos abusos fiscais, clamando aquela casta por um documento jurídico que a protegesse de arbitrariedades por parte do poder real.

A Renascença e a Idade Moderna, trazendo o novo modelo de Estado Absolutista, não se distinguiram na linha de tributação sob o prisma da relação jurídica de poder e coerção. As monarquias européias dos sécs. XVII e XVIII caracterizavam-se neste aspecto pela alta carga impositiva sobre o setor mercantil e agrícola e imunidade às camadas mais próximas do poder (nobreza e clero).

O "fator fiscal" também esteve presente como prova de que a relação tributária é uma relação jurídica de poder e coercitiva, tanto na Revolução Francesa de 1789, a qual, entre muitos outros motivos, apresentava também a insatisfação do 3º estado (comerciantes e agricultores) contra os privilégios fiscais do 1º e 2º estados (clero e nobreza), assim como na Independência e promulgação da Constituição norte-americana (1776 e 1787, respectivamente), esta última visando fundamentalmente: (a): garantir os direitos individuais, enfatizando a liberdade e a propriedade privada como meios de desenvolvimento e prosperidade e (b) limitar a atuação do Estado, definindo suas funções e o modo pelo qual o mesmo poderia ser controlado, a fim de que se evitasse arbitrariedades de sua parte (idéia advinda de Montesquieu em sua tripartição de poderes). Prova de que a Constituição americana pretendia impor limites ao Estado e garantir direitos para que o cidadão se desenvolvesse está na proibição de imposição de tributos para exportação ("*No Tax or Duty shall be laid on Articles exported from any State*").[3]

No tocante à Revolução Francesa e início da Idade Contemporânea, veremos que o próprio movimento revolucionário, após a abolição da Monarquia, instituiu inúmeros tributos para a manutenção do novo governo que então se formava, assim como, após a ascensão de Napoleão ao poder daquele país, o peso fiscal sobre a sociedade aumentou consideravelmente, uma vez que o Estado necessitava cada vez mais de recursos para os gastos militares. Na mesma época, a Inglaterra também aumentava drasticamente seus tributos para que se arcasse com as despesas decorrentes da campanha contra o "Marechal Francês". É no final do século XVIII que a Inglaterra trará à civilização ocidental o primeiro modelo sistemático de tributação sobre a renda.[4]

Com o constitucionalismo advindo do séc. XVIII, trazendo em seu bojo a delimitação e as funções do Estado, assim como a garantia através de um documento jurídico supremo no qual os indivíduos seriam assegurados em seus direitos fundamentais (idéia esta que cresceu em grande magnitude após a Declaração dos Direitos do Homem, em 1789, na França), os Estados ingressaram na Idade Contemporânea de certa forma "limitados" em seu poder pela lei, e foram, conforme o tipo e molde das Constituições a que se adequaram, mais ou menos intervencionistas.

---

3 *The United States Constitution*, Article I, Section 9, Clause 5.

4 *Vide* ARADANT, Gabriel, *Histoire de l'Impôt*, Librairie Arthème Fayard, 1971.

E a História dos sécs. XIX e XX mostrou-nos que aqueles países que adotaram um modelo de Constituição "estadista", onde ao Estado era conferida uma inumerável gama de atribuições, obtiveram como resultado uma carga tributária maior, ao passo que as nações que optaram por uma Constituição mais voltada às garantias individuais e menor tamanho e atuação estatal alcançaram carga tributária consideravelmente menos onerosa para os cidadãos.

O modelo de Estado intervencionista, característica típica dos países que optaram ou foram coagidos a seguir o regime decorrente da Revolução Russa de 1917, mostrou-se ineficaz não só para garantia dos direitos individuais do cidadão, mas também para a manutenção de uma máquina pública eficiente. Corolário disto foi a queda do sistema socialista a partir do final da década de 80.

A História do século XX também nos ensinou que a intervenção estatal na economia às vezes pode tornar-se necessária, como o foi no período entre guerras e após a II Guerra Mundial; mas tal intervenção deve ser pelo menor tempo possível, apenas para restabelecer os mínimos graus de ordem, uma vez que o próprio mercado responsabilizar-se-á pelo resto. Nesta esteira de raciocínio é que as teorias de Keynes e da escola monetarista aplicam-se perfeitamente para uma situação de reconstrução de uma nação, mas jamais podem ser aceitas como dogma econômico a ser aplicado *ad perpetum*.

Pelo que se vê, "História", "Tributo" e "Estado" sempre caminham juntos e a relação jurídica-tributária foi sempre uma relação advinda do poder do Estado e nunca uma relação voluntária por parte do indivíduo. Outrossim, a coerção sempre foi o elemento que dá a eficácia à relação jurídico-tributária, uma vez que é a imposição fiscal clássica norma de rejeição social.[5]

Por se tratar de uma relação jurídica de poder e com eficácia conferida por coerção é que o indivíduo procura, no ordenamento jurídico, normas que o resguardem a fim de se evitarem abusos por parte do Poder Tributante.

Nesta esteira de raciocínio é que a nossa Constituição Federal contempla todo um capítulo às "Limitações ao Poder de Tributar", assim como cada vez mais cresce na sociedade o conceito de "direito do contribuinte", existindo já projeto de "Código de Defesa do Contribuinte" em curso perante o Congresso Nacional,[6] assim como a edição da Lei Complementar nº 101/2000, denominada "Lei de Responsabilidade Fiscal", visando a conter e gerenciar os gastos do Poder Público.

Os direitos do contribuinte e mecanismos para sua defesa são necessários, uma vez que o Estado possui uma gama de atividades e funções a ele conferida pela Constituição Federal e demais normas jurídicas. Para que o mesmo possa exercer tais atribuições necessita de recursos os quais são obtidos através da exploração de seu patrimônio (receitas

---

5 A este respeito, *vide* MARTINS, Ives Gandra da Silva, *Teoria da Imposição Tributária*, 2ª ed., Editora LTr, São Paulo, 1998.

6 À época em que foi escrito o presente trabalho (outubro 2001), o Projeto de Lei Complementar nº 646/99, de autoria do senador Jorge Bornhausen, ainda estava em tramitação perante o Congresso Nacional, mais especificamente na Subseção de Coordenação Legislativa do Senado Federal.

patrimoniais), da sua entrada no mercado financeiro (receitas creditícias) e da arrecadação de tributos da sociedade (receitas tributárias), sendo esta última modalidade a que mais financia a atividade estatal.

Ocorre, contudo, que nem sempre o dinheiro arrecadado pelos cofres públicos é bem gerido ou bem aplicado, razão pela qual muitas vezes a imposição tributária torna-se:

a) injusta, na medida em que o Estado não aplica bem os recursos obtidos da sociedade;

b) inadequada, pois não raras vezes existem outros meios para a alocação de recursos a fim de realizar suas atividades, meios estes que não sejam necessariamente provenientes de receita tributária; e

c) desmesurada, já que a má-administração dos recursos públicos gera um descompasso nas finanças do Estado, fazendo com que o mesmo, muitas vezes, opte por solucionar seus problemas financeiros através da "via mais fácil", qual seja, a arrecadação, que, com o tempo, vai onerando drasticamente a produção, o consumo, a renda e a propriedade privada.

Neste contexto, entendemos que a "Política Tributária", vista esta como a sistemática adotada pelo Estado objetivando cumprir suas finalidades de forma eficaz e ao mesmo tempo onerando o mínimo possível a sociedade, pode transformar-se em um instrumento de defesa do contribuinte nos dias de hoje.

Procuraremos no presente estudo ofertar elementos que julgamos pertinentes para a elaboração de uma Política Tributária justa e, acima de tudo, respeitadora dos ditames constitucionais.

2. A atividade financeira do Estado e o conceito de "política tributária"

O Estado desenvolve, como vimos no tópico anterior, inúmeras atividades que lhe são outorgadas pelo ordenamento jurídico, e para que possa desempenhar tais atividades necessita de recursos, principalmente econômicos, os quais obterá através de suas receitas patrimoniais, creditícias e preponderantemente através das receitas advindas da cobrança de tributos da sociedade.

Na posse destes recursos econômicos, o Estado procurará gerir tal montante a fim de que possa executar as tarefas e funções a ele conferidas.

A este processo de obtenção, gestão e aplicação dos recursos econômicos por parte do Estado a doutrina comumente denomina "atividade financeira do Estado".

CELSO BASTOS assim define o conceito:

> "*... a atividade financeira do Estado é toda aquela marcada ou pela realização de uma receita ou pela administração do produto arrecadado ou, ainda, pela realização de um dispêndio ou investimento. É o conjunto das atividades que têm por objeto o dinheiro.*"[7]

---

7 *Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário*, 7ª ed., São Paulo, Ed. Saraiva, 1999, p. 4.

Consistindo a atividade financeira em captar, gerir e aplicar recursos e sendo a receita tributária o principal recurso captado pelo Estado, o estudo do Direito Tributário jamais poderá ser realizado sem se levar em conta outros ramos do Direito, bem como outras Ciências, em especial, as *Finanças Públicas*, que tem por objeto a análise econômica do fenômeno financeiro sob a ótica do Estado, e o *Direito Financeiro*, este consistente no conjunto de normas jurídicas a serem obedecidas pelo Estado em sua atividade de obtenção, gestão e aplicação dos recursos públicos.

Qualquer análise do Direito Tributário que, ao versar sobre a atividade financeira, desprezar outros ramos do Direito e demais ciências correlatas, pecará pelo reducionismo e má aplicação da norma jurídica, desvirtuando totalmente seu verdadeiro sentido.

Torna-se de extrema importância a análise deste primeiro ponto antes de adentrarmos na política tributária propriamente dita, pois não raras vezes o aplicador do Direito, buscando uma tecnicidade perfeita do Direito Tributário, esquece que o mesmo é uma ciência humana e tem como laboratório experimental a sociedade e aquilo que a mesma produz. Analisar o Direito Tributário sem inter-relacioná-lo com outros ramos da ciência é estirpar boa parte de seu conteúdo normativo, podendo-se chegar a conclusões doutrinárias absolutamente descompassadas da realidade político-socioeconômica.

A necessidade de inter-relacionamento da Ciência das Finanças e do Direito Financeiro, por exemplo, é muito bem abordada por RUY BARBOSA NOGUEIRA, nos termos que se seguem:

> "*Enquanto as relações econômicas entre particulares se desenvolvem fundamentalmente dentro da vontade individual, as relações econômicas de caráter público, embora econômicas, estão concomitantemente vinculadas a aspectos políticos e jurídicos do Estado. Disto resulta que a Ciência das Finanças, embora seja acentuadamente ciência econômica, não pode deixar, no seu estudo econômico, de apreciar, relacionadamente, os aspectos políticos e jurídicos que envolvem a economia pública.*
>
> *Isto não significa que a Ciência das Finanças se confunda com a Política ou com o Direito, apenas demonstra que a Ciência das Finanças, tendo por objeto material de estudo a atividade financeira do Estado, que também é objeto material daquelas ciências, mantém afinidades com elas, mas ao estudar a mesma matéria o faz de forma diferenciada, isto é, apenas sob o prisma teórico estuda estes fenômenos econômicos, considerando ao mesmo tempo suas colocações políticas e jurídicas.*
>
> *Isto demonstra que as ciências não são isoladas, mas compõem um conjunto de formas ou métodos para abranger todos os aspectos do conhecimento e alcançar a verdade.*
>
> *(...)*
>
> *Quer no momento de elaboração da doutrina, quer da legislação, quer da jurisprudência, o jurista financeiro não pode deixar de estar informado dos dados e conclusões teóricos da Ciência das Finanças.*"[8]

---

8 *Curso de Direito Tributário*, 6ª ed., São Paulo, Ed. Saraiva, 1986, p. 4.

Na mesma esteira de raciocínio preleciona IVES GANDRA DA SILVA MARTINS:

> *"A imposição tributária, como decorrência das necessidades do Estado em gerar recursos para sua manutenção e a dos governos que o administram, é fenômeno que surge no campo da Economia, sendo reavaliado na área de Finanças Públicas e normatizado pela Ciência do Direito."*[9]

Sedimentada esta primeira premissa, qual seja, a da necessidade de se avaliar a norma jurídica tributária dentro do contexto do Direito Financeiro e da Ciência das Finanças, sob pena de se cometer equívocos que podem vir a prejudicar o contribuinte, passemos a analisar a política tributária propriamente dita.

Tendo em vista que o Estado possui funções e encargos e para tanto necessita de recursos, os quais são preponderantemente obtidos pela arrecadação de tributos, a política tributária vem a ser o processo pelo qual o ente tributante, analisando suas funções e atribuições, decide a forma e grau pela qual será realizada ou não a imposição tributária.

A política tributária é o processo que deve anteceder a imposição tributária. É, em suma, a verificação da finalidade pela qual será efetivada ou não a imposição tributária.

Como bem afirma GUSTAVO MIGUEZ DE MELLO, a política tributária deve ser analisada pelos seus fins, pela sua causa última, pela sua essência. Na medida em que o poder impositivo questiona-se: "por que tributar?", "o que tributar?", "qual o grau de tributação?" – e sempre na perspectiva de suas funções e finalidades –, está o mesmo executando Política Tributária.

Nestas linhas assevera o tão renomado mestre:

> *"A necessidade da cobrança de tributos constitui um problema prático e, como ensinam os filósofos, a finalidade (ou causa final) tem, na ordem prática, a primazia da consideração.*
>
> *Repensar a tributação, começando do princípio, é – embora possa parecer à primeira vista paradoxal – estudar as finalidades da cobrança de tributos."*[10]

Ressalte-se que a política tributária, embora consista em instrumento de tomada de decisão por parte do Poder Público acerca da tributação, necessariamente não precisa resultar em imposição tributária. Muitas vezes o governo estará fazendo política tributária utilizando-se de mecanismos fiscais de não-tributação como isenções, incentivos fiscais, adoção de alíquota zero, não-majoração ou criação de novos tributos, ou até extinção ou redução de tributos existentes. A política tributária, acima de tudo, deve obedecer às funções e ao papel que o Estado deve ter na sociedade e pode ocorrer, e procuraremos de-

---

9 *Sistema Tributário na Constituição de 1988*, 5ª ed., São Paulo, Ed. Saraiva, 1988, p. 161.

10 "Uma Visão Interdisciplinar dos Problemas Jurídicos, Econômicos, Sociais, Políticos e Administrativos Relacionados com uma Reforma Tributária", *in Temas para uma Nova Estrutura Tributária no Brasil*, Mapa Fiscal Editora, Suplemento Especial, 1º Congresso Brasileiro de Direito Financeiro, 27 a 31.08.1978, coordenação: Gustavo Miguez de Mello, p. 05.

monstrar que muitas vezes "deve ocorrer", uma política tributária consistente na atitude negativa ou omissão de imposição fiscal para que se alcance uma finalidade mais benigna ao cidadão. Em outras palavras, sempre que o Estado verificar que sem a imposição fiscal, ou reduzindo a mesma, poderá alcançar as finalidades a ele conferidas pelo ordenamento jurídico, está o ente tributante na obrigação de exercer uma política tributária passiva e não ativa, sob pena de macular o Direito.

3. Classificações da política tributária

Tendo conceituado o que vem a ser política tributária, cabe, pois, elencar as espécies deste instituto. Poderíamos classificar a Política Tributária segundo dois critérios:

a) quanto à sua finalidade;

b) quanto à conduta.

3.1. Política tributária quanto à sua finalidade

A primeira classificação, sendo esta considerada a clássica classificação da política tributária, é aquela que diz respeito à finalidade das medidas a serem tomadas pelo poder tributante no campo da imposição fiscal.

Neste sentido, a política tributária, segundo sua finalidade, poderá ser:

a) fiscal: caracteriza-se pela preponderância do elemento arrecadatório como finalidade das medidas;

b) extrafiscal: caracteriza-se pela busca de outros objetivos na tomada de decisões acerca da imposição fiscal, dentre os quais a arrecadação não é a medida principal e primordial.

Exemplos clássicos desta modalidade de política tributária estão nos impostos sobre importação e exportação, onde muitas vezes o que se busca não é a arrecadação de tributos mas sim a regulação da balança comercial nacional.

A título ilustrativo, vale a pena citar o ensinamento de MARCUS VINICIUS BUSCHMANN acerca do histórico destes impostos em face da extrafiscalidade:

> *"Os impostos sobre o comércio exterior ou os impostos aduaneiros são tributos que existem desde a civilização romana.*
>
> *Neste País, na época do Império, a arrecadação conseguida com esses impostos chegava a 70% (setenta por cento) da receita pública derivada.*
>
> *Os impostos de importação detinham, até o ano de 1938, uma finalidade puramente fiscal devida à escassez de outras fontes de arrecadação. Tal fato ocorria porque o País ainda não possuía uma economia desenvolvida, ou seja, ainda possuía exportações primárias e pequeno nível de desenvolvimento industrial.*
>
> *Todavia, apesar de 'nosso Imposto de Importação, a rigor, jamais haja sido conseqüência deliberada de uma política econômica nítida e lucidamente protecionista, foi à sombra dele que surgiu, medrou e frutificou a indústria manufatureira nacional', ou seja, a finalidade fiscal assumiu conseqüências benéficas ao País, permitindo o crescimento manufatureiro.*
>
> *Cabe ressaltar que essa importância fiscal dos referidos impostos ainda predomina em países pouco desenvolvidos economicamente.*

Após 1940, os Impostos sobre o Comércio Exterior foram perdendo importância para o saldo da arrecadação, sendo que na atualidade representam menos de 5% (cinco por cento) do arrecadado.

Desta forma, com a evolução econômica do País, a finalidade fiscal dos referidos impostos foi sendo substituída por uma finalidade preponderantemente extrafiscal."[11]

Voltaremos a analisar a questão da extrafiscalidade quando discorrermos sobres as bases para uma justa política tributária.

Por ora, apenas acrescentamos que as últimas décadas de nossa história tributária têm sido caracterizadas por uma política tributária extremamente fiscal e raramente tem o governo se utilizado do fator extrafiscal como um meio de se alcançar benefícios sociais e econômicos.

Analisando os 15 últimos anos de nossa história tributária veremos que o Poder Tributante frisou quase que exclusivamente sua política tributária no fator arrecadatório, pois sempre se encontrava em situações econômicas desfavoráveis e quase em sua totalidade, situações estas causadas por sua própria vontade.

Quanto a este assunto, voltaremos a discorrer mais adiante, no decorrer do presente trabalho.

3.2. Política tributária quanto à conduta

Um segundo critério que pode ser utilizado para classificação da política tributária consiste na "conduta" que o agente tributante terá após a análise de todas as causas e conseqüências da imposição fiscal.

Ao elaborar uma política tributária, o Fisco estará analisando as causas e as finalidades da imposição fiscal. Estará respondendo a diversas questões como, por exemplo: Por que determinado tributo deve ser cobrado? Por que deve ser aumentado? Por que deve ser diminuído ou extinto? Qual será o impacto na economia? Qual será o produto arrecadado? Qual a finalidade do produto arrecadado? etc.

Após a análise desta e de muitas outras questões, o Poder Tributante tomará uma decisão, uma "conduta", a qual poderá ser "ativa", resultando na imposição fiscal, ou "passiva", ocorrendo esta última sempre que, da ponderação das questões relacionadas à tributação, decida o Poder Tributante pela "não-interferência" ou pela diminuição do resultado da imposição fiscal.

Assim sendo, a Política Tributária, quando qualificada pelo critério "conduta" do Poder Tributante, será "ativa" quando o mesmo optar pela modificação na ordem jurídica, resultando em aumento da imposição fiscal e "passiva" quando optar pela não-interferência na ordem jurídica para aumento da imposição fiscal.

---

11 "A Extrafiscalidade, o Princípio da Proporcionalidade e a Ponderação de Princípios no Comércio Exterior", *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, nº 39, Ed. Revista dos Tribunais, Academia Brasileira de Direito Tributário – ABDT, São Paulo, julho-agosto 2001, pp. 09-10.

Deve-se ressaltar que quando se diz que a política tributária é passiva, ela está sendo classificada pela conduta do Estado em relação ao contribuinte e sob a óptica deste. Neste sentido é que entendemos que uma medida tomada pelo Poder Tributante consistente na diminuição de um tributo, por exemplo, embora possa aparentar uma política tributária "ativa", já que o mesmo "interferiu", "atuou" no ordenamento jurídico para a obtenção deste resultado; consiste na verdade em política tributária de natureza "passiva", pois, sob a ótica do contribuinte, a relação jurídico-tributária será desonerada. O nexo causal aqui buscado não é "*conduta do Estado*" gerando "*interferência na ordem jurídica*", mas sim "*conduta do Estado*" gerando "*interferência da ordem jurídica que onere o contribuinte*".

4. Da opção pela espécie de política tributária aplicável e da necessidade de afastamento de sofismas

Estabelecida a classificação da Política Tributária no tocante à "conduta", procuraremos demonstrar que o Estado necessariamente não precisa atuar no campo econômico através da imposição fiscal para que seja efetivada uma política tributária.

Muitas vezes, e é o que pretendemos demonstrar adiante, o Estado estará fazendo uma excelente política tributária quando optar pela modalidade passiva, deixando assim a sociedade menos onerada pela carga fiscal em sua globalidade e desta forma mais produtiva em todos os sentidos. Conforme também procuraremos demonstrar, sempre que o Estado, ao elaborar a sua política tributária, verificar que as finalidades podem ser alcançadas através de uma política tributária passiva, estará o mesmo *obrigado* a adotar tal modalidade política, sob pena de se ferir todo sistema constitucional, o qual visa, conforme analisaremos, à proteção do cidadão-contribuinte.

Não raramente, as finalidades pelas quais o Estado justifica a imposição fiscal, tais como "distribuição de riqueza", "satisfação das necessidades sociais", "investimento em educação", entre outras, podem ser alcançadas através de uma política tributária passiva, e não necessariamente pela imposição tributária.

Ao analisarmos a história de nossa tributação constatamos que, enquanto o Estado vem crescendo continuamente, suas funções e os serviços pelos quais é ele responsável não crescem na mesma proporção, nem tampouco em qualidade. Da mesma forma que o Estado cresce, o que realmente vem o acompanhando em tamanho são os gastos públicos e a carga tributária, a qual em 1947 representava 13,8% do PIB, em 1958, 18,7%, em 1969, 24,9%, em 1982, 26,3%, em 1990, 28,8%, em 2000, 32,6%, e, em 2001, estimada para 33,12%.[12]

Em pouco mais de 53 anos o Estado brasileiro elevou sua carga tributária em aproximadamente 140%, sem a respectiva melhora de serviços, distribuição de renda ou a tão falada "justiça fiscal". Por outro lado, a sociedade viu-se onerada nestes exatos 140%, uma vez que se tornou uma verdadeira financiadora da atividade estatal, a qual não retorna em serviços para os particulares. O contribuinte brasileiro passou a ter o *status* de contribuinte de países do 1º mundo ao mesmo tempo em que assumiu a categoria de cidadão

---

12 Fonte: CNC e Varsano *et alli*.

de país de 4º mundo em matéria de serviços prestados pelo Estado, uma vez que até os países do terceiro mundo possuem cargas tributárias inferiores à nossa, como é o caso, por exemplo, da Argentina (22%),[13] Nicarágua (24%),[14] Guatemala (11,2%)[15] e México (16%).[16]

O próprio VITO TANZI, ex-Diretor Geral de Política Tributária do FMI e criador da lei econômica que leva o seu nome,[17] assevera que a carga média para os países em desenvolvimento é de 20%, e o Brasil, por possuir carga superior a 30%, pode tornar-se não-competitivo em relação às nações de sua faixa de desenvolvimento.[18]

Ora, na medida em que se verifica que a carga tributária brasileira vêm crescendo, os serviços públicos não crescem na mesma proporção, assim como o crescimento econômico do setor privado não acompanha o aumento das receitas públicas e do Estado, cristalina é a conclusão de que a "finalidade social do tributo" como fundamento para a imposição fiscal, tão disseminada pelos pregadores da corrente arrecadatória, não só não se verifica no mundo dos fatos como gera na sociedade o efeito contrário, ou seja, o tributo passa a ter a "disfunção social", inibindo o setor privado, desestimulando a economia, gerando menos emprego, enfim, evitando o crescimento e desenvolvimento do cidadão e conseqüentemente da sociedade. Fundamentar a imposição fiscal com base na "função social do tributo" nos dias de hoje para nosso país seria o mesmo que sustentar a inocência de um réu acusado de latrocínio alegando que o mesmo agiu por culpa e não por dolo.

---

13 Fonte: *Gazeta Mercantil*, Editorial "Descalabros do Regime Tributário", 17.07.00, p. A-2.

14 Fonte: Banco Central de Nicarágua – ano 2000.

15 Fonte: Dirección de Análisis Fiscal, MFP /Banco de Guatemala – projeção ano 2000.

16 Fonte: *Gazeta Mercantil*, Editorial "Descalabros do Regime Tributário",17.07.00, p. A-2.

17 Vito Tanzi, analisando a política tributária do Fundo Monetário Internacional, explica a aplicação prática de seu princípio, segundo o qual, quando uma tributação é excessivamente alta, os resultados colhidos pela administração podem ser inversos aos perseguidos:
"*When the size of the fiscal imbalance is believed to be creating difficulties with respect to some of the country's macroeconomic objectives, the country's policymakers are advised to reduce it. This has been a common Fund recommendation over the years. It is conveyed through so-called Article IV consultations, i.e., through the annual reports that Fund staff prepare each year for each country, through "summing ups" of the discussion of those reports by the Board of Executive Directors, through pronouncements of the Fund's Managing Director, and through otherchannels. In the past, the Fund rarely specified whether the fiscal imbalance should be reduced by raising taxes or by reducing public spending. However, because the growth of fiscal disequilibria in many countries has often been caused by large increases in public spending, or because distorted or excessively high or low tax revenue can create difficulties, in recent years the Fund has often advised countries to reduce their level of public spending or to reform their tax systems*" ("The Role Of The IMF in Reforming Tax Systems" *in A Reforma Fiscal no Brasil: Subsídios do Simpósio Internacional sobre Reforma Fiscal*, São Paulo, 1993, Promoção: Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas, Apoio: Prefeitura do Município de São Paulo, p. 126).

18 *Vide* MARTINS, Ives Gandra da Silva, "CPMF: Protecionismo às Avessas", *in Informativo ANFAC* nº 06, 29.01.97.

Nem se alegue que a "função social do tributo", como fundamento para a imposição fiscal em nosso país, seria uma "moderna corrente doutrinária" que visa no tributo à eliminação de distorções sociais e a redistribuição de riqueza na sociedade, "consertando", desta forma, os "maus frutos" produzidos pelo neoliberalismo econômico. Tal argumento apresenta-se, a nosso ver, falacioso e absolutamente sofismático.

Primeiramente, pois, a idéia de função social do tributo não é nem um pouco nova e original. São Tomás de Aquino, no século XIII, já falava na função do tributo, que deve obrigatoriamente reverter para a sociedade sob pena de estar o Estado cometendo um crime, assim como só teria o Estado o direito de cobrar se a necessidade de suprir as carências da sociedade fosse efetiva. Acrescente-se que à época não se falava ainda em liberalismo econômico, simplesmente porque este nasceria cinco séculos mais tarde, e muito menos em neoliberalismo, o qual surgirá 700 anos após a gênese do pensamento tomista. Neste sentido as palavras do máximo expoente da escolástica medieval:

> *"Questão 66, artigo VIII (II-II) : Se pode haver rapina sem pecado (*omissis*).*
>
> *Solução. – A rapina importa uma certa violência e coação, pela qual e contra a justiça tiramos a alguém o que lhe pertence. Ora, na sociedade humana só pode exercer a coação quem é investido do poder público. E, portanto, a pessoa privada, não investida do poder público, que tirar violentamente uma coisa a outrem age ilicitamente e pratica uma rapina, como é o caso dos ladrões.*
>
> *Aos governantes, porém, foi dado o poder público para serem guardas da justiça. 'Por onde, não lhes é lícito usar de violência e coação senão de acordo com os ditames da justiça'; e isto, quer lutando contra os inimigos, quer punindo os cidadãos malfazejos. E o ato violento pelo qual se lhes tira uma coisa, não sendo contrário à justiça, não tem natureza de rapina. 'Mas, os que, investidos do poder público, tirarem violentamente aos outros, contra a justiça, o que lhes pertence, agem ilicitamente, cometendo rapina e são por isso obrigados à restituição'* (omissis).
>
> *'Os governantes que exigem por justiça dos súditos o que estes lhes devem, para a conservação do bem comum', não cometem rapina, mesmo se violentamente o exigirem. Os que, porém, extorquirem indebitamente, por violência, cometem tanto rapina como latrocínio. Por isso, diz Agostinho: 'Posta de parte a justiça, que são os reinos senão grandes latrocínios? Pois, por seu lado, que são os latrocínios senão pequenos reinos?' E a Escritura: 'Os seus príncipes eram no meio dela como uns lobos que arrebatam a sua presa.' E portanto, estão, como os ladrões, obrigados à restituição. E tanto mais gravemente pecam que os ladrões, quanto mais perigosa e geralmente agem contra a justiça pública, da qual foram constituídos guardas".* [19]

Pelo exposto, outras características pode ter a doutrina da função social do tributo como instrumento de satisfação do bem comum, mas não a adjetivação de filosofia inovadora no Direito tributário, dada a sua quase milenar existência.

Destarte, o argumento da "teoria social do tributo" como fundamento da imposição fiscal a fim de promover uma justa distribuição de riqueza apresenta-se falacioso em nosso país, uma vez que a História pátria tem mostrado que, quanto mais a imposição fiscal

---

19 *Summa Theologica*, tradução de Alexandre Correia, Ed. Siqueira, São Paulo, 1944-49, vol. 18, questão LXVI, artigo VIII *apud* FERRAZ, Roberto "Liberdade e Tributação: A Questão do Bem Comum", texto disponível na Internet em www.hottopos.com/convenit4/ferraz.htm.

aumenta, mais a sociedade é prejudicada, pois perde os recursos econômicos para o setor público, o qual não os reverte para o setor privado em serviços, inibe a produção de bens e serviços pela menor capacidade econômica advinda da tributação, acarreta menos empregos, e, neste ponto, sim, "não distribui riqueza", reduz o poder aquisitivo do cidadão-contribuinte, diminui o consumo, além de tornar o País "descompetitivo" no mercado externo, uma vez que a renda é diminuída na produção. Tem a história tributária nacional demonstrado que o tributo é fator de retirada de recursos da sociedade, jamais tendo como fatores preponderantes a "distribuição de riqueza" e a "função social". Outrossim, com nossa carga tributária atual, a qual gera, como mostramos, um perverso círculo econômico vicioso, a imposição fiscal só teria a sua finalidade social de distribuição de riqueza se fosse diminuída. Nesta esteira de raciocínio, entendemos que uma política tributária que vise a fazer uma distribuição de riqueza na sociedade deve ser uma política tributária extrafiscal e passiva, caracterizada pela menor oneração fiscal da sociedade pátria, a fim de que a mesma possa voltar a respirar e ter punjança econômica suficiente para criar um círculo econômico produtivo e desenvolvido de riqueza na sociedade.

Outro argumento comum que muitas vezes sustenta a política tributária nacional é a alegação de que os modelos de imposição fiscal a serem adotados são comumente utilizados em outros países desenvolvidos, ou seguem diretrizes ou orientações de organismos internacionais de relevo, como, por exemplo, a OCDE.

Interessante notar que sempre que o resultado a ser alcançado represente um aumento na imposição fiscal busca-se encontrar no direito comparado, exemplos que justifiquem a conduta pátria, mas, em relação à diminuição da carga tributária, contenção de gastos públicos e melhoria de serviços estatais à sociedade, as lições jurídicas internacionais são simplesmente ignoradas, omitidas ou desconhecidas.

Clássico exemplo desta prática de "adoção de modelos arrecadatórios estrangeiros sem os respectivos deveres que lhes são correlatos", verifica-se na sustentação de teses de política tributária galgadas em orientações ou diretivas da OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico). Esquecem os doutrinadores, contudo, que a OCDE é um organismo internacional composto de 30 países, todos eles *desenvolvidos* e caracterizados pela democracia e sistema de livre comércio (Austrália, Áustria, Bélgica, Canadá, República Checa, Dinamarca, Finlândia, França, Alemanha, Grécia, Hungria, Islândia, Irlanda, Itália, Japão, Coréia do Sul, Luxemburgo, México, Holanda, Nova Zelândia, Noruega, Polônia, Portugal, República Eslovaca, Espanha, Suécia, Suíça, Turquia, Reino Unido e Estados Unidos).[20] Outrossim, são os membros dotados de estruturas socioeconômicas assemelhadas e, no que tange à estrutura fiscal, possuem cargas tributárias que geram serviços retornados para a sociedade. Muito embora a OCDE tenha

---

20 Tendo surgido em 1961, como desmembramento da Organização para Cooperação Econômica Européia, esta última criada para administrar o auxílio que os EUA e o Canadá deram ao continente através do Plano Marshall, a OCDE sempre focou seu objetivo primordial em seus membros, somente admitindo recentemente (2001) que sua atuação deve ser mais ampla do que o intercâmbio de seus membros, conforme se depreende do texto informativo de seu histórico, disponibilizado em seu *site* (www.oecd.org), nestes termos:

também a função de aconselhar e traçar políticas para países que não compõem seu grupo, haja vista o estágio globalizado em que se encontra nossa economia mundial, o que ocorre é que certas correntes doutrinárias fundamentam-se na "parte interessante" das diretivas da OCDE e esquecem da "parte responsável" das mesmas. Veja-se, por exemplo, a questão recentemente discutida em nosso país quando da edição da Lei Complementar nº 105/2001, que trata da possibilidade da quebra de sigilo bancário do contribuinte pela Administração sem a devida autorização judicial. Em vez de analisar tal medida em face de nossa Constituição Federal, a qual expressamente veda a quebra de tal sigilo, salvo quando autorizada pelo Poder Judiciário, a ponto de garantir a inviolabilidade de dados e o sigilo bancário como direitos fundamentais do cidadão no artigo 5º, X e XII, os defensores da legitimidade da Lei Complementar nº 105/2001, entre outros fundamentos que ao presente trabalho não se mostram pertinentes, alegaram que a tendência mundial existente nos países desenvolvidos é a flexibilização da norma referente à quebra de sigilo bancário, estando referida tendência até apontada em diretivas da OCDE, razão pela qual os dispositivos constitucionais referentes à matéria não poderiam ser analisados como cláusulas pétreas e sim deveriam ser "relativizados" a ponto de se adequar à realidade fiscal mundial, em total arrepio à nossa Carta Magna. Ora, esquecem tais doutrinadores que, na maioria dos países da OCDE, a quebra do sigilo bancário é autorizada mediante prévia concessão por parte do Poder Judiciário, tal como ocorre e determina nossa Constituição Federal.[21]

Da mesma forma que os agentes da política tributária pátria utilizam-se de modelos jurídicos estrangeiros para justificar o aumento da imposição fiscal, esquecem tais sistemas quando os mesmos não lhes convêm.

Esquece o poder tributante, por exemplo, quando da sustentação da necessidade da CPMF, que nenhum país desenvolvido utiliza-se desta modalidade de tributação sobre a circulação da moeda, sendo o citado tributo adotado por apenas dois países além do Bra-

---

"The forerunner of the OECD was the Organisation for European Economic Co-operation (OEEC), which was formed to administer American and Canadian aid under the Marshall Plan for reconstruction of Europe after World War II. Since it took over from the OEEC in 1961, the OECD vocation has been to build strong economies in its member countries, improve efficiency, hone market systems, expand free trade and contribute to development in industrialised as well as developing countries. After more than four decades, the OECD is moving beyond a focus on its own countries and is setting its analytical sights on those countries – today nearly the whole world – that embrace the market economy. The Organisation is, for example, putting the benefit of its accumulated experience to the service of emerging market economies, particularly in the countries that are making their transition from centrally-planned to capitalist systems. And it is engaging in increasingly detailed policy dialogue with dynamic economies in Asia and Latin America" ("History of OECD", disponível no *site* www.oecd.org).

---

21 A título exemplificativo, Canadá, Bélgica, Suíça, Alemanha, Portugal, Holanda e Estados Unidos são países da OCDE que necessitam de autorização judicial para a quebra do sigilo bancário.

sil (Argentina e Colômbia) no mundo inteiro e que as próprias autoridades de política tributária mundial (FMI e Bird) já alertaram para o efeito maléfico deste tributo, uma vez que o mesmo onera o peso de circulação da moeda, desestimula a entrada e permanência do capital estrangeiro no País (seja ele capital de investimento no mercado financeiro, seja ele capital de investimento direto – IED), já que o capital estrangeiro reluta – e com razão – em entrar em um mercado de risco como o é o mercado de capitais de um país em vias de desenvolvimento, principalmente quando sabe que o valor a ser disponibilizado vai ser tributado, sendo que, em qualquer outra praça de investimento do mundo, tal valor correrá apenas o risco próprio do negócio e não a tributação.

Optam assim os investidores destinar seus montantes a portos mais seguros, como, por exemplo, a Bolsa de Valores de NY e outros mercados sem a tributação de circulação de moeda. Em 1997, a média de operação diária da Bovespa era de R$ 1 bilhão. Em 2001, o valor caiu para R$ 250 milhões.[22]

E não afugenta apenas os capitais financeiros externos mas também os próprios capitais de empresas nacionais que preferem trabalhar no mercado acionário externo a serem submetidas à tributação nas bolsas nacionais, razão pela qual tem aumentado o número de companhias que abrem seu capital para emissão de títulos nos mercados de valores internacionais, podendo-se dizer, em certos casos, que a forma mais rentável de se comprar uma ação de uma companhia nacional é adquiri-las em bolsas internacionais.

Outrossim, provoca a CPMF um maior endividamento interno, dado que, sendo o Estado nacional o maior devedor do mercado financeiro, posição que procura amortizar através da emissão de títulos públicos, com o aumento do peso na circulação da moeda, à evidência, sua dívida mobiliária também crescerá, e o aumento da dívida interna termina por gerar aumento de tributação a médio prazo, a fim de se cobrir o déficit financeiro do setor público.

Destarte, a CPMF termina por prejudicar o comércio exterior, visto que o contribuinte brasileiro é alçado ao *status* de "exportador de tributos", não conseguindo colocar seu produto ou serviço em condições de competitividade no mercado internacional.[23]

Nota-se, assim, um claríssimo exemplo de um tributo implementado através de uma política tributária inadequada e onde é esquecida a "parte responsável" dos ordenamentos jurídicos estrangeiros.

Quando do questionamento das alíquotas de imposto de renda para pessoa física, os defensores de tais níveis de tributação alegam que os países mais desenvolvidos, como Estados Unidos e Alemanha, por exemplo, possuem alíquotas maiores, mas esquecem estes mesmos arautos que em tais países a carga paga pelos contribuintes é retornada à

---

22 Fonte: Câmara Americana de Comércio de São Paulo.

23 Em trabalho desenvolvido na co-autoria de IVES GANDRA DA SILVA MARTINS e JOSÉ RUBEN MARONE, procurei demonstrar o caráter confiscatório e inibitório de investimento que a CPMF possui apresentando situações em que determinadas aplicações financeiras a CPMF representa 71,03% do lucro auferido na aplicação e 113,83% se somada ao IR incidente sobre a mesma operação (*vide* "Questões Constitucionais Relacionadas à CPMF", *in Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*, 3º volume, coordenador Valdir de Oliveira Rocha, São Paulo, Ed. Dialética, 1999, pp. 136-141).

sociedade através de serviços eficientes, o que justifica o elevado patamar de alíquotas. Esquecem também o grande rol de deduções que o contribuinte de tais países pode fazer, sendo que em nossa legislação, a cada ano, tais possibilidades vêm se mitigando, como, por exemplo, a limitação de deduções com despesas de instrução, a extinção da possibilidade de dedução de doações para entidades de natureza filantrópica, salvo pequenas exceções etc. Outrossim, não procuram os agentes de política tributária esclarecer que as alíquotas, em alguns países desenvolvidos, são altas, uma vez que começa a nascer uma tendência mundial nestes ordenamentos jurídicos de desonerar a tributação da renda das empresas, passando a referida tributação para os sócios, como é o caso da Alemanha. Em nosso país, além de se manter alíquotas totalmente dissociadas da qualidade e efetividade da prestação de serviços pelo Poder Público, não existe nem o atenuante das deduções e muito menos o da desoneração da tributação da renda das pessoas jurídicas.

Como um último exemplo desta distorcida interpretação de ordenamentos jurídicos de outros países, poderíamos elencar a questão da tributação na Internet. Enquanto a maioria dos países ainda sente-se incerta ou dá os primeiros passos em direção à resposta da questão – o quê e como se tributar na Internet –, tendo os Estados Unidos proclamado uma moratória fiscal no setor até outubro de 2001, assim como na Europa perdura o temor de se tributar as empresas do setor, com receio de que as mesmas busquem outros mercados para se instalarem, no Brasil os agentes de política tributária, desconhecendo totalmente o potencial que tal segmento pode vir a representar na economia pátria, assim como ignorando totalmente a já mais do que saturada carga tributária incidente sobre qualquer segmento negocial, já criam e implementam teorias para sustentabilidade jurídica da tributação dos provedores de acesso à Internet através do ICMS, fazendo com que o serviço de acesso à Internet, se considerado linha telefônica mais provedor, torne-se o serviço mais caro do mundo em termos de tributação, já que sofrerá a incidência de 25% na ligação telefônica, acrescida da imposição de 5% a 25% do valor da prestação exercida pelo provedor de acesso, nos termos do Convênio CONFAZ nº 78/2001.

Neste ponto, os agentes tributários esquecem-se totalmente das diretivas da OCDE, já que, permanecendo este quadro de tributação na Internet, o Brasil passa a ser um campo de refração de investimentos externos, em total desacordo com os princípios veiculados pelo Comitê de Assuntos Fiscais daquele organismo internacional. LEO KRAKOWIAK e RICARDO KRAKOWIAK explicam com extrema didática e percusciência a posição da OCDE em relação ao tema, nos termos seguintes:

> *"Conscientes de que as diversas políticas tributárias adotadas internamente no que diz respeito ao comércio eletrônico produzem implicações internacionais e receosos de que tais políticas possam impedir ou limitar seu desenvolvimento, os países-membros da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE – criaram cinco grupos técnicos (TAGs – Technical Advisory Groups) voltados para o estudo do tema.*
>
> *Por sua vez, as linhas gerais a partir das quais está sendo desenvolvido o trabalho desses TAGs são aquelas apontadas pelo Comitê de Assuntos Fiscais (CFA) da OCDE em um dossiê preliminar preparado como base para discussão em seminário ocorrido em Ottawa em outubro de 1998. Naquele dossiê, o CFA expressou sua crença no sentido de que os princípios tributários básicos geralmente aceitos deveriam ser igualmente aplicados na tributação do comércio eletrônico, a saber:*

Neutralidade: a tributação deve procurar ser neutra e equitativa entre as formas de comércio eletrônico e entre o comércio convencional e o comércio eletrônico. 'As decisões empresariais devem ser motivadas por razões econômicas e não em virtude de considerações relativas à tributação'. Contribuintes em situações similares realizando transações similares devem se sujeitar a níveis de tributação similares.

'Eficiência: os custos para as autoridades tributárias e para os contribuintes, no que diz respeito à arrecadação e ao atendimento das normas tributárias, devem ser tão pequenos quanto possível.

Certeza e simplicidade: as normas tributárias devem ser claras e de simples interpretação, de modo a que os contribuintes possam saber antes de realizar uma transação as conseqüências tributárias daí decorrentes, inclusive saber quando, onde e como o tributo deve ser pago'.

Efetividade e justiça: a tributação deve produzir o montante apropriado de tributo no momento adequado e o potencial de evasão/elisão deve ser minimizado.

Flexibilidade: os sistemas tributários devem ser flexíveis e dinâmicos, de modo a assegurar que acompanhem o desenvolvimento tecnológico e comercial.

De modo geral, os princípios acima correspondem às quatro máximas que já Adam Smith apontava como aplicáveis aos tributos em geral, consistentes na igualdade, certeza, conveniência/comodidade e economia na cobrança."[24]

Notório é, portanto, o fato de a política tributária nacional muitas vezes procurar novas formas de imposição fiscal, ou justificar o aumento das já existentes, ora com base em "meias-interpretações" de institutos e conceitos do Direito Comparado, ora utilizando-se de normas de Direito estrangeiro totalmente dissociadas de nossa realidade jurídica, econômica e social. A aplicação e interpretação do Direito Comparado deve ser extremamente cautelosa, sob pena de se incorrer em grandes sofismas, os quais podem gerar severos danos à ordem jurídica. Em matéria fiscal, a interpretação da norma tributária alienígena deve ser realizada levando-se em consideração o país no qual emanou, suas características, a carga impositiva, o tamanho do Estado, o retorno do tributo para a sociedade em serviços públicos, o grau de desenvolvimento econômico, entre muitos outros fatores. Não é possível a adoção cega de modelos de países com alto grau de desenvolvimento em nosso país, uma vez que nestes países a relação "Tributo – Tamanho do Estado – Serviços Prestados" espelha um triângulo equilátero, havendo proporcionalidade entre os três fatores. Já em nosso país tal relação é tão abrupta que difícil já seria descrever a figura geométrica que resultaria da relação "Tributo – Tamanho do Estado – Serviços Prestados". Assim sendo, adaptar ou importar "às escuras" modelos jurídicos estrangeiros, como notadamente vem fazendo a administração tributária de nosso país, significa, em última análise, importar textos para contextos diferentes.

---

24 "Tributação Aduaneira e Problemas Jurídicos Decorrentes da Informatização do Comércio Exterior", *in Direito e Internet: Relações Jurídicas na Sociedade Informatizada*, coordenadores: Ives Gandra da Silva Martins e Marco Aurélio Greco, São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 2001, pp. 57-58.

De notável valia, neste sentido, a douta lição de JOSÉ CARLOS BARBOSA MOREIRA, que, analisando a importação de institutos da *commom law* para o direito processual brasileiro, escreveu, no tocante à questão da súmula vinculante, o seguinte:

> *"Ora, entre os postulados básicos da importação de modelos jurídicos – a par do exame da compatibilidade entre o órgão que se quer transplantar e o organismo que o vai receber –, avulta a investigação atenta da maneira pela qual o instituto que se pretende importar funciona praticamente no Estado de origem. Mas é superficial e lacunoso o conhecimento que se tem aqui, com as exceções de praxe, dos ordenamentos anglo-saxônicos; ele em geral se alimenta, na melhor hipótese, da leitura de obras de segunda mão e, na pior, da pura e simples contemplação de películas cinematográficas. Seria imprescindível consultar as fontes primárias, a doutrina e a jurisprudência da própria* common law, *de preferência no original, muitas vezes deformado em traduções inábeis. Não se costuma levar em conta, por exemplo, o fato de que o mais alto tribunal inglês, a Seção Judiciária da Câmara dos Lordes, desde 1966 – há mais de 30 anos! –, proclamou publicamente que não mais se consideraria vinculada às teses de seus precedentes julgamentos.*
>
> *(...)*
>
> *A consumar-se a importação, teremos de medi-la pelos resultados práticos que vier a produzir. Será mister comparar escrupulosamente o que havia antes e o que haverá depois. E isso vale para toda e qualquer importação de modelos jurídicos – assim como vale, afinal de contas, para toda e qualquer modificação do ordenamento. A história da norma não acaba no momento em que se põe em vigor: ao contrário, desse momento em diante é que ela verdadeiramente começa a viver. O asserto soa acaciano; surpreendente é que de noção tão banal nem sempre dêem mostra de estar advertidos os promotores de reformas legislativas."* [25]

A política tributária não pode ser reduzida a uma atividade meramente arrecadatória e fundamentada muitas vezes em modelos jurídicos externos de impraticável aplicação em nosso país.

Uma real e legítima política tributária deve ser fundada na análise de diversos fatores e não apenas o arrecadatório. Deve-se, antes de mais nada, ser ponderada a viabilidade da adoção de uma política ativa ou passiva, sempre visando ao desenvolvimento econômico e social primordialmente e não à solução de problemas deficitários públicos como única e essencial meta.

No atual "genocídio fiscal" em que se encontra a sociedade pátria, sendo dizimada em sua capacidade econômica, social e produtiva, mister uma política tributária eivada na *extrafiscalidade* e no *elemento passivo de conduta administrativa*, conforme analisamos, pois só assim o contribuinte brasileiro voltará a respirar e poderá a partir deste ponto retornar à produção, ao consumo, à geração de emprego, à distribuição de riqueza, enfim, retornar à via do desenvolvimento.

Passemos, pois, a analisar alguns elementos que devem ser ponderados quando da elaboração de uma política tributária, a fim de que a mesma caracterize-se pelo brasão da

---

25 "A Importação de Modelos Jurídicos" *in Direito Contemporâneo – Estudos em Homenagem a Oscar Dias Corrêa*, coordenação: Ives Gandra da Silva Martins, 1ª ed., Rio de Janeiro, Ed. Forense Universitária, 2001, pp. 185-186.

justiça e possa revelar-se uma verdadeira proteção ao contribuinte, pois estará, se adotados os pontos que adiante abordaremos, adequada e amoldada aos princípios da segurança e da certeza jurídica.

5. Elementos norteadores da política tributária

5.1. Da necessidade de inter-relacionamento dos fatores jurídicos, econômicos, sociais, administrativos e políticos

A política tributária, conforme já verificamos, configura-se em uma análise da qual resultará uma conduta por parte do agente tributário visando a uma imposição fiscal ou não (fiscalidade/extrafiscalidade – política ativa/passiva).

Ao ponderar qual será a política tributária adequada, o primeiro requisito que o administrador fiscal deve ter em mente é o de analisar o fenômeno tributário confrontando e relacionando todas as esferas em que o mesmo irá repercutir.

Assim é que, ao elaborar uma política tributária, deve o agente impositivo analisar e inter-relacionar os fatores jurídicos, econômicos, sociais, administrativos e políticos que envolvem o tributo, sob pena de se praticar políticas reducionistas e dissociadas da realidade nacional, sendo estas, na maioria das vezes, prejudiciais ao desenvolvimento pátrio.

O fenômeno tributário não se resume ao espectro jurídico nem tampouco às leis econômicas. Como vimos anteriormente, a atividade financeira do Estado, sempre realçada na atividade tributária, é interdisciplinar e constitui objeto de pesquisa de vários ramos do conhecimento, razão pela qual a política tributária tem de levá-los em consideração conjugando-os.

A política tributária deve sempre ser focada em dois parâmetros: a) qual será a sua finalidade; e b) qual o modo mais adequado de se atingir tal finalidade. Em síntese, o agente público analisará o "porquê?", o "para quê?" e o "como?" do fenômeno impositivo.

Mas para se chegar a estas respostas deverá ele colher elementos jurídicos, sociais, políticos, econômicos e administrativos, analisando-os como um todo inter-relacionado e, só após esta análise, da qual surgirão inúmeras questões que deverão ser respondidas pelo administrador, é que deverá o mesmo partir para a resposta definitiva da finalidade da tributação e o meio para alcançar o fim. E, saliente-se, pode ocorrer que, no processo desta análise, chegue-se à conclusão de que a imposição fiscal não é necessária, ou que a finalidade a ser alcançada pela tributação pode ser atingida por outro meio mais eficaz, que não necessariamente a imposição, ou, ainda, que a tributação atenderia a uma finalidade mas prejudicaria muitas outras mais importantes etc... Em suma, política tributária se faz inter-relacionando matérias correlatas ao fenômeno fiscal e não apenas analisando o fenômeno da imposição na esfera arrecadatória pura e simplesmente.

Elucidadora é a lição do sempre mestre GUSTAVO MIGUEZ DE MELLO ao afirmar:

> *"Para uma avaliação global das deficiências do sistema tributário vigente e para aperfeiçoá-lo, necessário se torna identificar com precisão os objetivos visados para que se possam utilizar os meios adequados e proporcionados aos fins que se quer atingir. Para a identifica-*

ção dos objetivos visados há algumas questões relevantes que devem ser formuladas. Há poucas décadas atrás se formularia apenas uma pergunta neste particular: qual é a arrecadação que o sistema tributário proporciona?

Presentemente, os objetivos da cobrança de tributos encontram-se bem mais explicitados, embora sejam eles freqüentemente esquecidos quando da elaboração de normas tributárias.

As perguntas pertinentes para testar o sistema tributário são: o sistema contribui para a adequada alocação de recursos sem tornar excessiva a carga tributária globalmente considerada? O sistema tributário é justo, ou melhor, ele trata igualmente os contribuintes em situação idêntica (eqüidade horizontal) e trata de maneira adequadamente diferente os contribuintes em situações diferentes (equidade vertical)? O sistema tributário proporciona aos residentes no país onde se aplica maior contribuição possível à adequada redistribuição da renda e ao desenvolvimento econômico, ou melhor, à produção de bens e serviços? Favorece ele a política de estabilização da economia pelo combate adequado ao desemprego, à inflação e ao desequilíbrio do balanço de pagamentos internacionais?

Outra pergunta relevante em casos de países federativos é se o sistema tributário contribui ou não e, em casos de resposta afirmativa, se contribui da melhor maneira possível para a repartição dos poderes políticos, fortalecendo a federação pela maior autonomia proporcionada aos poderes estaduais e municipais."[26]

Estas são algumas perguntas que devem ser respondidas pelo agente tributário quando da elaboração da política fiscal. Muitas outras existem, mas o importante é que todas sempre advenham da inter-relação dos fatores jurídicos, econômicos, sociais, políticos e administrativos, a fim de que a política tributária possa ser factível e de adequada aplicação.

5.2. O fator jurídico como instrumento de inter-relação

Ao analisarmos que a política tributária deve buscar a finalidade da imposição e o modo mais adequado de se obter tal objetivo, além de que deve a mesma ser fruto de uma inter-relação de disciplinas, verificamos que o Direito, ou o "fator jurídico", representa o principal balisador do Poder Público e o mais forte instrumento de garantia do contribuinte.

Isto porque a política tributária deverá se adequar ao ordenamento jurídico vigente, sob pena de tornar-se ilegítima, ineficaz e nula.

E será na Constituição Federal que encontraremos os principais fundamentos para a elaboração de uma correta política tributária.

HUGO DE BRITO MACHADO assim preleciona:

"Muitos estudiosos do direito tributário ainda não se deram conta de que o poder de tributar não pode ser limitado apenas pela lei, posto que muitas vezes o arbítrio estatal se manifesta pela voz do próprio legislador. Essa pressão gigantesca do poder de tributar, que não poucas vezes verga o legislador, o faz produzir normas de tributação contrárias aos princípios fundamentais do direito tributário.

---

26 *Op. cit.*, p. 6.

Temos sustentado que a supremacia constitucional é o único instrumento que o direito pode oferecer contra o arbítrio, quando este se manifesta na atividade legislativa. Afinal, a Constituição existe para limitar o poder estatal. Como assevera Quintana, la finalidad última de la Constitución es asegurar la libertad, la dignidad y el bienestar del hombre en la sociedad, mediante limitaciones a la acción del poder público (Segundo V. Linares Quintana, *Tratado de interpretación constitucional*, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1998, p. 430).

Sendo a Constituição um instrumento destinado a limitar o poder estatal, é natural que se busque nela proteção para o contribuinte, que na relação de tributação é no mais das vezes um alvo fácil do arbítrio dos governantes. Esta idéia, temos observado, está na mente de eminentes constitucionalistas e tributaristas, que se preocupam com os mecanismos jurídicos de contenção do arbítrio estatal, e mesmo diante de constituições nas quais, diferentemente da nossa, estão ainda ausentes normas específicas de regramento da atividade tributária, buscam na supremacia constitucional proteção para o cidadão contribuinte."[27]

É a Constituição Federal o documento máximo que delimita e norteia a atividade estatal, assim como garante o indivíduo contra abusos por parte do setor público.

Nesta linha de raciocínio é que devemos analisar o Direito enquanto elemento componente da política tributária. É da análise e interpretação da Constituição Federal que tiraremos a função que a sociedade delegou ao Estado e os direitos que foram assegurados ao contribuinte.

E a interpretação da Constituição Federal deverá ser feita sempre de forma sistemática, conjugando todos seus comandos nos mais diversos temas, a fim de não eivar a interpretação jurídica do condão de reducionista ou sofismática.

Ao verificarmos as linhas mestras de nossa Constituição Federal, veremos que a mesma privilegiou a liberdade individual e a economia de mercado.

Já em seu artigo 1º, nossa Magna Carta coloca como "*fundamento da República*" a livre iniciativa (inciso IV). Saliente-se que, na classificação das normas constitucionais, existem as normas que estabelecem *comandos*, as normas que estabelecem *princípios*, superiores às primeiras, e as normas que estabelecem *fundamentos*, estas últimas as de maior grau hierárquico.

No Título II, dedicado aos Direitos e Garantias Fundamentais, consagra a Constituição Federal a liberdade e a propriedade no art. 5º, *caput*. O princípio da legalidade, segundo o qual o indivíduo só será obrigado a algo se estabelecido em lei, é insculpido no inciso I do citado artigo, princípio este que é reproduzido na parte em que a CF dispõe sobre o sistema tributário nacional, mais precisamente no art. 150, I, onde se determina que nenhum tributo poderá ser exigido ou aumentado sem lei que o estabeleça.

Ainda é o artigo 5º que confere ao indivíduo a inviolabilidade de sua intimidade, vida privada (inc. X), o sigilo de sua correspondência, comunicação telefônica, telegráfica, assim como o sigilo de seus dados (inc. XII). Garante, outrossim, o direito à propriedade (inc. XXII), o direito de livre associação (inc. XVII), a liberdade do exercício

---

27 "A Supremacia Constitucional como Garantia do Contribuinte", *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, Ano 9, nº 39, julho-agosto 2001, Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, pp. 23-24.

profissional (inc. XIII), dispondo ainda que a "*a lei punirá qualquer discriminação atentatória dos direitos e liberdades fundamentais*" (inc. XLI), bem como determinando que "*não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir os direitos e garantias individuais*" (art. 60, § 4º), dando aos citados direitos a natureza de cláusulas pétreas, proibidos, portanto, de alteração por emenda constitucional.

Percebe-se, desta forma, a clara intenção constitucional de favorecer o indivíduo e suas atividades, protegendo-o de arbítrios estatais. Se conjugarmos estes direitos com o Título VI da Constituição, o qual dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional, constataremos mais uma vez a opção do constituinte em munir o cidadão contribuinte de garantias contra uma atuação arbitrária por parte do estado. Assim é que o art. 145, § 1º, estabelece o princípio da capacidade contributiva, segundo o qual os impostos deverão atender à capacidade econômica do indivíduo, não podendo ultrapassá-la. O artigo 150, IV, reforça o princípio da capacidade contributiva ao estabelecer a proibição de instituição de tributo com efeito de confisco. Neste ponto, é de extrema importância destacar que não fala o constituinte apenas em "confisco" mas estende o princípio, refutando também a imposição fiscal revestida de "efeito de confisco".[28]

Se no campo tributário a Constituição Federal é clara em limitar a atuação estatal perante o contribuinte, valorizando as garantias deste contra os arbítrios públicos, no Título VII de nossa *Lex Maxima* veremos ainda mais a opção do legislador constituinte pela garantia das liberdades individuais e economia de mercado.

No *caput* do art. 170 a CF alça como *fundamentos* da ordem econômica a *valorização do trabalho humano* e a *livreiniciativa*.

O mesmo artigo 170 elenca os princípios norteadores da ordem econômica, onde encontraremos a "propriedade privada" (inc. II), a "livreconcorrência" (inc. IV) e a busca do pleno emprego (inc. VIII), dispondo ainda o parágrafo único que "*é assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei*".

Dispondo expressamente os casos em que o Estado poderá exercer a atividade econômica no artigo 173 e determinando o art. 174, *caput*, que "*como agente normativo e regulador da atividade econômica o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e*

---

28 Já escrevi, juntamente com JOSÉ RUBEN MARONE, que "*efeito de confisco vem a ser toda a imposição fiscal, tomada esta no contexto da carga tributária global verificada na incidência que viole, quer o direito de propriedade, visto este como o exercício por parte de seu titular para desenvolver-se e sustentar-se, quer a capacidade contributiva estatuída no art. 145, § 1º, da C.F., quer a livre iniciativa, entendida esta como a garantia constitucional de o contribuinte poder desenvolver suas atividades econômicas. Qualquer imposição fiscal que restrinja ou impossibilite a fruição de quaisquer destas garantias fundamentais do contribuinte (direito de propriedade, capacidade contributiva e livre iniciativa) terá o efeito confiscatório proibido no art. 150, IV*" ("Pesquisas Tributárias", Nova Série, nº 6, *Direitos Fundamentais do Contribuinte*, coordenação: Ives Gandra da Silva Martins, Co-Edição Centro de Extensão Universitária, Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 2000, p. 835).

indicativo para o setor privado", resta nítido e cristalino o perfil que o constituinte quis conferir ao Estado no âmbito econômico: Estado não-interventor, economia praticada pelo setor privado e garantida da não-ingerência abrupta pelo Estado, economia que garanta a livre concorrência, a propriedade e o pleno emprego, os quais advirão do próprio fenômeno econômico e não da interferência estatal, enfim, uma economia de mercado e não uma economia estatal.

De uma interpretação lógico-sistemática de nosso ordenamento constitucional podemos concluir que preferiu o mesmo privilegiar o indivíduo ao Estado, garantindo-o em direitos e dando-lhe proteção na ordem fiscal, assim como liberdade na ordem econômica.

Nesta linha de raciocínio é que deve ser enfocado o "elemento jurídico" como componente da política tributária. Uma política tributária que atenda aos ditames constitucionais, que garanta os direitos do cidadão contribuinte e que vise ao desenvolvimento econômico do setor privado.

A análise dos mandamentos constitucionais para a elaboração de qualquer política tributária deve também atender a outros princípios constitucionais implícitos em nossa Carta, quais sejam a subsidiariedade, a razoabilidade e a proporcionalidade.

O princípio da subsidiariedade, corolário dos preceitos constitucionais elencados na ordem econômica, vem a ser o mandamento pelo qual a atuação do Poder Público na esfera privada só pode ocorrer se estritamente necessária e caso não exista possibilidade por parte do setor privado em suprir uma determinada necessidade. Acerca deste princípio GABRIEL CHALMETA OLASO enfatiza:

> "*... Según el mismo, son rarísimas las excepciones en las que es justo impedir a un ciudadano cualquier forma de ejercicio de su libertad para un fin bueno, es decir que respeta/promueve la autodeterminación de los demás dirigida a un fin del mismo tipo. Responde también a esta lógica el llamado principio de subsidiariedad, según el cual es en principio injusto que la sociedad política (y especialmente la autoridad, el Estado) sustituyese a otras sociedades menores o individuos en aquellas tareas que son actuación del principio personalista cuando éstos pueden y quieren realizarlas por sí mismos.*
>
> *Nunca será justo actuar de modo tal que se elimine la potencialidad de bien de un solo ciudadano, o se le ponga en una condición tal que sólo podrá actualizar esta potencialidad comportándose heroicamente (con un esfuerzo ético a todas luces extraordinario).*"[29]

Além deste princípio, também o agente público deverá nortear a interpretação constitucional pelo princípio da razoabilidade, segundo o qual a atividade do Estado, seja no campo legislativo, seja no campo administrativo, deve ser compatibilizada em função da "*finalidade*" e "*meio utilizado adequado*", e, neste processo de compatilização, o ele-

---

29 *Ética Especial: El Orden Ideal de la Vida Buena*, EUNSA – Ediciones Universidad de Navarra S. A., Pamplona, Espanha, 1996, p. 199.

mento maior que se buscará será a noção de justiça, a qual dará a estas atividades estatais o condão de legítimas.[30]

Por fim, deverá o administrador tributário interpretar a Constituição e elaborar a política tributária jungido ao princípio da proporcionalidade, princípio segundo o qual o processo de compatibilização entre os meios jurídicos a serem utilizados pelo Estado para elaboração de seus atos e a finalidade que os mesmos buscam deve sempre atender aos requisitos da adequação, necessidade e razoabilidade.

De extrema didática e clareza o ensinamento de MARCUS VINICIUS BUSCHMANN acerca do aludido princípio:

> *"... a doutrina averiguou a existência de três elementos que formam o conteúdo do princípio da proporcionalidade: a adequação (ou pertinência), a necessidade (ou exigibilidade) e a razoabilidade (ou proporcionalidade em sentido estrito).*
>
> *A adequação, que trabalha com a realidade empírica, busca conferir se o meio utilizado tem possibilidades reais de alcançar a finalidade pretendida.*
>
> *A necessidade, que também capta a experiência obtida na realidade, pode ser compreendida no sentido de que "a medida não há de exceder os limites indispensáveis à conservação do fim legítimo que se almeja, ou uma medida para ser admissível deve ser necessária" (BONAVIDES, Paulo.* Curso de Direito Constitucional. *8ª ed., São Paulo: Malheiros, 1999, p. 360).*
>
> *Assim, podemos entender o elemento necessidade como uma mensuração entre os meios a serem utilizados pelo Poder Público e, posteriormente a esta avaliação, como uma escolha pela medida menos gravosa aos interesses individuais.*
>
> *Por último e não menos importante, temos a razoabilidade ou proporcionalidade em sentido estrito.*
>
> *Este elemento pode ser entendido como uma análise final da norma em questão, onde os meios e os fins são equacionados e o intérprete avalia se tais meios, com suas vantagens e desvantagens, são relacionados com determinados fins e, outrossim, se esses fins são realmente legítimos."*[31]

Por todo o exposto neste tópico, concluímos que a análise do agente tributário não pode ser eivada de reducionismos, uma vez que o "fator jurídico" como elemento de formação da política tributária afigura-se como o mais importante e complexo dos fatores inter-relacionados (social, econômico, político e administrativo). É o fator que dará, em síntese, a legitimidade e justiça à política tributária.

---

30 LUIS ROBERTO BARROSO, sobre tal princípio, leciona: "É um parâmetro de valorização dos atos do Poder Público para aferir se eles estão informados pelo valor superior inerente a todo ordenamento jurídico: a justiça" ("Os Princípios da Razoabilidade e da Proporcionalidade no Direito Constitucional", *RF*, 336/128, Rio de Janeiro, Forense, out./dez. 1996, *apud* BUSCHMANN, Marcus Vinicius. *Op. cit.*, p. 13).

31 *Op. cit*, pp. 14-15.

5.3. O fator econômico

Outro elemento que deverá ser levado em consideração pelo agente administrativo na elaboração da política tributária é o fator econômico, o qual apresentará o quadro de produção, consumo, emprego e circulação de riqueza na sociedade, mostrando ao poder tributante se em determinada situação convém ou não a imposição fiscal.

Será neste campo que o agente de política tributária verificará o impacto da imposição fiscal sobre a inflação, sobre o comércio exterior, sobre os juros, sobre o câmbio e demais componentes macroeconômicos.

Neste particular, entendemos que a análise econômica, seja ela setorial, seja ela macroeconômica, é fundamental para a adequada política tributária, pois tornou-se uma constante em nosso país medidas fiscais causarem efeitos danosos ou até avassaladores em determinados campos de produção. Cite-se apenas como exemplo práticas do Poder Executivo em aumentar ou reduzir "da noite para o dia" alíquotas dos impostos de importação e de exportação para certos produtos, gerando uma total instabilidade nos respectivos mercados, os quais acabam sendo surpreendidos por medidas que podem, de maneira instantânea, gerar-lhes tamanho prejuízo que não conseguem se recompor antes de "fecharem suas portas".

Clássico exemplo desta categoria em nossa história fiscal deu-se em 1994 quando da redução da alíquota do imposto de importação de mais de 13.000 produtos com o objetivo de conter o aumento de preços do mercado interno, visando assim a combater a inflação. O resultado para a economia brasileira foi perverso, já que os produtos nacionais, mais do que saturados pela carga tributária repassada, não conseguiram agüentar ou ao menos competir com os produtos estrangeiros, os quais adentravam em nosso país com carga tributária baixíssima, o que levou inúmeras empresas a diminuir a produção e tantas outras à falência.

Dentro da análise do processo econômico, deverá o Poder Público sempre ter em mente a estabilidade como fator primordial. E a estabilidade e saúde econômica de uma nação é auferida pelo controle da inflação, pela capacidade produtiva da sociedade, pelo controle orçamentário público e pela responsabilidade fiscal nos gastos públicos.

Deverá o poder tributante na análise econômica também considerar todas as ponderações feitas quando da abordagem do papel que a Constituição deu ao indivíduo no campo econômico e as restrições que a Carta conferiu ao setor público nesta área.

A nosso ver, é o setor privado, através da livre iniciativa e da livre concorrência, e sempre garantido o direito de propriedade, o verdadeiro gerador de riqueza. O Estado não produz riqueza; quando muito absorve parte dela e, teoricamente, repassa tal riqueza à sociedade através de serviços. Ocorre, porém, que o Estado vem se mostrando um péssimo administrador de recursos monetários, assim como um péssimo gestor de riqueza extraída da sociedade, com o que concluímos que a sociedade não só é a verdadeira e única geradora de riqueza como também consegue distribuir tal recursos de forma mais eficaz que o Poder Público. A busca do pleno emprego, consagrada em nossa Constituição Federal, a nosso ver, é propiciada de forma extremamente eficaz pela sociedade privada, e só não é mais intensa pelos óbices resultantes de uma política tributária de alta imposição fiscal.

Uma eficaz distribuição de renda pode ser alcançada, neste aspecto, com uma política tributária menos enfática na arrecadação e mais caracterizada pela extrafiscalidade e pelo caráter passivo de conduta, como já abordamos antes.

Embora possa aparentar um "radicalismo" político-econômico conferir à sociedade e ao mercado as responsabilidades de produção e distribuição de riqueza e justiça social, entendemos que a via adequada para a solução dos problemas econômicos e sociais de nosso país encontra-se muito mais na crença no indivíduo, no seu potencial e no mercado do que na crença no Estado. A história tem nos mostrando que a *prática* da sociedade de mercado, embora sem discursos idealistas e utópicos, vem distribuindo mais riqueza e a produzindo a tal ponto de sustentar os discursos idealistas e utópicos do Estado.

Também deve o administrador público ter sempre em mente a elementar lei econômica dos recursos escassos. Ao elaborar uma política tributária, necessariamente estar-se-á trabalhando com recursos financeiros, recursos estes classificados na espécie de recursos escassos, e em economia, sempre que se versa sobre recursos escassos, as decisões sobre retirada, administração, alocação e investimento destes devem ser profundamente analisadas, sob o risco de uma decisão errada sobre a matéria acarretar profundas distorções no mercado e na sociedade. Quando o Estado cobra tributos, está ele retirando recursos da sociedade, os quais para a mesma devem ser retornados em serviços e outros bens; mas o administrador tem de ter plena ciência da obrigatoriedade de boa alocação dos mesmos, pois a retirada de recursos escassos da sociedade sem o respectivo retorno, além das distorções econômicas que gera, já de início torna a sociedade mais pobre. Nas palavras de GUSTAVO MIGUEZ DE MELLO, "sempre, pois, que o Estado empregar determinados recursos escassos (econômicos) para satisfazer certa necessidade da população, por mais relevante que seja (ou sempre que o Estado desperdiçar tais recursos escassos), ele acarretará à população o encargo correspondente à privação dos mencionados recursos".[32]

Entendemos de extrema relevância a diretriz da OCDE, esta muitas vezes esquecida pelos agentes normativos, segundo a qual "as decisões empresariais devem ser motivadas por razões econômicas e não em virtude de considerações relativas à tributação".[33]

A economia, por ter como objeto o trato de recursos escassos, já possui riscos suficientes ao próprio negócio assumido pelo indivíduo, sendo, desta forma, indevida e injusta, a política tributária que agrega ao risco próprio do negócio empresarial o peso de uma imposição fiscal desmedida.

Por fim, destacamos que a política tributária, ao analisar o fenômeno econômico, deve também obedecer aos postulados da "certeza" e da "comodidade" apregoados por ADAM SMITH. Segundo o clássico pensador escocês, a tributação deve ser cristalina no concernente ao "quanto" pagar, "como" pagar e "quando" pagar, jamais podendo a imposição fiscal revestir-se de arbitrariedade (princípio da certeza). Deverá a tributação ser caracterizada também pela "comodidade", ou seja, o custo de administração do tributo, de sua cobrança, assim como do atendimento das exigências tributárias, deverá ser o menor possível, tanto para o poder tributante como para o contribuinte.[34]

---

32 *Op. cit.*, p. 9.

33 KRAKOWIAK, Leo & Ricardo. *Op. cit*, p. 58.

34 *Vide* KRAKOWIAK, Leo & Ricardo. *Op. cit.*, p. 58.

5.4. O fator social

Um dos mais importantes elementos a pesar sobre as decisões concernentes à política tributária é a análise do fator social, ou seja, quais os impactos que a política tributária gerará para a sociedade como um todo.

Torna-se um dos fatores decisivos para a política tributária o fator social, haja vista a própria essência do Estado, o qual deve servir à sociedade e não o contrário. A sociedade arca com a imposição tributária, pois confere ao Estado o poder de tributar; mas tal poder necessita estar atrelado ao dever de retorno da imposição em serviços à comunidade. Qualquer política tributária que se abstraia deste axioma elementar, desperdiçando recursos retirados da sociedade, reveste-se de natureza injusta, ilegítima e, nas palavras de SÃO TOMÁS DE AQUINO, criminosa![35]

No concernente ao aspecto social, a abordagem que a política tributária deve adotar divide-se em dois campos:

a) da imposição fiscal como forma de custear atividades próprias do Estado para a sociedade;

b) do grau da imposição fiscal sobre a sociedade;

A primeira análise que o elaborador da política tributária deverá fazer é a constatação do papel do Estado na sociedade. Averiguará quais as funções e tarefas que lhe foram atribuídas pela sociedade, através do ordenamento jurídico, quantificará o montante financeiro para efetivá-las e buscará neste processo o princípio da máxima eficiência na aplicação de tais recursos e execução dos respectivos serviços.

Mas quais os serviços essencialmente estatais? A resposta encontraremos em nossa Constituição Federal, mas podemos aqui elencar alguns serviços clássicos, como a administração da justiça, segurança, saúde, educação, previdência e assistência social.[36]

Fora tais serviços (previstos no ordenamento jurídico), os demais pertencem à esfera privada, e a política tributária, também por este motivo, deve onerar o mínimo possível a sociedade, a fim de que a mesma tenha condições de desenvolver as tarefas que lhe são próprias.

Um segundo elemento neste quadro de inter-relacionamento dos fatores como técnica de elaboração de política tributária consiste na avaliação do peso da imposição fiscal sobre a sociedade, uma vez que, caso o mesmo seja elevado, poderá inibir o desenvolvimento dessa como um todo. Uma alta carga fiscal sobre a sociedade, como já analisamos, inibe a produção, acarretando, entre outros fatores, a diminuição da oferta de empregos.

Ora, o desenvolvimento do indivíduo, não visto apenas pelo fator econômico, mas em toda a sua dignidade humana, tem como força-motriz o trabalho e o aperfeiçoamento de suas aptidões, quaisquer que elas sejam. Reduzir a oferta de emprego, ou onerá-la sensivelmente pelo custo tributário, nada mais representa que tolher a possibilidade de o indivíduo obter uma vida digna. Não foi ao acaso que a nossa Carta Máxima colocou a

---

35 *Vide* item 4 *supra*.

36 Sustentamos a teoria que os serviços de saúde, previdência, assistência e educação devem ser exercidos pelo Estado a título suplementar, seguindo o princípio da subsidiariedade.

"dignidade da pessoa humana" e o "valor social do trabalho e da livre iniciativa" como fundamentos da República (art. 1º, III e IV), assim como fundou a ordem econômica na "*valorização do trabalho humano e na livre iniciativa*", elegendo como finalidade última "*assegurar a todos existência digna*" (art. 170, *caput*) e alçando ao *status* de princípio constitucional a "*busca do pleno emprego*" (art. 170, VIII).

Percebe-se, assim, que a política tributária deve mensurar de forma adequada a carga fiscal a recair sobre a sociedade; caso contrário, o direito ao trabalho restará prejudicado, provocando não apenas a impossibilidade de realização do indivíduo, mas também frutos negativos para a sociedade como um todo (desemprego, marginalização, menor distribuição de riqueza, aumento da violência etc.).

Ao analisarmos os encargos sociais[37] obrigatórios que recaem sobre os salários em nosso país, verificaremos que o custo do mesmo é extremamente alto, o que faz com que boa parte dos trabalhadores acabem nas vias da informalidade ou nas valas do subemprego.

JOSÉ PASTORE, em magnífico e pormenorizado estudo sobre a matéria, calculou os encargos sociais no setor industrial brasileiro na ordem de 102% do salário, fazendo-o concluir que:

> "*É evidente que esse montante de encargos compulsórios interfere na negociação salarial. Na data-base, as empresas avaliam o impacto do aumento solicitado não só pelos valores reivindicados pelos trabalhadores, mas também pela elevação de sua despesa final com a folha de pagamentos – que inclui o salário e os encargos sociais, sobretudo os de cunho obrigatório. A grosso modo, os referidos encargos dobram aquilo que é solicitado. O Brasil fica, assim, numa situação em que os trabalhadores ganham pouco e custam muito.*"[38]

Isto posto, urge que o administrador tributário, na parte que lhe couber, diminua o peso fiscal sobre os salários, a fim de que a política tributária possa ser um meio de se buscar o pleno emprego e não um óbice a este.

5.5. O fator político

Quando falamos em fator político como elemento a ser ponderado pelos agentes da política tributária pátria, estamos nos referindo à relação existente entre a tributação e o federalismo, uma vez que através deste é concedida à União, aos Estados e aos Municípios autonomia política, financeira e orçamentária, e o pacto federativo só terá verdadeira eficácia se garantida a plena autonomia financeira de seus entes.

Ocorre, contudo, que, a partir da Constituição Federal de 1988, os municípios também foram alçados ao patamar de membros federados, fazendo com que nossa atual Federação possua mais de 5.500 entes federativos dotados de poderes executivos e legislativos, assim como máquinas administrativas a serem sustentadas por alocação de recursos.

---

37 Quando falamos em encargos sociais não estamos apenas nos referindo aos encargos fiscais mas também aos encargos trabalhistas e previdenciários.

38 *Encargos Sociais no Brasil e no Exterior – Uma Avaliação Crítica*, Brasília, Edição SEBRAE, 1994, p. 26.

O pacto federativo não se alcança apenas com a autonomia política, financeira e orçamentária, mas também através de um equilíbrio fiscal entre os entes que compõe a Federação. Assim sendo, uma política tributária, quando realizada por qualquer agente, de qualquer que seja o ente federativo, deve sempre levar em conta este equilíbrio financeiro.

Outrossim, muito embora o equilíbrio e a harmonia dos entes federativos seja uma das principais metas do ponto de vista político da imposição fiscal, mais importante do que este é a justiça fiscal, consistente em respeitar a capacidade contributiva do cidadão. Como estamos tratando de três esferas federativas com competências tributárias próprias, a possibilidade de exageros e dissonâncias entre políticas tributárias de entes diferentes é grande, o que pode propiciar um alto custo tributário para o indivíduo. Em outras palavras, se cada ente federativo buscar a "sua" política tributária, pensando em "seus" tributos e repasses que lhe serão transferidos, não levando em conta as imposições e políticas fiscais dos demais componentes da Federação, nosso pacto federativo será mantido à custa de um caos tributário para o cidadão, situação esta em que infelizmente encontra-se nossa sociedade atual, convivendo com mais de 60 tributos das mais diversas fontes federativas, uma carga tributária acima de 33% do PIB, um exorbitante complexo de normas tributárias emanadas de 5.500 diferentes poderes legiferantes, tornando impraticável a aplicação da segurança jurídica.

Na lição do sempre mestre GUSTAVO MIGUEZ DE MELLO:

> *"A atribuição da autonomia financeira aos estados e municípios constitui relevante objetivo da tributação; a justiça fiscal é contudo ainda mais relevante pois se deve evitar que contribuintes, por vezes miseráveis ou muito pobres, arquem com encargos tributários insuportáveis."*[39]

Um último ponto a ser examinado no tocante ao elemento político-federativo vem a ser a necessidade de os agentes tributários procurarem ao máximo evitar as denominadas "guerras fiscais", as quais geram privilégios para uma região mas acarretam distorções para outra, prejudicando a economia nacional como um todo.

Isto posto, concluímos que a política tributária deverá ser, no aspecto político, sempre conjugada e harmonizada pelos três entes federativos, sob pena de, à guisa de salvar o pacto federativo, extinguir-se a sua razão última, qual seja, os direitos fundamentais dos cidadãos-contribuintes, sustentáculos da Federação. Assim como o Estado existe para servir à sociedade e não o contrário, a Federação existe para servir ao indivíduo e não este para servir à mesma!

5.6. O fator administrativo

Como último fator a ser considerado pelo elaborador da política tributária, destacamos a questão administrativa, a qual consiste, basicamente, na operacionalização da política tributária, em sua execução propriamente dita.

---

39 *Op. cit.*, p. 16.

Tal fator mostra-se de extrema relevância, pois entendemos que quanto mais simples e menos custosa for a implementação da política tributária, tanto para a administração quanto para o contribuinte mais a sociedade será privilegiada.

Deve o administrador tributário galgar-se, neste campo, no princípio da comodidade ou conveniência, segundo o qual os custos para ambos os lados da relação jurídico-tributária devem ser os mínimos e os mais eficientes, a fim de que se evite o desperdício, o que acarreta gasto público desnecessário, em afronta ao ordenamento jurídico nacional.

Deve a administração pública procurar a forma mais simples, menos custosa e mais clara de arrecadação, assim como deve também mensurar sua máquina arrecadatória: se a mesma é necessária, se está dotada de eficiência ou está desmensurada etc., já que, dado o grau elevado de tributação de nossa Federação, existem hoje em nosso país mais de 5.500 estruturas de política tributária distintas, fato este que nos leva à forçosa conclusão de que a possibilidade de existir distorções e inadequação na execução da política tributária é muito grande, para não afirmarmos que é evidente!

Destarte, deverá a administração tributária estar jungida aos princípios da legalidade, publicidade, moralidade, eficiência e impessoalidade estabelecidos no *caput* do artigo 37 de nossa Carta Constitucional, sob pena de responsabilização objetiva pelo descumprimento destes preceitos (art. 37, § 6º).

6. Política tributária brasileira aplicada

Após a análise do conceito, espécies e elementos que compõe a política tributária, mister a verificação das características com que a mesma vem se revestindo em nosso país nos últimos anos.

Para tanto, procuraremos traçar um perfunctório histórico da imposição fiscal nacional de meados da década de 80 até os dias de hoje.

Em 1987, a carga tributária brasileira sobre o PIB era da ordem de 23,8%.[40] Tomado este como ano inicial para nosso histórico, veremos que já no primeiro semestre de 1987 editava o Poder Executivo o Decreto-Lei nº 2.323/87, o qual determinava a majoração do imposto de renda das pessoas jurídicas no próprio exercício financeiro, em total afronta aos princípios da anterioridade e certeza jurídica. Outra medida de política tributária afrontadora do sistema de proteção ao contribuinte nesta época foram as instituições dos empréstimos compulsórios "para absorção temporária do poder aquisitivo" incidentes sobre automóveis, combustíveis e passagens aéreas.[41] Tais medidas tinham como finalidade precípua evitar a hiperinflação, uma vez que passava o País por período de severo crescimento inflacionário e o déficit público apontava para duas decisões: expansão monetária ou aumento da carga tributária para suprir a defasagem gerada pelos gas-

---

40 Fonte: Varsano *et alli*.

41 Tais empréstimos foram instituídos em 1986, mas continuaram vigorando em 1987, data do início do presente espaço amostral desenvolvido neste trabalho.

tos. Optaram os agentes políticos pela segunda via, já que a primeira causaria a hiperinflação. Esqueceram, ou "ignoraram", a possibilidade de cortar despesas públicas para que se diminuísse o déficit e conseqüentemente a expansão monetária e o aumento da carga fiscal. O resultado foi a elevação da tributação com afronta aos princípios constitucionais.

Após a promulgação de nossa atual Constituição Federal em 1988, diversas foram as incursões de todos os entes federativos na interpretação da Carta Magna sob o prisma arrecadatório com a conseqüente imposição de vários tributos em total dissonância com a verdadeira hermenêutica de nosso Texto Supremo. Neste sentido, podemos citar a tentativa dos Estados na abrupta cobrança do adicional de 5% do IR a título de lucros, ganhos e rendimentos de capital, tão logo o mesmo foi estabelecido no artigo 155, II, da CF. Não esperaram os Estados lei complementar disciplinadora da matéria para evitar conflitos de competência, razão pela qual tais cobranças foram julgadas inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, levando a Emenda Constitucional nº 03/93 a retirar tal imposto de nosso ordenamento jurídico. Em 1988 era também instituída a contribuição social sobre o lucro através da Lei nº 7.689/88, a qual determinava que o citado tributo já seria exigido sobre o período-base daquele ano, motivo este que eivou a exação de inconstitucionalidade, determinando o STF a impossibilidade de citada cobrança para o exercício de 1989, tendo por base o encerramento do período de 1988, já que o princípio da anterioridade e irretroatividade seriam maculados. Mais outro claro exemplo de interpretação arrecadatória de nossa Constituição foi dada pela instituição do "selo-pedágio" através da Lei nº 7.712/88, taxa criada sobre o uso de rodovias, em completa dissonância com o montante da efetiva prestação ou disponibilidade do serviço público, já que o valor da mesma possuía os elementos formadores da base de cálculo do IPVA, não só desvirtuando a natureza do tributo como ofendendo o art. 145, § 2º, da Constituição, o qual determina que taxas não podem ter a mesma base de cálculo de impostos.

Iniciamos a década de 90 com a medida monetária que talvez mais repudiou a história do direito tributário nacional em todo o século XX: o bloqueio de ativos (cruzados novos) através do Plano Collor. Despisciendo comentar todas as ilegalidades, inconstitucionalidades e arbítrios cometidos neste pacote macroeconômico, tão justamente rechaçado pelo Poder Judiciário. Nosso Texto Maior foi violentado e todos os princípios de política tributária enterrados em vala comum, permanecendo apenas a finalidade arrecadatória de tais medidas, visando mais uma vez ao combate da inflação sem o corte de gastos, ou seja, a escolha "caminho mais fácil"!

Após a extinção do FINSOCIAL, o governo federal iniciou em 1991, através da instituição da COFINS, substituta do tributo extinto, e à época incidente sobre o faturamento das empresas à alíquota de 2%, uma incessante escalada arrecadatória pela via das contribuições sociais, muitas delas de questionável constitucionalidade e todas elas onerando sobremaneira nosso sistema produtivo através do perverso instrumento da cumulatividade. Em uma década, o volume de arrecadação de contribuições sociais cresceu tanto que representa hoje mais de 40% do total arrecadado pela União.

E o grande malefício das contribuições sociais consiste no fato de serem as mesmas péssimos mecanismos de política tributária. Muito embora sua finalidade seja a de financiar a seguridade social, a falta de implementação não-cumulativa em sua imposição faz com que o contribuinte tenha que repassar referido custo fiscal para os preços, encarecendo a produção e o consumo, bem como contribuindo para o processo inflacionário e retirando

a competitividade tanto no mercado externo, já que terminamos por "exportar" tais tributos, como no mercado interno, haja vista que "contribuições cumulativas" não são encontradas nos países importadores e exportadores com os quais o Brasil mantém laços comerciais. Diga-se, a título ilustrativo, que, em relação à tributação sobre faturamento, raríssimos são os países que tributam tal modalidade econômica (Brasil, Argentina, Bolívia, Venezuela e Colômbia), sendo a nossa a maior tributação existente (3,65% em 2001).[42]

Prova da perversidade das contribuições cumulativas na economia é a constatação de que um dos relatórios elaborados pelo FMI indicava que em 2001 o Brasil, à custa de manter referido sistema de contribuições, deixou de atrair cerca de U$ 40 bilhões só em investimentos estrangeiros diretos (IED), os quais preferiram mercados mais seguros e mais rentáveis que o nosso, caracterizado pela instabilidade fiscal.

Na órbita das contribuições sociais, o governo federal, também por intermédio de políticas tributárias descompassadas, desarrazoadas e com finalidade puramente arrecadatória para contornar o problema do déficit público, promoveu inúmeras alterações na sistemática de cálculo e arrecadação do PIS, tornando esta contribuição não só mais gravosa para o setor econômico, mas também dissociada dos preceitos jurídicos que regem nosso sistema tributário.

Seguindo a linha histórica de nossa análise da política tributária nos últimos anos, chegamos a 1992, quando diversos municípios, em interpretação constitucional reducionista e não lógico-sistemática, introduziram a progressividade genérica para o IPTU, cobrando-o dentro de um sistema de alíquotas que variavam em função do valor do imóvel, destinação e região construída, chegando a cobrança, em alguns casos, a atingir 5% do valor do imóvel tributado, em total conflito com os princípios da capacidade contributiva e da vedação ao confisco. Não se atentaram os agentes de política tributária que, à época, permitia nossa Constituição Federal apenas a progressividade no tempo e para os imóveis que não estivessem cumprindo sua função social (art. 156, § 1º c/c art. 182 da CF).

Em 1993, com a promulgação da E. C. nº 03/93, era instituído em nosso sistema tributário o IPMF, incidente sobre a movimentação da moeda à alíquota de 0,20% e com período determinado de vigência. Sem levar em conta que tal contribuição afrontava os princípios da vedação ao confisco, propriedade privada, anterioridade (em relação ao exercício de 93), além do fato de tal tributação ser utilizada hoje em apenas 3 países do globo (Brasil, Argentina e Colômbia), conforme já pudemos analisar neste estudo, o fato é que o citado tributo, à época veiculado com finalidade de suprimento de caixa, de "provisório" acabou tornando-se "definitivo", uma vez que, por meio de sucessivas alterações no ordenamento jurídico, voltou o mesmo a vigorar em nossa estrutura fiscal em 1996 e de lá para cá vem mantendo a natureza de "contribuição provisória" (uma provisoriedade

---

42 Conforme dados de Pesquisa realizada pela Andersen envolvendo 28 países (Brasil, Argentina, Bolívia, Venezuela, Colômbia, Estados Unidos, Canadá, Alemanha, França, Itália, Espanha, Portugal, Inglaterra, Áustria, Holanda, Japão, Coréia do Sul, Hong Kong, Cingapura, Filipinas, Taiwan, Tailândia, Malásia, México, Peru, Chile, Equador e Guatemala), *apud Revista Exame*, Edição 748, Ano 35, nº 18, 05.09.2001, p. 46.

que já se arrasta por 8 anos), e de seu nascimento para o presente apenas viu sua alíquota aumentar dos iniciais 0,20% para 0,38%. Dentro de uma análise de política tributária o que se constata é que, por incidir sobre a circulação da moeda e por ter nas instituições financeiras a figura do responsável pela retenção e recolhimento do tributo, citada contribuição mostra-se instrumento de facílima operacionalidade aos cofres públicos – "*uma receita tributária fácil*" –, motivo pelo qual o Fisco oferta tanta resistência em retirá-la do ordenamento, não obstante os tão perversos efeitos que esta imposição gera na economia e na sociedade. Tornou-se o Estado um viciado fiscal deste tributo, procurando no início apenas "*experimentá-lo*", mas com o passar dos anos a "dependência química" foi crescendo, fazendo com que hoje a máquina arrecadatória necessite constantemente desta espécie para sustentar seu excessivo orçamento, visto que confere ao poder federal R$ 18 bilhões/ano.

Em 1994, com a implementação do Plano Real, veremos um péssimo exemplo de política extrafiscal adotada pela administração federal: no intuito de "zerar" a inflação e controlá-la, o governo, temendo um aumento de preços pelo mercado interno, reduziu, "*da noite para o dia*", a alíquota do imposto de importação de aproximadamente 13.000 produtos, diminuindo citadas alíquotas para patamares entre 25% a 35%, assim como zerando alíquotas de outros produtos. O devastador efeito foi sucatear o parque industrial nacional, já que muitas empresas não conseguiram suportar a concorrência dos produtos importados, que entraram em nosso país sem tributos e com preços sensivelmente mais baratos que os nacionais, os quais eram obrigados a ser praticados com o repasse de toda a carga fiscal incidente no processo produtivo. Foram várias as empresas que fecharam as suas portas, assim como outras que resolveram instalar-se em outros países e atender a outros mercados, fazendo com que a riqueza fugisse de nossas fronteiras. Tudo isto devido a uma política extrafiscal que não soube inter-relacionar todos os fatores que compõem o fenômeno tributário-econômico. Buscaram os agentes da política tributária uma finalidade (evitar inflação) através de um meio (redução do I.I.), mas não houve ponderada análise dos outros efeitos decorrentes da adoção deste meio.

Em 1995, ainda na esteira do Plano Real, foram publicadas as Leis nºs 9.249 e 9.250/95, as quais versavam sobre o imposto de renda das pessoas físicas e jurídicas. O principal ponto, neste contexto, foi a eliminação dos indexadores econômicos, que durante tantos exercícios seguiram a sistemática da tabela de incidência das alíquotas do IRPF assim como a correção monetária do balanço das pessoas jurídicas. À época, a justificativa para a extinção dos indexadores era a de que a inflação havia sido controlada, não havendo, pois, mais necessidade para a citada correção. Ocorre que os anos foram-se passando e, embora a inflação não tenha mais alcançado os patamares da década de 80, não era também a mesma reduzida à expressão zero, tendo sua variação mensal sempre oscilado no intervalo de zero a 2%.[43]

---

43 Deve-se salientar que em alguns meses de janeiro de 1996 a outubro de 2001, foi verificada deflação, mas não se pode, contudo, admiti-la como uma constante na análise inflacionária deste período.

Passados 5 anos (1996-2001), constatou-se de um lado que os valores da tabela do IR não foram corrigidos ao mesmo tempo em que a inflação do verificado período foi de 42,52%,[44] acrescido ao fato de que, com a crise asiática de 1997, a alíquota de 25% foi elevada para 27,5% e deduções possíveis antes de 96, como a doação a entidades filantrópicas entre outras, foram eliminadas ou altamente restringidas.

O perfil da política tributária nacional intensificou-se no caráter arrecadatório após as crises asiática (97), russa (98) e argentina (99). A partir de então, podemos afirmar que a política tributária brasileira ancora-se única e exclusivamente em uma finalidade: a obtenção de um superávit primário, à custa do aumento de receita e não através da redução de despesas públicas.

Isto porque com a vulnerabilidade do mercado global, enfatizado pelas citadas crises, o Brasil viu-se obrigado a assumir rigorosas metas econômicas com o FMI para que fizesse jus à obtenção de recursos através daquela instituição financeira. E entre as principais metas, o equilíbrio das contas públicas. Ocorre porém que tal equilíbrio financeiro, espelhado no superávit primário das contas públicas, vem sendo alcançado pelo aumento substancial de receitas e não através de um corte respeitável e eficiente das despesas do Estado. Tal quadro é lucidamente sintetizado por ERNANE GALVÉAS, para o qual a comemoração da equipe econômica governamental pela obtenção de superávits primários de 3% configura "*ilusionismo*", haja vista que o déficit nominal está no patamar de 6%, os gastos públicos crescerão 17,3% (U$ 215 bilhões para U$ 252,6 bilhões em 2001 e para U$ 279,2 bilhões em 2002), além da diminuição da projeção de crescimento do PIB para 2001 (4% para 2,2%).[45]

Assim é, pois, a trilha de nossa política tributária nos últimos anos: uma incessante voracidade arrecadatória sem o devido sopesamento de outros importantes fatores econômicos, políticos, sociais e administrativos.

Neste diapasão, ainda podemos citar as alterações aumentando a base de cálculo do PIS e da COFINS em 1998, com a equiparação de faturamento à receita bruta, entendida esta como a totalidade das receitas nos termos da Lei nº 9.718/98, assim como a majoração da alíquota desta última contribuição para 3% do faturamento.

Em 2001, assistimos à edição da Lei Complementar nº 104, a qual alterou diversos dispositivos do Código Tributário Nacional, introduzindo a denominada "norma anti-elisão", geradora de inúmeros debates acerca de seu espectro, mas que em sua essência confere ao administrador a possibilidade de descaracterizar atos praticados pelo contribuinte nos quais entenda haver indícios de evasão à imposição fiscal. O objetivo dos elaboradores da norma foi claro ao transferir à administração um poder impositivo maior que a lei, uma vez que podem os mesmos tributar fatos econômicos "duvidosos" ao completo arrepio do princípio constitucional da tipicidade cerrada, reserva absoluta da lei for-

---

44 Variação IPCA-IBGE (janeiro/1996 a setembro/2001).

45 Entrevista – *Jornal do Comércio* – Rio de Janeiro – 17.09.2001, *apud* MARTINS, Ives Gandra da Silva. "Os Entraves à Recuperação", *Jornal Valor Econômico*, São Paulo, 27.09.2001, p. B2.

mal e estrita legalidade tributária, espelhos do princípio da segurança jurídica do contribuinte.

Assistiu nosso país também à publicação da Lei Complementar nº 105/2001, instituidora da quebra do sigilo bancário do contribuinte pela autoridade administrativa sem prévia autorização judicial, em total arrepio ao artigo 5º, X e XII, de nosso Texto Supremo.

Os dois diplomas complementares citados não tiveram outro intuito que o de munir a administração de mais recursos – como se os que já possuía fossem poucos – para alcançar um maior volume de tributos, mesmo que para isto nossos princípios constitucionais e as práticas de política tributária de qualquer país civilizado fossem ignorados.

Após quase duas décadas de uso ao extremo das diversas espécies tributárias, levando algumas à sua plena saturação, buscam agora os agentes tributários novas fontes de recursos, e "descobrem" que a modalidade da "contribuição de intervenção sobre o domínio econômico" foi muito pouco utilizada neste tempo, iniciando assim a formulação de teorias para justificar novas imposições a título desta espécie, prevista em nosso ordenamento constitucional no artigo 149. Esquecem os elaboradores da política tributária que a natureza das contribuições de intervenção no domínio econômico é o seu caráter regulatório para situações "excepcionais, anômalas e notadamente graves", sentidas em determinado setor produtivo, e não apenas um simples descompasso econômico, o qual será resolvido pelo próprio setor, pelos seus próprios instrumentos e, caso queira o governo, sem a "atrapalhada" intromissão governamental.

A crise ou descompasso de um setor econômico deve ser extremamente grave para justificar a cobrança de uma contribuição desta modalidade. Tal assertiva advém da própria interpretação sistemática da Constituição, que no Título dedicado à ordem econômica, dá ao Estado o perfil não-intervencionista no sistema produtivo, assim como no artigo 174 realça a natureza indicativa de suas regras ao setor privado quando procurar exercer a função de planejamento.

Não obstante a nítida natureza excepcional de tal modalidade impositiva, criou o governo federal, por intermédio da Lei nº 9.998/2000, a contribuição ao FUST (Fundo de Universalização dos Serviços de Telecomunicações), a alíquota de 1% sobre a receita operacional bruta das prestadoras de serviços de telecomunicação, num claríssimo esquecimento por parte dos agentes de política tributária de que, após o processo de privatização das empresas de telecomunicação, nunca nosso país assistiu a tal avanço tecnológico e de desenvolvimento no setor. A título exemplificativo, podemos citar que, desde a privatização das empresas de telefonia, foram comercializados mais telefones do que em todo o período que o setor esteve nas mãos do Estado. Como o Poder estatal sempre esquece que é mau empresário e procura o eficiente empresário, que é o setor privado, para tirar-lhe recursos, desta vez o fez pelo FUST.

Por fim, como último exemplo de nossa alavancada política fiscal arrecadatória, citemos as contribuições veiculadas pela Lei Complementar nº 110/2001, criadas exclusivamente para suprir uma deficiência da máquina administrativa estatal, a qual não conseguiu proceder à correta atualização monetária dos valores recolhidos ao FGTS nos períodos de janeiro de 89 (42,72%), fevereiro de 89 (10,14%), março de 90 (84,32%),

abril de 90 (44,80%), junho de 90 (9,55%), julho de 90 (12,92%), janeiro de 91 (13,69%) e março de 91 (13,90%).[46]

O resultado desta incorreta atualização monetária gerou um profundo descompasso nas contas vinculadas ao FGTS, totalmente corroídas pelo processo inflacionário, não recomposto pela aplicação às mesmas dos índices que refletiram a real desvalorização de nossa moeda nos períodos citados.

Passados dez anos, tal defasagem gerou tamanho impacto sobre as contas do Fundo que o governo, para tentar remediar uma disfunção gerada por sua culpa, assumiu a "teoria da socialização das perdas", procedimento este que lamentavelmente vem caracterizando nossa política tributária. A "teoria da socialização das perdas" e "individualização dos lucros" constitui privilégio do Poder Público, que, ao constatar riqueza advinda do setor privado, busca tirá-la a título de arrecadação tributária, sob os já mencionados sofismas de função social da arrecadação, retorno em serviços para a sociedade etc. Quando o prejuízo é constatado, e geralmente tal se verifica no setor público, o mesmo é transferido para a sociedade, para o setor privado, tornando nossa política tributária atualmente uma verdadeira "*distribuidora de pobreza*" para a sociedade, quando o que se apregoa pelos arautos do "fiscalismo" é o contrário.

No caso presente, em vez de o Poder Público assumir a *mea culpa* e reequilibrar a situação por ele abalada, transferiu parte desta responsabilidade ao contribuinte através da Lei Complementar nº 110/2001, que institui as contribuições de 0,5% sobre a folha de salários e 10% a título de adicional sobre a multa rescisória nos casos de demissão sem justa causa.

A insensatez de tal política tributária é primorosamente tratada no magistério de AROLDO GOMES DE MATTOS, o qual classifica a situação de descompasso acima como sendo "*uma questão insólita*", e assim discorre sobre o tema:

> *"Em 29-3-2001, a Presidência da República enviou ao Congresso Nacional o Projeto de Lei Complementar nº 195-A/2001 para, em regime de urgência, ser aprovada, entre outras matérias, a instituição de duas novas contribuições temporárias ditas 'sociais', a saber:*
>
> *1. de 0,5% sobre a folha de salários, a partir dos fatos geradores de outubro de 2001 e até outubro de 2006; e*
>
> *2. adicional de 10% sobre a indenização compensatória (multa resilitória) em caso de demissão sem justa causa, a partir de 29-9-2001 e até que o patrimônio do FGTS seja reconstituído.*
>
> *A finalidade alegada para a cobrança dessas contribuições foi remediar o aumento do passivo do FGTS, decorrente do reconhecimento do Poder Judiciário quanto às diferenças de correção monetária. Veja-se:*
>
> *'O reconhecimento por parte do Poder Judiciário de que os saldos das contas vinculadas do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço foram corrigidos a menor na implementação dos Planos Verão e Collor I teve o efeito de aumentar o passivo do FGTS, sem o correspondente aumento do ativo necessário para evitar um desequilíbrio patrimonial no Fundo'.*

---

46 *Vide* MATTOS, Aroldo Gomes de, "A Natureza Jurídica das Contribuições Sociais ao FGTS Instituídas pela LC nº 110/2001", *RDDT*, nº 73 , p. 22.

Segundo consta dos anais do Congresso Nacional (dados obtidos via Internet), tal passivo é de uma espantosa monta, que será coberto com três parcelas. Confira-se:

– instituição daquelas contribuições 'sociais', à custa dos empregadores: R$ 31 bilhões

– recursos oriundos do próprio FGTS e do Tesouro Nacional:R$ 6 bilhões

– default *nos valores a serem creditados nas contas vinculadas, a expensas dos trabalhadores: R$ 5 bilhões*

Total:R$ 42 bilhões.

Mas a verdade, que foi nele propositadamente dissimulada, é bem outra. Se não, vejamos:

1. a causa desse vultoso passivo decorreu da aplicação da correção monetária com índices defasados sobre os depósitos recebidos nas contas vinculadas do FGTS, em época de vertiginosa inflação (A defasagem é bastante expressiva: 42,72% (jan/89); 10,14% (fev/89); 84,32% (março/90); 44,80% (abril/90); 9,55% (jun/90); 12,92% (jul/90); 13,69% (jan.91) e 13,90% (março/91)).

2. daí as decisões judiciais determinando a aplicação dos índices reais (IPC), com o intuito de restaurar, com isso, o patrimônio dos trabalhadores, e

3. a condenada foi a Caixa Econômica Federal, na qualidade de agente operador dos depósitos (Lei n. 8.036/90), e responsável por esse desafortunado evento; logo, o passivo é de sua exclusiva responsabilidade, e não do FGTS.

Conclusão: o exclusivo e indisfarçável motivo para a instituição dessas novas 'contribuições' é, pois, o de obter recursos para cumprir aquelas decisões judiciais, que assim caberá aos trabalhadores:

– àqueles que desistirem da ação judicial: crédito imediato, nas suas contas do FGTS, com certo deságio;

– àqueles que insistirem com a ação: quando da futura execução da sentença, e, finalmente,

– àqueles que não ingressaram com a ação: situação indefinida.

Impende ainda acrescentar que por idêntico problema passaram as instituições financeiras privadas, quando corrigiram os depósitos em cadernetas de poupança com índices defasados. Todavia, no momento em que foram condenadas judicialmente, repuseram incontinentemente as respectivas diferenças, sem quaisquer tergiversações ou apelos extravagantes.

Enquanto isso, a Caixa Econômica Federal, entidade financeira pública, ao invés de seguir o exemplo austero e ímpio das financeiras privadas, necessita, incompreensivelmente, de recursos alheios para cobrir o prejuízo que causou imotivadamente aos trabalhadores.

Nessas condições, resolveu apelar para o adjutório do Governo Federal, sua administradora (ou mal administradora), que, fugindo de suas responsabilidades, transferiu abusivamente esse encargo a terceiros, mediante a instituição de 'contribuições' alcunhadas capciosamente de 'sociais'.

Ademais: foram, ainda, estabelecidas as seguintes condições especiais para os trabalhadores receberem as aludidas defasagens da Caixa Econômica Federal nas contas do FGTS:

1. firmar termo de 'adesão';

2. concordar com o deságio e o cronograma de pagamento (sem juros); e

3. desistir da respectiva ação judicial por eles intentadas (e como fica o pagamento dos honorários advocatícios?).

Tais condições, entretanto, revestem-se, data venia, *de absoluta imoralidade, uma vez que são os trabalhadores coagidos a renunciar ao seu lídimo direito à indenização integral, já reconhecida judicialmente. Caso contrário – e aí vai uma sanção velada e um despautério –*

continuará aquela entidade financeira interpondo todas as espécies de recursos protelatórios às ações em andamento, como vem fazendo atualmente.

Pois bem, a despeito de todos esses disparates, foi aprovado o referido projeto pelo Congresso Nacional, em tempo recorde (três meses), transformando-se na LC nº 110/2001, deixando toda a sociedade perplexa.

Com isso, lucra astuciosa e leoninamente a Caixa Econômica Federal, que recupera o injustificável prejuízo por ela ocasionado a terceiros e envia despudoradamente a conta para as empresas e os trabalhadores pagarem!"[47]

Pelo exposto, analisada a patente tônica arrecadatória de nossa política tributária nas últimas décadas, saímos em 1987 de uma carga fiscal de 23,8% do PIB para adentrarmos 2001 com arrecadação transpondo a barreira de 33%, o que denota claramente a falta de uma metodologia adequada para elaboração de uma política tributária que confira ao contribuinte a "tranqüilidade fiscal" que qualquer sistema jurídico justo deve trazer.

Entendemos que uma política tributária galgada nos tópicos acima abordados, e não no mau exemplo que nos tem passado o Estado brasileiro das últimas décadas, pode trazer uma verdadeira garantia ao contribuinte, um verdadeiro sistema de defesa deste contra abusos da autoridade impositora, uma vez que uma política tribuária séria, inter-relacionada e respeitadora dos mandamentos constitucionais nada mais representa que o espelho dos superiores princípios da certeza e segurança jurídica, os quais devem revestir todos os atos praticados em uma sociedade que se proclame "civilizada" e que busque o verdadeiro desenvolvimento da dignidade do indivíduo.

Não se pode falar em Direito sem se falar em certeza e segurança, pois estão as mesmas na essência daquele.

Não existe Direito "incerto" e "inseguro", e se existe política tributária que não garanta a "certeza" e a "segurança" tal política não pode sequer ser denominada de jurídica, pois é, em sua essência, a repulsa e negação ao próprio Direito!

7. Conclusões

Finalizamos esta perfunctória análise sobre a política tributária com a lição sempre atual de ABRAHAM LINCOLN, a qual julgamos que, se estiver sempre presente na consciência dos administradores pátrios quando da tomada de suas decisões, com certeza colocará nosso país nos verdadeiros trilhos do desenvovimento! Que o Brasil possa um dia, *ex catedra*, passar a outros povos a sábia lição deste notabilíssimo personagem de nossa História Contemporânea, assim pregando:

"*Não criarás a prosperidade se desestimulares a poupança.*
Não fortalecerás os fracos se enfraqueceres os fortes.
Não ajudarás o assalariado se arruinares aqueles que o pagam.

---

47 "A Natureza Jurídica das Contribuições Sociais ao FGTS Instituídas pela LC nº 110/2001", *RDDT*, nº 73, pp. 21-23.

Não estimularás a fraternidade humana se alimentares o ódio de classes.
Não ajudarás os pobres se eliminares os ricos.
Não poderás criar estabilidade permanente baseada em dinheiro emprestado.
Não evitarás dificuldades se gastares mais do que ganhas.
Não fortalecerás a dignidade e o ânimo se subtraíres ao homem a iniciativa e a liberdade.
Não poderás ajudar os homens de maneira permanente se fizeres por eles aquilo que eles podem e devem fazer por si próprios."

AS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS

Cássio Mesquita Barros
Advogado. Professor titular de Direito do Trabalho da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Membro da Comissão de Peritos na Interpretação e Aplicação das Normas Internacionais do Trabalho da OIT. Membro da Comissão Permanente de Direito Social do Ministério do Trabalho do Brasil.

1. Introdução

A Constituição de 1946, embora já contivesse alguns princípios constitucionais tributários, não estavam sistematicamente organizados. O fortalecimento do sistema federativo brasileiro, o crescimento do País, a sua evolução econômica e a complexidade tributária ascendente, tornaram não só urgente, mas imprescindível a reforma da Constituição.

A Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, tornou-se o germe do atual sistema tributário brasileiro.

A sistematização das espécies tributárias brasileiras como um corpo de princípios e normas gerais deu origem ao Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25.10.66).

2. A natureza jurídica das contribuições previdenciárias na Emenda Constitucional nº 8/77

A Emenda Constitucional nº 8/77 deslocou as contribuições sociais para o capítulo destinado ao processo legislativo (art. 43, X, da Constituição anterior), reduzindo o elenco estabelecido pelo § 2º, I, do art. 21 da Emenda Constitucional nº 1/69, que anteriormente dispunha:

> *"§ 2º A União pode instituir:*
> *I – contribuições, observada a faculdade prevista no item I deste artigo, tendo em vista intervenção no domínio econômico ou o interesse de categorias profissionais e para atender diretamente à parte da União no custeio dos encargos da previdência social."*

Apesar da firme jurisprudência do Tribunal Federal de Recursos sobre a natureza tributária das contribuições sociais, a alteração promovida pela Emenda Constitucional nº 8/77 levou o Supremo Tribunal Federal a entender que as contribuições especiais, de natureza social, tinham perdido seu caráter tributário, passando a ter natureza parafiscal.

O prestigiado jurista Ives Gandra Martins, apesar da Emenda Constitucional nº 8/77, manteve sua posição no sentido de atribuir natureza tributária às contribuições sociais, fundamentado em dois princípios implícitos no Direito Tributário, a saber, o princípio da concreção sistêmica e o princípio da estruturalidade orgânica.

No tocante ao princípio da concreção sistêmica, Ives Gandra Martins observa:

> "*(...) se as regras gerais, que conformam a imposição tributária na Constituição Federal, não são alteradas, havendo apenas deslocação topográfica e dispositivos no campo normado, as regras gerais prevalecem sobre a alteração formal, mormente se considerando que o próprio desenho superior não comprime todas as disposições tributárias a um único capítulo.*
>
> *Com efeito, os princípios tributários estão espalhados por toda a Constituição e não apenas concentrados no capítulo sobre o sistema tributário, de tal forma que a mera deslocação espacial nenhuma importância oferta à sua inclusão ou não dentro do sistema.*
>
> *Em nível constitucional, apenas se retiraria a natureza tributária das contribuições sociais houvesse o constituinte na referida emenda declarado que, a partir daquele comando, tais contribuições deixariam de ter natureza tributária. E tal não sucede*" (*Sistema tributário na Constituição de 1988*, p. 116, nº r. 1)

Continuando, lembra o mesmo jurista que o princípio da estruturalidade orgânica

> "*(...) é que determina a natureza intrínseca do tributo. Em outras palavras, não se examina o tributo sob o prisma das regras que lhe são aplicáveis, mas contrariamente a estrutura intrínseca da matéria sobre a qual incidirá a norma é que determina sua natureza jurídica.*
>
> *O art. 4º do CTN bem apreendeu a importância do princípio da estruturalidade orgânica (...)*
>
> *Ora, se a estrutura orgânica de matéria tributável é que lhe empresta sua natureza jurídica, à evidência, sempre que tal estrutura se conformar às regras gerais que hospedam os princípios próprios do Direito Tributário, sua natureza jurídica estrutural só pode ser tomada como tributária (...)*
>
> *Se as contribuições têm natureza fiscal, é de se perguntar se todos os princípios tributários lhe são aplicáveis.*
>
> *Entendemos que sim (...)*
>
> *Tais princípios são aplicáveis, conforme as circunstâncias pertinentes, às contribuições especiais, da mesma forma que aplicáveis são aos demais tributos*" (*Manual de contribuições especiais*, pp. 32-7).

3. As contribuições previdenciárias na Constituição de 1988

A Constituição Federal de 1988 dedica todo um capítulo ao Sistema Tributário Nacional, dispondo, em seu art. 145, que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: 1. impostos; 2. taxas; 3. contribuições de melhoria.

Num primeiro momento, parece esses serem os únicos tributos autorizados pela atual Constituição. No entanto, a nossa Constituição também dispõe sobre outras modalidades de tributos, como, por exemplo, as *contribuições sociais* de interesse das categorias econômicas ou profissionais e as *contribuições sociais de intervenção no domínio econômico* (art. 149), como também as contribuições sociais previstas no art. 195.

Reza o art. 149:

> *"Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do disposto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.*
>
> *Parágrafo único. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, de sistemas de previdência e assistência social."*

Cabe à União instituir contribuições sociais. Essa regra, contudo, tem sua exceção prevista no parágrafo único do art. 149. É a contribuição social, na modalidade de contribuição previdenciária. Podendo ser instituída pelos Estados, Distrito Federal e Municípios, será cobrada de seus respectivos servidores e terá por destinação o custeio dos sistemas de previdência e assistência social desses mesmos servidores.

Mais adiante, o art. 195 do texto constitucional também dispõe sobre as contribuições sociais quando diz que a seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, bem como das receitas provenientes da cobrança de contribuições sociais dos empregadores, das empresas e trabalhadores, além da receita de concursos de prognósticos.

Conforme observa Celso Bastos:

> *"As contribuições sociais do art. 149 chamam logo a atenção pelo fato de não terem as suas matrizes esboçadas na Lei Maior, isto é: a Constituição não cuidou de descrever, ainda que vagamente, quais são aqueles fatos que ensejam a cobrança das contribuições (...)*
>
> *Já as contribuições sociais previstas no art. 195, I, deverão incidir sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro"* (*Curso de direito financeiro e de direito tributário*, p. 159).

Atente-se que o § 4º do art. 195 reza que a lei poderá instituir outras fontes, isto é, outras fontes de receitas (como impostos e não outras contribuições sociais, segundo Ives Gandra Martins), destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I, limitando essa competência apenas à União.

4. A natureza tributária das contribuições previdenciárias na Constituição de 1988

É precisamente no já transcrito *caput* do art. 149 da Seção I (*Princípios Gerais*) do Capítulo I (*Do Sistema Tributário Nacional*) do Título VI (*Da Tributação e do Orçamento*), que a Constituição Federal de 1988 dirime todas as dúvidas sobre a natureza jurídica – de tributo – das contribuições sociais e, por desdobramento, das contribuições previdenciárias, resolvendo definitivamente a situação embaraçosa criada pela EC nº 8/77.

Por outro lado, não é demais lembrar que

> *"tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada"* (art. 3º do Código Tributário Nacional).

Da análise do conceito expresso no art. 3º do Código Tributário Nacional acima transcrito, conclui-se que a contribuição previdenciária encerra características de um tributo: através de atividade administrativa plenamente vinculada às respectivas leis instituidoras, a Previdência cobra uma determinada importância do trabalhador, a qual está obrigado por lei, valendo notar que essa importância não constitui uma sanção decorrente de prática de ato ilícito.

O aspecto material do fato gerador das contribuições previdenciárias, tanto dos empregadores quanto dos empregados, são as remunerações devidas, creditadas ou pagas a qualquer título aos empregados e trabalhadores avulsos, enquanto que o aspecto quantitativo se traduz pelo montante a pagar, que é calculado segundo a lei previdenciária.

Como assinalam Eduardo Bottallo, Celso Bastos, Ives Gandra Martins e José Eduardo Soares de Mello, em trabalhos, sobre as contribuições sociais,

> *"a Constituição atribui a tais exações, de modo expresso, regime tributário (art. 149), na medida em que as submeteu ao império das normas gerais em matéria de legislação tributária (art. 146, III) e aos princípios da estrita legalidade (art. 150, I), da irretroatividade (art. 150, III, a) e da anterioridade, não obstante fazê-lo mitigadamente em relação a este último (art. 150, b, c.c. art. 195, § 6º)"* (Bottallo, "Breves considerações sobre a natureza das contribuições sociais e algumas de suas decorrências", *in Contribuições sociais: questões polêmicas*, p. 12).
>
> *"(...) O que se pode ter por certo é que elas* (as contribuições sociais) *integram o sistema tributário e, conseqüentemente, estão submetidas aos princípios que o regem"* (Bastos, *Curso de direito financeiro e de direito tributário*, p. 159).
>
> *"As contribuições sociais, portanto, têm natureza tributária, não se encontram mais na parafiscalidade, isto é, à margem do sistema, mas a ele agregado (...)*
>
> *Nem se diga que cuidou o art. 195 de um tipo de contribuição social distinto daquele do art. 149, este com natureza tributária e aquele, não. O argumento improcede, bastando elencar dois parágrafos do art. 195 que se referenciam à sua natureza tributária. A necessidade de lei complementar para novas exações e a aplicação de todos os princípios do poder de tributar às contribuições do art. 195, menos o princípio da anterioridade.*
>
> Só há, pois, um único tipo de contribuição social regulado pelos arts. 149, 154, I, e 195.
>
> As outras duas espécies (intervenção no domínio econômico e interesse das categorias sociais ou econômicas) só se justificam na medida em que o capítulo da ordem econômica ou social o permita.
>
> De qualquer forma, as contribuições especiais não podem ser cobradas, por sua vinculação, além dos custos necessários aos serviços e finalidades a que se destinam (...)
>
> Tanto o art. 195 faz menção ao sistema tributário como o art. 149 faz menção ao art. 195, a demonstrar que o constituinte cuidou de um único tipo de contribuição social que tem natureza tributária.
>
> *Os que defendem os dois tipos não atentam também para outro aspecto, qual seja, de que a exceção do parágrafo (parágrafo único do art. 149) refere-se fundamentalmente a uma competência limitada outorgada aos outros entes federativos, nada obstante a competência exclusiva ofertada à União no* 'caput' *do artigo.*
>
> *O parágrafo único, portanto, não objetiva confirmar uma natureza dicotômica, mas estender uma competência limitada para instituir contribuição de seus servidores aos demais entes federativos"* (Bastos & Martins, *Comentários à Constituição do Brasil*, v. 6, t. 1, pp. 133-6).
>
> *"Tanto as contribuições previstas no art. 149 (da CF, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais e econômicas) como as contribuições elencadas no art. 195 (também da CF) revelam nítida natureza tributária em razão de guardarem*

identidade com as espécies referidas no art. 145" (Soares de Mello, *Contribuições sociais – Questões polêmicas*, p. 43).

Após ressalvar a terminologia adotada *contribuições previdenciárias*, Alcides da Fonseca Sampaio igualmente reafirma a natureza tributária das contribuições sociais, observando que, pelo fato de a seguridade social compreender

> *"um conjunto integrado de ações do Poder Público destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social (CF, art. 194,* caput*), é evidente que jamais se poderia chamar de 'previdenciárias' as 'contribuições sociais' instituídas para financiá-la, cuja natureza tributária é indiscutível.*
>
> *Com efeito, sendo 'tributo' a prestação pecuniária compulsória que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada (CTN, art. 3º), não pode haver qualquer dúvida quanto à natureza tributária das contribuições sociais previstas no art. 195 da Constituição e no parágrafo único do art. 11 da Lei 8.212/91"* ("Contribuição 'previdenciária' – Inexistência de responsabilidade do Poder Público", *in Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 99, p. 7).

Segundo esse mesmo autor,

> *"os encargos previdenciárias das empresas se encontram previstos nos §§ 1º e 2º do art. 19, no art. 22, no § 2º do art. 43, no § 3º do art. 60, no parágrafo único do art. 63, no art. 68, no art. 72 e no § 3º do art. 140, todos da Lei 8.213/91"* (ob. cit., p. 19).

O Supremo Tribunal Federal, por sua vez, decidiu que há um único tipo de contribuição social na Constituição Federal de 1988 em vigor. E essa contribuição social tem natureza tributária.

Para ilustrar, nada mais oportuno que a manifestação sempre lúcida e brilhante em voto vencedor do Ministro Moreira Alves, no julgamento de 29 de junho de 1992, do Recurso Extraordinário nº 146.733-9/SP, em sessão plenária do Supremo Tribunal Federal:

> *"Sendo, pois, a contribuição instituída pela Lei 7.689/88 verdadeiramente contribuição social destinada ao financiamento da seguridade social, com base no inciso I do artigo 195 da Carta Magna, segue-se a questão de saber se essa contribuição tem ou não natureza tributária em face dos textos constitucionais em vigor. Perante a Constituição de 1988, não tenho dúvida em manifestar-me afirmativamente. De feito, a par das três modalidades de tributos (os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria) a que se refere o artigo 145 para declarar que são competentes para instituí-los a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, os artigos 148 e 149 aludem a duas outras modalidades tributárias, para cuja instituição só a União é competente: o empréstimo compulsório e as contribuições sociais, inclusive as de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas. No tocante às contribuições sociais – que dessas duas modalidades tributárias é a que interessa para este julgamento –, não só as referidas no artigo 149 – que se subordina ao capítulo concernente ao sistema tributário nacional – têm natureza tributária, como resulta igualmente, da observância que devem ao disposto nos artigos 146, III, e 150, I e III, mas também as relativas à seguridade social previstas no artigo 195, que pertence ao título 'Da Ordem Social'. Por terem esta natureza tributária é que o artigo 149 determina que as contribuições sociais observem o inciso III do artigo 150 (cuja letra 'b' consagra o princípio da anterioridade).*

> *Exclui dessa observância as contribuições para a seguridade social previstas no artigo 195, em conformidade com o disposto no par. 6 deste dispositivo, que aliás, em seu par. 4º, ao admitir a instituição de outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, determina se obedeça ao disposto no artigo 154, I, da norma tributária, o que reforça o entendimento favorável à natureza tributária dessas contribuições sociais"* (*Caderno de Pesquisas Tributárias*, nº 17, pp. 536-7).

Vale lembrar, ainda, que o Pleno do Supremo Tribunal Federal decidiu que as contribuições sociais constituem espécie tributária autônoma (RE nº 138.284-8/CE – Relator Ministro Carlos Velloso).

O § 6º do art. 195 estabelece que as contribuições sociais de que trata esse artigo serão exigidas somente após decorridos 90 (noventa) dias da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, *b*.

O relator do RE nº 146.733-9/SP, Ministro Moreira Alves, já citado, assim se manifestou sobre o assunto:

> *"Ora, em se tratando da contribuição social em causa, é o próprio texto constitucional (par. 6º do art. 195) que faz depender a 'exigência' dessas contribuições do decurso de noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, a significar, sem dúvida, que nesse caso, ao invés da* 'vacatio' *resultante do princípio da anterioridade, que requer a entrada em vigor da lei no exercício financeiro seguinte ao em que ela foi publicada, se tem uma* 'vacatio legis' *específica e determinada, em virtude da qual a lei que institui ou modifica essas contribuições só entra em vigor noventa dias depois da data de sua publicação"* (*Caderno de Pesquisas Tributárias*, nº 17, Centro de Extensão Universitária/Resenha Tributária, 1992, p. 546-7).

A contribuição previdenciária cobrada dos autônomos, dos avulsos, dos empregadores e empregados etc. tem por finalidade oferecer-lhes, em contraprestação, determinados serviços e benefícios, pelo que se pode concluir que, em princípio, mais se aproxima das taxas do que dos impostos.

O Código Tributário Nacional, em seu art. 77, dispõe que:

> *"Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição."*

O empregador está obrigado a fazer três contribuições para a Seguridade Social: a primeira, como imposto, sobre seu faturamento; a segunda, como imposto, sobre seus lucros; a terceira, como taxa, para auferir os mesmos benefícios e serviços também assegurados ao empregado.

5. Contribuições previdenciárias. Prazos de prescrição e decadência: aplicável à Lei nº 5.172/66 ou à Lei nº 8.212/91?

Polêmico tem sido o debate em torno dos prazos de *decadência* e *prescrição* se seriam aplicáveis à constituição e extinção dos créditos da Seguridade Social: a Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional) ou o previsto pela Lei nº 8.112/91 (Lei sobre Se-

guridade Social). Para dificultar a solução, chegou-se a observar que ambos os diplomas teriam o mesmo grau de hierarquia – de leis ordinárias. A título de esclarecimento, convém lembrar que a Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional) foi votada como lei ordinária, mas recebeu eficácia de lei complementar com a promulgação da Constituição de 1967 e nesse sentido teria previdência.

A Lei nº 8.212/91, sobre seguridade social, em seus arts. 45 e 46 dispõe que o direito da Seguridade Social constituir e cobrar seus créditos se extinguirá após 10 (dez) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte a aquele em que o crédito poderia ter sido constituído.

Ora, o art. 173 do Código Tributário Nacional estabelece em cinco anos o prazo de decadência para constituição do crédito tributário e em cinco anos o prazo de prescrição da ação de cobrança desses créditos (art. 174).

Essa polêmica se mostra superada, em face do que preceitua a Constituição de 1988:

> "*Art. 146. Cabe à lei complementar:*
> *(...)*
> *III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:*
> *(...)*
> *b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários.*"

Assim, sustentam os fiscalistas que, tendo as contribuições previdenciárias a natureza jurídica de tributo, haverão de prevalecer os prazos de prescrição e decadência previstos no Código Tributário Nacional, no art. 146, III, *b*. Nessa linha sustentam a ilegalidade ou inconstitucionalidade os arts. 45 e 46 da Lei nº 8.212/91.

6. A posição do Superior Tribunal de Justiça

O Código Tributário Nacional acolheu três espécies de lançamentos de tributos:

1. lançamento efetuado conforme declaração prestada pelo contribuinte (art. 147);

2. lançamento de ofício (art. 149);

3. lançamento por homologação (art. 150).

As contribuições previdenciárias normalmente se incluem na modalidade de tributo lançado por homologação, pois a fiscalização levanta o débito, o autuado se defende, e a *autoridade* competente *homologa* ou não:

> "Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua *ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa*" (art. 150, *caput*, do Código Tributário Nacional).

Se concluirmos que se aplica o prazo da decadência previsto no Código Tributário Nacional, na cobrança das contribuições da previdência, qual seria o prazo para a autoridade administrativa constituir o crédito fiscal, diante do disposto no § 4º do mesmo art. 150 do Código Tributário, do seguinte teor?

> *"§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação."*

Se o contribuinte for obrigado a pagar as contribuições previdenciárias sem o prévio exame da autoridade administrativa, ou o fizer de forma insuficiente, poderia ser instado pela mesma autoridade administrativa, após análise, a pagar a diferença com os acréscimos impostos por lei? No caso o prazo seria de 5 (cinco) anos, contados do fato gerador da obrigação tributária? (*vide* art. 114 e § 4º do art. 150, ambos do Código Tributário).

E se o contribuinte nada pagar? Qual o prazo da autoridade administrativa para constituir o crédito relativo às contribuições previdenciárias?

Parte da doutrina tem entendido que o prazo aplicável seria de 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento para o INSS cobrar, conforme disposto no art. 173 do Código Tributário e mais 5 (cinco) anos se não houver realizado nenhum pagamento.

Em decisão prolatada em embargos de divergência no Recurso Especial nº 466.779-PR, em junho de 2005, a 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça confirmou esse entendimento *verbis*:

> *"(...)*
>
> *1. Em síntese, o prazo decadencial para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário será: a) de cinco anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado, se o tributo sujeitar-se a lançamento direto ou por declaração (regra geral do art. 173, I, do CTN); b) de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador no caso de lançamento por homologação em que há pagamento antecipado pelo contribuinte (aplicação do art. 150, § 4º, do CTN); e c) de dez anos a contar do fato gerador nos casos de lançamento por homologação sem que nenhum pagamento tenha sido realizado pelo sujeito passivo, oportunidade em que surgirá a figura do lançamento direto substitutivo do lançamento por homologação (aplicação cumulativa do art. 150, § 4º, com o art. 173, I, ambos do CTN)."*

De acordo com a decisão do Superior Tribunal de Justiça, havendo pagamento antecipado, a autoridade administrativa tem o prazo decadencial de 5 (cinco) anos contado a partir do fato gerador para homologação do pagamento feito ou lançamento de eventual diferença (letra *b* do item 4 da decisão). Mas se o contribuinte nada pagar, a autoridade administrativa para constituir o crédito fiscal terá mais 5 (cinco) anos.

Assim sendo ter-se-á alcançado o prazo de 10 (dez) anos da lei previdenciária (letra *c* do item 4 da decisão). Se o prazo de prescrição de 5 (cinco) anos deve ser contado so-

mente a partir da expiração do prazo para o lançamento por homologação estabelecido pelo Código Tributário, também de 5 (cinco) anos, o resultado final será os 10 (dez) anos da lei previdenciária, previsto no art. 46 da Lei 8.212, de 24.7.1991 (Lei de custeio e arrecadação das contribuições previdenciárias).

7. Considerações finais

O art. 46, da Lei nº 8.212, de 24.07.91, que regula o custeio e arrecadações da Previdência Social, expressamente dispõe que:

> *"O direito de cobrar os créditos da Seguridade Social, constituídos na forma do artigo anterior*, prescreve *em 10 (dez) anos."*

O art. 45 da mesma Lei tem o seguinte teor:

> *"Art. 45. O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados:*
>
> *I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído;*
>
> *II – da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, a constituição de crédito anteriormente efetuada.*
>
> *§ 1º Para comprovar o exercício de atividade remunerada, com vistas à concessão de benefícios, será exigido do contribuinte individual, a qualquer tempo, o recolhimento das correspondentes contribuições.*
>
> *§ 2º Para apuração e constituição dos créditos a que se refere o parágrafo anterior, a Seguridade Social utilizará como base de incidência o valor da média aritmética simples dos 36 (trinta e seis) últimos salários de contribuição do segurado.*
>
> *§ 3º No caso de indenização para fins da contagem recíproca de que tratam os arts. 94 a 99 da Lei 8.213, de 24 de julho de 1991, a base de incidência será a remuneração sobre a qual incidem as contribuições para o regime específico de previdência social a que estiver filiado o interessado, conforme dispuser o regulamento, observado o limite máximo previsto no art. 28 desta Lei.*
>
> *§ 4º Sobre os valores apurados na forma dos §§ 2º e 3º incidirão juros moratórios de 0,5% (zero vírgula cinco por cento) ao mês, capitalizados anualmente, e multa de 10% (dez por cento).*
>
> *§ 5º O direito de pleitear judicialmente a desconstituição de exigência fiscal fixada pelo Instituto Nacional do Seguro Social – INSS no julgamento de litígio em processo administrativo fiscal extingue-se com o decurso do prazo de 180 (cento e oitenta) dias, contado da intimação da referida decisão.*
>
> *§ 6º O disposto no § 4º não se aplica aos casos de contribuições em atraso a partir da competência abril de 1995, obedecendo-se, a partir de então, as disposições aplicadas às empresas em geral."*

Não se pode dizer que a construção pretoriana atrás referida tenha sido consolidada, pois existem decisões divergentes. Essa questão, pois, continua aberta, embora na visão trabalhista a decisão da 1ª Secção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial nº 466.779-PR pareça a mais adequada.

8. Bibliografia

BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito financeiro e de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1991.

BASTOS, Celso Ribeiro & MARTINS, Ives Gandra. *Comentários à Constituição do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988*. São Paulo: Saraiva, 1990. v. 6, t. 1 (arts. 145 a 156).

_____. *Comentários à Constituição do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988*. São Paulo: Saraiva, 1998, v. 8 (arts. 193 a 232).

BOTTALLO, Eduardo. "Breves considerações sobre a natureza das contribuições sociais e algunas de suas decorrências", *in Contribuições sociais: questões polêmicas*, Valdoir de Oliveira Rocha (coord.), São Paulo, Dialética, 1995, pp. 9-18.

MARTINS, Ives Gandra. *Manual de contribuições especiais*, Revista dos Tribunais, 1987.

_____. *Sistema tributário na Constituição de 1988*. 2ª ed. atual. e aum. São Paulo: Saraiva, 1990.

MELLO, José Eduardo Soares de. *Contribuições sociais – Questões polêmicas* (obra coletiva), Dialética, 1995.

SAMPAIO, Alcides da Fonseca. "Contribuição 'previdenciária' – Inexistência de responsabilidade do Poder Público", *in Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 99, pp. 7-19, dezembro de 2003.

O DIREITO DE NÃO PAGAR TRIBUTO INJUSTO. UMA NOVA FORMA DE RESISTÊNCIA FISCAL

Maria Teresa de Carcomo Lobo
Advogada e Professora Universitária no Rio de Janeiro.

Reveste-se de grande interesse e atualidade a edição de um livro sobre o tributo na perspectiva multímoda da sua natureza, finalidades, distorções e realidades por forma a compor uma Teoria do Tributo.

Talvez em nenhuma outra área da ciência jurídica como no direito tributário se entrechoquem com mais intensidade dever e direito, direito legal e direito justo, sociedade e Estado, Estado e governo, se agudize mais profundamente o que Keynes denominava o problema político da humanidade, consistente em combinar três coisas: eficiência econômica, justiça social e liberdade individual.

Está, pois, de parabéns o Professor Ives Gandra da Silva Martins por mais esta valiosa contribuição para o estudo do direito tributário, agora centrado na formulação de uma Teoria do Tributo que possa refletir como um caleidoscópio a sua multifacetada natureza em termos de estrutura e finalidades.

Começaremos por situar o tributo no seu contexto histórico.

A evolução da sociedade humana nos aspectos político, econômico, social e cultural expressa com meridiana clareza o papel do tributo, que condiciona e é condicionado por essa evolução.

O século XV marcou o início das grandes economias nacionais e o século XVIII foi palco de grandes transformações políticas. As duas revoluções, francesa e inglesa, marcaram o surgimento do Estado liberal. No século XIX rasgaram-se as vias do capitalismo, com o domínio do capital sobre a economia relegando a plano secundário a terra e o trabalho, dando lugar à luta do proletariado.

Só mais tarde o fator social se fez presente, passando o Estado a atuar como Estado-Previdência, edificando-se um *status* estatal, assente em três pilares: direito, economia, política.

Neste contexto, o tributo desempenhou um papel de extrema relevância como instrumento ao serviço das forças dominantes, poderoso fator de coerção social e manifestação por excelência do direcionismo econômico.

Sob uma forma rudimentar, o tributo começou por ser pessoal. Porém, o desenvolvimento dos processos de produção e de consumo, o aumento das transações comerciais e financeiras, quer a nível nacional, quer a nível internacional, deram origem ao tribu-

to real, incidente diretamente sobre a coisa independentemente da condição do contribuinte.[1]

Atualmente, o tributo pessoal, que Jèze considerava "o imposto dos Estados civilizados modernos", passou a ser uma determinante impositiva, desde que inserido no âmbito da capacidade contributiva. No que tange aos impostos indiretos, como o de consumo, trazem eles embutida uma grande carga de injustiça fiscal, que está a reclamar a revisão desta imposição tributária, tendo em consideração a sua invisibilidade para o contribuinte, não obstante o disposto no art. 150, § 5º, da CF/88.

O que não sofre, porém, contestação é o peso que recai sobre o cidadão, por força de uma máquina estatal perdulária, caracterizada por uma má gestão, amiúde corroída pela corrupção, gerando um perverso desvio da finalidade impositiva, que é, necessariamente, a de dotar o Estado dos recursos estritamente necessários à prestação de serviços públicos de qualidade e a preços acessíveis, concessão de bens e atingimento das finalidades que caracterizam o Estado social dos nossos dias. Vale dizer, o cidadão está suportando o peso de uma carga tributária sufocante e inadmissível.

Em seu pronunciamento doutrinário, Ives Gandra é incisivo ao dizer que "se o homem não é confiável no exercício do poder e se tende, neste exercício, a exigir sempre mais da comunidade do que para a comunidade seria desejável, à evidência, a carga tributária é necessariamente maior do que a precisa para atender à dupla finalidade de sua arrecadação, ou seja, bem do povo e bem dos detentores do poder".[2]

Concordo com o ilustre tributarista quando considera a norma tributária como uma norma de rejeição social, que poderia, a meu juízo, ancorar o legítimo direito de resistência fiscal. Na excelência do seu magistério, o consagrado autor entende que a norma que impõe tributo é uma norma de rejeição social porque ingressa "naquela categoria de normas que poucas pessoas cumpririam sem sanção", em contraposição às normas de aceitação social, que seriam aquelas "cumpridas pela grande maioria dos seres humanos mesmo que inexistisse sanção".[3] O importante para o autor é que a teoria, que levara a norma tributária a ganhar colorido de norma de rejeição social, partia do pressuposto de que a participação do Estado era "indevida", pois retirava do trabalho e dos bens do contribuinte os recursos para os quais não tinha contribuído. "Hoje a teoria já não é mais da "participação indevida", mas "desmedida", pois se reconhece que as necessidades estatais devem ser cobertas pelos recursos tributários. Entretanto, essas necessidades só em parte são de interesse público; noutra parte são do interesse privado dos detentores do po-

---

1 Para Alberto Nogueira: "Antes de 1789, o quadro que se apresentava na área tributária era de profunda desigualdade, pois atendia ao *status* de cada pessoa, através de isenções e privilégios", *in A reconstrução dos direitos humanos da tributação*, Ed. Renovar, p. 255.

2 *In Sistema tributário na Constituição de 1988*, Ed. Saraiva, p. 6.

3 *Teoria da imposição tributária*, 2ª ed., LTr, 1998.

der, e, portanto, a exigência é superior e "desmedida" em relação às necessidades reais, adentrando, assim, no campo das normas de rejeição social".[4]

Prosseguindo, o autor doutrina que, "por ser norma de rejeição social, a partir da teoria da carga desmedida, há de se compreender a adoção de princípios hermenêuticos próprios daqueles ramos que implicam restrição de direitos, como o da tipicidade fechada, da estrita legalidade, reserva absoluta de lei formal, que resultam na adoção da retroatividade benigna, na não adoção da integração analógica apenadora e das interpretações extensivas *in pejus*, técnicas exegéticas próprias de defesa do cidadão contra a idolatria do Estado".[5]

Adam Smith, ao traçar a sua teoria sobre o tributo, assentou-a em 4 pontos:

– Os jurisdicionados do Estado devem contribuir para a sustentação do governo, cada um, o mais possível, em proporção à sua capacidade.

– A porção do imposto que cada indivíduo é obrigado a pagar deve ser certa e não arbitrária.

– Todo o imposto deve ser arrecadado na época e segundo o modo que possa resultar mais cômodo para o contribuinte.

– Todo o imposto deve ser concebido de modo que possa tirar das mãos do povo o menos de dinheiro possível além das necessidades do Estado.

Estes quatro pontos cardeais conservam, ainda hoje, a sua real valia, com destaque para os princípios da capacidade contributiva e da segurança jurídica.

A estes fatores condicionadores do tributo deve-se acrescentar o princípio da anterioridade, como emanação do próprio princípio da segurança jurídica.

Com justeza se afirma que a tributação pessoal, segundo a capacidade contributiva, tem por escora a base ética de um ideal de justiça, que deve acompanhar os critérios administrativos de eficácia, entendendo-se por capacidade contributiva o "conjunto de condições objetivas e subjetivas que indiciam alguém como apto a suportar uma parte na distribuição do custo dos serviços públicos".

Como trave maior do edifício tributário, atenta à sua natureza intrinsecamente política, o artigo 150 da Constituição Federal de 1988 dispõe em termos injuntivos que, sem prejuízo de outras garantias, é vedado – entre outras limitações nele inscritas – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça, tratar desigualmente contribuintes em situação equivalente, utilizar tributo com efeito de confisco, cobrar tributos em relação a fatos geradores antecipados em relação à lei que os houver instituído ou aumentado ou no mesmo exercício financeiro em que foi publicada a lei que os criou ou majorou.

Os elementos determinantes do tributo refracionam-se num espectro multifacetado, compreendendo

– O político, que diz com a escolha das opções governamentais.

---

4 *In Sistema tributário na Constituição de 1988*, Ed. Saraiva, p. 7.

5 Ob. cit., p. 15.

– O econômico, que diz com a sua finalidade imediata econômico-social.
– O jurídico, que diz com a relação jurídica que o estrutura.

Na sua visão plúrima do tributo, Ives Gandra ensina que: "A imposição tributária, como decorrência das necessidades do Estado em gerar recursos para a sua manutenção e a dos governos que o administram, é fenômeno que surge no campo da Economia, sendo reavaliado na área de Finanças Públicas e normatizado pela Ciência do Direito".

Tem, pois, de haver um estreito relacionamento entre o dever de pagar tributo, como fonte principal de ingressos orçamentais para o financiamento das despesas públicas, e o direito de exigir que seja efetiva e adequada a contrapartida em serviços e bens postos à disposição do cidadão-contribuinte.

Por que se deve pagar imposto?

A finalidade precípua do tributo, como referido, é a sua transformação em serviços e bens, tendo por base de legitimidade a satisfação das necessidades em bens e serviços. Desta forma, são os serviços públicos e os bens postos à disposição dos cidadãos que conferem legitimidade à tributação. O que importa dizer que existe para o cidadão um legítimo direito de questionar a tributação se esta não volver em serviços públicos e vantagens capazes de atender às suas necessidades.

Discordo dos autores que entendem que pagar tributo é um dever autônomo não diretamente relacionado a um direito subjetivo específico porque o objeto desde dever (tributo) é utilizado para a sustentabilidade do Estado e da sociedade.

A meu juízo, esta posição desloca o foco nuclear do tributo que reside precisamente numa não-sustentabilidade genérica e abstrata do Estado e da sociedade, mas numa precisa e adequada entrega ao cidadão-contribuinte de serviços públicos e de bens em termos de efetivação de uma real cidadania.

O que está em causa é a realização de uma verdadeira justiça social em que cada um contribui com o que pode e recebe o que precisa, em termos de troca dentro das possibilidades e necessidades de cada indivíduo e da comunidade, não se devendo esquecer que a capacidade contributiva deve ser escorada, também, num princípio de solidariedade social dos que podem aos que precisam.

Aqui reside a travemestra da imposição tributária que só em regimes autocráticos poderia residir pura e simplesmente na lei.

Por outras palavras, o conclamado dever jurídico de pagar tributo não pode ser visto como uma obrigação unilateral, imposta com grande dose de arbitrariedade ao cidadão contribuinte.

Há que se passar de um opressivo instrumento de domínio para um instrumento de verdadeira justiça social, na precisa medida dos ditames constitucionais, vez que a Constituição é a mais importante fonte de direito tributário. Diria até que, ontologicamente, é a única, porque todas as outras normas tributárias têm a sua sede no Texto Constitucional.

O Estado Fiscal deve, pois, ceder lugar ao Estado de Justiça Fiscal. Se o Estado necessita de financiamento para sustentar-se, o seu financiador maior é o povo, que paga os tributos. E como todo e qualquer financiador tem direito às garantias, a serem prestadas

pelo financiado, de lisura, de competência, de honestidade, de correta aplicação dos recursos financiados em estrita correlação com as finalidades do financiamento. Como justamente se pondera, a tributação, além de constituir ato de soberania do Estado, deve ser fundamentalmente determinada pela vontade dos cidadãos que consentem, por seus representantes parlamentares, na decretação dos tributos e os correlacionam através do orçamento mediante a aplicação das receitas às despesas para a prestação de serviços e fornecimento de bens.

Ou seja, a liberdade fiscal no Estado de Direito deve expressar a vontade dos cidadãos como autocontribuintes através dos seus representantes, de acordo com a parêmia "*no taxation without representation*".

Mas, na medida em que esta representação deixa de responder às reais finalidades do tributo, há que se recorrer a outra modalidade de expressão da vontade popular através da democracia direta. Certos tributos, seja na sua instituição arbitrária, seja na sua quantificação desmedida, devem poder estar sujeitos à consulta da população.

Trata-se do direito à resistência pela via da democracia direta, porquanto fora dos estritos limites da legalidade constitucional o tributo transforma-se em opressão, que pode beirar o "roubo" através do confisco.

Se o poder de tributar nasce no espaço aberto pela liberdade, a sua verdadeira sede encontra-se no catálogo constitucional do artigo 5º, explicitada nos artigos 150 a 152 da Carta Magna.

O que vale dizer que o conceito de tributo tem de refletir as vertentes humanas de um mundo novo em cujo centro se deve situar o cidadão, tem de assentar em princípios do justo gasto do tributo afetado, da capacidade contributiva, da transparência fiscal, da moralidade tributária, da intributabilidade do mínimo existencial, da cidadania fiscal bilateral, da ética fiscal, da razoabilidade e da proporcionalidade, num mosaico de princípios "cuja materialidade tributária ganha uma importância decisiva e de destaque no limiar do Direito Tributário do século XXI".

Se o princípio do dever fundamental de pagar o tributo reside no comando do artigo 3º, inciso I, da Constituição Federal, este tem de ser visto na sua integralidade em termos de justiça e solidariedade, que só se alcançam se assentarem não apenas na capacidade contributiva mas, também, na correta aplicação dos recursos tributários em termos de contraprestação em bens e serviços e no devido atendimento da Administração Pública às suas atividades finalísticas.

Neste contexto, uma das maiores arbitrariedades cometidas no campo impositivo residiu na edição de medidas provisórias para instituir ou majorar tributos. Foi, sem dúvida, um período de verdadeira tirania fiscal, felizmente expurgada do ordenamento jurídico tributário pela Emenda Constitucional nº 32, de 11/09/2001.

Em termos de teoria do tributo, este pode ser visto sob diversas óticas.

Como instrumento de transformação social, contribuindo para uma mobilidade social ascendente e diminuindo as desigualdades sociais.

Como fator de integração econômica, como é o caso, por exemplo, do IVA-Imposto sobre Valor Agregado ou Imposto sobre Valor Acrescentado, da União

Européia, que abarca todo o processo econômico, desde a origem até o consumo, cobre todos os produtos e serviços e apresenta uma base tributária harmonizada nos 25 Estados-Membros, possibilitando a livre-circulação de mercadorias, corrigindo distorções da concorrência e operando como instrumento redutor de desigualdades regionais.

Como arma de reforma social da estrutura econômica agindo como redistribuidor de riqueza através das despesas públicas, designadamente em setores – chave como a saúde, a educação, a investigação, a moradia, o saneamento, o meio ambiente.

Como instrumento de justiça social assente na solidariedade que deve existir entre os membros de uma comunidade politicamente organizada.

Como fator de estabilidade política, vez que gravames insuportáveis, violadores da liberdade do cidadão, levam a movimentos revolucionários ou a convulsões sociais, que não raro se convertem em instrumentos de liberdade política.[6]

Em seu estudo "Uma visão interdisciplinar dos problemas jurídicos, econômicos, sociais, políticos e administrativos relacionados com uma reforma tributária", Gustavo Miguez de Mello, citado por Ives Gandra, na obra citada, a páginas 14/15, indica onze finalidades específicas para a cobrança de tributos, como justiça fiscal, alocação de recursos, desenvolvimento econômico, pleno emprego, combate à inflação, equilíbrio do balanço de pagamentos internacionais, coordenação fiscal intergovernamental, finalidade social, finalidade política, finalidade jurídica e finalidade administrativa.

Várias alterações de rumo ou o seu fortalecimento estão a conclamar a atenção dos decisores políticos e dos operadores do direito:

– Um estudo acurado do Direito Financeiro nas instituições de ensino superior e uma ampla discussão do orçamento pela sociedade civil.

– Uma mais apurada formação e uma maior preocupação por parte dos magistrados dos princípios de hermenêutica fiscal com fulcro no Direito Constitucional Fiscal.

– Uma ênfase na participação da sociedade civil, em termos de democracia direta e fator de pressão numa das áreas mais sensíveis da Administração Pública, para a obtenção do equilíbrio da equação jurídico-social "tributo *versus* prestação de serviços e de bens".

Quanto ao primeiro ponto.

Importa ter presente o sentido político do orçamento, porquanto, como justamente se observa, a Ciência das Finanças, como teoria aplicada, não pode em absoluto desconsiderar ao injunções éticas e políticas da imposição tributária, de vez que o tributo alcança a dimensão exata de coisa pública como principal fonte de financiamento do Estado.

Neste sentido, o poder financeiro como poder legislativo tem de representar a justa composição da liberdade e da propriedade e da sua necessária limitação em prol da comunidade em termos de capacidade contributiva e solidariedade social.

---

6 Segundo Simon Schama, citado por Alberto Nogueira, na ob. cit., p. 255: "Foi o modo de conduzir os assuntos fiscais, políticos e militares que colocou a monarquia de joelhos." Recordem-se, também, as razões próximas da independência do Brasil e da América do Norte.

No seu excelente magistério, Ricardo Lobo Torres[7] explica que o direito tributário é parte do direito financeiro, sendo este um direito meramente instrumental na previsão de receitas e na autorização de gastos. Contudo, declara: "Não é insensível aos valores nem cego para com os princípios jurídicos. Apesar de não ser fundante de valores, o orçamento se move no ambiente axiológico, eis que profundamente marcado pelos valores éticos e jurídicos que impregnam as próprias políticas públicas. A lei orçamentária serve de instrumento para a afirmação da liberdade, para a consecução da justiça e para a segurança dos direitos fundamentais. Por isso mesmo torna-se objeto de conhecimento específico".

Para Rui Barbosa, citado por Lobo Torres, o orçamento é uma "instituição inviolável e soberana", havendo a "necessidade urgente de fazer dessa Lei das Leis uma força de nação".

A identificação dos gastos para implementação e execução das políticas públicas exige a sua precisa qualificação por forma a que a tributação se mantenha nos estritos limites da sua multímoda função e em obediência aos princípios constitucionais, como os da legalidade, da capacidade contributiva, da graduação, da igualdade tributária, da destinação para fins exclusivamente públicos, da proibição do confisco. Todo este complexo impositivo deve estar presente na elaboração do orçamento e ser criteriosamente acompanhado pela sociedade civil.

Nada obstante, como reconhece o Professor Everardo Maciel, com a autoridade que lhe adveio do exercício das mais altas funções na Administração Fiscal, "a sociedade brasileira não participa, não discute, não debate, não se interessa pelo orçamento público".[8] O que é extremamente grave, tendo em vista que será nessa área que se poderão discutir as grandes diretrizes, as escolhas, a potencialização dos receitas financeiras, a questão das vinculações, as distorções das contribuições sociais, que viraram uma verdadeira "panacéia para a falta de dinheiro".

Uma análise crítica ao sistema atual leva a concluir que o sistema todo está montado em termos de uma verdadeira compulsão por aumento de tributos para sustentar as despesas e compensar o fraco ingresso das receitas financeiras, acarretando uma cada vez maior carga tributária, cuja rota ascendente vem tomando proporções avassaladoras, convertendo o Estado tributador em Estado triturador.

Passo ao segundo ponto.

Impõe-se uma maior conscientização, por parte dos julgadores, da verdadeira natureza da tributo como instrumento de realização de justiça social, no caso de justiça fiscal,[9] por forma a coibir os abusos da Administração, importando que não se atenham ao texto frio da lei, mas busquem na Constituição os princípios que conformam a imposição tributária.

É preciso que desloquem o centro de gravidade do tributo deixando de o conceituar como uma pura obrigação *ex lege* para o situar no campo da contraprestação em bens e

---

7 "O orçamento na Constituição", Ed. Renovar, p. 85.

8 *In* "Seminário Ajufe de Direito Tributário", 2004, Impressora Gráfica Santa Clara.

9 Para Adilson Pires "a justiça fiscal funda-se na consciência de que os impostos devem incidir na proporção da capacidade econômica das partes".

serviços, vigamentada pelos princípios inscritos na Constituição, tendo sempre presente o ângulo individual do contribuinte.

Num Estado de Direito, em que a Constituição é a primeira fonte do Direito Tributário, não se poderá nunca dizer que o imposto é uma mera obrigação *ex lege*, sem outra causa que a vontade do Poder, que tanto pode exigir o justo como o injusto, o necessário como o desnecessário, o correto como o iníquo.

É imperativo que tratem o tributo sob a ótica da harmonização social e da moralidade por forma a que o tributo seja realmente a contrapartida em serviços públicos e bens postos à disposição dos cidadãos-contribuintes.

Impende, assim, que se crie uma hermenêutica constitucional, baseada num efetivo Direito Fiscal Constitucional, a teor do qual a Constituição constitui a base primeira e obrigatória das normas infraconstitucionais.

Escrevi em tempos que a evolução gradual das coordenadas do Estado determinou, como uma grande conquista inicial, a sua submissão à lei, instituindo-se o sistema da legalidade, a que se seguiu o sistema da legitimidade, com a conformação do Estado à vontade da sociedade e, atualmente, com a adequação à moral o sistema da licitude, sistemas que marcam as características do Estado de Direito, do Estado Democrático e do Estado de Justiça.

Os princípios que são "normas de normas" ganharam assento constitucional, ensejando a construção do Estado de Justiça pela incorporação da Moralidade à Ordem Jurídica. Daqui decorre que a participação jurisprudencial na manutenção do Estado de Justiça tem de ser particularmente ativa, no exato equacionamento de uma Ordem Jurídica Integral, sob a ótica da ordem Jurídica Positiva aferida em função da legalidade e da Ordem Jurídica Moral aferida em função da licitude. Esta participação jurisprudencial é determinante para se alcançar a Justiça Fiscal.

Neste quadro, ganham especial significado as palavras de Johannes Messner, na sua admirável obra *Ética Social*:

> *"No moderno conflito entre legalidade e legitimidade, a ciência jurídica ver-se-á obrigada a reconsiderar os princípios de direito que transcendem a lei positiva. Sem eles, priva-se o princípio da legitimidade das mais sólidas garantias contra a prevalência ameaçadora do princípio da legalidade, que pretende fazer de tudo e de todo o Direito uma coisa da vontade legiferante do Estado – o que, hoje em dia, significa transformar todo o Direito numa questão da vontade dos grupos que dominam a máquina legislativa."*[10]

Pela sua importância a respeito do papel do juiz na aplicação da norma jurídica ao caso concreto, transcrevo as sábias ponderações de Johannes Messner:

> "Todo sistema jurídico é necessariamente imperfeito: não apenas em virtude da deficiência de visão do legislador, mas também e sobretudo em virtude das possibilidades de abuso

---

10 Ed. Quadrante, p. 358.

do poder de ordem e comando próprios do Direito, por parte de grupos sociais que queiram assenhorear-se do Poder".[11]

"A função do juiz – ninguém ousaria discuti-lo – caracteriza-se por dois traços essenciais: *está tão vinculado à justiça como à comunidade de Direito*. Em nome da comunidade, declara o Direito : é um representante dela. Encontra-se, assim, ligado, na decisão do caso jurídico concreto, à convicção e vontade jurídicas da comunidade de Direito, nos termos em que estas se acham expressas no direito positivo estabelecido pelo seu poder ordenador. Neste ponto, é determinante o princípio da certeza jurídica, que, como já vimos, tem caráter jurídico-natural. Mas o juiz está também vinculado à justiça; e a obrigação que esta lhe impõe é tão essencial ao seu ofício, que a comunidade de Direito a considera dever evidente e fundamental do juiz. Ora bem: o conceito de justiça próprio da comunidade de Direito não é de modo algum o da justiça aferrada ao texto legal se, pela decisão de um caso jurídico particular em conformidade com a letra da lei, o juiz se opõe à justiça segundo a natureza das coisas."[12]

"A jurisprudência deve ater-se, por amor da certeza jurídica, ao direito positivo; mas cumpre-lhe manter-se sempre em contacto com as fontes históricas e com a consciência natural do Direito enquanto fonte originária e primeira. Nisto, entretanto, a jurisprudência concebe-se a si própria como *órgão de interesse vital no processo de desenvolvimento historicamente progressivo e ininterrupto da ordem jurídica, entendida como fenômeno vital e não como letra morta.*"[13]

Entendo que essa fonte está presente no direito constitucional, como "direito superior", no dizer de Hermann Weinkauf, que foi presidente do Tribunal Federal da República Federal Alemã. É, pois, neste contexto, que o Poder Judiciário assume importância crucial, como jurisdição consciente dos seus compromissos éticos para com a sociedade.

Abre-se, assim, para o juiz um dever árduo e de grande empenho: o dever de julgar a ação do Poder Público, não se limitando ao exame da legalidade, mas, ao revés, confrontar os atos e as leis com os ditames superiores da Constituição, haurindo nela os princípios fundamentais do ordenamento jurídico-tributário brasileiro. Impõe-se uma expansão do controle da constitucionalidade, quer pela via difusa, quer pela via concentrada. O que exige uma especial preparação em termos de Direito Constitucional Tributário ou Fiscal.

Passo ao terceiro ponto.

Um dos aspectos mais expressivos dos nossos dias é, sem dúvida, o novo papel da sociedade civil.

Reconhece o ex-Presidente do Brasil, Fernando Henrique Cardoso, que "a influência da opinião pública nas políticas e ações intergovernamentais e governamentais é cada vez maior".

Para Fernando Casado Cañeque, Coordenador-Geral das Nações Unidas para a Campanha do Milênio, a sociedade civil e o seu novo papel na atividade política através

---

11 Ob. cit., p. 368.

12 Ob. cit., p. 397, grifos do autor.

13 Ob. cit., p. 404, grifos do autor.

da participação dos cidadãos é um dos fenômenos mais impressionantes do nosso tempo. O novo conceito de democracia participativa, utilizando a moderna tecnologia de informação e comunicação, tem permitido à sociedade civil manifestar-se e participar ativamente nos debates políticos, tanto locais como globais, convertendo-se numa referência fundamental e um pilar básico que altera o poder político e gera um novo equilíbrio na ordem mundial".[14] Segundo o *New York Times* existem atualmente dois superpoderes mundiais: os Estados Unidos e a opinião pública.[15]

Se cada cidadão deve ter a noção precisa da sua parte no custeio da máquina estatal, ter a noção precisa dos sacrifícios que lhe são exigidos para colocar seus recursos ao serviço do Estado, sob a alegação de que sem eles não há possibilidade de o Estado prestar os serviços públicos necessários à coletividade,[16] se não pode quedar passivo ou agir apenas individualmente quando confrontado com impostos extorsivos em flagrante desproporção com as vantagens que se lhes atribuem, deve, então, a sociedade civil reagir à criação ou à majoração abusiva de tributo que, sem contrapartida, onera desmesuradamente pessoas físicas e jurídicas.

Por outras palavras.

A sociedade civil deve reagir através das manifestações de uma democracia direta, sempre que a representação parlamentar não se mostre à altura das suas responsabilidades, se esteja vivendo num contexto de dilapidação do patrimônio público como acontece nos casos de corrupção ou a morosidade do Poder Judiciário se traduza numa intolerável violação dos direitos do cidadão.

Há que contrapor à democracia representativa, que não se tem mostrado à altura das suas responsabilidades na defesa dos direitos dos seus representados, a democracia direta, no contexto de um moderno sistema de governança. E governança é, na definição do Human Development Report, o conjunto de modalidades que regem a participação da sociedade civil nos processos de decisão fundamentais para a vida de um país.

No dizer de Norberto Bobbio, "a participação popular nos Estados democráticos reais está em crise por pelo menos três razões: a) a participação culmina, na melhor das hipóteses, na formação da vontade da maioria parlamentar ; mas o parlamento, na sociedade industrial avançada, não é mais o centro do poder real, mas apenas, freqüentemente, uma câmara de ressonância de decisões tomadas em outro lugar; b) mesmo que o parlamento ainda fosse o órgão do poder real, a participação popular limita-se a legitimar, a intervalos mais ou menos longos, uma classe política restrita que tende à própria autoconservação, e que é cada vez menos representativa; c) também no restrito âmbito de uma eleição *una tantum* sem responsabilidades políticas diretas, a participação é distorcida, ou mani-

---

14 *Política Exterior*, revista bimestral espanhola, editada por Estudios de Política Exterior, nº 109, vol. XX, p. 166.

15 Ob. cit., p. 167.

16 Como me disse um funcionário dinamarquês, a respeito da elevada carga tributária do seu país, pagava ele os seus impostos com a melhor boa vontade, considerando a qualidade da cobertura social e dos serviços públicos que eles lhe proporcionavam a si, à sua família e aos dinamarqueses em geral.

pulada pela propaganda das poderosas organizações religiosas, partidárias, sindicais etc. A participação democrática deveria ser eficiente, direta e livre: a participação popular, mesmo nas democracias mais evoluídas, não é nem eficiente, nem direta, nem livre".[17]

Assim, em determinadas circunstâncias, há o direito de resistência no pagamento de certos tributos por iníquos e ofensivos dos princípios constitucionais, através dos mecanismos próprios da democracia direta, no contexto, repito, da moderna teoria da governança, posto que, e citando, uma vez mais, Johannes Messner: "Numa época em que a intervenção do Estado se vai tornando cada vez mais exorbitante, a equiparação da justiça social à justiça legal pode trazer consigo conseqüências perniciosas, induzindo a falsas concepções no que diz respeito à missão do Estado no domínio social: pode levar a supor, por exemplo, que a justiça social é, acima de tudo, uma função do Estado, quando na realidade é, sobretudo, uma tarefa dos grupos que participam no processo econômico-social (da "sociedade", não do Estado)."[18]

Impõe-se, destarte, a passagem da "prioridade dos deveres dos súditos para a prioridade dos direitos do cidadão."[19]

---

17 *In A era dos direitos*, 4ª reimpressão, Ed. Campus, p. 151.

18 Ob. cit., p. 423

19 Norberto Bobbio, *in A era dos direitos*, 4ª reimpressão, Ed. Campus, p. 3.

O TRIBUTO E SUAS FINALIDADES

Marilene Talarico Martins Rodrigues
Advogada em São Paulo. Professora do Centro de Extensão Universitária. Membro do Conselho de Estudo Jurídicos da Federação do Comércio do Estado de São Paulo.

O Estado para que possa realizar suas finalidades e atingir o bem comum necessita de contribuição de todos os integrantes da sociedade, para atender às despesas públicas, na medida de sua capacidade contributiva.

Por outro lado, a sociedade também tem interesse na existência e no funcionamento do Estado e portanto tem o dever de proporcionar-lhe os meios adequados, para atendimento das necessidades públicas, mediante o pagamento de tributos.

A tributação é por excelência instrumento de geração de recursos para o Estado. Mas é preciso que haja lei que autorize a exigência de tributo e que esta lei esteja em harmonia com a Constituição e com os princípios e garantias dos contribuintes, para que possa ser exigido. A não-observância dos preceitos constitucionais pela lei que institui o tributo torna inconstitucional a exigência tributária.

A capacidade que o cidadão possui para contribuir com os gastos públicos deve ser respeitada. O ponto de equilíbrio da tributação deve ser traduzido por aquilo que possa ser razoável e coerente com o objeto econômico do tributo, de forma a dimensionar a racionalidade do seu pagamento.

Para uma concepção harmônica das normas tributárias e pela relevância da matéria, a questão a ser examinada envolve duas ordens de valores: de um lado a liberdade individual e de outro lado a defesa do interesse público, para que o Estado possa desenvolver suas atividades.

No Estado Democrático de Direito, a finalidade essencial da imposição tributária é transferir riquezas do particular para o Estado, para que possa exercer suas principais atividades políticas, econômicas e sociais, em benefício da sociedade, porém, sem que sejam violados os direitos e garantias do contribuinte.

1. A conformação do sistema tributário. Relação entre estado, direito e tributação

A Constituição Federal de 1988 estabeleceu as diretrizes próprias e os princípios que regem o Estado Democrático de Direito, em seu art. 1°, que pontifica:

> "Art. 1° A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados, Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:
>
> I – a soberania;
>
> II – a cidadania;

III – a dignidade da pessoa humana;
IV – os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;
V – o pluralismo político;
Parágrafo único: Todo poder emana do povo, que o exerce por meio de seus representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição."

O Estado Democrático de Direito constitui o fundamento da República Federativa do Brasil, assentado na união indissolúvel dos Estados, que não perdem a autonomia por serem unidos. A União os conserva todos autônomos, nos termos desta Constituição (art. 18). O que significa autonomia política e financeira.

O Estado Democrático de Direito é, assim, forma de organização política do Estado, cuja atividade é determinada e limitada pelo direito.

É o Estado estruturado na chamada juridicidade estatal, cujas dimensões fundamentais são as seguintes: governo de leis, organização do poder segundo o princípio da divisão de poderes, primado do legislador, garantia de tribunais independentes, reconhecimento de direitos, liberdades e garantias, pluralismo, funcionamento do sistema de organização do Estado, subordinado aos princípios da responsabilidade e do controle, ou seja, o exercício do poder estatal é feito através de instrumentos jurídicos constitucionalmente determinados.

Portanto, o Estado deve subordinar-se por inteiro ao direito, sob o império das leis, de tal forma que, do ponto de vista prático, o Estado, os poderes locais e regionais, os órgãos, funcionários ou agentes dos poderes devem observar, respeitar e cumprir as normas jurídicas, tal como devem fazer os particulares.

Dessa forma o Estado atua e age através do Direito, o que significa que o exercício do poder só pode efetivar-se por meio de instrumentos jurídicos institucionalizados pela ordem jurídica, o que garante o princípio geral da segurança jurídica, cujo conteúdo, conforme observa o prof. J. J. CANOTILHO, pode ser, aproximadamente, o seguinte: "As pessoas – os indivíduos e as pessoas coletivas – têm o direito de poder confiar que os seus atos ou as suas decisões políticas incidentes sobre os seus direitos, posições ou relações jurídicas, praticadas ou tomadas de acordo com as normas jurídicas vigentes, se ligam aos efeitos jurídicos duradouros, previstos e calculados com base nessas mesmas normas. Esses princípios apontam basicamente para: a) a proibição de leis retroativas; b) a inalterabilidade do caso julgado; c) a tendencial irrazoabilidade de atos administrativos constitutivos de direitos".

E continua o prof. CANOTILHO: "O homem necessita de certa segurança para conduzir, planificar e conformar autônoma e responsavelmente a sua vida. Por isso, desde cedo se considerou como elementos constitutivos do Estado de Direito o princípio da segurança jurídica e o princípio da confiança do cidadão, que podem formular-se assim: o cidadão deve poder confiar em que aos atos ou decisões públicas incidentes sobre os seus direitos, posições jurídicas, e relações, praticados ou tomados de acordo com as normas jurídicas vigentes, se ligam efeitos duradouros, previstos e calculados com base nessas mesmas normas."[1]

---

1 *Direito Constitucional*, Coimbra: Almedina, 1993, pp. 371-373.

Desta forma a segurança jurídica protege os cidadãos contra as incertezas provocadas pelo Poder Público. Por esta razão não são toleradas ações tomadas de surpresa contra os contribuintes, que haverão de reclamar a garantia de previsibilidade e estabilidade na atuação estatal. E, assim, as legítimas posições jurídico-subjetivas dos particulares devem sempre ser observadas diante da manifestação de mudanças políticas ou normativas que repercutem na atuação da administração.

Assim, a segurança jurídica em suas dimensões e em sentido geral abrange todas as relações entre cidadãos e Poder Público, sejam decorrentes de funções administrativas ou judicial e principalmente em relação a proteção e tutela constitucional de respeito ao direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada.

O desafio está sempre em encontrar o justo equilíbrio entre direitos dos contribuintes, de um lado, e os poderes da administração de outro lado, para que não sejam exercidos de forma arbitrária, retirando direitos do contribuinte, que são constitucionalmente assegurados, para fins de arrecadação dos tributos e aplicação em gastos públicos.

Quanto ao Direito Tributário, a Constituição Federal estabelece as competências tributárias dos entes da Federação (União, Estados e Municípios) de tal forma que cada um tem seu espaço delimitado para instituição de tributos (arts. 153, 155, 156). No art. 145, assegura os princípios gerais do Sistema Tributário, e no art. 195 define a forma de financiamento da Seguridade Social, por toda a sociedade e mediante recursos provenientes de orçamentos, além do art. 149 que atribui competência exclusiva da União para instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas.

De tal forma que o sistema tributário consta expressamente da Constituição, permitindo que possam ser identificados os diversos tributos e suas características como meios de arrecadação para que o Estado possa atender suas finalidades. Referidos tributos são das seguintes espécies: impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições sociais, contribuições de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, empréstimos compulsórios.

Alguns tributos possuem características finalísticas por serem contraprestacionais, razão pela qual tem a doutrina feito distinção entre tributos não vinculados e tributos vinculados a uma atuação estatal.

Os tributos não vinculados são os impostos, que são arrecadados independentemente de uma ação específica do ente tributante, consoante se lê do art. 16 do CTN, assim conformado:

> "Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independentemente de qualquer atividade específica, relativa ao contribuinte."

Já os tributos vinculados são por exemplo as taxas que são arrecadadas em razão do exercício do poder de polícia, ou utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição. Nesses casos há uma atuação dos Poderes Públicos vinculada à sua causa, por ser de caráter contraprestacio-

nal. O custo total do serviço gera o custo individual para todos os contribuintes que tenham tal benefício (art. 145, II, da CF). Igualmente ocorre com a contribuição de melhoria que exige a contraprestação de obra pública.

As contribuições econômicas, que são cobradas com a finalidade de intervenção no domínio econômico, são outro exemplo de tributos vinculados, por serem devidas pelas pessoas que recebem os benefícios.

Quanto à competência tributária, o art. 149 da Constituição Federal estabelece:

> "Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo."

A destinação dos recursos das Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE será determinada pela lei, na forma da Constituição, como se constata do § 4º do art. 177, quanto à chamada CIDE combustível, em que se lê:

> "§ 4º A lei que instituir contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível deverá atender aos seguintes requisitos:
>
> II – os recursos arrecadados serão destinados:
>
> a) ao pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, gás natural e seus derivados e derivados de petróleo.
>
> b) financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás."

As contribuições de intervenção no domínio econômico são exigências tributárias que se qualificam pela *finalidade visada* à sua instituição.

O ponto de partida deve ser o art. 149 da CF. A contribuição interventiva deve ser um instrumento sobre o domínio econômico.

Por esta razão, a Constituição condiciona o exercício da competência para instituir o CIDE a alguma atuação da União, não podendo a contribuição ser utilizada com *finalidade meramente arrecadatória*, desvinculada de uma atuação estatal, sob pena de restar caracterizado o *desvio de finalidade*, o que a torna inconstitucional.

A finalidade de intervenção da União (art. 174, CF) está centrada em um propósito – normal funcionamento da ordem econômica –, cujos fatores de desarmonia ou desequilíbrio podem ser exteriorizados sob várias modalidades, dependendo das circunstâncias e do momento que o determinarem e que somente serão identificáveis por ocasião de sua ocorrência.

O certo, todavia, é que sempre haverá uma relação de pertinência entre a *causa* e a *finalidade que se procura alcançar com essa contribuição, sendo a sua natureza* regulatória, e não *arrecadatória*.

Com efeito, não poderia a União Federal pretender utilizar-se da faculdade que lhe confere o art. 149 da CF para criar contribuições de intervenção no domínio econômico

que, de fato, não tem esse propósito regulatório. E se o fizer estará descumprindo a Constituição.

O atendimento à destinação é fator de legitimação da cobrança. Nesse sentido, escreve LUCIANO AMARO:

> "*Em verdade, se a destinação do tributo compõe a própria norma jurídica constitucional definidora da competência tributária, ela se torna um dado jurídico que, por isso, tem relevância na definição do regime jurídico específico da exação, prestando-se, portanto, a distingui-la de outras.*
>
> *Se a destinação integra o regime jurídico da exação, não se pode circunscrever a análise de sua natureza jurídica ao item que se inicia com a ocorrência do fato previsto na lei e termina com o pagamento do tributo (ou com outra causa extintiva da obrigação), até porque isso levaria o direito tributário a ensimesmar-se a tal ponto que negaria sua própria condição de ramo do direito, que supõe a integração sistemática ao ordenamento jurídico total*" (*Direito Tributário Brasileiro*, São Paulo, Editora Saraiva, 7ª edição, p. 76).

Os *tributos vinculados* por determinação constitucional devem ter sua receita destinada *à finalidade para a qual foram instituídos*. A utilização dessa receita em finalidade diversa torna a exação inconstitucional. Representa desvio de finalidade, o que compromete a sua legitimidade.

Em se tratando de tributos vinculados a uma determinada finalidade, a sua validação constitucional não é satisfeita com a mera finalidade, estabelecida pela lei tributária, em relação aos recursos arrecadados para as situações em que foram instituídas, ainda que esta finalidade esteja em consonância com o texto constitucional. É requisito de validação do exercício dessa especial competência tributária a aplicação efetiva dos recursos na finalidade prevista em lei. Em conseqüência lógica, a não-aplicação dos respectivos recursos torna inválida a sua cobrança. Também não basta que a destinação legal originária seja constitucional para que a exação seja legítima. Torna-se necessário que não ocorra modificação legal da destinação, ou seja, é preciso que a *legislação posterior* respeite a *destinação legal originária.*

Esse foi o entendimento do *Supremo Tribunal Federal*, ao examinar a ADIN nº 2.925 – Pleno, em 19 de dezembro de 2003, ajuizada contra a Lei nº 10.640/03 (Lei Orçamentária), conferindo-lhe *interpretação conforme a Constituição*, para vedar a "abertura de crédito suplementar" em rubrica estranha à destinação do que arrecadado, a partir do disposto no § 4º do art. 177 da CF, em face da natureza exaustiva das alíneas *a*,*b* e *c* do inciso II do referido parágrafo.

A Ementa da referida decisão (ADIN nº 2.925-8) está assim redigida:

> "PROCESSO OBJETIVO – AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE – LEI ORÇAMENTÁRIA. *Mostra-se adequado o controle concentrado de constitucionalidade quando a lei orçamentária revela contornos abstratos e autônomos, em abandono ao campo da eficácia concreta.*
>
> LEI ORÇAMENTÁRIA – CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO – IMPORTAÇÃO E COMERCIALIZAÇÃO DE PETRÓLEO E DERIVADOS, GÁS NATURAL E DERIVADOS E ÁLCOOL COMBUSTÍVEL – CIDE – DESTINAÇÃO – ARTIGO 177, § 4º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. *É inconstitucional*

interpretação da Lei Orçamentária nº 10.640, de 14 de janeiro de 2003, que implique abertura de crédito suplementar em rubrica estranha à destinação do que arrecadado a partir do disposto no § 4º do artigo 177 da Constituição Federal, ante a natureza exaustiva das alíneas 'a', 'b' e 'c' do inciso II do citado parágrafo."

Nesse julgado da Suprema Corte, ficou consignado que: (a) a afetação finalística das contribuições especiais não pode se exaurir no momento de sua instituição, devendo ser permanente; (b) é ilegítima a modificação legal da destinação dos recursos arrecadados, por desvirtuar a exação.

O Min. Carlos Velloso, em seu voto registrou:

> "... o Código Tributário Nacional, no artigo 4º, inciso II, estabelece que "a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la: II – a destinação legal do produto da sua arrecadação". Esse dispositivo tem aplicação, às inteiras no que concerne aos impostos, as taxas e às contribuições de melhoria (C.F., art. 145, I, II, III). Todavia, quanto às contribuições parafiscais – que se desdobram em 1) contribuições sociais de seguridade social (C.F., art. 149, art. 195); 2) contribuições sociais de seguridade social decorrente de novas fontes (CF, 149, art. 195, § 4º; e 3) contribuições sociais gerais, como, por exemplo, o salário educação (C.F., art. 212, § 5º), e as contribuições do sistema 'S' (C.F., art. 240) – e bem assim às contribuições parafiscais especiais, vale dizer, 1) às contribuições de intervenção (C.F., art. 149) e 2) às contribuições corporativas (C.F. art. 149), quanto a essas contribuições, a sua característica está justamente na sua finalidade, ou na destinação do produto de sua arrecadação. É dizer, o elemento essencial para a identificação dessas espécies tributárias é a destinação do produto de sua arrecadação. Bem por isso, Sr. Presidente, no que toca à contribuição objeto de nossas cogitações, estabelece o art. 177, § 4º, inciso II, da Constituição Federal:
>
> Art. 177 (...)
>
> Sr. Presidente, expressamente, a Constituição estabelece a destinação do produto da arrecadação da CIDE. *Estamos todos de acordo em que a destinação dessa contribuição não pode ser desviada, porque não há como escapar do comando constitucional, art. 177, § 4º, inciso II. Mas o que ouvi dos debates e das manifestações dos advogados é que o desvio está ocorrendo.*
>
> A interpretação preconizada, a começar pelo Ministro Carlos Britto, parece-me razoável. Evidentemente que não estou mandando o Governo gastar. A realização de despesas depende de políticas públicas. *O que digo é que o Governo não pode gastar o produto da arrecadação da CIDE FORA DO QUE ESTABELECE a Constituição Federal, art. 177, § 4º, II.* Noutras palavras, o Governo somente poderá gastar o produto da arrecadação da mencionada contribuição no que está estabelecido na Constituição, art. 177, § 4º, II.
>
> *Como cidadão, penso que o Governo deveria, de há muito, estar gastando a CIDE na manutenção das nossas rodovias, que estão acabando.* Se o Governo deixar que a nossa teia rodoviária se acabe – e parece que o Governo não liga para o assunto, pois as estradas estão cada vez mais estragadas – *vai ter que gastar muito mais.* É preciso pensar na segurança das pessoas que utilizam as nossas estradas, é preciso pensar no transporte de cargas, é preciso compreender que rodovias estragadas aumentam os preços dos fretes, assim aumentam os preços dos gêneros de primeira necessidade e o sacrificado, em conseqüência, é o povo.
>
> É assim que penso como cidadão que utiliza as nossas tão mal cuidadas rodovias".

Esse julgado do STF na ADIN nº 2.925 (pleno) é importante por ter admitido o *controle concentrado de constitucionalidade contra lei orçamentária*. Entendeu a Suprema Corte "ser *adequado o controle concentrado de constitucionalidade, quando a lei orça-*

mentária revela contornos abstratos e autônomos, em abandono ao campo de eficácia concreta".

No caso em comento se fosse precedida a abertura de crédito suplementar para utilização dos recursos obtidos com a cobrança da CIDE em despesas diversas daquelas referidas no art. 177, § 4º, da CF, esta teria sido parcialmente desafetada e conseqüentemente careceria de fundamento de validade (em parte), dando ensejo a pedido de repetição do indébito por parte dos contribuintes.

Nada obstante esse precedente do Supremo Tribunal Federal na ADIN nº 2.925, a Emenda Constitucional nº 42, de 19/12/2003, alterou o art. 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT, para desvincular 20% das receitas da União e prorrogar o prazo que antes era para o período de 2000 a 2003, para o período de 2003 a 2007, *incluindo nessa desvinculação receitas de contribuições de intervenção no domínio econômico*, antes restrita apenas às receitas de impostos e contribuições sociais.

Com essas alterações introduzidas pela EC nº 42/2003, o art. 76 do ADCT passou a ter a seguinte redação:

> "Art. 176. *É desvinculado* de órgão fundo ou despesa, no período de 2003 a 2007, vinte por cento da arrecadação da União de impostos, contribuições sociais e *de intervenção no domínio econômico*, já instituídos ou que vierem a ser criados no referido período, seus adicionais e respectivos acréscimos legais."

Isto significa que não apenas em relação a impostos mas também quanto a Contribuições Sociais e Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico (vinculadas), *do total arrecadado, 20% passa a ser desvinculado*, para que o governo utilize livremente, sem a necessária *vinculação à finalidade* a que a exação foi instituída.

Ora, o tributo vinculado deve, sempre, ter a destinação para a finalidade para a qual motivou a sua instituição. Não sendo observada a norma, fica comprometida a legitimidade da exação ainda que parcialmente. O que comprova uma *arrecadação maior que a efetivamente devida*.

Os tributos não vinculados como os impostos, a sua arrecadação não exige uma destinação específica ou contraprestacional; embora sirvam igualmente para custear o Estado, a sua arrecadação vai para os cofres do Erário, e em momento posterior – por diretrizes orçamentárias – é destinado o valor arrecadado a despesas públicas, que os governos utilizam em várias atuações do Estado, sem, contudo, uma vinculação específica.

No Brasil, a Constituição Federal caracteriza-se por disciplinar rígida e quase exaustivamente o quadro de tributação, descendo a minúcias que a individualizam em confronto com outros diplomas políticos da atualidade. Essa circunstância demonstra que o caminho a ser adotado *como ponto de partida dos estudos jurídicos do tributo está nos princípios e normas constitucionais* discriminadores da competência tributária e reguladores do seu exercício.

O conteúdo essencial das normas tributárias é uma ordem ou comando, para que se entregue ao Estado certa soma em dinheiro, mediante comandos jurídicos dirigidos ao comportamento humano.

Isto é enfatizado por Celso Antonio Bandeira de Mello, da seguinte forma: "O direito não disciplina pensamentos, propósitos, intenções, mas regula comportamentos de um em relação a outros. Eis por que todo direito pressupõe pelo menos duas pessoas (...). O direito existe para regular relações entre pessoas: comportamentos humanos relacionados. Mesmo quando parece que uma norma jurídica está disciplinando uma relação entre uma pessoa e uma coisa, na verdade está regendo uma relação entre pessoas; estabelecendo *que alguém deve dar, fazer ou não fazer alguma coisa para outrem.*"[2]

Tal ponderação evidencia que o objeto da norma tributária não é somente o dinheiro arrecadado, transferido aos cofres públicos, mas também o comportamento de levar dinheiro aos cofres públicos.

Juan Manuel Teram deixou explícito que o objeto da norma é sempre um comportamento humano: "Não basta a presença do sujeito para que haja relação normativa. É necessário também a importação de algo como dever, como comportamento devido. É o que se designa por objeto da determinação normativa.[3]

O conceito jurídico de tributo é construído à luz dos princípios e normas constitucionais, devendo ser interpretado de forma sistemática. O Código Tributário Nacional conceitua tributo em seu art. 3º, em que se lê: "*Tributo é toda prestação em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.*"

O conceito formulado pelo Código Tributário Nacional, permite – pela cláusula excludente das obrigações que configurem sanção de ato ilícito – evitar a abrangência também das multas, as quais, de outra forma, estariam contidas no tributo, razão pela qual foram excluídas do conceito de tributo de forma a diferenciar o que é tributo e o que é multa.

Feitas estas considerações, passamos a examinar os fundamentos do tributo, na forma pedida pela coordenação que procura as raízes filosóficas, sociológicas, históricas e econômicas do tributo, para demonstrar suas distorções e realidades, quanto às finalidades essenciais do tributo para a sobrevivência do Estado.

2. Os fundamentos do tributo

O fundamento primordial do tributo é o meio de suprir recursos para o Estado promover a justiça social.

Na consciência contemporânea de todos os povos civilizados, a justiça tributária confunde-se com a adequação ao princípio da capacidade contributiva.

Para ALIOMAR BALEEIRO a "*capacidade contributiva do indivíduo significa sua idoneidade econômica para suportar sem sacrifício do indispensável à vida compa-*

---

2 *Apud* Geraldo Ataliba, *Hipótese de Incidência Tributária*, 4ª edição, 1990, p. 18.

3 *Filosofia del Derecho*, México, Ed. Porrúa, 1990, p. 89.

tível com a dignidade humana uma fração qualquer do custo total dos serviços públicos".[4]

Quaisquer que sejam as restrições feitas ao conceito de capacidade contributiva da coletividade, é evidente que existem limites para esta, tanto quanto para o indivíduo. O contribuinte não pode suportar o ônus do tributo que sacrifique o "mínimo existencial" ou o "necessário físico". A insistência do Estado em ignorar esse princípio acarretaria a "ruína física" do homem, que é a base econômica da produção de qualquer país.

O limite da tributação, em princípio, reside no nível da produção de bens, coisas e serviços, deduzido o indispensável para a manutenção dos habitantes do país em seu padrão médio de vida.

Os direitos dos contribuintes precisam ser respeitados por parte da Administração Pública, para que não haja excesso de poder ou desvio de finalidade. É que conforme a célebre afirmação de Marshall, "*the power to tax involves the power to destroy*". Essa é a razão de as Constituições imporem limitações ao poder de tributar e o acolhimento da matéria como fundamental a ponto de constar, especificamente, nos textos constitucionais, os elementos que compõem e autorizam o exercício das competências tributárias.

A utilização como critério de aferição da constitucionalidade de norma impositiva quanto aos tributos notoriamente injustos foi objeto também de exame perante a nossa Suprema Corte, no Recurso Extraordinário nº 18.331, em que se lê do Acórdão:

> "O poder de taxar não pode chegar à desmedida do poder de destruir, uma vez que aquele somente pode ser exercido dentro dos limites que o tornem compatível com a liberdade de trabalho, de comércio e de indústria e com o direito de propriedade. É um poder, cujo exercício não deve ir até o abuso, o excesso, o desvio, sendo aplicável, ainda, a doutrina fecunda do "*detounement de pouvoir*".

Não há que se estranhar a inovação dessa doutrina ao propósito da inconstitucionalidade, quando os julgados têm proclamado que o conflito entre norma comum e o preceito da Lei Maior pode se acender não somente considerando a letra do texto, como também e principalmente o espírito do dispositivo invocado" (Relator, Ministro Orozimbo Nonato, *DJ* de 21.09.51, *RF* 145/164).

Por esta razão, a Constituição estabelece limites para a tributação, com objetivo de evitar excessos.

O tributo deve ser estudado em seus diversos aspectos, para se alcançar a *justiça social*, tais como: econômicos, finanças públicas, ciência do direito e até mesmo filosóficos.

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS apresenta sua visão sobre o estudo da imposição tributária, nos seguintes termos:

---

4 *Uma Introdução à Ciência das Finanças*, Rio de Janeiro, Editora Forense, 1972, p. 272.

> "A imposição tributária, como decorrência das necessidades do Estado em gerar recursos para a sua manutenção e a dos governos que o administram, é fenômeno que surge no campo da *Economia*, sendo reavaliado na área das *Finanças Públicas* e normatizado pela Ciência do Direito. Impossível se faz o estudo da imposição tributária, em sua plenitude, se aquele que tiver de estudá-la não dominar os princípios fundamentais que regem a Economia (fato), as Finanças Públicas (valor) e o Direito (norma), posto que pretender conhecer bem uma das ciências, desconhecendo as demais, é correr o risco de um exame distorcido, insuficiente e de resultado, o mais das vezes, incorreto."[5]

O sistema de tributação deve estar vinculado à teoria tridimensional do direito, proposta pelo saudoso Professor MIGUEL REALE, aplicável ao direito tributário, ou seja: fato-valor-norma, e quanto ao direito tributário acrescido de um outro elemento: o valorar bem, de forma justa, para que possa resultar em equilíbrio capaz de permitir que a norma seja duradoura e que a sua aplicação ofereça a necessária segurança jurídica da sociedade.

Conforme ensinamentos do Prof. MIGUEL REALE:

> "A experiência jurídica é construída por um processo dinâmico e concreto de modelos normativos, os quais representam a integração de fatos sociais segundo múltiplos valores."

O ordenamento jurídico não é pois formado por uma série de normas ideais em função das quais os fatos vão valorativamente se desenvolvendo, mas sim uma realidade concreta em três dimensões que desde o início se correlacionam em unidade plural.

Fatos, valores e normas coordenam-se em unidades concretas de ação, as quais se confundem com a própria experiência jurídica com uma dialética de complementariedade, caracterizada pela oposição e polaridade dos elementos que a compõem.

A essa luz, *os fatos sociais*, que estão na *base das regras de direito*, não se explicam uns pelos outros de maneira empírica, segundo relações causais de caráter determinista, mas são resultado de *valorizações daqueles fatos na forma de estruturas normativas*, ou, por outras palavras, de modelos jurídicos, cujo sentido é dado pela *integração* dialética desses três elementos.[6]

Ora, se toda norma representa sempre uma integração de fatos segundo valores, é o caso de se perguntar como é que essa integração se realiza e qual é a sua determinante. A esta indagação responde o Prof. REALE que é nesse ponto "que se põe a problemática do poder".

Diz ele que o "poder tem duplo significado. Ora significa "*auctoritas*", ou seja, o mero poder ou comando do Estado no exercício de sua soberania; ora se refere à "força", que, com a anuência da coletividade, preside o surgimento dos modelos jurídicos".[7]

---

5 *Sistema Tributário na Constituição de 1988*, 5ª edição, Saraiva, 1988, p. 2.

6 *Política e Direito – Ensaios*, Ed. Saraiva, 2006, pp. 9-10.

7 *Política e Direito – Ensaios*, Ed. Saraiva, 2006, p. 10.

Isto demonstra que a imposição tributária não se desenvolve apenas no plano da *validade da norma*, mas também de sua *eficácia*, a qual pressupõe a interferência do *poder*, ao optar por um dos valores em jogo.

O Estado e o Direito não são meras configurações normativas, exatamente porque há o poder que decide em função dos fins que presidem o ordenamento jurídico, sem o quê não haveria legitimidade.

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, ao expor sua teoria da imposição tributária, escreve:

> "A teoria clássica de que levara a norma tributária a ganhar colorido de norma de rejeição social devia-se à crença de que a participação do Estado "era indevida", pois retirava do trabalho e dos bens do contribuinte os recursos para os quais não tinha contribuído. *Hoje a teoria já não é mais de participação indevida, mas desmedida*, pois se reconhece que as necessidades estatais devem ser cobertas pelos recursos tributários. Entretanto, essas necessidades só em parte são de interesse público; noutra parte são de interesse privado dos detentores do poder, e, portanto, a exigência é superior e desmedida em relação às necessidades reais, adentrando assim no campo das normas de rejeição social.
>
> (...) A carga tributária será desmedida em função de, pelo menos, seis aspectos, a saber:
>
> *a)* Objetivos e necessidades mal colocados. Normalmente, o contribuinte entende que a fixação de objetivos, no concernente às necessidades públicas, é feita na perspectiva de metas superiores às possibilidades governamentais, quando não mal eleitas entre as prioridades existentes. Por essa razão, o aumento de receita pretendida por atendimento de metas mal escolhidas representa, quase sempre, indiscutível fonte de atrito entre contribuintes e Fisco, nunca estando aqueles satisfeitos com os fins escolhidos; *b)* Gastos supérfluos. Os gastos supérfluos do Poder Público, na linha dos funcionários desnecessários e das mordomias institucionalizadas, na administração direta e indireta não-lucrativa, trazem outra área de atrito, pois o contribuinte sente que o peso excessivo da receita aumentada para o inútil e supérfluo é coberto pela carga tributária acrescida. E, nos momentos mais agudos de crise econômica, a contestação é maior pela necessidade de contenção e sacrifício exigidos pelos Governos que nunca têm a coragem de atingir a própria máquina administrativa; *c)* Os contribuintes apenados. Muitas vezes, a eleição de política tributária para o desenvolvimento traz, em seu bojo, injustiças detectadas, com privilégios a certos contribuintes em detrimento de outros. A política brasileira de incentivos fiscais, regionais e setoriais, embora necessária, trouxe benefícios indiscutíveis a certos empreendimentos com capacidade de aproveitá-la, mas colocou disparidades em relação a pequenos empreendimentos, sem técnica e capital de origem para suportar carga maior, pelo não-acesso a tais benefícios. Outras vezes, setores menos essenciais são beneficiados em detrimento de outros essenciais, como, por exemplo, a tributação de Imposto de Renda em relação aos rendimentos de trabalho e aos rendimentos de capital de investidores estrangeiros, distorção a justificar a perspectiva do contribuinte de rendimento do trabalho de que paga demais, por erro de enfoque público; *d)* A sonegação e o tratamento prático diferencial. Outro aspecto também característico da resistência do contribuinte é aquele concernente à revolta dos que pagam, porque não podem deixar de fazê-lo (indicação das fontes pagadoras), em relação aos que sonegam, à falta de máquina fiscalizadora eficiente, no que se sentem injustiçados e confiscados em seus recursos para o atendimento das necessidades de uma comunidade na qual os sonegadores são também beneficiados; *e)* A fiscalização. Outra faceta, que faz o contribuinte sentir no tributo uma penalidade, refere-se ao aparelho humano da fiscalização, onde a existência ainda, em alguns setores, de agentes, que pressionam em excesso para fazer acordo ou vender favores, leva-o à certeza da injustiça de uma estrutura, que permite tão baixa moralidade exatora; *f)* A so-

> negação e o aumento de receita. Por fim, entre outros importantes fatores, deve-se lembrar o princípio de que a tributação ganha níveis elevados para compensar a receita não-arrecadável dos sonegadores, com o que aqueles que pagam têm a certeza de estar pagando mais do que deveriam para cobrir a parte dos que não pagam."[8]

Compete aos Poderes (Legislativo, Executivo e Judiciário) tornar válido e eficaz o conteúdo implícito e explícito da Constituição Federal, o que somente será possível considerando-se os elementos de avaliação dos fatos, valores e normas, e de razoabilidade, que acabam impondo limites a qualquer atuação injusta ou arbitrária desses órgãos.

Nesse sentido, tendo em vista os diversos fatores antes mencionados, que resultam na adoção de uma política fiscal incoerente, torna-se impossível mensurar corretamente a carga tributária em face das reais necessidades referentes ao bem-estar social e à manutenção do Estado.

Cabe, portanto, ao Direito e a seus intérpretes ajustá-la aos níveis de menor rejeição social, de forma razoável, observando as garantias constitucionais do contribuinte, para uma imposição tributária com racionalidade.

Quanto à administração, o princípio da razoabilidade está diretamente vinculado ao controle da discricionariedade, como observa o prof. CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO:

> "Enuncia-se com este princípio que a Administração, ao atuar no exercício da discrição, terá de obedecer a critérios aceitáveis do ponto de vista racional, em sintonia com o senso normal de pessoas equilibradas e respeitosas às finalidades que presidam a outorga da competência exercida. Vale dizer: pretende-se colocar em claro que não serão apenas inconvenientes, mas também ilegítimas – e, portanto, jurisdicionalmente, invalidáveis – as condutas desarrazoadas, bizarras, incoerentes ou praticadas com desconsideração às situações e circunstâncias que seriam atendidas por quem tivesse atributos normais de prudência, sensatez e disposição de acatamento às finalidades da lei atributiva da discrição manejada.
>
> (...) a razoabilidade é pressuposto lógico dos atos administrativos, pois um ato que exceder ao necessário para satisfazer um escopo legal não é razoável."[9]

A imposição tributária deixa de ser razoável quando há ofensa ao princípio da capacidade contributiva do cidadão, ou seja, toda carga tributária que ultrapasse o princípio da razoabilidade em comparação com o patrimônio financeiro e econômico do contribuinte de forma que o impeça de desenvolver suas atividades e a cidadania tem características de confisco.

O planejamento da economia reflete diretamente no direito tributário, seja por meio de leis ou de atos administrativos, diretamente subsumidos à Constituição. Hoje não se discute mais se o planejamento é possível dentro dos regimes democráticos. O que se pode discutir é se determinado plano será ou não conciliável com a Constituição, considerando os direitos e garantias individuais.

---

8 *Teoria da Imposição Tributária*, 2ª ed., revisada e atualizada, São Paulo, LTR, p. 132.

9 *Curso de Direito Administrativo*, 10ª ed., São Paulo, Malheiros Ed., 1998.

De tal forma que, além de ser necessária a constatação da legitimidade da norma quanto à sua finalidade, é preciso que os meios escolhidos em relação aos fins almejados sejam no sentido de ser a melhor solução possível, com menor onerosidade para a sociedade, quanto à exigência de tributos.

Nas palavras do Prof. J. J. CANOTILHO:

> "O princípio da exigibilidade, também conhecido como "princípio da necessidade" ou da menor ingerência possível, coloca a tônica na idéia de que o cidadão tem direito a menor desvantagem possível. Assim, exigir-se-ia sempre a prova de que, para a obtenção de determinados fins, não era possível adotar outro meio menos oneroso para o cidadão."[10]

Essa lição do prof. CANOTILHO sobre o princípio de menor ingerência possível, no sentido de onerar o contribuinte com a menor exigência tributária, não tem sido a tônica do Poder Tributante em nosso país, situação que deve ser repensada.

Uma filosofia do tributo é mais que necessária, considerando-se os diferentes tipos de imposições tributárias que oneram o contribuinte com pesada carga tributária, sem que tenha retorno com serviços públicos proporcionais a essa contribuição. Em outras palavras, a relação de poder exercida pelo Estado em termos de arrecadação tributária faz com que os governos arrecadem sempre mais do que o necessário para custear as despesas públicas e sujeita o contribuinte a uma ação coercitiva.

Essa filosofia do tributo deverá ser estabelecida a partir de integração da Ciência das Finanças e do Direito Financeiro, considerando-se as relações econômicas entre particulares e Poder Público.

O estudo do tributo e suas finalidades deve levar em conta toda a atividade do Estado na realização de uma receita ou pela administração do produto arrecadado ou ainda pela realização de investimentos. Por outro lado, é preciso considerar os direitos e garantias do contribuinte estabelecidos pela Constituição, que servem de limites ao poder de tributar.

A supremacia constitucional deve estar acima de programas de governo para efeitos de arrecadação, como destacou o Min. CELSO DE MELLO, em seu voto, no julgamento da ADIN nº 293 (Liminar j. em 06/06/1990 – STF – Pleno):

> "O poder absoluto exercido pelo Estado, sem quaisquer restrições e controles, inviabiliza, numa comunidade estatal correta, a prática efetiva das liberdades e o exercício dos direitos e garantias individuais ou coletivos. É preciso respeitar, de modo incondicional, os parâmetros de atuação delineados no texto constitucional. Uma Constituição escrita não configura mera peça jurídica, nem é simples estrutura de normatividade nem pode caracterizar um relevante acidente histórico na vida dos povos e das nações. Todos os atos estatais que repugnem à Constituição expõem-se à censura jurídica – dos Tribunais especialmente – porque são írritos, nulos e desvestidos de qualquer validade. *A Constituição não pode submeter-se à vontade dos poderes constituídos nem ao império dos fatos e das circunstâncias.* A supremacia de que ela se re-

---

10 *Direito Constitucional*, Coimbra, Almedina, 1991, 5ª ed., p. 242.

> veste – enquanto for respeitada – constituirá a garantia mais efetiva de que os direitos e as liberdades não serão jamais ofendidos. Ao STF incumbe a tarefa, magna e eminente, de velar para que essa realidade não seja desfigurada."

A decisão acima nos dá a idéia das discussões jurídicas que são levadas ao Supremo Tribunal Federal, originárias de leis elaboradas sem o necessário respeito às garantias do contribuinte colocados pela Constituição, o que levou o Ministro CELSO DE MELLO a afirmar:

> "A formulação legislativa no Brasil, lamentavelmente, nem sempre se reveste da necessária qualidade jurídica, o que é demonstrado não só pelo elevado número de ações diretas promovidas perante o STF, mas sobretudo pelas inúmeras decisões declaratórias de inconstitucionalidade de leis editadas pela União e pelos Estados. Esse déficit de qualidade jurídica no processo de produção normativa do Estado é preocupante porque afeta a harmonia da Federação, rompe o necessário equilíbrio e compromete, muitas vezes, direitos e garantias fundamentais dos cidadãos . É importante ressaltar que, hoje, o Supremo desempenha um papel relevantíssimo no contexto do processo institucional, estimulando-o, muitas vezes, à prática de ativismo judicial *notadamente na implementação concretizadora de políticas públicas definidas pela própria Constituição que são lamentavelmente descumpridas por injustificável inércia, pelos órgãos estatais competentes.*"[11]

Os direitos e garantias do contribuinte, no momento, encontram-se em crise em nosso país por serem constantemente violados. A elaboração de leis tributárias e sua aplicação pela Administração Pública não estão comprometidas em dar efetividade a esses direitos. O compromisso maior é com uma política de maior arrecadação tributária.

O Poder Executivo Federal por sua vez, com reiteradas edições de Medidas Provisórias, fora das hipóteses autorizadas pela Constituição (art. 62), tem produzido legislação com efeitos meramente arrecadatórios, em substituição ao Poder Legislativo em suas funções primordiais.

Isto repercute diretamente no Poder Judiciário, que fica abarrotado com ações judiciais que reclamam a violação de direitos constitucionalmente assegurados, o que impossibilita maior celeridade da Justiça, reclamada pela sociedade.

O que se constata, portanto, é que os direitos e garantias do contribuinte estabelecidos pela Constituição são mais demonstrados no discurso que na prática, pois o que se verifica é que diariamente são tais direitos violados, razão pela qual *as finalidades do tributo precisam ser repensadas de forma mais ampla em confronto com as reais necessidades do Estado* para cumprir a sua atuação perante a sociedade.

A advertência de NORBERTO BOBBIO, em relação aos direitos e garantias do cidadão, permanece atual quando afirma que "o problema grave de nosso tempo, com relação aos direitos do homem, não é mais o de fundamentá-los, e sim o de protegê-los. O problema que temos diante de nós não é filosófico, mas é jurídico e, num sentido mais

---

11 Entrevista ao jornal *O Estado de S. Paulo*, de 15/03/2006.

amplo, político. Não se trata de saber quais e quantos são esses direitos, qual é a sua natureza e seu fundamento, se são direitos naturais ou históricos absolutos ou relativos, mas sim *qual o modo mais seguro para garanti-los para impedir que, apesar das solenes declarações, eles sejam continuamente violados*". [12]

Uma autêntica política tributária deve ter por objetivo que o Estado como um todo se submeta por inteiro ao princípio da legalidade em completa submissão da Administração às Leis, cumpri-las e colocá-las em prática, de tal forma que toda atividade de seus agentes, desde aquele que ocupa o mais alto cargo da Nação até o mais modesto servidor, deve obediência às disposições legais, fixados pelo Poder Legislativo, para que seja eficaz.

Uma autêntica política tributária, significa aplicar os recursos arrecadados, nas necessidades básicas da população, tais como: saúde, educação, previdência social, segurança pública, e quando se tratar de tributos vinculados os recursos devem ser aplicados para as finalidades para as quais foram instituídos, com ações coordenadas que possibilitem maiores resultados, sem desperdícios, com diminuição dos gastos públicos que em nosso país são altíssimos, com exigências tributárias cada vez maiores aos cidadãos, sem retorno compatível em serviços públicos.

Quanto aos elementos norteadores da política tributária, há necessidade de uma integração dos fatores *jurídicos, econômicos, sociais, administrativos e políticos*.

ROGÉRIO VIDAL GANDRA DA SILVA MARTINS, à propósito, observa que:

> "A política tributária, conforme já verificamos, configura-se em uma análise da qual resultará uma conduta por parte do agente tributário visando a uma imposição fiscal ou não (fiscalidade/extrafiscalidade-política ativa/passiva).
>
> Ao ponderar qual será a política tributária adequada, o primeiro quesito que o administrador fiscal deve ter em mente é o de analisar o fenômeno tributário confrontando e relacionando todas as esferas em que irá repercutir.
>
> Assim é que ao elaborar uma política tributária, deve o agente impositivo analisar e inter-relacionar os fatores jurídicos, econômicos, sociais, administrativos e políticos que envolvem o tributo, sob pena de se praticar políticas reducionistas e dissociadas da realidade nacional, sendo estas, na maioria das vezes, prejudiciais ao desenvolvimento pátrio.
>
> O fenômeno tributário não se resume ao espectro jurídico nem tampouco às leis econômicas. Como vimos anteriormente, a atividade financeira do Estado, sempre realçada na atividade tributária, é interdisciplinar e constitui objeto de pesquisa de vários ramos do conhecimento, razão pela qual a política tributária tem de levá-los em consideração conjugando-os.
>
> A política tributária deve sempre ser focada em dois parâmetros:
>
> a) qual será a sua finalidade; e
>
> b) qual o modo mais adequado de se atingir tal finalidade
>
> Em síntese, o agente público analisará o '*porquê*', o '*para quê*' e o '*como*' do fenômeno impositivo.
>
> Mas para chegar a estas respostas, deverá colher elementos *jurídicos, sociais, políticos, econômicos e administrativos*, analisando-os como um todo inter-relacionado e, só após esta

---

12 *A era dos direitos*, Rio de Janeiro, Campus, 1992, p. 25.

> análise, da qual surgirão inúmeras questões que deverão ser respondidas pelo administrador, é que ele deverá partir para a resposta definitiva da finalidade da tributação e o meio para alcançar o fim.
>
> Pode ocorrer que no processo desta análise chegue-se à conclusão que a imposição fiscal não é necessária, ou que a finalidade a ser alcançada pela tributação pode ser atingida por outro meio mais eficaz, que não necessariamente a imposição, ou, ainda, que a tributação atenderia a uma finalidade mas prejudicaria muitas outras mais importantes.
>
> Em suma, *política tributária se faz inter-relacionando matérias correlatas ao fenômeno fiscal e não apenas analisando o fenômeno da imposição na esfera arrecadatória pura e simplesmente*" ("A Política Tributária como Instrumento de Defesa do Contribuinte", *in A Defesa do Contribuinte no Direito Brasileiro*, obra coletiva, coord. Ives Gandra da Silva Martins e Rogério Gandra da Silva Martins – IOB/Thompson, 2002, pp. 39-40).

A política tributária não pode ser reduzida a uma atividade política meramente arrecadatória, para cobrir gastos públicos cada vez maiores.

Uma real e autêntica política tributária deve ser fundamentada em diversos fatores, tais como: aspectos jurídicos, econômicos, sociais, administrativos e políticos, com programas de governo e metas a serem atingidas. Da análise de todos esses fatores *como um todo* é que surgirá uma *autêntica política tributária em favor da sociedade*, e para que o tributo alcance suas reais finalidades na conformação do Estado brasileiro

A democracia informada pelo Estado Democrático de Direito pressupõe, assim, uma sociedade livre, justa e solidária (art. 3º, inciso I, da CF), em que o poder emana do povo, diretamente ou por representantes eleitos (art. 1º, parágrafo único, CF).

A constitucionalização dos princípios da Administração Pública, na forma estabelecida pelo art. 37 da Constituição Federal – que em sua atuação deve obediência aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência –, procurou reestruturá-la para atender aos elementos democráticos que caracterizam a República Federativa do Brasil, nos contornos expressos no art. 1º da CF.

A estrutura da Administração Pública, assim colocada, quer em relação ao seu próprio agente, quer em relação ao administrado, na prática, não se mostra eficiente, razão pela qual é oportuna a discussão em torno de um conceito amplo de tributo.

Constata-se que o Estado mostra-se mais democrático no discurso que na experiência. A Administração pública brasileira continua pouco transparente aos olhares do cidadão, à sua ação controladora, pouco moral em sua direção mais freqüente e quase nada pública em sua oferta de serviços públicos, especialmente para os mais pobres e carentes.

Carmem Lúcia Antunes Rocha, a propósito, assevera que:

> "Enquanto não houver merenda para o menino que vai à escola em busca de um taco de pão, porque a palavra não lhe tem sabor por conta de sua fome que engole o interesse e a curiosidade; enquanto não houver remédio a curar a dor que faz sucumbir o velho sem rumo e sem abrigo; enquanto não houver segurança para que a rua não tenha assentado o medo em seus bancos e a ameaça nos calcanhares dos passos apressados; enquanto não houver perspectiva de se pensar o futuro de uma semana para que o presente tenha a calma pelo menos no final do dia, *o Estado falha e a cidadania não tem o regaço democrático* de sua concepção verdadeira" (*in* "Democracia, Constituição e Administração Pública", *Boletim de Direito Administrativo* nº 1, Ed. NDJ, Novembro de 1999, pp. 730-731).

O que torna o Direito uma garantia eficaz é a presença ativa e permanente dos cidadãos reunidos, ou seja, presença participativa, organizados e direcionados para determinar *o que se quer que seja realizado pelo Estado, e atingir seus objetivos de bem comum, em sentido amplo.*

Por tudo o quanto foi exposto, concluímos:

1) O poder não pode ser exercido como um fim em si mesmo, mas como serviço à sociedade para não ser desviada a sua finalidade.

2) No Estado contemporâneo, há necessidade de uma intensa participação na coisa pública. Os contribuintes devem deixar de ser súditos de um Estado-tutor para se transformar em cidadãos de um Estado-instrumento.

3) O Direito Administrativo não pode mais apenas se preocupar em estabelecer *limites ao poder*, ou em *garantir os direitos individuais* diante do poder, sua preocupação deve voltar-se para a elaboração de fórmulas que possibilitem a *efetivação dos direitos sociais, econômicos, coletivos e difusos*, os quais exigem prestações positivas por parte do Estado.

4) Para uma avaliação global das deficiências do sistema tributário torna-se necessário o exame amplo de questões a partir de parâmetros de integração da Ciência das Finanças, do Direito Financeiro, considerando-se as relações econômicas entre particulares e Poder Público, o nível de carga tributária em confronto com os serviços públicos prestados, os gastos da administração e a real necessidade de recursos públicos que são arrecadados.

5) Além dessa avaliação global é preciso que sejam elaboradas leis em harmonia com a Constituição, com respeito aos direitos e garantias do contribuinte, em consonância com todo ordenamento jurídico, para que possam ser cumpridas com a necessária segurança jurídica e com o dever público do cidadão de pagar tributos.

E para finalizar, mais uma vez fazemos menção às lições de NORBERTO BOBBIO, quando afirma que na teoria do direito ao ser examinada a norma jurídica, "ela não pode ser examinada isoladamente, mas dentro do sistema em que se insere". Diz ele que "é preciso ver não a árvore, mas a floresta", numa demonstração de que é necessário uma avaliação bem mais ampla, para dimensionar a aplicação do Direito de Imposição Tributária. [13]

---

13 *Teoria do Ordenamento Jurídico*, Ed. Polis, Universidade de Brasília, 1989, p. 80.

FUNÇÃO AMBIENTAL DO TRIBUTO

Zelmo Denari
Consultor tributário em Presidente Prudente (SP).

Em sua obra *Cachorros de Palha*, o filósofo John Gray faz uma séria advertência aos habitantes do planeta Terra. Dentro de 50 anos, aproximadamente, a Terra deverá superar a marca dos 8 bilhões de habitantes e entrará em colapso. Se esse colapso realmente acontecer, aqueles que, antes e depois de Cristo, anunciavam o triunfo do mal sobre o bem e pregavam o fim dos tempos, sinalizado pelas bestas do Apocalipse, não deixaram de ter razão. Mas, segundo o referido autor, isto não se dará em função dos nossos pecados morais e religiosos, mas, sobretudo, dos nossos pecados contra a mãe natureza.

Segundo John Gray a destruição do mundo natural não é o resultado do capitalismo global, da industrialização, da *soi disant* "civilização ocidental" ou de quaisquer falhas em instituições humanas. Pelo contrário, é conseqüência do sucesso evolucionário de um primata excepcionalmente rapace, chamado homem. Reportando-se a James Lovelock, considera o autor que os humanos comportam-se na Terra como organismo patogênico, de tal sorte que a espécie humana é, de si, uma séria moléstia planetária. Conclui o seu discurso afirmando que Gaia está sofrendo de *primatemaia disseminada*, vale dizer, uma praga de gente.

Diante dessa enfermidade planetária, Lovelock considera que em futuro próximo a Terra poderá se defrontar com quatro cenários distintos: a) destruição dos organismos invasores; b) infecção generalizada; c) destruição do hospedeiro; e d) simbiose entre hospedeiro e invasor.

Considera Lovelock que a última conseqüência (*letra d*) é menos provável, pois a humanidade jamais iniciará uma simbiose com a Terra. Tampouco destruirá seu planeta hospedeiro (*letra c*), pois a biosfera é mais antiga e mais forte que os homens. Por último, após afastar a infestação crônica do nosso hospedeiro (*letra b*) – embora admitindo alterações do equilíbrio planetário, resultantes do efeito estufa – o referido autor conclui afirmando que a primeira versão é a mais provável. Os humanos serão tratados como qualquer outra praga animal e acabarão por serem destruídos e expulsos do planeta Terra. Por via de conseqüência, a população mundial será reduzida ao patamar de meio a um bilhão de habitantes.

Nosso *habitat* será vitimado por abalos sísmicos, cataclismos, seguidos de tsunâmis, hecatombes, que provocarão guerras intestinas de sobrevivência, mas não sucumbirá de todo, pois os próprios mecanismos auto-reguladores da Terra tornarão o planeta menos habitável para os humanos.

Trata-se, como se infere, de uma visão aterradora, mas a verdade é que em 1600 a população humana era de cerca de meio bilhão. Ocorre que só na década de 1990, ela cresceu esse mesmo tanto. O crescimento da população humana ocorrido nos últimos séculos é parecido com os picos da população de coelhos, camundongos e ratos, e a conseqüência mais marcante desse crescimento é que a fertilidade já está caindo vertiginosamente em muitas partes do mundo, e isto tem somente uma explicação: os humanos ainda não se deram conta que já começaram a desligar o impulso reprodutivo.

Diante desse panorama intranqüilizador, que sinaliza, a curto prazo, para a colapso dos nossos recursos naturais e tendo presente a inevitabilidade desse trágico desfecho, muito importa saber que medidas poderão ser adotadas pelos hóspedes do nosso planeta para retardar o advento dessas forças destrutivas.

De repente, em meio às discussões que se travaram em busca de lenitivos para nossos males, os estudiosos se deram conta de que para a solução dos problemas ambientais, que tanto nos afligem, o homem deve se utilizar, prioritariamente, dos mecanismos tributários. Recentemente, Lester Brown, o fundador do Worldwatch Institute, de passagem pelo Brasil, afirmou que só uma alteração do sistema tributário pode tornar a economia mundial sustentável do ponto de vista ambiental. Por esse razão, defende a redução do imposto sobre a renda e o aumento das alíquotas sobre as atividades destrutivas, como a queima de derivados de petróleo, fonte dos gases que provocam o aquecimento global. Considera Brow, que em futuro próximo a humanidade poderá viver um "11 de setembro ambiental", em razão da alta dos preços dos alimentos causada pela queda da produção de grão na China e pela escassez de água.

Por sua vez, o economista Robert Ayres faz as seguintes considerações:

> "Eu creio que muitos problemas com o crescimento econômico lento, a desigualdade de crescimento, o desemprego e a *degradação ambiental*, no mundo ocidental, podem ser resolvidos, em princípio, pela reestruturação dos sistemas tributários. (...) A idéia de mudança básica seria reduzir a carga tributária sobre o trabalho, a fim de reduzir seu preço de mercado, relativamente ao capital e aos recursos (...) Pelo mesmo motivo, eu quero aumentar a carga tributária sobre as atividades que prejudicam o ambiente social ou natural, de modo a desestimular tais atividades e reduzir o prejuízo resultante."[1]

Nesta mesma ordem de idéias, os autores da obra fundamental *Capitalismo Natural* – considerada "um marco no caminho da sustentabilidade ecológica" – agregam os seguintes conhecimentos:

> "Que seria tributado? Para começar, os gases que provocam mudanças climáticas. A atmosfera não pode ser "gratuita" se existem outros 6 bilhões de pessoas que precisam dela a curto prazo, sem contar as inúmeras gerações que virão depois. Se você quiser contaminá-la com gases, tem que pagar. A energia nuclear seria pesadamente tributada, assim como todos os tipos de eletricidade gerada de forma não renovável. O diesel, a gasolina, o óleo de motor, os óxidos

---

1 *Apud Capitalismo Natural*, Paul Hawken e outros, São Paulo, Ed. Cultrix, pp. 153-4

> de nitrogênio e o cloro também pagariam a sua parte. (...) Os pesticidas, os fertilizantes sintéticos e o fósforo se uniriam ao álcool e ao tabaco como bens pesadamente tributados. A água fornecida seria tributada, assim como a madeira das florestas antigas, o salmão e outros peixes não criados em cativeiro, o "direito" à pastagem, a água de irrigação dos terrenos públicos e o esgotamento do solo e dos lençóis de água. Do solo, o carvão, a prata, o ouro, o cromo, o molibdênio, a bauxita, o enxofre e muitos outros minerais. Qualquer lixo enviado ao aterro sanitário ou jogado no incinerador seria tributado ("pague o que você joga fora") a taxas tão altas que a maior parte dos aterros deixaria de existir. Alguns, como os do Japão, podem até ser escavados em busca de recursos."[2]

Em seguida, fulmina:

> "Para os que dizem que tal mudança é retrógada, vale lembrar que são os pobres que arcam com o maior ônus da degradação ambiental. Eles não podem comprar filtros de água, morar em subúrbios limpos, passar as férias nas montanhas, nem ser dispensado das guerras do Golfo Pérsico. São mal pagos, têm empregos de alto risco em lavagem a seco carregada de solventes, em fazendas infestadas de pesticidas e em minas de carvão repletas de poeira."[3]

Na esteira desse pensamento, o objetivo do presente trabalho é demonstrar que, na atual conjuntura, diante das ameaças que pairam sobre os horizontes do nosso planeta e começam a perturbar o equilíbrio do seu ecossistema, o homem não pode se dar ao luxo de utilizar o tributo somente com finalidades fiscais.

Até o presente momento, análise perfunctória do sistema tributário de qualquer país revela que o homem só se serve do tributo para exercer sua costumeira função de captação de recursos financeiros. No entanto, no plano ambiental, os sinais de alerta emitidos pela mãe-natureza nos ensinam que devemos nos valer do tributo como um sistema de freios e contrafreios, que tanto pode ser acionado para preservação dos recursos naturais como para desestímulo das atividades predatórias ou lesivas ao meio ambiente.

Para tanto basta nos convencer de que o tributo não é uma peça descartável, da qual podemos nos servimos para depois jogá-la na lata de lixo, como material inservível. Se já nos acostumamos a vê-lo como instrumento de equilíbrio orçamentário, muito importa encará-lo como fator de preservação dos processos ecológicos essenciais. De fato, se é verdade que o tributo não pode abdicar do seu papel principal, de índole orçamentária, não menos certo é que em países como o nosso, que ostenta uma das maiores cargas tributárias do mundo ocidental, algo precisa ser feito para dar maior ênfase às suas finalidades extrafiscais, objetivo este que poderá ser alcançado, se mudarmos o viés tecnicista dos nossos governantes e gestores da coisa pública.

Cumpre, portanto, com a urgência possível, proclamar a todos os ventos que o papel dos tributos não se exaure na pura e simples função arrecadadora. Suas finalidades preservacionistas, de natureza extrafiscal, são muito mais atrativas e, na atual conjuntura,

---

2 Cf. *Capitalismo Natural*, cit., p. 155.

3 *Op. cit.*, p. 156.

se revelam imprescindíveis e insubstituíveis quando utilizadas em defesa do meio ambiente. Senão vejamos.

1. O tributo a serviço da natureza

A nosso aviso, imbuído do propósito de preservar o meio ambiente, o homem pode se valer de diversos mecanismos tributários, que podem ser assim sumariados:

I – investimentos do Poder Público, em todos os níveis de governo;

II – estímulos tributários aos contribuintes, via incentivos e renúncia fiscal;

III – oneração tributária, com finalidades extrafiscais e, finalmente,

IV – aplicação de sanções administrativas.

2. Investimentos do setor público

Diante da relevância de que se reveste o ensino público em qualquer país, nossa atual Constituição Federal, em seu artigo 214, previu a adoção de um plano nacional de educação, elencando todos os seus objetivos. Por sua vez, o art. 212 instituiu um sistema compulsório de aplicação de receitas, com vistas à manutenção e desenvolvimento do ensino. Nos termos do referido dispositivo, a União, os Estados e os Municípios são obrigados a aplicar de 18% a 25% das respectivas receitas resultantes de impostos, na manutenção e desenvolvimento do ensino em nosso país.

Pois bem, a exemplo do que se faz na área educacional, um das primeiras iniciativas nesta sede reclama o lançamento de um Plano Nacional de Proteção ao Meio Ambiente, com enunciação dos respectivos objetivos e aplicação anual do percentual da receita de impostos, em projetos de preservação do meio ambiente a cargo da União, Estados e Municípios.

Dentre os investimentos possíveis, na área urbana, lembramos os programas de captação de águas, inclusive pluviais. Como se sabe, a água doce se alinha entre os recursos naturais mais preciosos de qualquer nação. Neste século será certamente o recurso natural mais disputado do planeta Terra. Como o Brasil ostenta o título de país que possui as maiores reservas de água doce no mundo, representada pelo aqüífero guarani, é fácil entender a importância de investimentos de preservação desse imenso e inestimável patrimônio hídrico.

Além desse programa, muito importa direcionar investimentos nas estações de tratamento de esgoto, na implantação de sistema de reciclagem do lixo domiciliar, bem como na arborização das cidades. Na área rural, devem ser priorizados os programas de reflorestamento, de recuperação de vegetação ciliar, de revitalização de cursos d'águas, de implantação de microbacias hidrográficas, coleta de lixo reciclável e controle dos poluentes utilizados na agricultura.

3. Estímulos tributários

A implementação de mecanismos efetivos de proteção ao meio ambiente não se faz sem a participação do contribuinte, que irá atuar como agente de defesa dos recursos naturais. Para consecução desse objetivo, cumpre ao legislador constitucional ou infracons-

titucional de cada país proceder às adaptações legislativas necessárias à introdução das políticas de estímulo de condutas ambientais.

No cenário impositivo nacional, sem o propósito de exaurir sugestões, nossos gestores públicos e agentes políticos devem dar curso às seguintes exonerações tributárias:

– isenção total ou parcial do IPI e/ou ICMS, nos seguintes casos: industrialização de produtos recicláveis (pneus, vidros, plásticos, aparas de papel e de metal); implantação de equipamentos antipoluentes da atmosfera; revitalização dos cursos d'águas e mananciais; plantio direto, cultivo de produtos agrícolas com adubo orgânico, sem uso de pesticidas, herbicidas e com restrições à utilização de sementes e demais produtos transgênicos;

– isenção total ou parcial dos impostos que gravam a propriedade ou a transmissão de áreas rurais, como o ITR e ITBI, nas iniciativas privadas de reflorestamentos, de recuperação das áreas desmatadas, incluídas as margens dos cursos d'águas (vegetação ciliar), abarcando todos os projetos de defesa da fauna e da flora;

– isenção total ou parcial do IPTU em benefício dos respectivos adquirentes nos loteamentos urbanos com efetiva implantação de áreas verdes e de lazer, bem como em favor dos proprietários de áreas urbanas que demonstrem ter adotado medidas protecionistas do solo ou de contenção de morros e encostas.

Neste tópico, no que tange à proteção jurídica das florestas tropicais, muito importa ampliar os limites dessa tutela para além das medidas exoneratórias e oneratórias fiscais propostas.

A partir do advento da nova ordem jurídica instalada no país em 1988, o *direito de propriedade*, que já sofrera limitações derivadas do cumprimento da *função social* da propriedade, deve, *quanvis sera* (ainda que tardiamente), ceder espaço às exigências da sua *função ambiental*, nos exatos termos do art. 225 e respectivos parágrafos da Constituição Federal.

Para assegurar a efetividade dessa proteção cumpre ressaltar que a função ambiental é requisito distinto e inconfundível com a função social da propriedade, além do que ostenta inegável prevalência no cotejo com esta última, pois à luz do *princípio da proporcionalidade*, no cotejo entre os dois valores, a sobrevivência do gênero humano tem prioridade sobre qualquer outro valor, inclusive sobre o da subsistência social.

Assim sendo, diante de tema tão polêmico, parece-nos razoável sustentar que a propriedade rural que utiliza adequadamente seus recursos naturais cumpre sua função ambiental e deve ser preservada para as gerações futuras ainda que sem alcançar os níveis desejáveis de produtividade, vale dizer, sem cumprir sua função social. Nesta detida hipótese, portanto, o ambiental tem prevalência sobre o social. Na esteira desse pensamento, sempre que for declarado que as florestas, a vegetação natural e demais recursos naturais de uma propriedade desempenham função ambiental, essa declaração deverá ter eficácia inibitória de sua tributação, bem como de sua expropriação por necessidade ou utilidade pública e também por interesse social, para fins de reforma agrária.

4. Onerações tributárias

Por outro lado, em obséquio ao *princípio do poluidor-pagador*, todo aquele que por ação ou omissão poluir a natureza será obrigado a reparar o dano. O ato de agressão aos recursos naturais pode atingir quaisquer dos elementos naturais, como a terra, o ar ou as águas, compreendendo, nesta última hipótese, os mares e os rios.

Se se tratar de um *acidente ecológico*, causado pelo vazamento de substâncias tóxicas na natureza e que costuma acontecer, com maior freqüência, nos sinistros de derramamentos de óleo nos oceanos, a sanção mais adequada para reparação dos danos é a cominação de penalidade pecuniária ao agente poluidor, prevista na legislação ambiental de todos os países civilizados. No entanto, se se tratar de *agressão sistêmica*, assim entendida aquela inerente à atividade industrial, comercial ou profissional desenvolvida pelo agente poluidor, os mecanismos de onerações tributárias se oferecem como o remédio mais eficaz para a defesa do meio ambiente.

Como proposta de *lege ferenda*, poderiam ser instituídas alíquotas progressivas do IPI, do ICMS ou do ISS, com finalidades extrafiscais, nos fornecimentos de produtos poluentes como os derivados do petróleo, nos fornecimentos de álcool combustível, produtos químicos (herbicidas e pesticidas), nos casos de coletas de lixo industrial ou comercial, de conformidade com o volume cotelado, bem como para desestímulo das indústrias poluentes da atmosfera, cursos d'águas ou mananciais.

Um simples exemplo extraído do nosso dia-a-dia tributário nos demonstra como nos servimos do tributo com o exclusivo propósito de auferir receitas e quanto somos infensos à adoção de políticas protetoras do meio ambiente.

No Estado de São Paulo, nos termos da legislação local (art. 34, § 1º, item 4, da Lei nº 6.374/89) a alíquota do ICMS incidente sobre o fornecimento de energia elétrica é de 12% nos consumos residenciais até 200 kwh e de 25% nos consumos superiores a 200 kwh.

Ora, não é preciso demonstrar notável saber jurídico para surpreender no citado texto um exemplo perfeito e acabado de *progressividade fiscal*, pois a alíquota do tributo não se mantém inalterada, antes, experimenta um acréscimo em função da expansão da base de cálculo. Nem é preciso ser tributarista para concluir que o sistema de incidência progressiva instituído para o ICMS no caso retratado é inconstitucional, por ofensa ao princípio da legalidade. Como é cediço, somente a Constituição, em nosso sistema tributário, pode autorizar a instituição de alíquotas progressivas, como o fez para o IR, ITR e IPTU. De resto, basta ser financista para saber que alíquotas progressivas incidentes sobre impostos que gravam a circulação de riquezas, sem finalidades extrafiscais, não são admitidas no sistema tributário de nenhum país civilizado.

Pois bem, o que se observa no citado exemplo é que o legislador paulista, aumentando a alíquota do ICMS nos fornecimentos superiores a 200 kwh, se preocupou somente em aumentar a arrecadação do ICMS, e acabou violando frontalmente a ordem constitucional. No entanto, fosse outra a cabeça do legislador – e somente o discurso pode provocar esta mudança –, poderia, com extrema facilidade, ter propugnado pela ela-

boração de texto, constitucional ou infraconstitucional, permissivo da progressividade do ICMS com a finalidade extrafiscal de preservar o meio ambiente. Nenhuma Casa Legislativa lhe negaria essa outorga, em obséquio ao dispositivo constitucional que assegura a todos "o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações" (cf. art. 225 da CF).

Como se decalca, inúmeros são os aplicativos derivados da oneração dos tributos com finalidades preservacionistas, matéria que ficaria confiada ao cuidadoso critério do legislador ordinário em cada nível de governo, observados os limites previstos na legislação mais hierarquizada. E, como cada um sabe onde lhe dói o calo, cumpre a cada unidade da federação indicar, com absoluta precisão, quais são e onde se situam os casos mais urgentes e inadiáveis de desequilíbrio ecológico a exigir pronta atuação do Poder Público e que possam ser corrigidos através da medida extrema da oneração da carga tributária.

5. Aplicação de sanções

Como visto no tópico anterior, o Poder Público costuma cominar penalidades pecuniárias para sancionar as infrações ambientais.

Tendo presente as sanções previstas nas disposições normativas vigentes, bem como o disposto no art. 225 da Constituição Federal, podemos afirmar que nosso meio ambiente e a qualidade de vida da população brasileira encontram-se assegurados, tanto para as presentes quanto para as futuras gerações?

Basta atentarmos para o que se passa à nossa volta, em termos de agressões ambientais e acidentes ecológicos, para nos darmos conta de que a resposta é negativa. Nossas florestas, nossos rios, mananciais, fauna, atmosfera – em suma, todos os nossos recursos naturais – encontram-se ameaçados, pois a natureza tornou-se assustadoramente escassa. Como a lógica mais simples nos ensina que nosso planeta não cresce, o maior desafio que iremos enfrentar neste milênio está fadado a ser o de sua preservação, para as gerações futuras.

A partir dessa constatação, é fácil concluir que o sistema de sanções adotado pelo Direito para proteger o meio ambiente e a qualidade de vida se revela manifestamente insuficiente para o combate aos agentes agressivos, máxime onde houver uma fonte perturbadora da harmonia e equilíbrio do ecossistema (*v. g.* indústria poluidora da atmosfera ou dos mananciais, tráfego intenso de rodovias ou vias públicas, aterros sanitários, áreas rurais devastadas pelo desmatamento). Nestes casos, as sanções tradicionalmente previstas em nossa legislação se revelam inócuas, pois se deparam com capacidades instaladas de poluição e desequilíbrio, resistentes aos métodos tradicionais de combate e reversão. Por essa razão, estamos convencidos de que devemos nos utilizar, preferencialmente, dos mecanismos tributários se quisermos coarctar, a todo custo, as práticas abusivas ambientais.

Resta saber se as multas por infração, previstas na legislação tributária para coibir a fraude fiscal, podem ser utilizadas com a mesma finalidade. A resposta, obviamente, é negativa. Estudo minudente de qualquer sistema tributário nos revela que somente atra-

vés dos mecanismos tributários retrocitados poderemos participar, ativamente, dos projetos de defesa do meio ambiente.

6. Conclusão

Não podemos finalizar este trabalho sem apresentar uma proposta *de lege ferenda*, tendo presente que as medidas de preservação do meio ambiente ora apresentadas esbarram em obstáculos de índole constitucional. De fato, os mecanismos de exonerações ou onerações tributárias propostos somente podem ser implementados, em nosso sistema tributário, a partir do momento em que estiver explicitado, em nosso texto constitucional, o conceito de *função ambiental do tributo*. Da mesma sorte, urge explicitar, no contexto da Lei Maior, o conceito de *função ambiental da propriedade,* pois a proposta de inibir a tributação bem como a expropriação de áreas florestadas também reclama inserção constitucional.

Por todo exposto, considerando que, em nosso regime federativo, compete à União, mediante lei complementar, editar normas gerais de direito tributário (cf. art. 146, III, da CF), e, finalmente, considerando que a Constituição assegura a todos o direito público subjetivo ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, impondo ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações, propomos:

1. através de emenda constitucional, seja dada nova redação ao art. 146, inciso III, da Constituição Federal, para o efeito de permitir à lei complementar, sem prejuízo do disposto no art. 151, inciso III, estabelecer normas gerais exoneratórias ou oneratórias de tributos em defesa do meio ambiente e da qualidade de vida da população;

2. através de emenda constitucional, seja dada nova redação ao art. 225 e respectivos parágrafos para o efeito de realçar o conceito de *função ambiental da propriedade*, bem como para declarar a imunidade tributária daquela que for reconhecida pela autoridade ambiental competente, além de considerá-la insusceptível de desapropriação por necessidade, utilidade pública ou interesse social.

TRIBUTO – MECANISMO DE CONTROLE DA VIDA CIVIL

Sidney Saraiva Apocalypse
Advogado. Membro do Instituto dos Advogados de São Paulo. Patrono da Cadeira 36 da Academia Brasileira de Direito Tributário.

1. Texto normativo e norma jurídica

A doutrina do Direito brasileiro, pode-se afirmar, é riquíssima em contribuições voltadas à descrição dos fenômenos jurídico-tributários. Verdadeiras "Escolas" se formaram a partir da década de 70. Como espectadores assistimos a esse movimento doutrinário de matizes os mais diversos. De outra parte também somos espectadores de uma "evolução" das ditas leis tributárias numa direção que busca colher condutas que não digam apenas respeito à realização de hipótese tributária cuja conseqüência equivalha a "pagar tributo". A realidade de que tais "leis tributárias" passaram a se ocupar situa-se no campo da denominada "regularidade fiscal" ou da "ilicitude civil". Assim, em nome da "fiscalização tributária" leis foram e são editadas com declarado intuito de interditar o exercício dos mais variados direitos, sob a fórmula *é obrigatória a apresentação de certidão de regularidade fiscal para a prática do ato X ou Y.*[1] Fórmula essa, pois, que num enunciado de lei voltado à conduta que consista na prática do ato X ou Y, prescreva ao seu praticante obrigação de apresentar a tal certidão negativa de tributo. Esse movimento legislativo tem sido deveras pródigo e criativo. O contencioso daí decorrente também. O inconformismo dos cidadãos com a ingerência estatal em condutas civis de distintas ordens pode bem ser aferido mediante cotejo de algumas decisões jurisprudenciais.[2] Tal estado de coisas merece reflexão. Reflexão que para juristas se dá mediante processo de interpretação. Processo angustiante, como em outra empreitada aludimos,[3] porquanto

---

1 São exemplos significativos as prescrições para apresentação obrigatória de certidões de quitação de débitos tributários constantes das Leis federais nºs 7.711/88 e 11.033/2004.

2 TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. REGIME FISCAL DIFERENCIADO (BEFIEX). CERTIDÃO NEGATIVA DE DÉBITO FISCAL. ART. 60 DA LEI Nº 9.069/95. MOMENTO DE APRESENTAÇÃO. CONCESSÃO DO BENEFÍCIO.
I – O art. 60 da Lei nº 9.069/95 dispõe que "a concessão ou reconhecimento de qualquer incentivo ou benefício fiscal, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, fica condicionada à comprovação pelo contribuinte, pessoa física ou jurídica, da quitação de tributos e contribuições federais".
II – Incabível a exigência de apresentação de certidão negativa de débitos fiscais no momento do desembaraço de mercadoria importada por empresa beneficiada pelo BEFIEX, eis que já cumpridos os requisitos legais no momento da adesão. Precedentes: REsp. nº 357.438/RS, Rel. Min. FRANCIULLI NETTO, *DJ* de 18/10/2004; REsp. nº 434.621/RS, Rel. Min. JOSÉ DELGADO, *DJ* de 23/09/2002.

3 *Vide* nosso "A Regra Antielisiva. Apenas uma Dissimulada Intenção", *in O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*, Editora Dialética, 2001, p. 307.

baseado em *escolhas*. A atividade interpretativa exige *escolha*, daí a angústia que nos assaltava e que retorna neste estudo. Isto porque, se de um lado o enunciado normativo em questão se assenta no *virtuoso* pressuposto de constituir, no dizer de ALDEMARIO ARAÚJO DE CASTRO,[4] "mecanismo indutor de regularidade fiscal"; de "interdição de direitos em decorrência da prática de atos ilícitos", por outro lado, e não menos *virtuoso*, o mesmo enunciado normativo implica interdição ao exercício de direitos. Vale dizer, esse enunciado normativo, que prestigia os fins atinentes à arrecadação, à boa e eficaz ação de tributar realiza esses valores do Estado à custa de interdição ao exercício de direitos individuais. Assim ele existe. Aplicá-lo, contudo, exige do jurista outras perquirições.

III – Recurso especial provido (REsp. nº 723.644/PR, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 06.12.2005, *DJ* de 13.02.2006, p. 697).

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AÇÃO CAUTELAR. CAUÇÃO. ART. 206 DO CTN. CERTIDÃO POSITIVA COM EFEITO DE NEGATIVA. POSSIBILIDADE.

1. Mesmo antes do ajuizamento da execução fiscal, é lícito ao contribuinte oferecer caução no valor do débito inscrito em dívida ativa com o objetivo de, antecipando a penhora que garantiria o processo de execução, obter certidão positiva com efeitos de negativa. Precedentes.

2. Entendimento diverso levaria à distorção inaceitável: o contribuinte que contra si já tivesse ajuizada execução fiscal, garantida por penhora, faria jus à certidão positiva com efeitos de negativa; já quando o Fisco ainda não houvesse proposto a execução, embora igualmente solvente, o contribuinte não teria direito à certidão.

3. Recurso especial improvido (REsp. nº 568.209/PR, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 18.10.2005, *DJ* de 07.11.2005, p. 193).

"TRIBUTÁRIO – AGRAVO DE INSTRUMENTO – AGRAVO REGIMENTAL – CERTIDÃO NEGATIVA DE DÉBITO – RECUSA DE FORNECIMENTO – SÓCIO INTEGRANTE DE OUTRA FIRMA DEVEDORA DO FISCO – DESCABIMENTO – PRECEDENTES.

– A pessoa jurídica, com personalidade própria, não se confunde com outra, ainda que tenham sócios com participação em ambas.

– É descabida a recusa de fornecimento da CND a uma empresa sob o fundamento de que um de seus sócios é integrante de uma outra sociedade devedora do fisco.

– Agravo regimental improvido (AgRg no Ag nº 507.580/MT, Rel. Ministro FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 04.10.2005, *DJ* de 07.11.2005, p. 187).

TRIBUTÁRIO. PESSOA JURÍDICA INADIMPLENTE. NÃO-RECOLHIMENTO DE TRIBUTO. SÓCIO. CERTIDÃO NEGATIVA DE DÉBITO – CND. FORNECIMENTO.

1. Este Tribunal consolidou o entendimento de que o não-recolhimento do tributo por si só não constitui infração à lei suficiente a ensejar a responsabilidade solidária dos sócios, ainda que exerçam gerência, sendo necessário provar que agiram os mesmos dolosamente, com fraude ou excesso de poderes (EREsp. nº 374.139/RS, *DJU* de 28.2.2005).

2. Não caracterizada responsabilidade pessoal do sócio, é ilegítima a recusa de expedição de certidão negativa à pessoa física, na hipótese de devedora a pessoa jurídica 3. Recurso especial improvido. (REsp. nº 712.640/ES, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 06.09.2005, *DJ* de 03.10.2005, p. 213).

---

4 *In Licitude dos Mecanismos de Indução de Regularidade Fiscal*. Tributário.net, São Paulo, a. 5, 21/3/2006. Disponível em http: www.tributario.net/artigos/artigos_ler.asp?id=33004. Acesso em 23/3/2006.

E nessa tarefa haverá de fazer *escolhas*. Tais *escolhas* haverão de tomar em conta não apenas o texto normativo, mas outros, até porque não será mediante recurso à interpretação literal que a doutrina vigorosamente reprova, abomina, execra,[5] que se alcançará resultado exegético que possa exprimir solução de um conflito entre o mandamento contido nesse texto de lei e a norma jurídica válida que se pretenda construir. Vale dizer, diante desse texto normativo que implica exigir apresentação de certidão negativa para a prática de certo ato da vida civil, haverá o intérprete, com vistas a determinar validez da norma jurídica que daí se possa extrair, que se socorrer de tantos outros preceptivos normativos quantos bastem à produção da norma jurídica que validará ou invalidará aquele primeiro enunciado normativo. Impõe-se tarefa de interpretação conciliada com o sistema, até porque não há preceito normativo que esteja isolado, à parte de um sistema.[6] E, por derradeiro, saber que tal tarefa interpretativa que atinge mais do que o significado do texto legal, ainda que construtora da norma jurídica que validará, ou não, o enunciado normativo, servirá de vetor que, com suas justificações, poderá, ou não, ser adotada pelo intérprete autêntico: o Judiciário.[7] É o que destes Estudos se espera.

---

5 "... a regra hermenêutica não sem razão anatemiza a interpretação literal de um dispositivo isolado e a técnica interpretativa interdita a exegese de um texto, abstraído o seu contexto." SOUTO MAIOR BORGES, *in* "O Princípio da Segurança Jurídica na Criação e Aplicação do Tributo". *Revista Diálogo urídico*, Salvador, CAJ – Centro de Atualização Jurídica, n 13, abril-maio, 2002. Disponível na Internet: http://www.direitopublico.com.br. Acesso em 23/3/2006.

6 "Todo fato jurídico, todo fato que é ligado a efeitos, sejam eventos, sejam condutas esses fatos, insere-se num sistema de normas jurídicas. E não há norma jurídica que não pertença a um determinado sistema. Isoladamente, não tem ela o específico característico de valer, de ser exigível, em sua observ ncia e em sua aplicação. Mesmo diante de toda norma cabe a pergunta: de onde provém, de onde obtém sua existência válida á de provir de um sistema, em cujo interior se encontram os modos de constituir e de desconstituir normas." LOURIVAL VILANOVA, *in ausalidade e Relação no Direito*, edição, Editora Revista dos Tribunais, p. 55.

7 A essa distinção, feita por Kelsen, calham bem as observações de EROS GRAU: "Kelsen 1979: 69 e ss. distingue a 'interpretação autêntica', feita pelo órgão estatal aplicador do direito, de qualquer outra interpretação, especialmente a levada a cabo pela ciência jurídica... A interpretação cognoscitiva (obtida por uma operação de conhecimento) do direito a aplicar combina-se com um ato de vontade em que o órgão aplicador efetua uma escolha entre as possibilidades reveladas através daquela mesma interpretação cognoscitiva. É este 'ato de vontade' (a escolha) que peculiariza a 'interpretação autêntica'. Ela 'cria direito tanto quando assuma a forma de uma lei ou decreto, dotada de caráter geral, quanto quando, feita por um órgão aplicador do direito, crie direito para um caso concreto ou execute uma sanção. As demais interpretações 'não criam direito'. uando os indivíduos querem observar uma norma que regule sua conduta, devem 'fazer uma escolha' mas essa escolha 'não é autêntica, isto é, 'não cria direito – não é vinculante para o órgão que aplica essa norma jurídica. Também a interpretação feita pela ciência jurídica é distinta daquela feita pelos órgãos jurídicos a interpretação feita pela ciência jurídica 'não é autêntica' é 'pura determinação cognoscitiva do sentido das normas jurídicas' não é criação jurídica. A interpretação jurídico-científica ( ) apenas pode estabelecer as possíveis significações de uma norma jurídica – o jurista tem de deixar a decisão pela escolha das interpretações possíveis de uma norma jurídica ao órgão que, segundo a ordem jurídica, é o competente para aplicar o direito assim, quando o advogado indica uma determinada interpretação como 'acertada', está tentando influir sobre a criação do direito – não exerce, na dicção de Kelsen, 'função juri-

2. Princípios jurídicos. Direitos dos cidadãos. Direitos do Estado

Tome-se a propalada noção de Estado como sendo a nação politicamente organizada ou a definição de LOURIVAL VILANOVA – "O Estado é uma personalização de uma coletividade nacional"–[8] e as transplantemos para o seio da *relação jurídico-tributária*. Relação essa cuja instauração tem origem com a realização pelos particulares da hipótese tributária que o próprio Estado prescreveu através de seu Poder Legislativo. Direitos e deveres nascem nesse contexto de relação jurídico-tributária em que se identificam num mesmo ente o Estado, o criador da regra e o credor da obrigação devida pelos particulares em virtude da regra assim criada. Regra que nasce do Poder do Estado, fenômeno esse que a ALFREDO AUGUSTO BECKER justifica concluir que o Estado seja a única fonte do Direito.[9]

A vontade do Estado, desse Ser Social, para ficar com a expressão repercutida por ALFREDO AUGUSTO BECKER, se exterioriza mediante enunciados normativos (a lei, em sentido amplo) cujo conteúdo regula as condutas humanas, ora proibindo, ora permitindo, como mecanismo de regulação da vida social. Esse *império da lei*, a "vontade geral" de Rousseau, é o fundamento da *igualdade* e da *liberdade*. *A finalidade da lei é estabelecer a igualdade, a liberdade*. Sem ela prevaleceriam as vontades individuais, a vontade humana, um estado de guerra.[10] Donde o *poder da lei*, a produção da fonte do Direito, condiciona-se à finalidade de estabelecer a igualdade, o que equivale afirmar, a nosso sentir, que a *lei*, a regra, deva obedecer a esse princípio, qual seja, o de realizar a igualdade, a liberdade.

Não há aqui que se demonstrar submeter-se a *lei* a princípios. Não mais se cuida de *lei* que exprime a vontade do Soberano – como no absolutismo. Aqui o Soberano é o Estado, e, na atual realidade do direito que se examina, o Estado Democrático. Princípios jurídicos, na lição de Miguel Reale,[11] "são 'verdades fundantes' de um sistema de conhecimento, como tais admitidas, por serem evidentes ou por terem sido comprovadas, mas

---

dico-científica', porém 'função jurídico-política. Apenas o 'intérprete autêntico' – concluo – é revestido do 'poder de criar' as normas jurídicas." EROS ROBERTO GRAU, *in Ensaio e Discurso sobre a Interpretação/Aplicação do Direito*, pp. 91-2, 3ª edição, Malheiros Editores.

---

8 *Op. cit.*, p. 260.

9 *In Teoria Geral do Direito Tributário*, p. 189, Saraiva, 1963.

10 ROUSSEAU, *apud*, BUSATO, Paulo César. *O público e o privado em Rousseau: uma análise das relações jurídicas a partir da idéia de desigualdade entre os homens.* Disponível na Internet: http://www.mundojuridico.adv.br. Acesso em 10 de abril de 2006. "Se indagarmos em que consiste precisamente o maior de todos os bens, que deve ser o fim de qualquer sistema de legislação, chegaremos à conclusão de que ele se reduz a estes dois objetivos principais: a 'liberdade e a igualdade'. A liberdade, porque toda dependência particular é igualmente força tirada ao corpo do Estado; a igualdade, porque a liberdade não pode subsistir sem ela."

11 *In Lições Preliminares de Direito*. 22ª ed., São Paulo: Saraiva, 1995, p. 299.

também por motivos de ordem prática de caráter operacional, isto é, como pressupostos exigidos pelas necessidades da pesquisa e da práxis". "São linhas diretivas que informam e iluminam a compreensão de segmentos normativos, imprimindo-lhes um caráter de unidade relativa e servindo de fator de agregação num dado feixe de normas", diz PAULO DE BARROS CARVALHO.[12]

Regras submetem-se a princípios. Conforme GERALDO ATALIBA, "mesmo no nível constitucional há uma ordem que faz com que as regras tenham sua interpretação e eficácia condicionadas pelos princípios".[13] Traço esse que diferencia princípios das regras. Tomados os tantos critérios que buscam traços de distinção entre princípios e regras, tem-se que os princípios têm atuação como mecanismo de controle das regras.[14]

Voltando ao que já em ROUSSEAU se diz ser a finalidade da lei, qual seja, estabelecer a igualdade, imprescindível sublinhar esse princípio, já que expresso na Constituição Federal brasileira, conforme a advertência constitucional contida no artigo 5º: "Todos são iguais perante a lei." Princípio da igualdade que, no dizer de SOUTO MAIOR BORGES, é "a mais eminente de todas as normas assecuratórias de direitos individuais".[15] Assim, como conclui SOUTO MAIOR BORGES, se "somos iguais 'diante da lei' (igualdade formal 'e na lei' (igualdade material)", a doutrina "pode descrever a relação entre isonomia e legalidade como uma relação conversa: nenhuma isonomia, sem legalidade; nenhuma legalidade, sem isonomia. E enunciar por esta via um só princípio, um só direito-garantia, a legalidade isônoma: ninguém deve fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei isônoma".[16] Igualdade que na dicção de CÁRMEN LÚCIA ANTUNES ROCHA, anda, como princípio, de braços dados com o princípio republicano: "Sendo de todos os cidadãos a coisa por eles e para eles formada, gerida segundo os interesses por eles conformados, no conceito adotado desde Cícero,[17] seria uma flagrante e insuplantável contradição cogitar-se de uma República em que prevalecessem desigualdades sociais de tal monta e qualidade que o mínimo assegurador da dignidade humana não se resguardasse ou se aperfeiçoasse."[18] "A mística da República do Estado Moderno", continua CÁRMEN LÚCIA ANTUNES ROCHA, "funda-se, exatamente,

---

12 *In Curso de Direito Tributário*, Saraiva, 1993, p. 90.

13 *In República e Constituição*, 2ª edição atualizada por Rosolea Miranda Folgosi, Malheiros, p. 33.

14 Em *Ensaio e Discurso sobre a Interpretação/Aplicação do Direito*, de Eros Roberto Grau, faz-se exposição crítica a várias proposições doutrinárias com tal objetivo. No entanto, Eros Grau põe relevo no fato de "os princípios atuarem como mecanismo de 'controle' da produção de normas-regras, visto ser a 'norma' produzida pelo intérprete (embora o próprio intérprete produza a 'norma de princípio'). Nisso não há, contudo, nenhuma contradição, na medida em que os princípios podem ser a 'medida do controle externo' da 'produção de normas'. Além disso, a escolha do 'princípio' há de ser feita, pelo intérprete (sempre diante de um caso concreto), a partir da ponderação do 'conteúdo' do próprio 'princípio', ao passo que a declaração da 'validade' de cada 'regra', diante de cada caso, depende da consideração de critérios formais, exteriores a ela."

15 *Op. cit.*, p. 4.

16 *Op. cit*, p. 4.

17 E, diríamos, lançados por Rousseau nos tempos modernos.

18 *Apud Estudos em Homenagem a Geraldo Ataliba*, "República e 'Res Publica' no Brasil", pp. 252-3, Malheiros, 1997.

sobre a Igualdade, princípio jurídico que parte da aceitação da Fraternidade política para a garantia da realização livre[19] de cada pessoa", para vigorosamente arrematar: "A ruptura ou transgressão ao princípio constitucional da igualdade inviabiliza a forma republicana de governo,[20] no que cerra fileiras com CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO na sua máxima tantas vezes reproduzida de que "violar um princípio é muito mais grave que transgredir uma norma". "A desatenção ao princípio", prossegue CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO, "implica ofensa não apenas a um específico mandamento obrigatório, mas a todo o sistema de comandos. É a mais grave forma de ilegalidade ou inconstitucionalidade, conforme o escalão do princípio atingido, porque representa insurgência contra todo o sistema, subversão de seus valores fundamentais, contumélia irremissível a seu arcabouço lógico e corrosão de sua estrutura mestra".[21]

3. Competência tributária. Limitações. Princípios

A órbita dos direitos individuais (e aqui apenas referindo à pertinente ao direito tributário) é resguardada pelas garantias constitucionais inscritas nas Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, ou decorrentes de outras asseguradas ao contribuinte.[22] O sistema constitucional tributário, como já dizia ALIOMAR BALEEIRO, "movimenta-se sob complexa aparelhagem de freios, que limitam os excessos acaso detrimentosos à economia e à preservação do regime e dos direitos individuais".[23] Atributo que não é exclusivo do direito tributário, eis que esse sistema de freios a que Baleeiro alude apóia-se em princípios jurídicos que no mais das vezes também iluminam outras áreas do direito brasileiro. A questão é saber, à conta de os princípios também decorrerem da interpretação (normas-princípios), quais critérios hão de ser observados para sua identificação. Critérios esses, que, mesmo fruto da interpretação, na fala de CARLOS ARI SUNDFELD, "têm sede direta no ordenamento jurídico. Não cabe ao jurista inventar os 'seus princípios', isto é, aqueles que gostaria de ver consagrados; o que faz, em relação aos princípios jurídicos implícitos, é sacá-los do ordenamento, não inseri-los nele".

Como à larga se sabe, a ação de tributar é, com o passar do tempo, recebida cada vez mais com desagrado pelos cidadãos. A doutrina não desconhece o fenômeno, e se reconhece, diariamente, nas mais diversas manifestações, essa repulsa ao ordenamento que incessantemente o Estado vem construindo. Recentemente, e só para lançar mão de um exemplo próximo da cidadania, porquanto produzido à luz de tantos desmandos estatais e com o fito de um brado em defesa das liberdades individuais, calham as palavras de IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, abonando tese que alça o tributo a um "instrumento de poder, de domínio, de controle da sociedade." Diz o professor que o tributo ser-

---

19 Finalidade da Lei, acrescentaríamos.

20 *Op. cit.*, p. 253.

21 *In Curso de Direito Administrativo*, pp. 841-2, Malheiros, 2004.

22 Constituição Federal, "Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado..."

23 *In Limitações Constitucionais ao Pode de Tributar*, Forense, 1960, p. 12.

ve "fundamentalmente aos governantes (burocratas e políticos), tendo, às vezes, um efeito colateral – mas não absolutamente necessário – que é permitir ao Estado prestar serviços públicos. Por essa razão é que o povo nunca é consultado quando se impõem aumentos da carga tributária. O povo nunca delibera sobre o principal instrumento de domínio dos governos, que é o tributo. Quando Kant imaginou que, se todos os países fossem republicanos, a guerra terminaria, pois os povos não a desejariam nunca, acreditava que, nas repúblicas – em verdade, pensava nas democracias –, os cidadãos é que definiriam os seus destinos e não os governos. Não só as guerras não terminaram com as democracias como o povo nunca delibera sobre o principal instrumento de domínio dos governos, que é o tributo. (...) Como sabe o governo que o povo está revoltado, nas medidas provisórias introduziu fortes componentes para redução do direito de defesa do contribuinte, porque é necessário assustá-lo com medidas, sanções e restrições cada vez maiores, a fim de que não pense em discutir qualquer arbitrariedade fiscal. Aos 70 anos, dos quais 46 dedicados ao estudo do direito tributário, estou cada vez mais convencido de que o tributo não tem nenhuma função social. O povo recebe apenas – e às vezes – o efeito colateral, em serviços públicos, dos tributos que é obrigado a entregar ao governo, pois a verdadeira função do tributo é a manutenção dos detentores do poder e atender às benesses oficiais, aos privilégios que os cidadãos de primeira categoria (governantes) têm em relação aos de segunda categoria (o povo em geral). O tributo é apenas o principal instrumento de domínio governamental".[24]

A esse desalento do homenageado professor havemos de nos associar; seu brado tem simpatia, alicia e convida ao engajamento. Contudo, e com as licenças que o debate jurídico permite, os conceitos assim aclamados não servem ao figurino jurídico do tributo. Como visto acima, a Constituição brasileira erige, com a supremacia que Souto Maior assevera, o princípio da legalidade. Princípio esse que proclama mais do que simples previsão de *lei* para impor condutas ou seu exercício impedir. É princípio, o da legalidade, que reclama produção de *lei isônoma*. E isonomia, igualdade, a que o Estado também se submete quando em relação jurídico-obrigacional. Na relação jurídico-tributária não há supremacia do Estado-sujeito ativo dessa relação. O sistema constitucional brasileiro não consente. Isto como resultado do princípio da legalidade com o qual, na esteira de Cármen Lúcia Antunes Rocha, caminha de braços dados o republicano. Nisso não há nenhuma sutileza. Compreendem os tribunais, sabem-no os juristas e hão de proclamar os cidadãos que fazem valer seus direitos. Na relação jurídico-tributária, cujo vínculo é obrigacional, o Estado não se encontra em posição de *poder*. Participa, como sujeito ativo dessa relação, em igualdade de condições com os contribuintes, ou sujeitos passivos dessa relação. Não há desigualdade nessa relação entre os cidadãos e o Estado-agente. Aliás, desigualdade alguma há nas relações entre o Estado e os cidadãos. Esse Ser Social (Becker), que tem por finalidade a busca do bem comum, assegurando, pois, a liberdade e

---

24 *In Folha de São Paulo*, de 27.1.2005, p. 3 – Tributos e Benesses do Poder.

a igualdade mediante criação de regras (que o faz exercitando o *poder*), subordina-se às próprias regras (limitando-se por meio da Constituição).[25]

Por certo não se desconhece o princípio da supremacia do interesse público sobre o interesse privado (que convive no sistema em atmosfera absolutamente distinta de alguma que pretenda atribuir supremacia ao Estado nas relações com os cidadãos). Princípio implícito no sistema a que Bandeira de Mello atribui estatura de pressuposto do convívio social.[26] Convívio social que incumbe ao Estado preservar e fomentar. É princípio que assegura instrumentos para realização do *bem comum.* Assim, o princípio da supremacia do interesse público sobre o interesse privado busca atender ao interesse da coletividade, não a interesses do, diríamos, Estado-agente, do Estado-parte. Em tais posições o Estado se submete ao princípio da legalidade, ao princípio que inspira a República. "Com efeito", discrimina CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO,[27] "enquanto o princípio da supremacia do interesse público sobre o interesse privado é da essência de 'qualquer Estado', de qualquer sociedade juridicamente organizada com fins políticos" (*diríamos nós, presente, pois, em regimes totalitários da cor política que se queira retratar*), "o princípio da legalidade é o 'específico do Estado de Direito', é justamente aquele que o qualifica e lhe dá a identidade própria. Por isso mesmo é o princípio basilar do regime jurídico-administrativo, já que o direito administrativo (pelo menos aquilo que como tal se concebe) nasce com o Estado de Direito: é uma conseqüência dele". Arrematando, com as letras e signos que aqui grifamos face o porte da lição que apregoa, ser *o princípio da legalidade*: "*O fruto da submissão do Estado à lei. É em suma: a consagração da idéia de que a Administração Pública só pode ser exercida na conformidade da lei.*" E lei isônoma, como queremos enfatizar no uso da expressão de Souto Maior Borges. Lei que assegure a igualdade, a liberdade, portanto. *Lei que tenha pertinência com a finalidade do Estado*, ou lei que por ser geral e abstrata impeça o favoritismo e as perseguições, além de ser a expressão da vontade geral, na leitura que de Rousseau faz WEIDA ZANCANER.[28]

4. Dívida e responsabilidade patrimonial

Noutra oportunidade,[29] comentando questões pertinentes a mecanismos voltados à chamada proteção patrimonial, referimo-nos à importância do conceito de patrimônio

---

25 "L'Etat ne se limite point, il naît limité", G. BURDEAU, *apud* Alfredo Augusto Becker, *op. cit.*, p. 190.

26 *In Curso de Direito Administrativo*, 5ª ed., Malheiros, p. 44.

27 *In Curso de Direito Administrativo*, 5ª ed., Malheiros, p. 47.

28 *In* "Razoalidade e Moralidade: Princípios Concretizadores do Perfil Constitucional do Estado Social e Democrático de Direito", *Estudos em Homenagem a Geraldo Ataliba 2 – Direito Administrativo e Constitucional*, Malheiros, 1997, p. 620.

29 *Vide* nosso "PGBL. A Falácia da Blindagem Patrimonial e do Planejamento Sucessório", *in* www.tributario.net.

em relação ao direito das obrigações. Isto porque, além de o patrimônio das pessoas se constituir de coisas ou bens[30], desse acervo também fazem parte as dívidas.[31] Pelas mesmas razões aquelas considerações hão de aqui ser reproduzidas. Isto porque é princípio do Direito brasileiro que a solvabilidade de créditos está garantida pelo patrimônio dos indivíduos.[32] Enfim, é o patrimônio do devedor que responde pelas dívidas contraídas,[33] obrigação a que corresponde o direito de o credor, em processo executivo, adquirir, mediante penhora, o direito de preferência sobre os bens penhorados.[34]

Tal sistema legal de proteção ao crédito – àquele que acreditou – cerca-se de outras tantas garantias legais para proteção dos interesses dos credores de dívidas. Nesse diapasão, garante-se a satisfação do crédito mediante imposição de interdições ao direito de livre contratação por parte dos devedores: devedores estão interditados quanto ao exercício do direito de alienação de patrimônio ou mesmo de perdoar o pagamento de dívidas de que sejam credores, sem que reservem patrimônio suficiente ao pagamento das dívidas que tenham contraído.[35] Devedores, pois, submetem-se, em virtude de imposição legal, a regime jurídico constritor de sua liberdade de contratar.

Atribui, pois, a lei, ao patrimônio dos indivíduos responsabilidade total pelo cumprimento das obrigações, seja patrimônio existente ao tempo da assunção da dívida própria,[36] seja patrimônio posteriormente constituído.[37] Pouca ou nenhuma margem de liberdade contratual se deixa ao arbítrio, à discrição do devedor, ao qual nem ao menos o direito à imunização patrimonial em relação a dívidas, mediante instituição de bem de família, lhe é por completo reconhecida, haja vista a impossibilidade de fazê-lo em mon-

---

30 "Os vocábulos 'bem' e 'coisa' são usados indiferentemente por muitos escritores e, por vezes, pela própria lei. Trata-se, todavia, de palavras de extensão diferente, uma sendo espécie da outra. Com efeito, 'coisa' é o gênero do qual 'bem' é espécie. A diferença específica está no fato de esta última incluir na sua compreensão a idéia de utilidade e raridade, ou seja, a de ter valor econômico." Sílvio Rodrigues, *Direito Civil*, Saraiva, 2002, vol. 1, p. 116.

31 "Nesse sentido a opinião de Beviláqua, que define patrimônio como 'o complexo das relações jurídicas de uma pessoa que tiver valor econômico'. Entende o mestre que o patrimônio é composto por todo o ativo e por todo o passivo de um indivíduo." Sílvio Rodrigues, *op. cit.*, p. 117.

32 "Tal princípio sobre cuja importância nunca é demais insistir, encontra-se expresso em algumas legislações. Diz o art. 2.093 do Código Civil francês que 'os bens do devedor são o penhor comum de seus credores'. Tal regra se encontra por igual, no art. 2.740 do Código Civil italiano, *in verbis*: Art. 2.740. *Il debittores risponde dell'adempimento delle obbligazioni com tutti i suoi beni presenti a futuri*'. Este mesmo princípio se encontra no Código Civil brasileiro, cujo art. 957 diz: Art. 957. Não havendo título legal à preferência, terão os credores igual direito sobre os bens do devedor comum."Sílvio Rodrigues, *op. cit.* , vol. 1, p. 228.

33 "A noção de patrimônio, entretanto, é de considerável importância, porque nela se vai basear um princípio que informa todo o direito das obrigações. De acordo com tal princípio, 'o patrimônio do devedor responde por suas dívidas'." Sílvio Rodrigues, *op. cit.* , p. 117.

34 Código de Processo Civil, artigo 612.

35 Código Civil – "Art. 158. Os negócios de transmissão gratuita de bens ou remissão de dívida, se os praticar o devedor já insolvente, ou por eles reduzido à insolvência, ainda quando o ignore, poderão ser anulados pelos credores quirografários, como lesivos dos seus direitos."

36 Código Civil – "Art. 391. Pelo inadimplemento das obrigações respondem todos os bens do devedor."

37 Código de Processo Civil, "Art. 591. O devedor responde, para o cumprimento de suas obrigações, com todos os seus bens presentes e futuros, salvo as restrições estabelecidas em lei."

tante superior a 1/3 de seu patrimônio líquido[38] (ou seja, do total da soma algébrica de todos os seus bens, direitos e obrigações). Corolário, inadimplida a obrigação de pagar a dívida, abre-se ao credor direito a recorrer ao Judiciário para, em processo executivo, não apenas dirimir controvérsia, mas, nesse caso, realizar a sanção consistente na expropriação de bens do devedor para satisfazer o direito do credor.

Já não fosse todo esse sistema de proteção ao crédito, o credor de dívida tributária ainda goza do que o Código Tributário Nacional (CTN)[39] denominou de garantias, privilégios ou preferências.

O CTN, adicionalmente, sem excluir outras garantias previstas em lei, seja por harmonização que os preceitos legislativos possuam, seja em virtude de alguma especificação decorrente de lei especial voltada a um ou outro tributo, as enumera explicitamente como privilégios, até mesmo de forma redundante, para prescrever que pelo pagamento do crédito tributário responde a totalidade dos bens e das rendas, de qualquer origem ou natureza, do sujeito passivo, seu espólio ou massa falida, inclusive os gravados por ônus real ou cláusula de inalienabilidade ou impenhorabilidade, seja qual for a data da constituição do ônus ou da cláusula, excetuados unicamente os bens e rendas que a lei declare absolutamente impenhoráveis.[40] E, ainda, presume fraudulenta a alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo (!), por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública por crédito tributário regularmente inscrito como dívida ativa em fase de execução, não sem também fazer a salutar (mas redundante) ressalva de que essa prescrição não se aplica na hipótese de terem sido reservados pelo devedor bens ou rendas suficientes ao total pagamento da dívida em fase de execução.[41]

Por outro lado, e nesse mesmo sentido de proteção à eficaz realização da ação de tributar, goza a Fazenda Pública de acesso a um significativo sistema de troca de informações, legalmente franqueado, seja no tocante às comunicações entre os agentes públicos, seja no que respeita ao acesso a informações detidas por terceiros em razão do exercício de certas funções (instituições financeiras, administradores de bens, corretores em geral).[42] Neste ponto da exposição vale indagar de quais outras interdições ao exercício de

---

38 Código Civil, "Art. 1.711. Podem os cônjuges, ou a entidade familiar, mediante escritura pública ou testamento, destinar parte de seu patrimônio para instituir bem de família, desde que não ultrapasse um terço do patrimônio líquido existente ao tempo da instituição, mantidas as regras sobre impenhorabilidade do imóvel residencial estabelecida em lei especial."

39 Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

40 CTN, artigo 184.

41 CTN, artigo 185 e parágrafo único.

42 Código Tributário Nacional, "Art. 197. Mediante intimação escrita, são obrigados a prestar à autoridade administrativa todas as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros: I – os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício; II os bancos, casas bancárias, Caixas Econômicas e demais instituições financeiras; III – as empresas de administração de bens; IV – os corretores, leiloeiros e despachantes oficiais; V – os inventariantes; VI – os síndicos, comissários e liquidatários; VII quaisquer outras entidades ou pessoas que a lei designe, em razão de seu cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão. Parágrafo único. A obrigação prevista neste artigo não abrange a prestação de informações quanto a fatos sobre os quais o informante esteja legalmente obrigado a observar segredo em razão de cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão."

direitos há o Estado de se valer para satisfazer crédito tributário, não bastem todas essas previstas em lei.

5. Pretensão do Estado Administrador. Processo

Não diferentemente dos cidadãos, diante de resistência à sua pretensão, o Estado Administrador (na hipótese, credor de tributo ou de seus consectários) tem a seu dispor o aparelho do Estado-Juiz (diríamos única via para satisfação dos interesses em disputa com os cidadãos) para, na posição de Estado-Autor reclamar a prestação jurisdicional de que necessite. Não há motivo, entendemos, para a esta altura deste estudo demonstrar essa imperiosa obrigação de o Estado Administrador se dirigir ao Judiciário para, em condições de igualdade com o cidadão, e sob os regramentos do devido processo legal, buscar a satisfação de seu interesse (mecanismo de consagração da garantia do *due process of law*), a dar efetividade ao princípio do contraditório e da ampla defesa.[43]

Ao Estado Administrador o sistema impõe o *ônus* de ir necessariamente a Juízo deduzir sua pretensão (o Estado Administrador é impedido de dar auto-executoriedade às suas pretensões). Esse mesmo sistema impõe ao cidadão o ônus de se defender, sob pena de, sem defesa, ser condenado a satisfazer a pretensão estatal. Ônus este que sob diversa óptica implica o direito de exigir, mediante oposição à pretensão do Estado-Autor, o provimento jurisdicional que lhe reconheça o direito oposto à pretensão de um Estado Administrador.

Não é o contraditório mera garantia para a defesa dos interesses dos acusados em geral. O Estado, quando titular de alguma pretensão a que o cidadão oponha resistência, deve se valer do processo para deduzi-la em Juízo, necessariamente. O sistema não consente com a auto-executoriedade das pretensões do Estado. A ninguém, tampouco ao Estado, se concede direito de fazer justiça pelas próprias mãos; não cabe ao Estado Administrador dizer o direito. Impõe-se ida ao Judiciário para que o Estado-Juiz diga o direito. Único instrumento de que o Estado se pode valer para executar sua pretensão, único instrumento de solução do conflito. O processo, como diz MIRNA CIANCI,[44] "resume-se como instrumento da jurisdição, entendida esta como a atividade estatal que consiste na declaração e atuação concreta da lei". É o processo, nas palavras de DONALDO ARMELIN,[45] reproduzidas por Cianci, "um instrumento jurídico dinâmico especializado para propiciar, no caso concreto trazido à apreciação do Judiciário, a atuação do direito objetivo"... "é o processo, destarte, meio para atingir a paz social através da efetivação do direito objetivo, pressupondo, de um lado, como seu antecedente lógico, um conflito de interesses qualificado por uma pretensão resistida ou insatisfeita, real e aparentemente, e, de outro lado, a existência de um órgão atuante superpartes, para ga-

---

43 Constituição Federal, artigo 5º – LV.

44 "Processo de Execução", Monografia inédita.

45 *Apud* MIRNA CIANCI, *Legitimidade para Agir no Direito Processual Civil*, São Paulo: RT, 1989, p. 29.

rantir uma solução imparcial e definitiva de quizília. Existe, pois, o processo, sempre em função de um conflito de interesses real ou aparente, que, através do próprio processo, é veiculado até seu final deslinde, que exaure a eficácia da via processual, exatamente por ter ela produzido todos os seus frutos".

Sabe-se, e não há necessidade de maiores delongas, que nesse sistema de solução das controvérsias pelo Estado-Juiz as partes comparecem sob responsabilidade e arcam com os ônus decorrentes de seus atos, ou da força da condenação. No processo executivo, na execução forçada, em que a abstração que a caracteriza é tamanha em face da presunção de certeza e de liquidez de que gozam os títulos executivos em geral e em especial o que fundamenta o *crédito tributário*, exsurge a possibilidade de execuções inválidas. Assim, o pretenso credor, além de se ver submetido ao ônus da sucumbência à vista de não lograr êxito com sua pretensão, deverá ressarcir o suposto devedor, pelos danos que vier a causar.[46] Responsabilidade essa de caráter objetivo, como acentuam MIRNA CIANCI e RITA DE CÁSSIA ROCHA CONTE QUARTIERI, "na medida em que não comporta indagação de culpa, reclamando apenas e tão-somente o nexo de causalidade entre a atividade executiva e o dano injustamente suportado pelo executado."[47] Essa posição de vantagem conferida pelo ordenamento em relação ao executado, como assinala OLAVO DE OLIVEIRA NETO[48] "pode ser problemática frente à efetividade da tutela jurisdicional". Prossegue afirmando que: "Aqui, mais do que nunca, transparece o caráter de injustiça que decorre das execuções infundadas, submetendo o executado a atos de constrição, emanados de uma atividade preponderantemente fundada no poder de *imperium* do Estado, para satisfazer direito que não assiste ao exeqüente."

Num direito como o nosso Direito Tributário, em que são diuturnos os embates entre os cidadãos e o Estado, a injustiça de uma execução não é de todo exótica, haja vista as tantas decisões nesse âmbito, que declaram, de uma maneira ou outra, a inconstitucionalidade de um tributo cuja exigibilidade levada a efeito em processo de execução se vê abalada pelos meios processuais próprios. Nisso EDSON RIBAS MALACHINI[49] identifica caso de execução injusta, referindo-se à hipótese de modificação da relação jurídica substancial posteriormente à formação da coisa julgada. É o caso, por exemplo, das execuções fundadas em título executivo judicial, com posterior declaração de inconstitucionalidade da lei que rendeu ensejo à condenação.

Vale dizer, ao direito de o Estado Administrador poder lançar mão do arcabouço da execução forçada, ao abrigo, também, de garantias e privilégios que cercam o crédito tributário e a sua satisfação, contrapõe-se o direito de o suposto devedor ressarcir-se perante

---

46 Código de Processo Civil – "Art. 574. O credor ressarcirá ao devedor os danos que este sofreu, quando a sentença, passada em julgado, declarar inexistente, no todo ou em parte, a obrigação que deu lugar à execução."

47 *Responsabilidade Civil do Estado sob o Enfoque do Novo Código Civil*, inédito.

48 *A defesa do executado e dos terceiros na execução forçada*, São Paulo: RT, 2000, p. 103.

49 *Apud* MIRNA CIANCI, *Questões sobre a execução e os embargos do devedor*, São Paulo: RT, 1980, p. 175.

o Estado, que haverá de responder objetivamente, a teor do disposto no artigo 574 do diploma processual civil, pelos ônus da execução injusta, assim entendida aquela instaurada sem causa subjacente capaz de render a exeqüibilidade invocada na demanda, para reproduzir as certeiras lições de MIRNA CIANCI e RITA DE CÁSSIA ROCHA CONTE QUARTIERI.[50]

Vê-se, pois, neste ponto, que, muito mais do que realização do princípio do contraditório, tal sistema de execução da pretensão creditícia a que também se submete o *crédito tributário* estatui, abrindo ao executado os meios assecuratórios da realização de seu interesse em oposição à pretensão do então Estado Administrador, sistema de proteção ao patrimônio que deve resposta à pretensa dívida. Inexistente a dívida e da execução decorrendo danos ao então executado, a este se abre sistema protetivo que lhe garante, no dizer de Cianci e Quartieri, tanto a reposição do *status quo ante* quanto o ressarcimento pelas perdas e danos causados. Isto porque, no dizer das autoras, "a responsabilidade objetiva compreende tanto a reposição do *status quo ante* como o ressarcimento por perdas e danos, sendo formas de reparação independentes." Não se encontra exceção que permita ao Estado Administrador furtar-se a esse sistema de realização de suas pretensões, ainda que de cunho tributário; tampouco os mecanismos de interdição ao exercício de direitos podem validamente fazê-lo.

6. Tributo. Mecanismo de controle da vida civil. Inadmissibilidade

É certo que muitos dos mecanismos voltados à interdição do exercício de direitos são adotados em nome dos interesses do Estado. Questão é saber se tal sacralização dos interesses estatais não implica, em vez de consentida interdição a exercício de direitos, inaceitável imolação dos direitos individuais. A finalidade das regras com tal conteúdo – de interdição ao exercício de direitos –, em prol de declarada eficácia da ação de tributar, por certo reveste-se, em cor e aparência, de bons propósitos. Mas não mais certo, em muitas das vezes, tornaram-se motivo de agastamento em face dos crescentes obstáculos ao exercício de suas atividades civis.[51] Ainda que apreciáveis, argumentos dessa ordem não são, do ponto de vista jurídico, fundamentos para justificar ou afastar a incidência de tais regras, em última análise, restritivas da liberdade de contratar. Para tanto, em processo interpretativo há que se compor a norma jurídica que as invalide, ou não.

Por meio de enunciados normativos cuida-se de impedir exercício de direitos relativos, por exemplo, à alienação de bens ou mesmo de livre locomoção (viagens ao exterior), enquanto perdurar débito de natureza tributária. Outros preceitos com tal conteúdo

---

50 *Op. cit.*

51 Emblemática a manifestação do Ministro do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior Luiz Fernando Furlan, que diante de barreiras desse jaez – exigência de certidões negativas para a prática de certos atos da vida civil – não poupou palavras: "... para encerrar uma empresa, o brasileiro leva, em média, dez anos. O irlandês leva três meses". *In* , 22/3/2006, Otávio Praxedes. Agência Câmara.

buscam, mediante inserção de nomes de inadimplentes em cadastros públicos, publicamente inquinar tais supostos devedores da Fazenda Pública, com objetivo imediato de inibir, ou impedir práticas da vida civil que envolvam o crédito (a crença). Quem concede crédito crê (vendo a prazo, porque creio que receberei o preço; empresto porque creio na devolução da coisa emprestada).

Tais mecanismos com intuito de interditar o exercício dos mais variados direitos têm por conteúdo ora a fórmula que consiste em criar obrigação de apresentação de certidão de regularidade fiscal para a prática de certos atos da vida civil, ora outras que prescrevem direito de o Estado incluir contribuintes supostamente faltosos em listas públicas. Mais recentemente e com declarado intuito de criar empecilhos à vida dos cidadãos, de criar transtornos e declaradamente de impor constrangimento aos supostos faltosos, se idealizou lavratura de protesto da dívida tributária![52] Procedimento, ainda que de legalidade duvidosa, como antevê o atual Procurador da Fazenda Nacional, justifica-se nas odiosas palavras que o mesmo teria proferido para justificar sua adoção: "Certamente haverá questionamentos, mas a relação custo/benefício vale a pena." Equivale ter dito Sua Senhoria: "Que se danem os custos da cidadania, estes nada valem diante do custo benefício que a ilegalidade alcança." Argumento que certamente tem servido aos propósitos mais diversos, no campo da criminalidade, inclusive, onde, numa inversão dos princípios de Robin Hood, os fins justificam os meios. Essa pretensiosa supremacia do Estado não tem guarida constitucional. O Estado, e aqui em mais de uma passagem já se demonstrou, submete-se ao controle do Poder Judiciário, sob império da lei, acrescentamos, isônoma (SOUTO MAIOR BORGES). Por mais de uma vez, a nós próprios parecendo redundante, afirmamos a ausência de imunidade do Estado quanto ao necessário recurso ao Judiciário para satisfazer suas pretensões. No entanto, tamanhos "avanços" legislativos cujos conteúdos sacrificam direitos individuais merecem cada vez mais reflexões que nos pareciam suficientemente arraigadas para afastá-los do cenário jurídico.

Interdições ao exercício de direitos como as exemplificadas, que impedem a prática de atos lícitos, não guardam correspondência ou relação com a conduta que se pretende coibir. Como tal, constituem excesso. Coibir a alienação de algum bem, caso se deixe de apresentar quitação de dívidas com a Fazenda Pública, não significa, por si só, interdição de conduta que tenha relação com o pretenso crédito tributário. A sanção nessas hipóteses, impediente da livre disposição dos bens por parte do suposto devedor, não guarda relação com a pretensão de cobrar a dívida tributária. Esta, como já se afirmou, reveste-se de garantias, privilégios e da presunção de liquidez e certeza que sua execução forçada permite, independentemente de prévio protesto, como é consabido. Essa intervenção do Estado na órbita dos direitos individuais mutila ou elimina o exercício de direitos. Mutila-se o direito de livre disposição dos bens, impedindo implementação de um dos atributos do direito de propriedade; elimina-se o direito de livre contratação.

Não há quem desconheça que em nome do bem comum, ao Estado se defere poder de intervenção na órbita dos direitos individuais. Certas intervenções, sejam limitantes

---

52 *O Estado de São Paulo*, p. 7, 7 de março de 2006.

ou sacrificantes do direito individual, convivem no sistema, posto que constitucionalmente consentidas. Pode-se exemplificar com a desapropriação de bens privados; as requisições para prestação de serviços ao Estado (militar, eleitoral), e outras tantas limitações dos direitos individuais. No entanto, *induzir* os cidadãos à regularidade fiscal, mediante sacrifício de direitos, mediante adoção de mecanismos de controle fora das lindes do processo de execução, exige outras tantas justificativas que o sistema jurídico não alberga.

Admitir que o Estado Administrador, mediante utilização de mecanismos de controle da vida civil, possa impor restrições que *induzam* pagamento de tributo, ou de regularidade fiscal, sem submissão de tal pretensão ao Judiciário, para, em imparcial decisão, dizer o direito, é admitir que a esse Estado Administrador se defere direito de mutilar ou de eliminar direitos, sem controle jurisdicional. Implica admitir que o Estado Administrador, além de todo o arcabouço jurídico que ampara o crédito em geral e em especial o tributário, tenha *poder* para fazer valer sua pretensão (auto-executividade, pois) e imunidade às regras de responsabilidade impostas ao credor. Ou mais, mediante emprego desse mecanismo de pressão, desse mecanismo que se pretende substituto do processo executivo, o Estado deixa de ingressar em Juízo para deduzir sua pretensão de cobrança da suposta dívida e com isso, além de se furtar à responsabilidade imposta aos exeqüentes em razão das execuções injustas (*v. g.*, em que o título seja desconstituído), furta-se à responsabilização que também se impõe ao exeqüente em virtude de danos decorrentes de uma execução ilegal (que se verifica quanto aos atos executivos e não quanto à substância do título). O exeqüente, como se extrai de PONTES DE MIRANDA, tem responsabilidade até perante terceiros, como no exemplo de promoção de penhora que tenha recaído sobre bens de quem não seja parte na execução, indicando responsabilidade do exeqüente tanto, como acentuam CIANCI e QUARTIERI, nas execuções injustas quanto nas ilegais.[53] Injustas são as execuções que resultam improcedentes por inexistência do direito que a fundamentou. Já as execuções ditas ilegais são as que, independentemente do direito em que se funda, desrespeita o procedimento, o processo executivo, ofendendo, assim, o devido processo legal. O que não dizer, a esta altura, dos mecanismos ditos *indutores de regularidade fiscal*?

Há que se sublinhar a prodigalidade dos preceitos que responsabilizam o credor em razão de suas demandas. A credor que demande por dívida já paga impõe-se pagamento do dobro do que houver cobrado. Demandando mais do que for devido, ou mesmo sem

---

53 MIRNA CIANCI, e RITA DE CÁSSIA ROCHA CONTE QUARTIERI destacando essa questão da responsabilidade do credor na execução, demonstram que o Código de Processo Civil, artigo 574, estatuindo responsabilidade do credor pelo ressarcimento do devedor quanto aos danos que este venha a sofrer, prescreve responsabilidade de caráter objetivo, na medida em que não comporta indagação de culpa, reclamando apenas e tão-somente o nexo de causalidade entre a atividade executiva e o dano injustamente suportado pelo executado. Esse direito à reparação, nas lições das autoras, é aplicável tanto no caso de execução injusta, assim entendida, em suas palavras "aquela instaurada sem causa subjacente capaz de render a exeqüibilidade invocada na demanda", quanto nas hipóteses de responsabilidade por conta de atos executivos. *in Processo de Execução*, inédito.

ressalvar o recebimento da parte que tenha sido paga, haverá de pagar ao devedor o que deste exigir.[54] Responsabilidade essa a que à toda luz o Estado se furta pretendendo cobrança de tributos por meio do emprego de mecanismos de interdição de direitos. Mecanismos esses que, se não impedem a instauração do contraditório, desautorizadamente *imunizam* o Estado quanto aos efeitos da responsabilização do exeqüente em regular processo executivo.

Ora, quando se sabe que a satisfação dos interesses dos credores (ou dos que assim se considerem) deve se dar mediante dedução das pretensões em regular processo executivo; quando se sabe que assim como aos executados se impõe obrigações, encargos, constrições patrimoniais, aos exeqüentes esse mesmo sistema impõe[55] responsabilidade por execuções injustas ou ilegais, com todos os ônus daí decorrentes, certamente não se pode conceber que lei válida conceda *poder* ao Estado Administrador para, de forma oblíqua, cobrar crédito tributário mediante mecanismos que, como se diz, objetivem *induzir regularidade fiscal*. Cobrar crédito com a energia e a virulência que o sistema já preconiza se dá sob o império da Lei; de lei isônoma que, além de impor constrições aos devedores, responsabiliza os credores pelo mau uso de suas prerrogativas.

Mediante o emprego de tais mecanismos de *indução à regularidade fiscal*, já reconhecidos pelo Supremo Tribunal Federal como meios gravosos e indiretos de coerção estatal,[56] o Estado enfim também se furta à responsabilidade objetiva a que os credores se submetem no processo de execução. Furta-se o Estado-Administrador, mediante recurso, a esse instrumento de interdição do exercício de direitos, a responder, num processo de execução, pelo ato, ainda que lícito, de reparar dano causado ao *contribuinte* que obtiver do Judiciário reconhecimento de que nada deve aos cofres públicos. Impede a aplicação da garantia do contraditório. Subverte os papéis. Em vez de o Estado iniciar a execução forçada, submetendo-se às responsabilidades inerentes ao processo executivo, e assim à obrigação de reparar dano que vier a causar ao executado, pretende obrigar os cidadãos à

---

54 Código Civil, artigo 940.

55 Cumprindo, pois, a finalidade da lei que é a de estabelecer a igualdade.

56 RE nº 37.4981-RS Sanções Políticas no Direito Tributário. Inadmissibilidade da Utilização pelo Poder Público, de meios gravosos e indiretos de coerção estatal destinados a compelir o contribuinte inadimplente a pagar o tributo (Súmulas nºs 70, 323 e 547 do STF). Restrições estatais que, fundadas em exigências que transgridem os postulados da razoabilidade e da proporcionalidade em sentido estrito, culminam por inviabilizar, sem justo fundamento, o exercício, pelo sujeito passivo da obrigação tributária, de atividade econômica ou profissional lícita. Limitações arbitrárias que não podem ser impostas pelo Estado ao contribuinte em débito, sob pena de ofensa ao *substantive due processo of law*. Impossibilidade constitucional de o Estado legislar de modo abusivo ou imoderado (*RTJ* 160/140-141 – *RTJ* 173/807-808 – *RTJ* 178/22-24). O poder de tributar – que encontra limitações essenciais no próprio texto constitucional, instituídas em favor do contribuinte – "não pode chegar à desmedida do poder de destruir" (MIN. OROSIMBO NONATO, *RDA* 34/132). A prerrogativa estatal de tributar traduz poder cujo exercício não pode comprometer a liberdade de trabalho, de comércio e de indústria do contribuinte. A significação tutelar, em nosso sistema jurídico, do "estatuto constitucional do contribuinte". Doutrina. Precedentes. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO E PROVIDO.

comprovação de sua *regularidade fiscal*, para que estes, ao depois, já alquebrados em face da mutilação de seu direito, busquem a prestação jurisdicional que lhes recomponha o patrimônio jurídico sacrificado em nome da suposta eficiência fiscal.

O IMPOSTO SOBRE A RENDA DAS PESSOAS FÍSICAS E AS DISTORÇÕES NA SUA INCIDÊNCIA – INJUSTIÇA FISCAL?

Mary Elbe Queiroz

Doutora (PUC/SP) e Mestre (UFPE) em Direito Tributário. Pós-graduação na Espanha e Argentina. Presidente do Instituto Pernambucano de Estudos Tributários – IPET. Vice-presidente do Instituto de Procedimento e Processo Tributário do Brasil – IPPT-Brasil. Professora dos cursos de pós-graduação da PUC/Cogea/SP; IBET/SP; UNIFACS-BA; Faculdades Curitiba/PR; IBEJ/PR; Fundação Getúlio Vargas – FGV-Brasília; ESAF. Coordenadora do curso de pós-graduação para o Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda – ESAF/UFPE 2001/2003. Consultora Tributária da Confederação Nacional da Indústria – CNI. Ex-Membro do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda. Auditora Fiscal da Receita Federal (licenciada). Colaboradora da Proposta de Emenda Constitucional nº 42/2003, com a aprovação da alínea *d*, do inciso III do artigo 146 da Constituição Federal – Lei Geral das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte. Livros: *Imposto sobre a Renda e Proventos de qualquer Natureza*; *Tributação das Pessoas Jurídicas – Comentários ao Regulamento do Imposto sobre a Renda*, 1994; *Lançamento – Execução e Controle*. Publicações em várias obras coletivas. Palestrante de eventos no Brasil e exterior.

1. Considerações gerais

O dever de pagar tributos é uma forma legal e "consentida" de expropriação de bens dos particulares para suprir o Estado de recursos para que ele possa alcançar os seus objetivos, mantendo a sua máquina e prestando serviços públicos em contrapartida para os cidadãos. Contudo, os fins do Estado, a garantia da livre iniciativa e a proteção ao patrimônio dos particulares não podem justificar nem o abuso no tributar pela Fazenda Pública nem a sonegação pelo particular.

Para Casalta Nabais: "*Como dever fundamental, o imposto não pode ser encarado nem como um mero poder para o estado, nem como um mero sacrifício para os cidadãos, constituindo antes um contributo indispensável a uma vida em comunidade organizada em estado fiscal.*"[1]

---

1 NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra: Almedina, 1978, p. 679.

É inegável que a relação Fazenda Pública (Fisco) e contribuinte é impregnada por um conflito de interesses. Quando tal verdade é exposta, faz-se imprescindível a conscientização de ambas as partes dessa relação no sentido de que é preciso buscar um maior equilíbrio e pacificação entre as vontades envolvidas. Esse conflito decorre dos interesses divergentes em que o Fisco sempre deseja arrecadar mais e o contribuinte sempre deseja pagar menos.

Segundo Kelsen: *"Um conflito de interesses se apresenta, todavia, quando um interesse só pode ser satisfeito à custa de outro, ou seja, quando dois valores se contrapõem e não é possível concretizá-los ao mesmo tempo se a concretização de um implicará rejeição de outro."*[2]

Embora se pretenda que haja equilíbrio na relação Fisco e contribuinte, desde o seu nascedouro constata-se que, pela própria natureza e características das partes envolvidas, há um tratamento na legislação diferente e desigual entre as mesmas, claramente favorável para o Fisco, sob a meritória justificativa de que o interesse social e público deve prevalecer sobre os interesses individuais dos particulares.

Essa diversidade decorre do fato de que a Fazenda Pública, além de participar de forma ativa e influenciar a elaboração de leis, ela detém poderes e mecanismos próprios de força em decorrência do dever constitucional de aferir a capacidade contributiva das pessoas que lhe dá poderes de fiscalizar, de cobrar e de executar tributos, inclusive de constituir de forma unilateral os próprios títulos executivos – a Certidão de Dívida Ativa – e requerer a execução forçada e a penhora de bens. Enquanto ao contribuinte, apesar de igualmente ter o dever de pagar impostos, só resta obedecer às leis tributárias e se submeter às fiscalizações e execuções judiciais, somente contando com a esperança de ser respeitada a proteção aos direitos fundamentais assegurados constitucionalmente.

Nas lições de Paulo de Barros Carvalho, o traço característico do direito é a coatividade que se exerce em último grau ou pela execução forçada ou pela restrição de liberdade. Segundo ele, o não-cumprimento da prestação do objeto da relação jurídico-tributária é tido como conduta antijurídica e se configura como ilícito ou infração tributária que autoriza a imposição de sanção por parte do credor, o Estado.[3]

Em síntese, apesar de a relação jurídico-tributária implicar deveres e direitos para ambas as partes, na verdade, o cidadão-contribuinte encontra-se em situação claramente mais desvantajosa, pois só lhe resta, salvo recurso ao Judiciário, cumprir a lei; pagar os tributos, mesmo quando exigidos de forma contrária aos princípios constitucionais ou de forma arbitrária; suportar as fiscalizações e os controles; defender-se em prazo exíguo, enquanto a Fazenda Pública tem prazos privilegiados; submeter-se à aplicação da lei, às vezes, com base apenas em interpretações meramente subjetivas e pessoais, de acordo com o direcionamento dos administradores do momento.

---

2 Sobre a justiça ver: KELSEN, Hans. *O Que é Justiça?* Trad. Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fortes, 2001, p. 4.

3 CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva.

Para que seja pacificada essa relação é mister que as partes envolvidas busquem encontrar soluções que possam dar estabilidade e encontrar o ponto de equilíbrio possível, já que é inevitável a coexistência de ambas e improvável que se encontre o ponto ideal, pois a necessidade de recursos públicos somente poderá ser satisfeita mediante a contribuição dos cidadãos por meio do pagamento de tributos, e o Estado é dotado de poderes e de maior força que o cidadão comum, apesar de suas ações sofrerem amarras legais.

O dever-poder de cobrar do Fisco e o dever do contribuinte de pagar tributos, contudo, encontram limites e amarras em princípios que devem ter por fundamento a ética e a justiça na tributação. Portanto, é inquestionável que existem princípios ou valores consagrados pela sociedade que devem nortear tanto a atuação do Estado como a do cidadão para que se possa compensar a incidência tributária e torná-la mais justa.

No debate sobre questões tributárias surgem, assim, com freqüência, os temas da moralidade, ética e justiça tributária. Para a Administração Tributária a moralidade dos contribuintes é deficiente e grande parte deles age desprovida de ética. Já para os contribuintes, essa moral deficiente é reflexo da deficiência moral fiscal do Estado, sendo uma conseqüência da outra, pois a Administração age muita da vez com abuso de poder e com desrespeito aos direitos dos cidadãos, visando ao único fim de arrecadar mais, independentemente de procurar outros instrumentos, como reduzir os gastos e lhes imprimir melhor qualidade e eficiência e combater a sonegação, a corrupção e os desvios.[4]

A relação jurídico-tributária tem que se desenvolver no campo da ética fiscal, traduzida essa como a existência de direitos e deveres para as respectivas partes: Fazenda Pública e contribuinte.

Do lado do Poder Público, da ética fiscal decorrem poderes e também impõe deveres e cuidados no uso da competência atribuída aos três poderes: i) O Legislativo, ao fazer as leis, devendo buscar simplificação, melhor distribuição da carga tributária e a obediência aos princípios fundamentais, contornos e arquétipos constitucionais; ii) O Executivo (federal, estadual e municipal), ao aplicar as leis, e, especialmente, a Administração Tributária no exercício das atividades de: fiscalizar, lançar, arrecadar, cobrar e executar créditos tributários e, também, no desempenho do papel de julgador administrativo-tributário, deve evitar abusos e arbitrariedades e respeitar os direitos dos cidadãos para que sejam evitados conflitos; iii) O Judiciário, buscando com agilidade a melhor solução possível para os litígios que possa dar e garantir a segurança jurídica, como o último reduto de que dispõe os cidadãos para satisfazer a sua ânsia de justiça fiscal.

Do lado do contribuinte, a ética fiscal, em nome da própria cidadania, igualmente impõe o dever de pagar tributos em decorrência da solidariedade e para financiar o Estado no cumprimento dos seus objetivos (que também devem ser cobrados do Estado pelos cidadãos). Porém, paralelamente, ao contribuinte deve ser assegurada a tributação com

---

4 Nesse sentido é, Klaus Tipke. *Moral Tributaria del Estado y de los Contribuyentes*. Trad. Herrera Molina. Madrid: Marcial Pons, 2002, p. 21. Para Tipke, são sinônimos os termos moral tributária e ética moral fiscal.

respeito à sua capacidade contributiva, à isonomia, à legalidade, à segurança jurídica e com justiça fiscal etc., e, em contrapartida, o cidadão tem direito de obter os serviços, com qualidade e eficiência, que o Estado tem obrigação de lhe prestar.

É imprescindível, porém, que se procure, mediante limites previamente estabelecidos e conhecidos, conciliar os conflitos tributários resultantes: entre o poder de tributar e o dever de contribuir; entre a necessidade de arrecadar e a capacidade de contribuir; entre o direito de arrecadar e o dever/poder de cobrar do Estado e o dever de pagar tributos dos contribuintes que se encontra demarcado e garantido pelos direitos fundamentais dos cidadãos. Como já leciona o mestre Celso Antonio Bandeira de Melo: não se pode confundir o interesse público com o interesse da Fazenda Pública.

Na realidade do mundo factual, porém, constata-se a pouca adesão social ao pagamento de tributos derivada não só da alta carga assumida, da complexidade da tributação, dos gastos públicos excessivos e de má qualidade, dos desperdícios e desvios, da sonegação, da ineficiência dos serviços públicos, da falta de retorno social e benefícios para o cidadão, mas, especialmente, da sensação de injustiça na tributação em decorrência do conjunto de todos esses fatores que resultam por distorcer inteiramente todo o sistema tributário.

Para Berliri, *"es necesario (...) evitar el error desubvalorar, y por tanto olvidar, la influencia imponderable de la adhesión moral del contribuyente sobre el funcionamento del mecanismo tributario. (...) las 'sanciones' y las 'penas' no pueden sustituir a la fuerza que imprime a la ley el convencimiento de su justicia por parte de quien debe cumplirla. Las sanciones sólo cumplen su objetivo cuando sirven, para sellar y convalidar en el ánimo de los ciudadanos la condena moral al violador de la ley."* [5]

Quando se trata de indivíduos e suas respectivas peculiaridades subjetivas, é difícil dimensionar do ponto de vista prático qual a justa medida da incidência tributária ou alcançar a eqüidade, pois várias indagações são colocadas cujas respostas não são facilmente encontradas: i) como identificar se dois indivíduos são iguais ou desiguais?; ii) como fazer a correta distinção entre dois indivíduos que percebem um mesmo valor de renda, em consideração a razões subjetivas de mesmas oportunidades econômicas ou mesma capacidade intelectual ou mesmo esforço despendido para adquirir renda ou em relação aos gastos e consumo de cada um?; iii) como saber se dois indivíduos que possuem um mesmo patrimônio têm idênticas condições e devem pagar o mesmo valor de imposto?; iv) quem tem melhores condições de vida deve pagar mais?; v) quem paga mais tributos deve receber mais benefícios do Estado?

Igualmente, exsurgem outras questões no tocante à dificuldade em buscar a justiça fiscal: i) quando se trata de fazer justiça na tributação, como ela deverá ser visualizada? Apenas, em relação ao imposto que grava a renda, ou terá que ser considerado o conjunto

---

5 Citação de Carlos Solchaga Catalan, Ex-Ministro de Economía y Hacienda da Espanha, na apresentação do livro *El Impuesto Justo*, de Luigi Vittorio Berliri. Madri: Instituto de Estudios Fiscales, 1986, p. 10. Tradução de Fernando Vicente-Arche Domingo, versão espanhola do original italiano *La Giusta Imposta*, 1945.

de todos os tributos cujo ônus é assumido por um mesmo contribuinte?; ii) ela deve ser vista em relação ao fato de que quem tem mais deve pagar mais ou deve pagar mais quem mais se beneficia da prestação dos serviços públicos? como aferir a real capacidade contributiva do indivíduo de modo a tornar a incidência mais justa?

Do lado do Estado, igualmente, não são de simples solução as interrogações colocadas: i) se o dever de aferir a capacidade contributiva e arrecadar recursos para os cofres públicos é suficiente para dotar o Estado do poder de sempre tributar cada vez mais para fazer frente a despesas e gastos desmedidos?; ii) se a falta de um maior controle do gasto público justifica o crescente peso da carga tributária?; iii) se a criação de novas despesas que não resultam em benefício para o cidadão legitima o aumento da carga tributária?; iv) qual o critério para se repartir o gasto com os serviços públicos entre os diversos cidadãos?; v) existe um dever social do Estado em procurar adequar a carga tributária à capacidade contributiva para que as exações não causem reflexos negativos na economia ou o Estado deve ater-se, apenas, à necessidade de arrecadar para cumprir os seus objetivos?; vi) o Estado tem o dever de prestar serviço público de modo eficiente em contrapartida aos tributos pagos pelos particulares?

A imposição tributária, de acordo com Ives Gandra Martins, como decorrência da necessidade do Estado de gerar recursos é um fenômeno multidisciplinar que somente pode ser dimensionado mediante a conjugação dos princípios que regem a Economia (fato), as Finanças Públicas (valor) e o Direito (norma). Segundo ele: *"Isto ocorre porque o ato de valorar o fato econômico tributável implica o conhecimento unitário da realidade imponível, de um lado, e das necessidades públicas, de outro, convergência que pode afetar, se incorretamente colocada, o nível de justiça fiscal pertinente à imposição."*[6]

A busca da justiça, todavia, deve ser o principal fundamento e alicerce sobre o qual se sustenta um sistema tributário, sob pena de a sensação de injustiça gerada no cidadão quando do pagamento de tributos implicar rejeição social e em uma maior procura por mecanismos de planejamentos e economia tributária (elisão – meios lícitos) e, até mesmo, a sonegação (meio ilícito), com o fim de deixar de pagar tributos, especialmente quando se constata a impunidade com relação ao combate à corrupção e aos desvios do dinheiro público.

Porém, *O QUE É JUSTIÇA*? no caso, *O QUE É A JUSTIÇA FISCAL?* desde Platão esse é um problema que preocupa filósofos e juristas. O próprio termo justiça denota vaguidez e imprecisão. Na prática, é difícil alcançá-la ou medi-la. Contudo, é mais fácil deduzir o seu significado de um sentimento do que seja justo do que de um critério objetivo de definição, pois qualquer ser humano identifica, sem maiores dificuldades, a sensação de quando há uma injustiça inserida na cobrança de tributos.

Para Kelsen, não existem valores absolutos, apenas, relativos; por conseguinte, não existe justiça absoluta, só relativa. Para ele, a justiça é uma característica possível, mas,

---

6 GANDRA MARTINS, Ives. *Tratado de Direito Constitucional Tributário – Estudos em Homenagem a Paulo de Barros de Carvalho*. Coord. Heleno Taveira Torres. São Paulo: Saraiva, 2005, pp. 679 a 685.

não necessária, bem assim nenhuma ordem social poderá compensar totalmente as injustiças da natureza.[7]

De acordo com Luigi Vittorio Berliri: *"El hecho es que economistas y juristas, políticos y expertos – a excepcion, quizá, de unos pocos y peligrosos 'doctrinarios' seriamente convencidos de poseer la fórmula 'científica' de la justicia verdadera e perfecta –, parecen hoy en grande medida acordes en reducir la construcción del ordenamiento tributário al âmbito de este programa: decida la razón política cuáles son las tendencias y los efectos económicos que más conviene adoptar, em función de las circunstancias, como directrices y objetivos de la imposición."* Ainda, segundo ele, para todos aqueles que assumem tal posição *"el impuesto justo no existe"* e a tendência é de substituir a justiça tributária por uma política tributária.[8]

No âmbito tributário, embora amplamente desejada por todos, é impossível se alcançar a verdadeira e perfeita justiça fiscal. As dificuldades em aferir com precisão a real capacidade contributiva das pessoas e a justa medida da tributação, inclusive, têm dado subsídios para os céticos alegarem que somente os ingênuos e demagogos podem defender essa posição, uma vez que, para esses, a impossibilidade de alcançar torna a busca da justiça fiscal uma utopia estéril e carente de utilidade. É essa conclusão simplória, inclusive, uma das justificativas que tem direcionado os governos brasileiros para buscar facilidades e simplificações nos mecanismos de arrecadação e o aumento da carga tributária para suprir cada vez mais os cofres públicos de recursos em detrimento de procurar realizar, pelo menos, a justiça fiscal o mais próximo possível do desejável.

É imprescindível reconhecer, entretanto, que uma tributação mais justa implica um sistema mais complexo, e a simplificação cria distorções que contrariam o equilíbrio necessário para que seja atingido esse fim. Porém, Estado e cidadão devem ter por objetivo procurar estabelecer a precisa correlação entre a carga tributária e a contraprestação por meio de serviços públicos de qualidade e eficiência para que o pagamento dos tributos se dê com menor resistência e possa atingir o ponto o mais próximo possível do equilíbrio entre as necessidades do Estado e a capacidade de contribuir do cidadão.

Para que se possa atingir tal objetivo a solução deverá dar-se em conjunto, tanto pelo Estado como pelo cidadão-contribuinte, onde ambos deverão perseguir a ética na relação jurídico-tributária, na qual são cumpridos os respectivos deveres e respeitados os correspondentes direitos.

Do lado do Estado, é mister um maior cuidado técnico-jurídico, não só no modo como são elaboradas e alteradas as leis e como se procede ao aumento da carga tributária suportada pelo contribuinte, mas passa pelo cuidado na destinação dos recursos arrecadados e pela qualidade e eficiência do gasto público. Ainda, é imprescindível cautela no modo como são interpretadas e aplicadas as normas materiais que regem a incidência tributária, como se realizam os procedimentos e como são solucionados os processos admi-

---

7 Sobre a justiça ver: KELSEN, Hans. *O Que é Justiça?* Trad. Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fortes, 2001; e *O Problema da Justiça*. Trad. João Batista Machado. São Paulo: Martins Fortes. 2003.

8 BERLIRI, Luigi Vittorio. *El Impuesto Justo*. Madri: Instituto de Estudios Fiscales, 1986. Tradução de Fernando Vicente-Arche Domingo, versão espanhola do original italiano *La Giusta Imposta*, 1945, p. 37.

nistrativo-tributários por meio de decisões que visem à estabilidade dessa intricada relação jurídico-tributária. Igualmente, é importante que haja maior agilidade do processo judicial para que esse não se transforme em um instrumento de protelação para o reconhecimento de direitos, quer do Fisco, quer do contribuinte.

Como no dizer de Rui Barbosa, *"(...) Mas a justiça atrasada não é justiça, senão injustiça qualificada e manifesta. Porque a dilação ilegal nas mãos do julgador contraria o direito escrito das partes, e, assim, as lesa no patrimônio, honra e liberdade. Os juízes tardinheiros são culpados, que a lassidão comum vai tolerando. Mas sua culpa tresdobra com a terrível agravante de que o lesado não tem meio de reagir contra o delinqüente poderoso, em cujas mãos jaz a sorte do litígio pendente"* (Oração aos moços).

Um sistema tributário que procure ser o menos injusto possível, antes da adoção do modo mais fácil de simplesmente prover os cofres públicos mediante o aumento de tributos, deve procurar a redução do gasto público, melhorar a máquina administrativa, combater com rigor a sonegação, a corrupção e os desvios. Deve optar por melhorar a qualidade do tributo com redução das imposições sobre o consumo, com vista a evitar maiores reflexos na economia, bem assim procurar reduzir as desigualdades sociais, a escassez de emprego e, também, garantir a prestação de serviços públicos eficientes e assegurar a liberdade de agir do particular na proteção ao seu patrimônio.

Impõe-se, assim, antes de uma reforma tributária, que haja uma verdadeira reforma do Estado, com o fim de readequar e reduzir os gastos públicos e prestar serviços de forma mais eficiente, para que possa ser dimensionada corretamente a carga tributária que o cidadão pode assumir de acordo com a sua capacidade contributiva, com o fim de procurar maior estabilidade na relação jurídico-tributária e uma tributação com maior justiça.

A questão da busca da justiça fiscal não deve ser visualizada, apenas, como objeto de estudo pela filosofia ou a ciência do direito ou por idealistas utópicos, uma vez que a justa repartição da carga tributária é uma exigência da realidade daqueles que suportam o ônus do respectivo peso sob pena de cada vez mais crescer a rejeição social ao pagamento de tributos.

2. As distorções na incidência do Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas (IRPF) – injustiça fiscal? [9]

As primeiras referências à exigência de tributos remontam mais ou menos há seis mil anos, no território de Sumer (ilha situada entre os rios Tigres e Eufrates, onde hoje se situa o Iraque). No início, os impostos gravavam qualquer coisa. Na Grécia, os tributos já eram pagos de forma consentida.[10]

---

9 Para um maior aprofundamento ver: QUEIROZ, Mary Elbe. *Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza*. São Paulo: Manole. 2003 e *Tributação das Pessoas Jurídicas – Comentários ao regulamento do Imposto de Renda/1994*. Brasília: UNB. 1997. Também: PEDREIRA, Bulhões. *Imposto de Renda*. Rio de Janeiro: Justec. 1971.

10 UCKMAR, Victor. *La Capacidad, Presupuesto Juridico y Fundamento de la Tributación*. www.uckmar.com outubro de 2001.

A cobrança de tributos ao longo do tempo aconteceu em várias etapas: desde a fase inicial em que a exigência dava-se sobre o indivíduo (vencidos em guerras); passando pelo patrimônio; depois sobre a despesa individual; em seguida pelo capital; até chegar à incidência dos tributos sobre os rendimentos sob a justificativa de que por meio de tal exação estar-se-ia buscando realizar a justiça fiscal na repartição da carga tributária, pois a sua cobrança permitiria aferir a capacidade contributiva dos indivíduos e uma melhor distribuição do ônus tributário.

O Imposto sobre a Renda – IR – teve a sua origem por volta do ano de 1798, na Inglaterra; porém, somente no século XIX, é que ele foi implantando em definitivo na Inglaterra, com o nome de *income tax*.

No Brasil, apesar de já existirem tentativas de criação do IR desde o Império, só no ano de 1910 ele surgiu com essa denominação; porém, a Constituição de 1891 não fazia qualquer referência a ele. O primeiro Regulamento do Imposto sobre a Renda data de 1926 (Decreto nº 17.390, que regulamentou a Lei nº 4.625/1922); contudo, somente no ano de 1934 o IR adquiriu *status* constitucional.

No ano de 2005, mesmo com a crescente importância das contribuições sociais no total da arrecadação dos tributos federais (R$ 175.726, bilhões), ainda é o Imposto sobre a Renda o tributo que tem maior representatividade no conjunto dos recolhimentos tributários para a Secretaria da Receita Federal, consoante os seguintes percentuais: i) IR – 34,58%; ii) COFINS – 23,83%; iii) CPMF – 8,13%; iv) CSLL – 7,4%; v) IPI 7%; vi) Imposto de Importação – 2,5%; vii) IOF – 1,67%; viii) 0,027%.[11]

É importante ressaltar que dentro das formas de pagamento do IR, a retenção pela fonte pagadora é a que tem a maior arrecadação (50,29%), e, dentro desse mesmo quadro, a retenção na fonte sobre os rendimentos dos assalariados representa 53,9%, enquanto a retenção sobre o capital importa em 31,18%, sobre as remessas para o exterior 8,59% e sobre outros rendimentos, 6,32%. Constata-se, assim, a clara opção pela tributação dos rendimentos assalariados em relação ao capital.

O Imposto sobre a Renda e Proventos de qualquer Natureza, como os demais tributos, tem a estrutura da sua regra-matriz de incidência e o seu arquétipo estabelecido constitucionalmente, os quais são visualizados por meio da conjugação de todos os princípios que regem a exação. O legislador ordinário ao instituir qualquer tributo, no âmbito da sua competência, deverá observar o feixe de princípios e regras constitucionais, pois os eventos da realidade factual somente se transmudarão em fatos geradores tributários quando se adequarem perfeitamente à hipótese abstrata da lei, descrita de acordo com as premissas colocadas na Constituição.

No campo do Direito, os princípios são diretrizes ou regras fundamentais e o substrato de todo o sistema jurídico. São preceitos dotados de força vinculante, que fixam o sentido e o direcionamento da ordem jurídica, quando ela juridiciza os valores que a consciência ético-moral da sociedade consagra, devendo ser respeitados com vista a um perfeito funcionamento e orientação global do sistema.[12]

---

11 *Revista Tributação*. Publicação do Sindicato dos Auditores Fiscais da Receita Federal – Unafisco Sindical. Ano 12, nº 48, abril a junho 2005.

12 QUEIROZ, Mary Elbe: *Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza*, p. 2.

Para Klaus Tipke, "*a ordem jurídica deve formar uma unidade. Isto ela faz quando os princípios de justiça são seguidos à risca. Daí surge um direito homogêneo, consistente e harmônico, livre de contradições axiológicas. A incoerência leva a infrações ao princípio da igualdade. A observância da igualdade é, outrossim, uma característica essencial de justiça. Somente quando a ordem jurídica é baseada em um único princípio fundamental, é que surge a unidade ideal da ordem jurídica*".[13]

Além dos princípios gerais aplicáveis a todos os tributos como: legalidade, igualdade, anterioridade e irretroatividade da lei, devido processo legal, contraditório, ampla defesa, segurança jurídica etc., existem princípios específicos dirigidos para a correta estruturação e cobrança do IR.

A exigência da observância dos princípios que regem especificamente o IR, particularmente no tocante à elaboração da respectiva legislação, bem assim na sua aplicação, interpretação e julgamento, é de tamanha relevância que o descumprimento de qualquer um dos desígnios constitucionais implicará distorcer a própria exação com reflexos diretos sobre a repartição da carga tributária, a capacidade contributiva, a pessoalidade, a universalidade, a generalidade, a progressividade, o mínimo vital e o não-confisco. A não-adoção desses princípios na incidência do IR, com certeza, configura desprezo pela busca da justiça fiscal, mesmo que seja, apenas, a possível.

São esses primados constitucionais que dão relevância ao Imposto sobre a Renda e Proventos de qualquer Natureza como a exação destinada a exercer grande repercussão na busca de mais eqüidade na distribuição da carga tributária e uma maior justiça fiscal e social, pois ele é um tributo que deve revestir-se das seguintes características: i) *pessoalidade* (levar em conta as especificidades subjetivas dos que pagam); ii) *capacidade contributiva* (distribuir o ônus observando a aptidão da pessoa para contribuir); iii) *generalidade* (ser pago por todos, com exceção à pessoalidade); iv) *igualdade* (tratar os iguais igualmente e desigualmente os desiguais); v) *universalidade* (deverá alcançar todas as rendas e submetê-las à progressividade); vi) *capacidade arrecadatória* (proporcionar os maiores valores para suprir o Estado de recursos para que ele proporcione a devida contraprestação por meio de serviços públicos).

À luz do arquétipo constitucional, portanto, o conceito mais adequado para o Imposto sobre a Renda e Proventos de qualquer Natureza é o de que essa exação:

"i) *Incide sobre as rendas e proventos de qualquer natureza que constituam acréscimos patrimoniais, riquezas novas, para o beneficiário (os excedentes às despesas e custos necessários para auferir/produzir os rendimentos e à manutenção da fonte produtora e da sua família), sobre os quais ele haja adquirido e detenha a respectiva posse ou propriedade e estejam à sua livre disposição, econômica ou juridicamente*;

---

13 TIPKE, Klaus. *Sobre a Unidade da Ordem Jurídica Tributária*. Tradução de SCHOUERI, Luís Eduardo. *In Direito Tributário – Estudos em Homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 60.

ii) *Deve ser dimensionada levando em consideração a periodicidade necessária à sua quantificação, por meio da progressividade, a fim de atender à pessoalidade, de modo a aferir a real capacidade contributiva de quem a lei incumbe o ônus do imposto, no sentido de que aqueles que tenham mais contribuam mais; cuja incidência deverá ser de forma igual, universal e genérica para todos; e que a obrigação tributária respeite o mínimo vital necessário à sobrevivência e à dignidade humana e não produza o efeito de exaurir ou resultar no esgotamento da respectiva fonte em prestígio ao não-confisco, à legalidade, à isonomia e à segurança jurídica*".

Porém, as formas de tributação e pagamento do IR hoje existentes, antes da justiça fiscal (nem mesmo a possível), visam simplesmente a arrecadar mais e mais rápido, sendo estruturada a respectiva incidência de modo a suprir de imediato as deficiências da máquina administrativa no controle e combate à sonegação, corrupções e desvios. Tal prática simplista demonstra total desprezo pelos fins a que se destina o tributo, no sentido de buscar repartir a carga tributária com observância dos princípios e do arquétipo constitucional. Por decorrência, o ônus desse imposto recai com maior peso exatamente sobre aqueles que já pagam e cumprem espontaneamente as suas obrigações, especialmente sobre aqueles submetidos à sistemática de retenção na fonte, como no caso das pessoas físicas assalariadas.

Tal verdade torna-se mais cristalina quando se soma a tributação sobre a renda com a incidência de tributos sobre o consumo. No tocante à tributação sobre o consumo há uma clara regressividade em que aquele que ganha menos proporcionalmente paga mais. Segundo estudos da Secretaria da Receita Federal (www.receita.fazenda.gov.br/estudos-tributários), o assalariado que ganha até dois salários mínimos paga um percentual de 13,13% sobre o consumo e 7,82% sobre a renda (incluindo contribuição social do empregado), perfazendo um total de 20,95%. Já o assalariado que ganha acima de 30 salários mínimos paga um percentual de 6,94% de tributos sobre o consumo (a metade do de dois salários) e 20,26% sobre a renda (incluindo contribuição social do empregado), perfazendo o total de 27,41%.

Desse modo, aquele que ganha até dois salários mínimos paga o dobro de tributos sobre o consumo em relação àquele que ganha acima de 30 salários mínimos, existindo, apenas, uma diferença de 6,46% entre as duas classes de rendimentos quando acrescida a tributação sobre a renda, o que comprova a regressividade do nosso sistema tributário e revela que, proporcionalmente, o maior peso é suportado por aqueles que têm menos recursos.

Apesar de ser elementar que o nosso ordenamento jurídico funciona como um sistema complexo de normas em que as inferiores buscam sua validade nas hierarquicamente superiores, mister se faz repisar que a edição de leis e atos normativos infralegais necessita ser estruturada a partir das normas constitucionais, em perfeita harmonia e conexão com esses primados, devendo tais normas ser visualizadas e aplicadas sistematicamente de acordo com todo o conjunto.

Todavia, o exame da legislação ordinária que regula a incidência do Imposto sobre a Renda, ao longo do tempo, em nome da simplificação, agilidade e maior arrecadação, foi superando e ultrapassando as amarras e limites constitucionais, para inovar e criar

formas de tributação e pagamento do IR que distorcem, revelam desprezo e estão em total contradição com todos os princípios e o arquétipo constitucional do imposto, desfigurando inteiramente a exação.

A começar da base de cálculo que considera como "renda" o total dos ingressos percebidos pela pessoa física, admitindo, apenas, algumas poucas deduções e, ainda assim, limitadas a valores decididos de modo arbitrário até à tributação confiscatória sobre o mínimo vital necessário à sobrevivência da família e à dignidade humana, como a seguir será demonstrado.

Cumpre ressaltar que qualquer desvirtuamento do arquétipo – regra-matriz – constitucional configura violação da legalidade e constitui grave ofensa ao alicerce e à base de toda imposição tributária, independentemente dos argumentos de simplificação econômico-financeiros ou políticos que possam justificar tal afronta aos valores consagrados na Magna Carta.

Distorções e afronta aos princípios constitucionais:

1. Tributação do total dos ingressos e não da "renda", considerada essa como acréscimo patrimonial caracterizado como riqueza nova – afronta à legalidade e ao não-confisco.

2. Incidência sobre o total dos ingressos sem dimensionar corretamente o *quantum* do fato gerador do imposto mediante a dedutibilidade das despesas e gastos necessários à manutenção da fonte produtora e à produção dos rendimentos (p. ex: moradia, remédios, aluguel, impostos obrigatórios – IPVA, IPTU etc.) – afronta à legalidade, à pessoalidade, à capacidade contributiva e ao não-confisco.

3. Incidência do IR com base em uma suposta tabela progressiva que tem, apenas, duas alíquotas (15% e 27,5%). A partir de R$ 1.257,12 já incide o IR à alíquota de 15%. Até o ano de 1987 as alíquotas variavam de 5% a 50% e até o ano de 1988 eram 8 faixas de alíquotas que iam de 0% a 45% – afronta à legalidade, à igualdade, à capacidade contributiva, à pessoalidade e à progressividade.[14]

4. Tributação em bases correntes mensais, antes da ocorrência do efetivo fato gerador em 31 de dezembro (momento do ajuste e da apuração da base de cálculo do IR, no qual são computadas todas as receitas e deduções permitidas), constituindo-se as supostas "antecipações" verdadeiros empréstimos compulsórios – afronta à legalidade.

5. Pagamento do IR sob a forma de retenção mensal pela fonte pagadora sem considerar despesas que somente serão dedutíveis no ajuste em 31 de dezembro (despesas médicas e de educação), o que implica verdadeiro empréstimo compulsório (sem previsão de lei complementar), pois a incidência se dá antecipadamente sobre valor que ainda não se enquadra na hipótese abstrata da lei como fato gerador do imposto – afronta à legalidade, à pessoalidade, à universalidade, à progressividade e à capacidade contributiva.

---

14 Vale ressaltar que após ser introduzido na Constituição Federal de 1988 o princípio da progressividade, no mesmo ano, a Lei nº 7.713/1988 reduziu as alíquotas para, apenas, duas.

6. Tributação exclusivamente na fonte sem inclusão dos respectivos rendimentos na base de cálculo do ajuste anual (ganho de renda variável, aplicações financeiras etc.) – afronta à legalidade, à igualdade, à capacidade contributiva, à pessoalidade e à universalidade.

7. Tributação a alíquotas fixas sem submeter o rendimento à tabela progressiva (ganho de capital, renda variável etc.) – afronta à legalidade, à igualdade, à capacidade contributiva, à pessoalidade e à universalidade.

8. Tributação pelo próprio beneficiário, de forma definitiva, em separado dos demais rendimentos e com alíquota fixa (ganho de capital, ganhos no mercado de renda fixa e renda variável – bolsas) – afronta à legalidade, à igualdade, à progressividade e à universalidade.

9. Tributação com base em alíquotas fixas e menores dos que as constantes da tabela progressiva, variando entre 15% e 22% (p. ex: ganho de capital – 15%; ganhos sobre mercado de renda fixa e renda variável – bolsas – 0,005%; aplicações do exterior – 15%, enquanto as alíquotas da tabela progressiva são 15% e 27,5%) – afronta à legalidade, à igualdade, à capacidade contributiva; à pessoalidade, à universalidade e à generalidade.

10. Isenções no tocante ao ganho de capital (bens de pequeno valor: isenção até R$ 20.000,00); alienação de um único imóvel no valor de R$ 440.000,00; e para o ganho de renda variável – aplicação em bolsas – até R$ 4.143,50), enquanto o assalariado já submete à tabela progressiva rendimentos acima de R$ 1.257,12 – afronta à legalidade, à pessoalidade, à capacidade contributiva, à generalidade e à igualdade.

11. Distinção no tratamento entre as pessoas físicas assalariadas e os trabalhadores autônomos; enquanto estes podem utilizar o livro-caixa para deduzir todas as despesas necessárias à percepção dos respectivos rendimentos (livros, aluguel, energia elétrica, telefone, impostos etc.) o assalariado não pode deduzir nenhum gasto pessoal despendido, salvo aqueles previsto em lei e ainda com limites (deduções anual: dependentes R$ 1.516,32; instrução R$ 2.373,84; médicos e hospitais; previdência oficial). Caso houvesse a atualização dos valores das deduções de acordo com a inflação do período: 104,98% IPCA/IBGE, elas deveriam ser: dependentes R$ 2.226,56 e educação R$ 3.485,75. – afronta à legalidade, à pessoalidade, à capacidade contributiva; à igualdade e ao não-confisco.

12. Admissibilidade da compensação de prejuízos para as pessoas físicas que desenvolvem atividade rural ou façam aplicações no mercado de renda variável (bolsa de valores), enquanto as demais pessoas físicas não podem deduzir prejuízo algum, mesmo que percam as suas casas (imóveis que desabam) ou tenham seus bens roubados – afronta à legalidade, à igualdade e ao não-confisco.

13. A não-atualização da suposta tabela progressiva de acordo com a inflação de cada período anual implica aumento indireto de imposto sem que haja lei e resulta em onerar, cada vez mais, a classe assalariada Em janeiro de 1995, quem recebia até 10,48 salários mínimos era isento de Imposto de Renda; hoje, está isento, apenas, quem ganha até 3,59 salários mínimos. A defasagem da tabela do IR ainda é de 46,84%. A inflação

acumulada de janeiro de 1996 a janeiro de 2006 foi de 104,98% (IPCA), porém os reajustes concedidos no período foram: 17,5%, em 2002, 10%, em 2005, e 8%, em fevereiro de 2006. Caso fosse atualizada a tabela, os respectivos valores seriam: isenção até R$ 1.845,96; a partir de R$ 1.845,97 incidiria a alíquota de 15% e acima de 3.688,74 incidiria a alíquota de 27,5% – afronta à legalidade, à capacidade contributiva, à pessoalidade e ao não-confisco.[15]

14. A falta de atualização do valor dos bens e direitos da pessoa informados na declaração de bens. De acordo com o IPCA/IBGE a inflação acumulada no período foi de 104,98%. Tal fato implica aumento de carga tributária e em confisco do patrimônio do particular, pois no caso de venda de algum bem a pessoa pagará imposto sobre um suposto "ganho de capital", que na verdade é o próprio preço do bem – afronta à legalidade, à capacidade contributiva e ao não-confisco.

15. A pesada carga resultante do total de tributos pagos pelos brasileiros (existem 74 tributos) no percentual de 37%, dentre a qual coloca-se o IR, é extremamente perversa e atinge com maior força aqueles que percebem menores rendimentos por a tributação ter caráter mais regressivo do progressivo (quem tem mais proporcionalmente paga menos) – afronta à pessoalidade, à capacidade contributiva e ao não-confisco.

16. A Constituição Federal assegura um mínimo de rendimento, considerado como necessário para atender às necessidades da família para que ela possa viver com dignidade – mínimo vital (CF artigos, entre outros: 1º, III; 3º, I, III e IV; 5º, § 2º; 6º; art. 7º, IV; 145, § 1º; 205; 226, 227; 229). Esse mínimo, portanto, não poderia ser atingido por qualquer tributação sob pena de se reduzir o valor garantido constitucionalmente e ser inócuo os respectivos preceitos. De acordo com o DIEESE o salário mínimo suficiente para que uma família de 04 pessoas (dois adultos e duas crianças) possam sobreviver com dignidade seria R$ 1.536,96 (para o mês de abril de 2006). Portanto, constata-se que além de a maioria dos cidadãos não perceber esse rendimento mínimo (salário mínimo atual: R$ 350,00), há incidência do Imposto sobre a renda já a partir do valor de R$ 1.257,13, a uma alíquota de 15%. Isto significa que se acrescendo os impostos indiretos sobre os produtos, o IPTU, os gastos com tributos sobre bens essenciais como energia elétrica, água e telefone, não dedutíveis do IR, há um confisco do patrimônio do particular ou, muito mais, uma verdadeira espoliação da pessoa que percebe menores rendimentos – afronta à legalidade, à pessoalidade, à capacidade contributiva, à progressividade, ao não-confisco e ao mínimo vital.

17. A não-observância pela legislação ordinária de todos os princípios consagrados na Magna Carta como regentes do Imposto sobre a Renda resulta por afrontar o maior deles, que é a segurança jurídica, pois faz tábula rasa e torna inócuo os preceitos constitucionais, gerando instabilidade entre os cidadãos, que ficam ao sabor dos desejos e vontades dos governos de plantão. Esses governos agindo com desprezo dos preceitos constitucionais se acham com poderes suficientes para decidirem quanto o *quantum* de tributos

---

15 www.unafisco.org.br. De acordo com estudos da Unafisco Sindical.

que as pessoas devem pagar sem respeitar: a legalidade, a igualdade, a pessoalidade, a capacidade contributiva, a progressividade, a universalidade, a generalidade, o mínimo vital e o não-confisco.

Apesar do IR haver surgido nos seus primórdios com a pretensão de tornar o mais justa a incidência tributária, nos últimos tempos, no Brasil, em nome da "eficiência", "simplificação", "equilíbrio", "isonomia", "economia" e "agilidade na arrecadação" e uma suposta "maior justiça fiscal", foram adotadas fórmulas na sua imposição, que têm como única finalidade, apenas, arrecadar mais cada vez mais, desprezando inteiramente o seu objetivo principal de aferir a verdadeira capacidade contributiva.

A carga tributária brasileira é sentida de forma muito mais pesada do que o real (37% em relação ao PIB), tendo em vista que a contraprestação do Estado por meio de serviços públicos é ineficiente e de baixa qualidade, o que aliado à grande burocracia, aos desvios e corrupções, faz com que mais contribuintes protestem sob a forma de rejeição social à cobrança de tributos. A alta carga tributária, ainda, tem um efeito perverso sobre o emprego e a economia, pois: carga tributária alta implica aumento dos preços dos produtos, por decorrência consome-se menos e passa-se a produzir menos; a conseqüência final é afetar o emprego, a geração de renda e a própria economia do País.

Quando se fala em justiça fiscal são colocados como obstáculos a falta de critérios objetivos ou a grande dificuldade em alcançá-la. Contudo, tais argumentos não podem invalidar a tentativa de se perseguir, pelo menos, a justiça fiscal possível, mesmo sendo considerada essa como uma utopia de ingênuos ou demagogos, como alegam aqueles que encontram na praticidade e simplificação a justificativa para ultrapassar valores consagrados pela sociedade para aumentar sem limites a carga tributária, mesmo que isso implique tornar mais injusta a cobrança de tributos.

Na busca da pacificação entre Fisco e contribuinte o norte aponta para que haja um direito justo, como diz Karl Larentz: *"Mas aprece seguro que solo puede asegurar una paz jurídica duradera, un Derecho que sea algo más que una técnica Del poder; un Derecho que se oriente hacia lo justo, tal como lo podemos conocer, y que se situe bajo la clara exigencia, perpetua, para todos aquellos que lo aplican y configuran, de ser un 'Derecho justo'"*.[16]

É inegável que o Estado precisa de recursos para fazer frente às suas necessidades. Tal constatação, entretanto, não justifica a desmedida investida da tributação sobre aqueles que dispõem de menor capacidade de contribuir nem o excessivo aumento da carga tributária, sem que sejam procuradas outras alternativas para suprir os cofres públicos.

Por tudo aqui colocado, a conclusão a que se chega é a de que a incidência do Imposto sobre a Renda e Proventos de qualquer Natureza da forma como hoje está estruturada resultou por distorcer e desfigurar inteiramente o arquétipo constitucional da exação, não atendendo mais à finalidade de aferir a capacidade contributiva e repartir de

---

16 LARENTZ, Karl. *Derecho Justo*. Madrid: Civitas, 1993.

forma justa o ônus tributário. O IR previsto na legislação ordinária atual não guarda mais qualquer conexão com os princípios constitucionais e tem consagrado verdadeira injustiça fiscal, à medida que desrespeita a pessoalidade, a capacidade contributiva e a progressividade, resultando em onerar mais a classe daqueles que auferem menos rendimentos.

Para que o sistema permaneça harmônico e haja coerência entre o arquétipo e os princípios constitucionais e a legislação ordinária, ou se muda a Constituição ou se muda a legislação ordinária. Contudo, cumpre relevar que em um Estado Democrático de Direito os princípios constitucionais são verdadeiras cláusulas pétreas, irremovíveis até mesmo por Emenda Constitucional, por constituírem valores consagrados pela sociedade e juridicizados sob a forma de princípios. Em respeito à ordem e à segurança jurídica e para que se retome o objetivo primordial da exação é a legislação ordinária que deve se subordinar, obedecer e cumprir os desígnios da carta Magna para que a tributação do Imposto sobre a Renda possa se aproximar o máximo e tentar realizar, pelo menos, a justiça fiscal possível.

A DIMENSÃO JURÍDICA DO TRIBUTO

Dejalma de Campos
Advogado. Professor de Direito Tributário e Direito Processual Tributário na Faculdade de Direito da Universidade Mackenzie de São Paulo e de Direito Processual Tributário do Curso de Pós-Graduação de Direito Tributário na Faculdade de Direito da Universidade Federal do Amazonas, em Manaus. É presidente do Conselho Diretor da Academia Brasileira de Direito Tributário – ABDT, e Presidente da Academia Paulista de Letras Jurídicas. É autor, dentre outros, dos livros *Direito Processual Tributário* (Ed. Atlas, 8ª edição, 2005) e *Direito Financeiro e Orçamentário* (Ed. Atlas, 4ª edição, 2006), além de inúmeros trabalhos publicados em livros e revistas especializadas.

1. Introdução

Dos diversos conceitos de Direito, destacamos o seguinte: "Direito é um conjunto de normas que existe para regular a vida social", que se completa com este outro conceito: "Direito é um conjunto de princípios e de normas, que regula, coercitivamente, a vida social."

Não se compreende o direito ao se considerar uma única norma, mas através de um conjunto de normas. Portanto, vamos extrair as características do direito, considerando-o como um conjunto de normas.

Sete são os caracteres do direito que, aplicados ao campo do Direito Tributário, ficam assim:

1.1. Caráter coativo

Todas as regras formuladas pelo Estado, para sua obediência, são dotadas de coatividade, ou seja, há em cada norma a ameaça de uso da força, pelo seu não-cumprimento. Esta possibilidade de uso de força objetivando o cumprimento de determinação normativa é o que se chama de coatividade.

1.2. Caráter instrumental

O Direito é extremamente instrumental. O Estado é obrigado a criar um conjunto de normas jurídicas para lhe assegurar os meios necessários que lhe permitam alcançar a finalidade tributária sem desrespeitar os direitos individuais. Para isso, é como bem diz

Geraldo Ataliba, o instrumento "direito", em que "em primeiro momento, fixando o que é valido e o que não é válido e quais são as fórmulas que devem ser obedecidas e observadas por ele e pelas pessoas que com ele entram em relação; num segundo momento, o Estado pratica atos, também jurídicos, decorrentes e subordinados às normas que traçou e que constituem na aplicação concreta daquelas normas que foram traçadas de maneira genérica e abstrata. Aí está o tributo com um instrumento jurídico, instrumento de satisfação de um desígnio que nada tem de jurídico, que é o abastecimento dos cofres públicos".

1.3. Caráter formal

Todo o Direito Tributário é formal e seus problemas devem ser analisados à luz do caráter formal fornecido exclusivamente pela ordem jurídica, no ato de servil obediência às normas jurídicas; de estrito cunho dogmático, o problema não é saber da substância das coisas, mas quais as regras aplicáveis.

1.4. Caráter dogmático

O Direito é um dogma. Temos que receber o mandamento jurídico sem discuti-lo. A obrigação do jurista, ante o Direito, é interpretá-lo, não de julgar a norma, de saber se a mesma é oportuna ou adequada.

1.5. Caráter abstrato

O Direito é absolutamente abstrato, embora seja uma realidade. É ainda o Prof. Geraldo Ataliba quem nos dá um exemplo magnífico do caráter abstrato do direito: "precisando o Estado de dinheiro, por estarem os cofres públicos vazios, e existindo o dinheiro, em concreto, nos bolsos das pessoas, produz uma lei de natureza abstrata, contemplando um fato ao qual ligará a criação de um tributo. Dirá a lei, por exemplo, que quem tem dinheiro deve transferir uma parcela deste aos cofres públicos. A lei continua a pertencer ao mundo do abstrato e o fato da existência do dinheiro das pessoas continua pertencendo ao mundo do concreto. Substituída, no entanto, a obrigação, através da lei, de um comportamento concreto de levar dinheiro aos cofres públicos, o direito, como instrumento abstrato, consegue sua finalidade, a concreta transferência do dinheiro aos cofres públicos. O direito, que é abstrato, consegue desta forma um resultado concreto, mediante o comportamento humano".

1.6. Caráter atributivo

O Direito é atributivo, ou seja, há normas ou preceitos jurídicos que não se voltam para comportamentos humanos. Dentro do sistema jurídico há diversos preceitos que não estão mandando ou proibindo que alguém faça alguma coisa e sim qualificando pessoas,

coisas e situações, para criar hipóteses em que os comportamentos humanos vão ser então colhidos com força obrigatória.

1.7. Caráter sistemático e unitário

São dois caracteres que se associam e que expressam que o direito é um só: positivo. Em decorrência disso observa-se que o direito é sistemático. O direito sempre se apresenta sistemático e harmônico. Daí a impossibilidade de haver solução de uma questão que seja contrária a um preceito contido no sistema. O sistema, por ser uno e harmônico, é extremamente lógico e coerente, por si mesmo; o caráter unitário e sistemático do direito traz como conseqüência que não há norma jurídica isolada.

2. O tributo

Como vimos, o Estado pode pelo poder coercitivo de suas normas exigir que os seus jurisdicionados concorram com as prestações pecuniárias indispensáveis ao cumprimento das finalidades de interesse coletivo que lhe cabe desempenhar. Estas prestações são uma forma de o Estado reparar pela população o custo dos serviços públicos

Revestem elas de três características primordiais: são devidas a um ente público; encontram seu fundamento jurídico no poder soberano do estado; e são decretadas com a finalidade de obtenção dos meios para o atendimento das necessidades financeiras do Estado.

Em razão disso recebem a denominação de Tributo, significando o que se entrega ao Estado em sinal de dependência, o que se presta ou rende por dever.

Diversos autores têm conceituado "tributo" com muita propriedade. Desatacamos:

Para BERNARDO RIBEIRO DE MORAES, o tributo é "a prestação de compulsória pecuniária, ou de seus bens de valor pecuniário, exigida pelo Estado ou entidade que tenha a seu cargo o exercício de funções públicas, com base no seu poder fiscal e na lei, das pessoas a ele submetidas".

E explica: "o Tributo é decorrência da própria atuação do estado ao utilizar seu poder fiscal (soberania), decretando a norma jurídica tributária, a qual, diante de certas situações, cria a obrigação tributária, relacionando um credor (o Estado), um devedor (o contribuinte) e um objeto (prestação tributária ou tributo)".

Para ALBERTO PINHEIRO XAVIER, tributo "é a prestação patrimonial estabelecida por lei a favor de uma entidade que tem a seu cargo o exercício de funções públicas, com o fim imediato de obter meios destinados ao seu funcionamento".

Para RUI BARBOSA NOGUEIRA, tributar é exigir de determinadas pessoas uma parcela de sua riqueza para concorrer aos gastos públicos.

RICARDO LOBO TORRES conceitua o tributo como o dever fundamental, consistente em prestação pecuniária que, limitado pelas liberdades fundamentais, sob a diretiva dos princípios constitucionais, capacidade contributiva, do custo/benefício ou da solidariedade do grupo, e com a finalidade principal ou acessória de obtenção de receita para as necessidades públicas ou para atividades protegidas pelo Estado, é exigido de

quem tenha realizado o fato descrito em lei elaborada de acordo com a competência específica outorgada pela Constituição.

Segundo GERALDO ATALIBA, tributo é a obrigação *ex lege*, tendo por sujeito ativo uma pessoa pública, por sujeito passivo uma pessoa subordinada a seu poder e por objeto a transferência de uma soma em dinheiro.

RUBENS GOMES DE SOUSA define tributo como sendo a receita derivada que o Estado arrecada mediante o emprego de sua soberania, nos termos fixados em lei e servem como contraprestação equivalente e cujo produto se aplica ao custeio das atividades que lhes são próprias.

Entendo, entretanto, que o conceito mais completo e conciso, ao mesmo tempo, é o que entende o tributo como "toda importância, que não seja sanção, exigida compulsoriamente e, em razão de lei, cobrada do contribuinte, tendo em vista a possibilidade econômica de cada um, para fazer face às despesas públicas".

Ainda, dois conceitos de tributo devem ser citados: aquele constante do Modelo de Código Tributário para a América Latina, segundo o qual tributo é a prestação em dinheiro que o Estado, no exercício do seu poder de império, exige dos cidadãos, com o objetivo de obter recursos para o cumprimento de seus fins; e o do Código Tributário Nacional, que assim o define:

> "Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada."

Desdobrando a definição temos:

a) Toda prestação pecuniária – pecúnia é dinheiro, portanto, toda prestação em dinheiro.

b) Compulsória – a prestação tributária é obrigatória. Nenhum tributo é pago voluntariamente, mas em face de determinação legal, de imposição do Estado. Não são tributos as prestações de caráter contratual, pois a compulsoriedade constitui sua característica marcante. É da essência do tributo.

c) Em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir – a prestação tributária há de ser satisfeita em moeda. Apenas em circunstâncias especiais é possível a satisfação da obrigação tributaria mediante a entrega de bens outros cujo valor possa ser expresso em moeda, tais como: títulos públicos, duplicatas, imóveis etc.

d) Que não constitua sanção de ato ilícito – o tributo se distingue da penalidade exatamente porque ela tem como fato gerador um ato ilícito, enquanto o fato gerador de tributo é sempre ilícito.

e) Instituída em lei – só a lei pode instituir o tributo. Isto decorre do princípio da legalidade, prevalente no Estado de Direito. Nenhum tributo será exigido sem que a lei o estabeleça.

f) Cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada – na arrecadação do tributo não se admite ato discricionário, pois ele deve ser exigido nos termos exatos da lei fiscal. Não compete à autoridade administrativa analisar se e quando é conveniente a cobrança do tributo. A lei fiscal é que é a determinante.

3. Classificação

Escolhido o gênero (tributo), o legislador necessitava escolher as diversas espécies admitidas, e assim o fez.

O tributo é um gênero que comporta quatro espécies.

Imposto – segundo art.16 do Código Tributário Nacional, o imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte. O que caracteriza o Imposto é "a independência entre a obrigação de pagá-lo e a atividade a ser desenvolvida pelo Estado com o seu produto".

Taxa – de conformidade com o estabelecimento no art. 77 do Código Tributário Nacional, taxa é um tributo que tem como fato gerador o exercício regular de poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição. É um tributo vinculado a uma atividade estatal específica relativa ao contribuinte.

Contribuição de Melhoria – é um tributo comum, por poder ser instituído pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios. É conceituado como o tributo cobrado compulsoriamente, em razão da valorização de imóveis de propriedade dos sujeitos passivos, decorrentes de obras públicas (serviços públicos materiais) realizadas na zona de situação do imóvel.

O Código Tributário Nacional trata do assunto nos arts. 81 e 82 e o Decreto-Lei nº 195, de 24/02/67, disciplinou a instituição e cobrança do tributo.

Contribuições Especiais:

a) São instituídas pela União, tendo em vista o interesse da previdência social (contribuições previdenciárias).

b) São instituídas pela União, tendo em vista o interesse de categorias profissionais.

c) São instituídas pela União, tendo em vista a intervenção no domínio econômico.

O Direito Positivo brasileiro define o imposto, a taxa e a contribuição de melhoria, mas não deu, ainda, um conceito para as contribuições especiais, o que constituiu um problema que aí está a desafiar os estudiosos.

Entretanto, Fábio Leopoldo de Oliveira assim a define: "É um tributo vinculado cuja instituição é destinada ao financiamento de planos de Previdência Social, de programas que impliquem intervenção no domínio econômico, ou ao atendimento, de interesse de categorias profissionais e cujos benefícios econômicos ou assistências são auferidos por uma classe ou categoria de pessoa".

4. Empréstimos compulsórios

Consiste, segundo ainda Fábio Leopoldo de Oliveira, na "tomada compulsória de uma certa importância ao particular, a título de empréstimo, com promessa de resgate em certo prazo, e em determinadas condições prefixadas pela Lei, para atender às situações excepcionais estabelecidas em Lei Complementar".

Segundo Alfredo Augusto Becker, "nenhuma influência exerce sobre a natureza jurídica do tributo a circunstância de ter uma destinação determinada; ser ou não ser, mais tarde, devolvido ao próprio contribuinte em dinheiro, em títulos ou em serviços".

4.1. Classificação segundo Geraldo Ataliba

O Prof. GERALDO ATALIBA classifica os tributos, partindo o exame do aspecto material da hipótese da incidência em:

4.1.1. Vinculados

São tributos vinculados aqueles que dependem de uma atuação do Poder Público para nascer, atuação esta que pode ser direta ou indiretamente, medida ou imediatamente referida ao obrigado.

Os tributos vinculados, isto é, aqueles que surgem em razão de uma atuação estatal, ou de uma conseqüência desta, referida ao obrigado, subdivide-se em taxas e contribuições especiais.

4.1.1.1. Tributos vinculados: taxa de polícia e taxa de serviço

A taxa vem a ser o tributo cobrado em razão de uma atuação estatal direta e imediatamente referida ao obrigado. Esta atuação estatal pode ser ou o exercício do poder de polícia ou a prestação de um serviço público.

As taxas em razão do poder de polícia são exigidas quando o Poder Público intervém concreta e especificamente, emitindo um juízo expressivo do poder de polícia ou exercendo atos de polícia (exemplos: expedição de alvarás de licença, autorizações etc.).

O pressuposto para a exigência da taxa de serviço é a utilização atual ou potencial de um serviço público específico e divisível. Não são quaisquer serviços públicos que podem ser exigidos em hipótese de incidência de taxa e de serviço, mas só aqueles dotados destas características. Não podem ser genéricos, ou seja, "devido ter em mira o interesse coletivo", e necessitam ser divisíveis, isto é, suscetíveis de utilização separadamente, por cada um de seus usuários.

Segundo, ainda, a Constituição, não é necessário a efetiva utilização do serviço público. Basta que ele esteja à disposição do contribuinte para que a taxa possa ser exigida.

4.1.1.2. Tributos vinculados: contribuições especiais – de melhoria e previdenciária

Contribuições especiais constituem uma espécie de tributo vinculado que tem fundamento ou numa particular vantagem, que a ação administrativa acarreta ao contribuinte, ou em especial e maior despesa, que o Poder Público deve ter, por causa do contribuinte. A atuação do Estado é, pois, indireta e mediatamente referida ao obrigado. É a contribuição de melhoria.

Para Geraldo Ataliba, a contribuição de melhoria é o tributo vinculado "cuja hipótese de incidência não é propriamente a atuação do Estado, mas a sua repercussão no patrimônio privado: a valorização mobiliária".

Em razão da mais-valia acrescida aos imóveis é que é cobrada a contribuição de melhoria, que não poderá exercer, nunca, essa valorização.

A contribuição previdenciária, embora contestada pelo Poder Público, constituiu um tributo vinculado, e atualmente a jurisprudência vem demonstrando cabalmente esta orientação.

4.1.2. Não-vinculados

São tributos não-vinculados aqueles cuja hipótese de incidência descreve fatos absolutamente desligados de qualquer atividade do Estado, como aptos a gerá-los.

Os tributos não-vinculados, isto é, aqueles que independem de qualquer atuação do Estado para serem exigidos; sua hipótese de incidência consiste sempre num fato qualquer que não uma atividade estatal. Este tributo denomina-se imposto.

4.1.2.1. Tributos não-vinculados: impostos

Nos tributos não-vinculados, o Poder Público, independente de qualquer atuação sua referida direta ou indiretamente ao obrigado, em razão apenas de seu poder de império, exige do particular uma determinada soma em dinheiro.

O imposto é, pois, o tributo cuja hipótese de incidência é uma situação independente de qualquer atividade do Estado.

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 16, conceitua o imposto como "o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte".

5. Resumo histórico

5.1. No mundo

O conceito de tributo vem mudando com o passar dos anos; nos tempos modernos o conceito de tributo não corresponde ao seu conceito primitivo.

Tributo provém do verbo latino *tribuere*: *tributum*, que significa repartir entre as tribos.

A evolução ocorrida com o tributo, nos escritos de Bernardo Ribeiro de Moraes, passou pelas seguintes etapas:

1º) Nas comunidades primitivas, o tributo estava na dependência da satisfação das necessidades coletivas e dos caprichos do chefe, que o exigia de seus súditos. Eram prestações *in labora*, *in natura* ou *in pecunia*, exigidas pela força e arbitrariedade.

2º) No Estado feudal encontramos a dispersão do patrimônio do Estado e o desenvolvimento da receita da Coroa. O patrimônio do monarca se confunde com o patrimônio do Estado.

3º) O Estado representativo, em que o tributo se fixa como um instrumento de receita. Os representantes do povo são os que escolhem quais os tributos a serem pagos. Assim, nas modernas coletividades, juridicamente organizadas, o tributo passa a ser uma manifestação da soberania do Estado. O tributo passa a ter finalidades fiscais e extrafiscais.

5.2. No Brasil-Colônia

Nesse período o Brasil esteve submetido a um sistema fiscal feudal, constituído por impostos comuns: os quintos, gravando a mineração, e os dízimos, onerando os produtos da terra e frutos do mar; e os tributos extraordinários sob a denominação de derrama e finta. A finta destinada a cobrir obras ou serviços gerais imprevistos e a derrama para complementar o volume previsto.

Na primeira metade do século XVII surgiu a "décima celular", recaindo sobre todos os interesses e rendas, e na segunda metade, o "imposto de consumo", recaindo inicialmente sobre o açúcar, o algodão, o tabaco e os nabos.

Ainda no período colonial os tributos dos mais importantes foram os "quintos", verdadeira derrama sobre a mineração; os "direitos de importação" e a "décima celular".

Em 1801, foi criado o "imposto de indústria e profissão"; em 1808, o "imposto predial (ou décima urbana)" e o "imposto do selo".

Após 1810, ocorreu, até a Independência do País, uma verdadeira "derrama" de tributos com inúmeros títulos.

É a História que registra como cada colono do Brasil, sob as ordens da Coroa portuguesa, foi obrigado a conviver com uma política fiscal injusta, que não respeitava a capacidade contributiva das pessoas nem era seguida de uma lógica clara. Tributava-se com o intuito de remeter a maior parte dos valores arrecadados para a Metrópole. O que sobrava ficava na Colônia para pagar as despesas da administração das terras, exatamente para explorar as suas riquezas e não para construir uma nação.

Estes acontecimentos históricos apontam na direção de significativas mudanças, a partir das últimas décadas do século XVIII, quando o sistema colonial passava a ser cada vez mais questionado. Nascia e crescia uma resistência consubstanciada na Conjuração Mineira, rebeldia muito ligada à questão tributária. Essa crise do colonialismo no Brasil, também presente em outras regiões da América, encaminhou o País para a sua emancipação política, em 1822. A emancipação econômica não aconteceu e continua inconclusa até os dias de hoje.

Assim, olhar para a História do Brasil, tendo como referência principal a questão tributária, permite dar maior atenção a essa mesma questão no momento atual vivido pelo País, alem de oferecer uma contribuição para o debate acerca dos 500 anos passados, desde a chegada dos portugueses.

6. Dimensão jurídica do tributo

O tributo, como acontecimento histórico, tem ressonâncias especiais durante o passar dos tempos, ora nos ensinamentos bíblicos, ora na justificativa de processos revolu-

cionários, que balançam as estruturas sociopolíticas, ora na justificativa da existência dos chamados Estados de Direito; aparece como fato sociológico digno da melhor atenção e estabelecimento de sérios estudos.

O tributo em suas variadas dimensões oferece como realidade econômica, transcendência singular que compromete toda a existência do ser humano.

6.1. Dimensão sociológica

O estudo da dimensão sociológica permite reconhecer se as normas respondem devidamente às realidades da vida; por exemplo: verificando a realidade social, é possível saber se se tributa realmente, quem são receptores verdadeiramente beneficiados com a potência dos tributos (quais são os seres humanos que são favorecidos, ocultos freqüentemente pela máscara do Fisco), quem são os receptores realmente tributados etc.

A compreensão jurídica sociológica do tributo permite reconhecer uma noção de "malversação" própria desta dimensão do Direito, originada do desvio real das potências respectivas. Quando os efeitos da repartição tributária excedem o marco do previsível, as adjudicações respectivas se convertem em distribuições por influência humana difusas. Assim são compreendidos os imensos alcances do tributo na vida social.

6.2. Dimensão normatológica

As normas são captações lógicas de divisão de fatos planejados do ponto de vista de terceiros. O Direito Tributário exige o emprego de normas gerais, referentes a setores sociais supostos, e realizam, como tais, o valor natural de relativa previsão. Como as fontes formais mais afins com as normas gerais e mais adequadas à garantia dos interesses individuais são as leis, dizendo-se a respeito *nullum tributum sine lege*, ou, em outras palavras, "só a lei pode ser fonte do imposto". É obvio que a tributação requer também normas individuais, referentes a setores sociais descritos e satisfatórios, de valor natural de relativa efetividade. A exigência liberal de normas gerais é mais intensa nos impostos e menor nas taxas. As ordens de tributação são captadas por seus protagonistas mediante imposições tributárias.

As captações normativas cumprem funções descritivas e integradas das divisões que captam. As funções descritivas podem alcançar fidelidade, quando expressam o conteúdo da vontade dos autores das normas, e axatidão, quando dita vontade se cumpre. As funções integradoras – sobretudo mediante conceitos e a conversão de pessoas e coisas, na realidade com sentido jurídico especial – podem realizar a adequação. Lograr a fidelidade, a exatidão, a adequação das normas tributárias não é assunto fácil, sobretudo tendo em conta que o tributo se aplica cada vez mais sobre realidades econômicas complexas, para cuja expressão e domínios necessitam fins e técnicas elaboradas, que sabem manejar melhores especialidades em economia. Nos meios em que vivemos, as normas tributárias são com freqüência inexatas, seja por evasão dos contribuintes ou por violação de seus direitos mais elementares, frustrados pelo avassalador peso da burocracia.

6.3. Dimensão ideológica

Por ser um valor, a justiça é um ente ideal exigente, dotado, como tal, de objetividade. A objetividade do valor da justiça nos parece especialmente esclarecedora em matérias como o Direito Tributário, que – sobretudo no imposto – precedem em certo grau do acordo dos contribuintes. Em troca, o relativismo que, por exemplo, no Direito Contratual pode ser mais satisfatório, tende a privar ao tributo de um verdadeiro fundamento.

O tributo em sua dimensão financeira desperta a paixão investigadora acerca dos fins do Estado e das relações deste com a sociedade destinatária de sua administração.

O tributo em sua significação política conjuga até a qualificação do cidadão no pensamento de Bolíver. Dizia: "não se é bom cidadão, se não tem profissão, se não sabe ler e se não paga tributos".

6.4. Dimensão jurídica

Finalmente o tributo na dimensão jurídica, brilhantemente exposta por Saiz de Bujanda, é indubitavelmente um dos pilares que mais cuidados requer para a sustentação do Estado de Direito que todos buscamos como a melhor conjunção dos interesses da administração e de seus administrados.

Na perspectiva global do problema, a administração, como exteriorização do poder tributário, tem igualmente a enorme responsabilidade de atuar acertadamente para que a consciência fiscal se fortifique com atos administrativos capazes de ser analisados pela ótica do direito nos recintos dos tribunais em salvaguarda da justiça e do bem comum.

Assim, neste contexto, numa análise inicial, resulta de interesse positivo. Um enfoque histórico manancial de experiências seculares que devemos aproveitar. Assim sentiremos ao cotejo dos fatores positivos e negativos, dos zelosos cumpridores dos tenazes invasores e haveremos de encontrar um tratamento certeiro dos problemas que a psicologia financeira nos oferece nos livros de afamados doutrinadores franceses. E no processo evolutivo deste instrumento acharemos as bases para projetar a tributação do futuro.

7. Conclusão

Para o Prof. Carlos A. Mersan, a dimensão jurídica do tributo deve governar o contexto da lei, sua filosofia e sua singular aplicação.

O tributo no Brasil, pelo aqui exposto, possui os instrumentos necessários, sejam legais ou filosóficos, para quando aplicados ter necessariamente uma "dimensão jurídica" e em função dela obter os resultados almejados quando de sua criação.

De posse dos instrumentos de que dispõe, cabe ao Estado, vigiado de perto pelos membros do Poder Legislativo, Judiciário e pelos juristas, aplicar o tributo de tal forma que seja possível exercer eficazmente a justiça social.

A FRAUDE À "LEI NEGATIVA" NO EXERCÍCIO DO PODER TRIBUTÁRIO

Ruben Sanabria
Professor Decano e Diretor da Faculdade de Direito da Universidade San Martin de Porres-Peru.

1. O problema

Nestes dias, no Peru, não existe, ainda, uma norma jurídica que defina aquilo que deve ser entendido como "*a fraude à lei*" em matéria civil, nem obviamente, no tema tributário; em conseqüência, na doutrina do Direito Privado e do Direito Tributário, não há consenso a respeito deste instituto.

Existe, porém, um projeto que propõe estabelecer no seu artigo "II-C a Fraude à lei que: ... fraude à lei (é) o ato que procura um resultado contrário a uma norma jurídica se amparando em outra norma ditada com finalidade diferente. O ato é nulo salvo disposição legal em contrario e não impedirá a devida aplicação da norma cujo cumprimento houver sido tratado de eludir".

Na página web do Ministério da Justiça e na terça-feira, 11/04/2006, no *Diário Oficial El Peruano*,[1] foi publicado um projeto de Lei de reforma do Código Civil, onde seria modificado o artigo II do mesmo corpo e entre outros câmbios seria positivada a teoria antielisiva da fraude à lei, a qual teria efeitos nocivos na sede determinativa e de qualificação fiscal dos contratos e negócios jurídicos entre particulares, especialmente à luz da violação dos direitos constitucionais e de diversos princípios tributários que operam como verdadeiros limites ao exercício do Poder Tributário.

Sendo isto assim, no cenário que seja positivado o Artigo II-C do Código Civil, a questão de rigor que nos perguntamos neste trabalho é: será que o Congresso através de uma Lei ou o Poder Executivo através de Decretos Legislativos – protegidos por Leis Autoritárias do Congresso – podem atuar em fraude à "lei negativa", entendendo-se como lei negativa as sentenças do Tribunal Constitucional que declaram a inconstitucionalidade da Lei?

---

1 Ministério de Justiça: "Propostas de Reforma do Código Civil". Em: *Apostilha Especial de El Peruano*, 11/04/06, p. 3.

O tema tem relevância prática, já que perante a decisão jurisprudencial do Tribunal Constitucional os detentores do Poder Tributário (o Poder Executivo ou o Congresso) *eludem* os efeitos das citadas decisões que declaram inconstitucionais algumas normas tributárias, se amparando na sua faculdade constitucional de legislar e criando outros tributos que têm a finalidade da norma tributária derrogada.[2] Não é o propósito, pois, abordar nem esgotar a problemática do *fraus legis* nos negócios e contratos celebrados por particulares, sobre o qual existem já múltiplos estudos.

Finalmente usaremos para este ensaio o caso do Imposto Temporal aos Ativos Líquidos (doravante ITAN).

2. Premissas para a análise

2.1. O *fraus legis* como critério re-qualificador de operações econômicas dos agentes privados: é contrário à Constituição?

O vazio legal referente ao conceito da fraude à lei no Direito Privado, bem como no Direito Tributário, permitiu que a jurisprudência administrativo-tributária peruana, através do Tribunal Fiscal[3] na sua Resolução nº 6.686-4-2004, interprete que o ordenamento legal tributário no Peru não permite a aplicação da cláusula geral antielisiva da fraude à lei;[4] porém, a citada discussão na sede civil e/ou constitucional não está concluída nem existe jurisprudência a respeito.

Assim também o Superior Tribunal de Justiça de Lima resolveu em 31/01/2003 no Expediente 284-2002, numa Ação de Amparo de Cementos Lima S.A. contra a SUNAT, que não procede aplicar a Norma VIII baseado na teoria da fraude à lei a efeitos de desconhecer um contrato de gerência entre Cementos Lima (gerenciada) e a empresa que realizava a encomenda do gerente. O Superior Tribunal disse o seguinte:

> *"(...) O fato aduzido pelo MEF (Ministério de Economia e Finanças) na sua contestação à demanda sobre uma suposta 'fraude à lei', que no fundo implica a posição da SUNAT (Superintendência Nacional de Administração Tributária), por quanto desconhecendo os efeitos tri-*

---

2 Partimos, assim, da premissa do Prêmio Nobel de Economia: Buchanan, James: O PODER FISCAL. Madrid, Ed. Unión, 1987, p. 1. "A lógica das restrições constitucionais está incorporada na predicção implícita de que qualquer poder outorgado ao Estado possa ser exercido, em certos âmbitos e em algumas ocasiões, em formas que diferem do uso que foi desejado para certo poder, que foi definido pelos cidadãos traz o véu da ignorância."

3 Em 08 de setembro do ano de 2004, no famoso caso da "Reorganização Societária de Edegel", o Tribunal Fiscal (na sua Resolução nº 6.686-4-2004) desestimou a possibilidade de aplicar a fraude à lei em sede tributária.

4 Em 1998, Zavaleta Alvarez, Michael: "Fraude à Lei, Abuso das Formas e Critério Econômico na Aplicação de Normas Tributárias: Analise de três arbitrariedades". Tese de Advogado pela Universidade San Martin de Porres, 1998, concluiu que no Peru a categoria de *fraus legis* em sede fiscal peruana era inconstitucional, quer seja aplicado (sem norma positiva), quer seja positivado como cláusula geral anti-elisiva de impostos.

butários, quando ao contrário em todo procedimento de amparo e na resolução da intendência, cuja cópia foi anexada nesta instância, de modo nenhum se estabeleceu que a forma jurídica adotada para o gerenciamento da demandante, em mais de 33 anos, significasse para o fisco algum detrimento nas arcas da Fazenda Pública, nem 'menos foram demonstrados indícios de evasão ou fraude à lei como foi sustentado pelo MEF'. Portanto, pretender tirar realidade e efetividade ao serviço da gerência, apelando a argumentações que não se condizem com uma realidade empresarial, resulta arbitrário à toda a luz, dado que no fundo a atitude de fixar impostos ou efetuar determinação de responsabilidade por operações que são reconhecidas pelo receptor e não pelo doador 'devém em confiscatórias".

"(...) a legislação de sociedades nem nenhum dispositivo de nosso ordenamento jurídico exige que o serviço de gerenciamento dado pela pessoa jurídica seja distinto daquele que recebe da pessoa física como gerente; a SUNAT não pode em modo algum exigir o que a lei não exige, nem impedir o que a lei não impede, nem fazer distinção onde a lei não faz distinção".

"(...) a maneira parcial na que foi aplicado o elemento interpretativo da consideração econômica neste caso merece um controle de constitucionalidade sobre a atuação da administração, já que a aplicação de norma VIII do Título Preliminar do Código Tributário foi em contrário ao princípio que estabelece que nenhum tributo poderá ter efeito confiscatório e, neste caso, manter duas formas de gravar o mesmo fato por ser aplicada parcialmente à consideração econômica produz de forma muito clara um efeito confiscatório".

"(...) não é desconhecida a faculdade da SUNAT de fiscalizar o fato tributário independente da liberdade contratual das partes, sempre e quando a determinação do fato imponível não exceda o marco de legalidade e que a qualificação das formas jurídicas para efeitos tributários não queira ser questionada substancialmente por considerações que a lei não tem contemplado (...)".

"(...) que a SUNAT se abstenha de emitir novos atos de liquidação de dívidas e multas, Resoluções de Determinação de Multa, de Ordens de Pagamento e qualquer ato administrativo que desconheça efeitos jurídicos, legais e tributários ao contrato de gerência celebrado entre a demandante e o Sindicato de Investimentos e Administração S/A".

Apesar desta Resolução do Tribunal Fiscal e da Sentença do Poder Judiciário, seguem existindo autores que sustentam que a fraude à lei fiscal é aplicável sim no Peru, tanto que os citados autores partem da premissa conceitual que o *fraus legis* equivale a uma "simulação relativa"; em conseqüência, eles sustentam que são aplicá- veis relativamente às regras do Código Civil sobre a ineficácia dos negócios simulados.

Com relação a este assunto, o próprio Tribunal Fiscal, de forma insólita, depois da resolução RTF nº 6.686-4-2004,[5] aplicou o critério do *fraus legis* na sede fiscal, em diversas resoluções, mesmo que sem citar em nenhuma delas a cláusula geral antielisiva

---

5 O Tribunal Fiscal na sua Resolução nº 6.686-4-2004 diz: "Que, além do acima citado, é pertinente mencionar que a correção da *fraude à lei* não é conseguida pelo mecanismo de descrever a real operação econômica deixando de lado a forma jurídica, já que o ato feito pelo sujeito é real (foi posto de manifesto) e supõe a única operação feita, *mas que, dada a incongruência entre a finalidade própria da figura adotada e o resultado seguido, tudo isso com um propósito elisivo, exige deixar de aplicar a nor-*

em forma expressa. Assim, por exemplo, a Resolução do Tribunal Fiscal nº 115-1-2005 obriga um contribuinte a adotar a opção que tem uma carga fiscal maior estabelecendo:

> "(...) que tendo em conta o acima exposto é possível concluir que os fatos que precederam à celebração do contrato de arrendamento mercantil, bem como dos produzidos durante e com posterioridade à sua vigência e atendendo à natureza dos contratos de Arrendamento Mercantil, o contrato analisado não se encontra dentro dos alcances do D. Leg. 299, em virtude do qual a recorrente estaria habilitada a deduzir a quantidade abonada por conceito de retribuição como se ele correspondesse ao uso e financiamento do bem, mas o imóvel, matéria de autos, foi adquirido em virtude do empréstimo bancário obtido".
>
> "(...) Que, desta forma, o valor de aquisição do imóvel, bem como a despesa por conceito de juros pela constituição de empréstimo bancário para a aquisição deste, o qual estava destinado a atividades imobiliárias, e que compreende parte do objeto social da recorrente e o qual reportou ingressos gravados por conceito de arrendamento, resultariam dedutíveis via depreciação e despesas quando os citados conceitos sejam relacionados, correspondendo que a Administração confira este último extremo".

Luis Hernández Berenguel[6] denunciou este fato, que vem acontecendo na prática à raiz de critérios do Tribunal Fiscal, em Resoluções como a citada. O autor diz comentando a resolução nº1115-1-2005 "(...) O Tribunal Fiscal obriga a transitar pelo caminho que contenha a maior carga tributária e deixar de lado à opção menos gravosa que permitia nosso Direito Positivo – materializado no Decreto Legislativo nº 299. 2" "(...) Pode ser apreciado claramente que o Tribunal Fiscal não sustentou sua posição ao amparo de nenhuma norma legal, e a resposta a isso é que de maneira arbitrária pretende desnaturar o contrato de arrendamento mercantil (...)".

Assim, a posição teórica defendida em alguns foros acadêmicos é na doutrina do *fraus legis* fiscal e no próprio Tribunal Fiscal em suas contraditórias Resoluções, ratifica o fato que o conceito de *fraus legis* ao não ter um conceito unívoco no Peru na sede fiscal

---

ma de cobertura, que descreve o fato imponível efetuado, e estender a aplicação da norma eludida ou defraudada ao citado fato imponível.
"Que a citada conseqüência que deriva da existência de um ato feito em fraude à lei foi destacada, entre outros especialistas do tema, por Fernando Pérez Royo: Aquilo que entranha a declaração de fraude à lei é re-qualificação do ato ou situação jurídica em questão: é descartada a qualificação consoante a sua natureza (que considera criada em abuso de formas jurídicas com finalidade elisiva) e somente se à tributação como se entrasse no orçamento da norma que se tratou de eludir (...)"
(...) Que em conseqüência, **pode-se concluir que o suposto de fraude à lei não se encontra compreendido nos alcances do critério de qualificação econômica dos fatos abrangidos na indicada Norma VII do Título Preliminar do Código Tributário**" (destaques nossos).

---

6 Seja lido HERNÁNDEZ BERENGUEL, Luis: "O princípio de legalidade, o segundo parágrafo da Norma VIII do Código Tributário e os Contratos de Arrendamento Mercantil celebrados sob a vigência do Decreto Legislativo nº 299." Em: Vectigalia, nº 1, *Revista de Estudantes de Direito da PUCP*, Lima 2005, pp. 9-17.

como também não na sede civil, pode ser usado inclusive, na forma tácita, sem fazer expressa menção à citada cláusula geral antielisiva como – naturalmente – vem acontecendo no mundo fenomênico.

Frente a isso, em minha opinião se deve ter em conta que o *fraus legis* – ao menos no direito tributário – somente poderia ser considerado válido no caso fosse reconhecido assim na legislação em forma expressa; mesmo quando ao respeito existem também inúmeros autores que sustentam que as cláusulas gerais antielisiva violentam direitos constitucionais, bem como o princípio de legalidade. De fato, existe jurisprudência espanhola nesse sentido,[7] argumentos que poderiam ser totalmente razoáveis e lógicos à luz dos princípios constitucionais como limites na aplicação das normas tributárias.

Sendo isto assim, pode ser pensado que hoje, como não existe um conceito expresso no ordenamento tributário, quando se quiser qualificar novamente um negócio jurídico ou contrato privado como em *fraus legis*, se deve recorrer à doutrina. O problema é que esta não é pacífica, para não violentar direitos constitucionais como, por exemplo, aquele da liberdade contratual e da liberdade de contratar (art. 62 da Carta Magna, por exemplo), ou outros limites tais como o princípio de tipicidade e legalidade, não devem ser aplicadas às citadas cláusulas gerais antielisivas em matéria de contratos ou de negócios jurídicos entre particulares. Em qualquer cenário, fica claro que não deveria ser assimilada a doutrina da simulação relativa ou outras doutrinas do direito comparado na práxis ou na jurisprudência peruana administrativa, já que perante o autor que sustente isso poderá estar em desacordo outro autor doutrinário.

2.2. O *fraus legis* como ferramenta de defesa dos contribuintes contra o Estado quando exerce um ato elisivo de um mandato do intérprete constitucional

O projeto de norma proposto colocado na página da *web* do Ministério da Justiça e no *Diário Oficial El Peruano* gera diversos temas polêmicos em matéria tributária, se estamos falando dos contratos e negócios de particulares:

– A categoria da fraude à lei parte da premissa que existem "os negócios jurídicos anômalos imorais", quer dizer, que um negócio com uma causa elisiva de impostos (seja em função de parâmetros objetivos ou subjetivos) é ilícito e, portanto, é nulo; daí que não sejam aplicados os fatos da norma protegida e sejam aplicados os fatos da norma que tenta ser eludida. Observe-se que a norma ao falar de nulidade estaria assimilando o conceito de *fraus legis* com o de "simulação absoluta", que gera o efeito de nulidade, o qual se afasta da "simulação relativa".

---

7 DELGADO PACHECO, Abelardo: As Normas Antielisivas na Jurisprudência Tributária Espanhola, Madri, Thomson – Aranzadi, pp. 17-18 diz: "(...) as normas gerais antielisivas situam-se claramente na fronteira da chamada economia de opção. Esta noção clássica originada na Espanha por Larraz, faz já muitos anos que foi negada na sua própria existência conceitual, aparece ao menos teoricamente aceita na própria doutrina dos nossos Tribunais."

– Em matéria civil parte-se da doutrina que será aplicável a norma eludida quando seja eludida uma norma imperativa; e, como sabemos, as normas fiscais em sua maioria são imperativas, portanto a SUNAT poderia aplicar mal este instituto à luz da cobertura deste conceito civil.

– Os Poderes Judiciários do mundo e, inclusive, o nosso, no caso, por exemplo, de Cementos Lima, estabeleceram que a doutrina da fraude à lei em matéria fiscal é contrária ao princípio de legalidade e tipificação.

– A SUNAT e o Tribunal Fiscal em diversas resoluções pretenderam aplicar – e muitas vezes aplicar mal – a cláusula geral antielisiva de *fraus legis*, seja em forma explícita ou tácita, como, por exemplo, na RTF nº 1.115-1-2005 de 22/02/2005, o qual violenta o princípio de seguridade jurídica e de legalidade na aplicação de normas tributárias previstas no art. 74 da Carta Magna.

– Se o legislador positiva este instituto, a Administração e o Tribunal Fiscal se sentirão com maior apoio legal para aplicar mal a doutrina antes mencionada.

Porém, consideramos que o citado projeto ajudaria sim aos contribuintes em desacordo acionar por ilegítimo e inconstitucional o Poder Legislativo o Poder Executivo de acolher-se tal qual, já que deveríamos entender que um Juiz ou o próprio Tribunal Constitucional poderia sustentar que o Legislativo ou o Executivo vulnerassem através de seus atos legislativos preceitos constitucionais ou, inclusive, sentenças do Tribunal Constitucional, as quais constituem, para a doutrina constitucional, Leis negativas, quando negam ou contradizem o regulado por uma lei – naturalmente – inconstitucional. Para este propósito funcional é imperativo ter em conta o citado na Exposição de Motivos do Projeto publicado no *Diário Oficial El Peruano*.[8]

> "(...)
> "A fraude à lei configura-se pela finalidade da mesma, pois, de acordo com seu texto, qualquer das duas normas pode ser utilizada neste caso. O que acontece é que o legislador ditou uma norma específica para o suposto de fato, a fim de conseguir um resultado determinado, e, mesmo se o sujeito que atua tenha utilizado outra norma que, em acordo exclusivamente com os fatos, poderia ser aplicada, mas não se nos sujeitamos a sua finalidade"
> "A fraude à lei, por tanto, resgata a teleologia das normas e lhes dá um valor específico muito importante em se tratando de aplicá-las nos casos de conflitos".

Deve ter-se em conta que o único suposto argumento dos teóricos que defendem a cláusula geral antielisiva da fraude à lei (no âmbito dos negócios jurídicos e contratos) é que o instituto na sede fiscal procura capturar a verdadeira capacidade contributiva; respeitemos este princípio na sua integridade, não de forma limitada em favor do Fisco, mas pelo contrário, em forma integral, também em favor do contribuinte.

---

8 Ministério da Justiça: Propostas de Reforma do Código Civil.

Em conseqüência, deixamos como proposta deste trabalho o fato de que os contribuintes também poderiam argumentar, na sede judiciária ou de ações de garantia constitucional, sobre a vulneração à Constituição ou aos mandatos do supremo intérprete da Constituição através de uma fraude à lei constitucional ou, inclusive, uma fraude à lei negativa, materializada pelas sentenças do Tribunal Constitucional.

2.3. O princípio de capacidade contributiva é um limite ao Poder Tributário

O princípio de capacidade contributiva estabelecido como um limite ao Poder Tributário, previsto no artigo 74 da Constituição sob o *nomem iuris* do princípio de "igualdade tributária", e que é, também, uma derivação do direito de propriedade e não somente um mecanismo teórico para interditar – somente no discurso – à arbitrariedade e ao abuso do poder tributário (exposta por Paul Kirchof, Ministro do Tribunal Constitucional alemão)[9] cuja doutrina inspirou ao citado Tribunal a sustentar em 22/06/1995, que o direito de propriedade e o princípio de capacidade econômica impedem que a carga tributária do sistema fiscal no seu conjunto (ou seja, no nosso caso concreto, o Imposto de Renda, o Imposto Temporal aos Ativos Líquidos, o Imposto às transações Financeiras, as Detrações, as Retenções, as Percepções etc) exceda de 50% dos ingressos do contribuinte.

Em conseqüência, sob esta premissa, nem o Executivo nem o Congresso podem violentar este limite formal do exercício do Poder Tributário sob a fantasia de normas legais aparentemente protegidas por normas com força de lei, mas que no fundo por não respeitar a "capacidade contributiva" violentam a proibição de "não-confiscatoriedade" e, portanto, afetam a economia do país e dos agentes privados.

Daí que entregar à Administração Tributária uma norma anti-*fraus legis* seria o mesmo possível que tornar a "qualificar novamente" os negócios que o Fisco não considere convenientes para a administração e que sejam considerados elisivos, ainda quando seja gravado "algo" que não revela nem denotada capacidade contributiva (igualdade tributária).

Por isso, é necessário responder àqueles[10] que quiserem "tornar permanentemente" ao Imposto às Transações Financeiras dizendo que ele não grava capacidade contributiva

---

9 HERRERA MOLINA, P. M.: "Uma decisão audaciosa do Tribunal Constitucional alemão: O Conjunto da Carga Tributária para o Direito espanhol". *In Impostos* nº 14, 1996 pp. 78 e ss.; sustenta: "(...) a jurisprudência do Tribunal Constitucional Federal alemão evolucionou a posições que atribuem ao princípio de capacidade contributiva um conteúdo mais determinado, o qual lhe permitiu declarar a inconstitucionalidade das normas impugnadas. O "ativismo" do Bundesverfassugsgricht é acentuado com a incorporação a este Tribunal como Juiz em 1987 do professor Paul Kirchhof, para quem o princípio de capacidade contributiva é uma derivação do direito de propriedade. Novamente aparece esta idéia na Sentença do Tribunal Constitucional alemão quando estabelece que "(...) a doutrina da qual o direito de propriedade e o princípio de capacidade econômica impedem que a carga tributária do sistema fiscal em seu conjunto exceda de 50 por cento dos ingressos do contribuinte".

10 Os funcionários do Fundo Monetário Internacional em janeiro de 2006 informaram ao Ministério da Economia e Finanças que é imperativo que o Peru mantenha o Imposto às Transações Financeiras, pelo que sugeriram que já não seja mais temporal e sim permanente.

e, portanto, vulnera o princípio de igualdade tributária do art. 74 e que sua "permanência" seria nefasta para a economia do país. Aliás, o próprio Tribunal Constitucional argumentou que o ITF (Imposto às Transações Financeiras) não era inconstitucional, já que era "temporal", mas se ele se tornar "permanente" haveria vulneração por desrespeitar a capacidade contributiva.

Assim também, se queremos falar da doutrina do *fraus legis*, sustentamos que o Imposto Temporal aos Ativos Líquidos é um exemplo claro da "fraude à lei negativa" (Sentença do TC sobre o AAIR*), porquanto aquele, o Imposto Transitório aos Ativos Líquidos (doravante ITAN), é um adiantamento claro ou pagamento à conta do Imposto de Renda, sob a fantasia de imposto, que burla claramente a decisão do tribunal constitucional. Obviamente, esta violação à capacidade contributiva se fez ao amparo de normas supostamente legítimas, mas que em substância são confiscatórias e violadoras da decisão do máximo intérprete constitucional.

(*) *Foi tratado por nós no nosso artigo publicado na revista "*Vox Juris" nº 11, *publicação da Faculdade de Direito e Ciências Políticas da Universidad de San Martín de Porres, Lima-Peru).*

Sob esta mesma lógica, a respeito do Imposto de Renda, o ITAN, nestes dias, semelha-se mais a um imposto aos ingressos – ou inclusive às Despesas do que um imposto baseado na capacidade de gerar ganhos. A injustiça do sistema tributário peruano se vislumbra mais fácil pelo Imposto de Renda das pessoas físicas, já que a taxa efetiva de tributação destas é mais alta, uma vez que não pode ser deduzida sobre os montantes fixos, o que tem um efeito direto na capacidade de consumo dos bens e serviços produzidos pelas empresas, com o fim de alimentar um Estado burocratizado. É claro que esta transgressão ao princípio da capacidade contributiva se faz protegendo-se numa norma legal com força de lei, que esquece a realidade dos contribuintes.

3. Aplicação das propostas ao caso do imposto temporal aos ativos líquidos

3.1. Interpretação histórica dos fatos legislativos e pré-legislativos

Graças à Quinta Disposição Transitória e Final da Lei nº 27.804 criou-se o Adiantamento Adicional do Imposto de Renda (doravante, AAIR), cujos aspectos principais foram os seguintes:

– Foram estabelecidos como contribuintes os sujeitos geradores de rendas de terceira categoria do Imposto de Renda.

– A base imponível era o valor dos ativos líquidos em 31 de dezembro do ano anterior.

– Foi estabelecida uma taxa progressiva de 0,25% até 1,50%.

– O pagamento devia ser feito à vista ou em 9 vezes mensais.

– Era crédito dos pagamentos à conta e de regularização do Imposto de Renda. *O saldo do AAIR não-aplicado dos pagamentos à conta e de regularização do Imposto de Renda poderia ser objeto de devolução.*

– O direito à devolução do AAIR gerava-se com a apresentação da declaração anual de Imposto de Renda e se sustenta com a perda tributária ou o menor Imposto de Renda determinado sobre a base das normas do regime geral do Imposto de Renda.

Por sentença emitida pelo Tribunal Constitucional em 28/09/2004 (Processo nº 033-2004-AI/TC) foi declarada *fundada* a demanda de inconstitucionalidade interposta contra a Quinta Disposição Transitória e Final da Lei nº 27.804, pela qual foi criado o AAIR.[11]

O Tribunal Constitucional declarou a inconstitucionalidade do AAIR devido a que:

– No caso do Imposto de Renda o legislador somente pode tomar a renda como índice de capacidade contributiva.

– No caso dos pagamentos à conta do Imposto de Renda (obrigação legal derivada de uma obrigação principal), o legislador deve respeitar a estrutura do tributo, ou seja, o fato gerador da imposição, que é a renda.

– Sendo o AAIR um pagamento à conta do Imposto de Renda, sua base de cálculo não podia se encontrar baseada no valor dos ativos líquidos.

No *Diário de Debates da Primeira Legislatura Ordinária do ano de 2004*, 22ª Sessão Vespertina, em 24/11/2004, consta o comparecimento no Congresso da República do Ministro de Economia e Finanças, Sr. Pedro Pablo Kuczynski, para informar sobre as medidas que adotaria o Governo para encarar o déficit orçamentário gerado pela declaração de inconstitucionalidade do AAIR emitida pelo Tribunal Constitucional.

O Ministro de Economia e Finanças precisou que a declaração de inconstitucionalidade do AAIR iria produzir a redução do arrecadamento tributário em S/800'000.000 aproximadamente para o ano de 2005 (página 4 do *Diário de Debates da Primeira Legislatura Ordinária do ano de 2004*). Aliás, assinalou que:

– O pagamento à conta do Imposto de Renda é muito importante para manter a disciplina do pagamento deste Imposto. Por isso, acrescentar o impacto do Imposto de Renda é fundamental (página 4 do *Diário de Debates da Primeira Legislatura Ordinária do ano de 2004*).

– Entre outras medidas, propôs financiar o orçamento público para o ano de 2005 com outro sistema de pagamento adiantado do Imposto de Renda, denominado Imposto Temporal aos Ativos Líquidos (páginas 3 e 4 do *Diário de Debates da Primeira Legislatura Ordinária do ano de 2004*).

---

11 SANABRIA ORTIZ, Rubén: "Adiantamento Adicional de Imposto de Renda: Obrigação Legal ou Tributo Confiscatório?" Em: Vox Juri nº 11, *Revista da Faculdade de Direito a USMP*, sustentamos meses antes que seja publicada a sentença do Tribunal declarando a inconstitucionalidade do AAIR, que ele era confiscatório e vulnerável de diversos direitos constitucionais, bem como de diversos princípios tributários como limites ao Poder Tributário.

– Propôs voltar ao imposto aos ativos Líquidos como um mecanismo de arrecadação do pagamento à conta do Imposto de Renda (página 7 do *Diário de Debates da Primeira Legislatura Ordinária do ano de 2004*).

– Assinalou que o Imposto não seria aplicado às empresas que tivessem estabilidade com respeito ao Imposto de Renda (página 8 do *Diário de Debates da Primeira Legislatura Ordinária do ano de 2004*).

– Referiu-se aos sistemas que já existiram para o pagamento do Imposto de Renda de terceira categoria (página 9 do *Diário de Debates da Primeira Legislatura Ordinária do ano de 2004*):

- O Imposto Mínimo de Renda de 1992 até 1997;
- o Imposto Extraordinário aos Ativos Líquidos de 1997 até 1999;
- o Adiantamento Adicional do Imposto de Renda de 2003 até novembro de 2004.

– Indicou que o Imposto Temporal aos Ativos Líquidos tem de ser identificado como um sistema de pagamento que foi derrogado e que vai ser representado por outro (página 12 do *Diário de Debates da Primeira Legislatura Ordinária do ano de 2004*).

– A conclusão literalmente foi: "A experiência demonstrou que quando não se tem um sistema de pagamento à conta do Imposto de Renda a arrecadação final se reduz de forma súbita. A fraqueza no Peru não é o excesso de despesa; a despesa corrente representa 13,8% do PIB e esteve congelado nesse nível faz vários anos. A fraqueza é a falta de recursos; por isso, quando acontece uma perda como esta, tem de ser reposta. Isto é o que estamos propondo com este projeto."[12]

O ITAN foi criado pela Lei nº 28.424, cujas características principais são as mesmas que as do AAIR, exceto no que versa à quantia do gravame, porquanto:

– Foram estabelecidos como contribuintes os sujeitos geradores de rendas de terceira categoria do Imposto de Renda.

– A base imponível é o valor dos ativos líquidos até 31 de dezembro do ano anterior.

– Foi estabelecida uma taxa de 0,6% aplicável ao valor dos ativos líquidos superiores a S/5'000,000.

– O pagamento deve ser feito à vista ou em nove mensalidades.

É crédito dos pagamentos à conta e de regularização do Imposto de Renda. *O saldo do AAIR não-aplicado dos pagamentos à conta e de regularização do Imposto de Renda é objeto de devolução.*

– O direito à devolução do AAIR gera-se com a apresentação da declaração anual de Imposto de Renda e sustenta-se com a perda tributária ou o menor Imposto de Renda determinado sobre a base das normas de regime geral do Imposto de Renda (artigo 8º da Lei).

---

12 *Diário de Debates da Primeira Legislatura Ordinária do ano de 2004*, p. 15.

À luz dos antecedentes expostos podemos ter as seguintes conclusões:

1. O ITAN, por ser crédito no Imposto de Renda com direito à devolução no caso em que ocorram perdas tributárias no exercício, não constitui um imposto que grave os ativos líquidos, mas um sistema de cálculo para os pagamentos à conta do Imposto de Renda.

2. Apesar da sua denominação, o ITAN não é propriamente um imposto, porque os impostos são, por natureza, de caráter definitivos, já que não teria sentido que foram criados para serem devolvidos. O ITAN tem sido recolhido fraudulentamente na sua lei de criação como um imposto, a pesar de não ter tal característica (como aconteceu anteriormente com a "contribuição" ao Fundo Nacional de Moradia – FONAVI – que acabou sendo aplicado como "imposto") com a intenção evidente de neutralizar os efeitos da declaração de inconstitucionalidade do AAIR, por sentença do Tribunal Constitucional, emitida em 28 de setembro de 2004. "Em outras palavras, o Congresso realizou uma clara 'fraude à lei negativa', que constitui a sentença do Tribunal Constitucional", e as provas que acreditam isso sobram.

3. O ITAN é uma forma de pagamento à conta do Imposto de Renda, adicional aos já existentes,[13] que tem como base de cálculo o valor dos ativos netos dos sujeitos geradores de renda de terceira categoria, o que dá como resultado quantias desproporcionais por conceito de pagamento à conta do Imposto de Renda, o qual não tem relação com o montante que, sob critérios racionalmente estimativos, constituirá o Imposto de Renda definitivo. Esta situação constitui uma violação ao Princípio de Não-Confiscatoriedade estabelecido no artigo 74º da nossa Constituição Política.

3.2. Da fraude à "lei negativa" e dos direitos constitucionais vulnerados

Consoante com o numeral 16 do artigo 2º da Constituição Política do Peru, o Estado está obrigado a respeitar e defender a propriedade privada. Os tributos e as confiscações se assemelham: ambos constituem uma exação patrimonial que faz o Estado dos particulares. A diferença radica em que ao estabelecer os tributos o Estado exerce sua potestade respeitando todos e cada um dos princípios de imposição fiscal prevista na Constituição; caso contrário, a exação resulta numa simples confiscação.

Os impostos gravam fatos ou situações da vida real que constituem expressões de riqueza e, portanto, uma aptidão de contribuir com a despesa pública, que em doutrina pode ser denominada "capacidade contributiva". A obrigação tributária nasce quando é produzido no mundo fático o fato gerador – imponível previsto como abstração na lei como gerador de imposição, como "hipótese de incidência tributária" a mesma que, uma vez feita, é aquilo que vai ser conhecido como fato gerador – imponível.

O artigo 74º da Constituição Política do Peru (Não-Confiscatoriedade dos tributos) estabelece que nenhum tributo pode ter efeito confiscatório. Isto implica que o estabele-

---

13 O artigo 85º do Texto Único da Lei de Imposto de Renda considera dois sistemas de pagamento à conta do Imposto de Renda.

cimento de qualquer tributo deve respeitar os limites da capacidade contributiva, entendida como a aptidão econômica dos contribuintes para suportar em "eqüitativa proporção" a despesa pública. Um tributo que não respeite a capacidade contributiva dos sujeitos afetados é definitivamente confiscatório.

Quando é estabelecido um tributo, os sujeitos obrigados a seu pagamento têm o direito de conhecer com exatidão qual é o fato que, quando seja realizado por eles, estará sujeito à imposição. Esse direito deriva-se da aplicação dos Princípios de Legalidade, certeza e de Reserva da Lei, consagrados na nossa Constituição, cujo artigo 74º, primeiro e segundo parágrafos, estabelece:

"Os tributos são criados, modificados ou derrogados, ou se estabelece uma isenção exclusivamente por lei ou decreto legislativo no caso de delegação de faculdades, salvo aranzéis e taxas, os quais se regulam por decreto supremo.

Os governos locais podem criar, modificar e suprimir contribuições e taxas, ou isentá-las, dentro de sua jurisdição e com os limites que a lei assinala. O Estado, exercendo a potestade tributária, deve respeitar os princípios de reserva da lei e os de igualdade e respeito dos direitos fundamentais da pessoa. Nenhum tributo pode ter efeito confiscatório".

A Norma IV, inciso a do Título preliminar do Código Tributário estabelece:

> "Somente por Lei ou por Decreto Legislativo, no caso de delegação de faculdades, se pode:
>
> a) criar, modificar e suprimir tributos; assinalar o fato gerador da obrigação tributária, a base para seu cálculo e a alíquota; o credor tributário e o agente da retenção ou percepção, sem prejuízo do estabelecido no Artigo 10º."

Devido a que, como temos dito acima, *a tributação afeta a propriedade dos sujeitos*, que é um direito constitucional fundamental, a forma na qual o Estado qualifique essa propriedade ou capacidade contributiva deve estar definida em forma clara e precisa na lei. O Princípio de Legalidade não é limitado a que os tributos devam ser criados por lei, mas também implica que todos os elementos substanciais da relação jurídico-tributária, entre eles, que o fato gerador da obrigação tributária (princípio de "CERTEZA") encontre-se corretamente assinalado como tal na lei que cria o tributo. Não pode existir um fato imponível escondido (Princípio de Publicidade).

Os fatos que revelam a capacidade contributiva são a geração de renda e os usos possíveis que podem ser dados a essa renda, isto é, a posse de um patrimônio ou o fato de fazer um consumo. O legislador selecionando estas expressões de riqueza dá origem, de forma distinta, aos impostos de renda, sobre o patrimônio ou sobre consumo. Contudo, o *direito dos contribuintes à "não-confiscatoriedade mediante tributos" é afetado quando é desnaturado o aspecto material do fato gravado pela lei. Como acontece neste caso, no qual a lei tenta estabelecer um sistema adicional de pagamento à conta do Imposto de "RENDA", mas sendo calculado sobre o valor de um "ATIVO".*

Se for estabelecido um imposto sobre o patrimônio, a razão que justifica a imposição dele é a posse do patrimônio, devendo a lei assinalar o momento no qual ficará gravado esse patrimônio. A geração posterior de renda ou produção de um consumo por parte do obrigado ao pagamento do tributo ou sujeito passivo são situações que não devem afe-

tar ou modificar a obrigação tributária já surgida como conseqüência de ter produzido o fato sujeito a gravame (fato gerador – imponível), que é a posse de um patrimônio numa determinada data. Neste caso, a geração de renda ou a realização de um consumo, são situações que nada têm a ver com o fato gerador da obrigação tributária, que no exemplo é a posse de um patrimônio.

O exposto é justamente o que tem acontecido no caso do ITAN. Por Lei nº 28.424 *foi estabelecido um imposto que grava o valor do ativo líquido* dos sujeitos geradores de renda de terceira categoria até 31 de dezembro do ano anterior, imposto que deve ser pago à vista ou em parcelas durante o exercício.

Contudo, o citado pagamento *não é definitivo*, mas sua permanência como tributo arrecadado dependerá dos resultados obtidos pelo contribuinte, os mesmos que devem ser definidos com a apresentação da declaração anual de Imposto de Renda. *Se na citada declaração acredita-se que o contribuinte teve perda no exercício, o Estado deve devolver o pagamento feito pelo conceito do ITAN, por ser indevido.* Também, se na citada declaração acredita-se que o montante do Imposto de Renda anual é menor do que montante pago por conceito do ITAN, o Estado deve devolver o maior montante pago por conceito de ITAN, por ser indevido. *Ou seja, o pagamento do ITAN está condicionado à obtenção da "RENDA".*

É assim que o *artigo 8º da Lei nº 28.424* estabelece que o ITAN poderá ser utilizado como crédito dos pagamentos à conta e da quota de regularização do Imposto de Renda. O terceiro parágrafo deste artigo assinala:

> "No caso que seja decidida a devolução, este direito somente será gerado com a apresentação da declaração anual de Imposto de Renda do ano correspondente. Para solicitar a devolução o contribuinte deverá sustentar a perda tributária ou o menor Imposto obtido sobre a base das normas do regime geral. A devolução deverá ser feita num prazo não maior de (60) dias de apresentado o requerimento. Vencido o citado prazo, o requerente poderá considerar aprovado seu requerimento. Neste caso a SUNAT, sob responsabilidade, deverá emitir as Notas de Crédito Negociáveis, consoantes ao estabelecido pelo Código Tributário e suas normas complementares."

O artigo 10º do Regulamento da Lei nº 28.484, aprovado pelo Decreto Supremo nº 025-2005-EF, estabelece:

> "Se, logo depois de creditar o Imposto dos pagamentos a conta mensais e/ou do pagamento de regularização do Imposto de Renda do exercício pelo qual foi pago o Imposto, ficar um saldo não aplicado, este saldo poderá ser devolvido consoante ao assinalado no terceiro parágrafo do Artigo 8º da lei, não podendo ser aplicado nos futuros pagamentos do Imposto de Renda."

A obrigação do pagamento dos tributos nasce porque se produz o fato gerador imponível previsto na lei como revelador de capacidade contributiva. Quando isso acontece, origina-se o fato gerador – imponível – e com isso se concretiza a relação jurídico tributária entre o Estado e o contribuinte. Ao primeiro corresponde arrecadar; ao segundo corresponde efetuar o pagamento do tributo *em forma definitiva*. Não existe um fato pos-

terior que possa modificar o dever de pagamento, exceto nos casos de isenção tributária, em que, devido a distintas razões o Estado pode decidir esquecer ou sumir a dívida tributária; ou, nos casos de prescrição em que, devido a uma inação do Estado na arrecadação do tributo, o Estado perca seu direito à ação de cobrança.

Se o ITAN fosse um tributo patrimonial independente do Imposto de Renda, seu pagamento teria de ser definitivo, mas *não é assim.* Se fosse um imposto patrimonial seria conseqüência da ocorrência de um fato gerador – imponível em todos os aspectos: a posse de um patrimônio (aspecto material) no país (aspecto espacial), numa data determinada (aspecto temporal), por parte dos geradores de renda de terceira categoria (aspecto pessoal).

Produzidos estes quatro elementos, não deveria existir nenhuma circunstância posterior que alterasse o pagamento feito, quer para combatê-lo em definitivo, quer para proceder à sua devolução.

Os pagamentos adiantados ou pagamentos à conta de um tributo não têm nem podem ter a conotação de ser definitivos, porque estão sujeitos à ocorrência do fato imponível; somente nesse momento o pagamento à conta tem firmeza. Se não nasce a obrigação de fundo ou esta é inferior aos pagamentos à conta feitos, a diferença é um pagamento que resulta indevido por carecer de causa legítima para sua exigência.

Os pagamentos à conta são originados por uma necessidade fiscal do Estado de ir arrecadando o tributo, cujo fato imponível poderá ser verificado no futuro. Contudo, isso não implica que a determinação dos pagamentos à conta possa ser estabelecida livremente pelo Estado. Se a obrigação principal (tributo) grava a renda, então os pagamentos à conta devem ser determinados sobre índices referenciais da renda; não podem ser fixados sobre elementos que reflitam outros índices de capacidade contributiva, como o consumo ou o patrimônio, porque o que regula é a obrigação de fundo. Se o Estado escolheu como obrigação de fundo o índice revelador de capacidade contributiva à renda,[14] não pode pretender que os pagamentos antecipados sejam calculados em função do patrimônio ou consumo, porque isso implicaria modificar o verdadeiro fato gravado ou fato gerador – imponível, via a criação de um sistema de pagamento à conta desarticulado do aspecto material ou fato de fundo sujeito à imposição.

A parte essencial do fato imponível é seu verdadeiro conteúdo econômico e não sua forma legal. *A lei de criação do ITAN tem uma diferença entre fundo e forma. No fundo é um adiantamento do imposto de Renda, na forma é um falso imposto que grava o Ativo Líquido.*

Todavia, a disparidade no conteúdo de fundo e de forma de uma lei não constitui impedimento para determinar e esclarecer o real fato sujeito à imposição.

A Norma VIII do Título Preliminar do Código Tributário estabelece que, aplicando as normas tributárias, possam ser usados todos os métodos de interpretação admitidos

---

14 Veja *Diário de Debates da 1ª Legislatura Ordinária do ano de 2004*, 22ª sessão vespertina de quarta-feira, 24/11/204, pp. 3 e 4.

pelo Direito. Interpretar uma norma para esclarecer sua aplicação a um caso concreto implica a reafirmação do Princípio de Legalidade, pois justamente aquilo que se quer é ver como as disposições contidas numa lei afetam um caso específico. O método lógico e o método histórico permitem concluir que o ITAN não é um imposto que grava o ativo líquido, mas é um sistema de cálculo de pagamento à conta do Imposto de Renda, mas determinado sobre um índice revelador de capacidade contributiva diferente, como é o ativo líquido. *O método de interpretação lógico* supõe chegar à razão de ser da norma, à *ratio legis*, que flui do próprio texto da norma. Como temos manifestado, é a própria lei de criação do ITAN aquela que sustenta a validade do pagamento do ITAN, à circunstância de que o contribuinte tenha gerado renda ou não, fato que é comprovado com a apresentação da declaração anual do Imposto de Renda. *O método de interpretação histórico* permite conhecer a intenção que teve o legislador no momento de dar à norma a raiz da análise dos antecedentes jurídicos, tais como as fundamentações dos autores dos projetos, as partes consideráveis dos textos legais etc. E, como o temos manifestado, *o próprio Ministro de Economia e Finanças ao apresentar o projeto de criação do ITAN perante o Congresso da República manifestou que o ITAN é um novo sistema de pagamento à conta do Imposto de Renda, baseado nos ativos líquidos, e que não tem outra finalidade mais do que substituir o AAIR, que foi declarado inconstitucional pelo Tribunal Constitucional.*

"Isto último tem muita importância, pois, mediante o ditado e promulgação da Lei 28.424, estão sendo desafiados os critérios que motivaram a intervenção do Tribunal Constitucional na declaração de inconstitucionalidade da AAIR, e ainda mais, desafiam os fundamentos mesmos da sentença. A atuação do Poder Legislativo e do Poder Executivo busca de forma clara eludir os efeitos da citada sentença e representa um uso desmedido da faculdade impositiva da que estão investidos."

Esta figura, mesmo que não tenha uma caracterização particular no âmbito da atuação estatal na doutrina conhecida, ainda apresenta "elementos semelhantes" à fraude à lei do direito privado. Com efeito, na esfera privada, são reconhecidos os agentes numa ampla esfera de liberdade individual dentro da qual possam ser determinadas por si mesmas as conseqüências das relações jurídicas estabelecidas entre eles. Embora esta autonomia não seja irrestrita, achando-se seu limite nesse âmbito regulado por normas de cumprimento obrigatório sem que os destinatários das mesmas possam pactuar ao contrário. Os particulares somente se encontram habilitados para regular suas relações jurídicas dentro do âmbito de atuação que o ordenamento jurídico lhes reconhece, sendo obrigados a observar as normas imperativas vigentes.

Apesar do citado acima, existe a possibilidade de que os destinatários de tais normas tentem, através de um uso de fraude ou elisivo dos instrumentos que a Lei lhes outorgue para a satisfação de seus interesses privados, evitar o cumprimento das mesmas sob a aparência de uma atuação sujeita ao marco legal. Esta figura jurídica foi denominada pela doutrina como "negócio jurídico em fraude à lei".

Pela figura do negócio em fraude à lei, os sujeitos celebram um determinado negócio (ou ato) jurídico, com o propósito de ter um resultado prático o qual não tem correspondência alguma com os efeitos que normalmente pretendem conseguir através da

realização de determinado negócio, mas com a finalidade de obter um resultado proibido, por contravir a ordem pública, os bons costumes ou alguma norma imperativa em particular. O elemento que caracteriza a citada modalidade de fraude é a aparência de respeito à norma que oferece o ato celebrado, mas que, na verdade, esconde a finalidade de eludir seu cumprimento.

A fraude à lei supõe uma resistência ao ordenamento jurídico como sistema, pois são usadas em partes determinadas normas em prejuízo de outras.

Bem como na figura civil da Fraude à Lei, na qual existe uma norma de cobertura que permite ao privado esquivar as implicâncias dos seus atos ou reduzi-las, no caso ao qual nos referimos existe igualmente uma pretendida ação elisiva dos efeitos do mandato do Tribunal Constitucional, mas, desta vez, usando um mecanismo legislativo para dar aparência de legitimidade à intenção do Fisco de detrair o patrimônio dos privados excedendo os limites das potestades tributárias do Estado.

"Pela celebração de contratos os particulares incorrem em fraude à lei quando celebram atos jurídicos aparentemente legais, mas na essência contrários ao ordenamento jurídico; do mesmo modo, o legislador pode incorrer em fraude a um mandado de controle constitucional quando por lei cria um tributo aparentemente novo, mas que na verdade tem iguais características de outra obrigação tributária que foi previamente declarada inconstitucional pelo Tribunal Constitucional."

É verdade que no contexto da imposição a doutrina é unânime em aceitar que o Fisco pode exigir os contribuintes, no percurso do ano, o pagamento de adiantamentos à conta do Imposto de Renda que em definitivo lhes corresponda pagar. A citada exigência não deve ser desproporcional nem irracional, devendo compreender os princípios reitores constitucionais que regulam em matéria impositiva.

Explicamos nossa posição:

1. Nossa legislação do Imposto de Renda previu a obrigação dos contribuintes de ir fazendo no transcorrer do ano adiantamentos ou pagamentos à conta do Imposto de Renda.

2. Em respeito às rendas empresariais, *o artigo 85º da Lei do Imposto de Renda* estabelece que os citados pagamentos à conta são calculados aplicando um coeficiente aos ingressos líquidos obtidos por mês, resultante de dividir o montante do imposto calculado pelo exercício gravável anterior entre o total de ingressos líquidos do mesmo exercício. Nos meses de janeiro e fevereiro o referido coeficiente é calculado sobre a base do imposto calculado e dos ingressos líquidos do exercício gravável prévio ao anterior. A lei do Imposto de Renda permite às empresas a redução do citado coeficiente sobre a base do balanço formulado em 30 de junho de cada ano, conseguindo assim uma antecipação mais eqüitativa.

3. Os contribuintes que iniciam operações ou aqueles que têm perdas no ano anterior devem calcular seus pagamentos à conta aplicando o 2% sobre seus ingressos líquidos mensais. Porém, têm a faculdade de baixar a citada percentagem estabelecendo uma percentagem nova sobre a base do balanço formulado até 31 de janeiro e até 30 de junho. A citada percentagem é calculada dividindo o montante pelo total dos ingressos líquidos.

4. Esta forma de cálculos de pagamentos à conta do Imposto de Renda que grava as utilidades responde a uma metodologia reconhecida na doutrina: de fixar a quantia dos

referidos pagamentos à conta considerando o relacionamento histórico da empresa entre seus ingressos e o Imposto de Renda pago no ano ou nos anos anteriores. "Esse sistema parte da base de que em cada empresa a porcentagem de ganhos gravada sobre os ingressos brutos é mantida constante, independentemente da variação no nível geral dos preços; como resultado, essa porcentagem aplicada sobre os ingressos do mês possibilita um adiantamento bastante razoável do imposto a ser gerado."[15]

5. A Lei nº 28.424, com a criação de uma obrigação de pagamento do ITAN, rompe com este esquema razoável de cálculo de pagamentos à conta do Imposto de Renda de terceira categoria, o mesmo que, como temos dito, não consistiu numa invenção dos nossos legisladores, mas é fundamentada em considerações proporcionais e racionais previstas na doutrina fiscal e leva à fixação de pagamentos à conta em quantias justas, que, sob uma prudente e sadia estimativa, não ultrapassam (ou podem ultrapassar não excessivamente) o montante do Imposto de Renda definitivo.

6. Pior ainda, as regulações do ITAN anulam o direito dos contribuintes, reconhecido na própria Lei do Imposto de Renda, de reduzir ou suspender seus pagamentos à conta do Imposto de Renda quando de forma razoável prevêem que estes excederão o Imposto de Renda anual.

4. Conclusões

Considerando o analisado, podemos concluir o seguinte:

1. O ITAN é somente um novo sistema de cálculo de pagamento à conta do Imposto de Renda adicional aos já existentes, e, além disso, imposto sobre um falso índice revelador de capacidade contributiva, como é o ativo líquido, situação que gera uma violação à capacidade contributiva e, portanto, ao Princípio de Não-Confiscatoriedade dos tributos.

2. A Lei nº 28.424 é um ato de resistência e de *"fraude à lei negativa"*, por ser uma ação elisiva ao pronunciamento do Supremo Intérprete da Constituição e que diz respeito à inconstitucionalidade do AAIR, emitido por sentença em 28 de setembro de 2004.

3. A exigência dos pagamentos à conta do Imposto de Renda não deve ser desproporcional nem irracional, devendo limitar sua determinação aos princípios reitores constitucionais que regulam em matéria impositiva e, sobretudo, à geração de renda.

4. Nosso sistema atual de cálculo de pagamentos à conta do Imposto de Renda, previsto no artigo 85 da Lei do Imposto de Renda, responde a uma metodologia correta de fixar a quantia dos referidos pagamentos à conta considerando o relacionamento histórico da empresa entre seus ingressos e o Imposto de Renda pago no ano ou anos anteriores.

5. O Estado, motivado pelo instinto arrecadador, tenta quebrar este equilíbrio dos pagamentos à conta, criando de forma inconstitucional um novo e adicional sistema de pagamentos à conta do Imposto de Renda, baseado no valor dos ativos líquidos, denomi-

---

15 GARCÍA MULLÍN, Juan Roque. *Manual de Imposto à Renda*, Outubro de 1980.

nado ITAN, para o qual tem incorrido num *fraus legis* contrário à sentença que declarou a inconstitucionalidade do AAIR.

6. Se se pretende se afirmar que o ITAN é um imposto patrimonial, isso também implicaria um critério incorreto. O valor do ativo líquido não reflete a capacidade patrimonial de uma empresa.

7. É verdade que num balanço o ativo é considerado como um recurso em poder da empresa; isso somente responde a uma forma de apresentação contábil da situação de uma empresa. O real é que o ativo encontra-se comprometido à satisfação das obrigações que constituem o passivo empresarial.

Por todo o acima exposto, consideramos que não deve ser permitido positivar esta doutrina da fraude à lei, que somente trouxe contingências em base a "*ilusões de imoralidade do negócio*", ali onde somente havia legítima "*economia de opção*", porque nenhuma lei pode nem nos deve obrigar a fazer o fato jurídico mais gravoso. Uma pessoa deve dar ao Estado "*o que tem que dar*", "*nunca menos*", mas também "*nunca mais*" daquilo que deve ser dado.

Finalmente se chegar a se positivar a citada cláusula geral antielisiva, poderíamos – com maior razão ainda – usá-la para combater o mau uso do Poder Tributário – da mesma forma que a utiliza o Fisco hoje sem "*texto positivo*", quando o Executivo ou Legislativo "*eludem*" proibições constitucionais; como – naturalmente – aconteceu com o ITF, o ITAN e o Imposto de Renda em múltiplos aspectos, os quais constituem verdadeiros "*fraudes à lei constitucional em matéria tributária*". Aliás, se não chegarmos a consignar em norma positiva o projeto de lei de *fraus legis*, consideramos que o Tribunal Constitucional de forma legítima, jurídica e válida pode punir de inconstitucional essa Lei, por ter-se eludido os efeitos da sentença do AAIR, em forma flagrante, arbitrária e abertamente contrária ao espírito da Constituição e da "*Lei Negativa*", ditada pelo legítimo Intérprete Constitucional.

A INCONSTITUCIONALIDADE DA FEIÇÃO TRIBUTÁRIA DO TETO ESTIPENDIAL

Sérgio de Andréa Ferreira
Advogado. Desembargador Federal, aposentado. Ex-membro do Ministério Público Estadual. Da Academia Brasileira de Letras. Professor Titular de Direito Administrativo e do Instituto dos Advogados Brasileiros.

No Direito, que tem como instrumento, a palavra, é sempre necessário que se identifique, através dessa e da forma literária como ele se expressa, a real natureza dos fenômenos jurídicos, e de seus efeitos.

Uma tendência é designarem-se e descreverem-se fenômenos e efeitos com termos novos, caracterizando-os como se fossem inéditos; quando, em verdade, haverão de ser assimilados aos institutos básicos e às categorias jurídicas fundamentais.

É que 'fazer ciência' – e o Direito é objeto de uma ciência – consiste em distinguir seres e fenômenos, quando diversos; e, igualmente, por seu turno, identificá-los, quando se trata de mesmeidade.

O presente estudo tem por objeto analisar, sob esse enfoque, a natureza do denominado 'teto remuneratório', estabelecido pelo inciso XI do art. 37 da CF, segundo o qual

> "a remuneração e o subsídio dos ocupantes de cargos, funções e empregos públicos da administração direta, autárquica e fundacional, dos membros de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, dos detentores de mandato eletivo e dos demais agentes políticos e os proventos, pensões ou outra espécie remuneratória, percebidos cumulativamente ou não, incluídas as vantagens pessoais ou de qualquer outra natureza, não poderão exceder o subsídio mensal, em espécie, dos Ministros do Supremo Tribunal Federal, aplicando-se como limite, nos Municípios, o subsídio do Prefeito, e, nos Estados e no Distrito Federal, o subsídio mensal do Governador no âmbito do Poder Executivo, o subsídio dos Deputados Estaduais e Distritais no âmbito do Poder Legislativo e o subsídio dos Desembargadores do Tribunal de Justiça, limitado a noventa inteiros e vinte e cinco centésimos por cento do subsídio mensal, em espécie, dos Ministros de Supremo Tribunal Federal, no âmbito do Poder Judiciário, aplicável este limite aos membros do Ministério Público, aos Procuradores e aos Defensores Públicos".

A disposição citada tem repercussões nas do inciso XV e dos §§ 11 e 12 do mesmo art. 37; do § 5º do art. 39; do § 11 do art. 40; do inciso V do art. 93; do inciso III do art. 98; e da letra *c* do inciso I do § 5º do art. 128.

Há duas feições possíveis para o teto remuneratório: (1) a primeira, de vedação dirigida ao legislador, o qual, portanto, não poderá fixar a verba estipendial, normativamen-

te, em tese, acima do limite constitucionalmente estabelecido, sob pena de inconstitucionalidade; e (2) a segunda, a incidir *in casu*, com o caráter de corte pessoal dos ganhos efetivamente percebidos pelo agente público; corte cuja concretização cabe à autoridade administrativa, destinatária do comando.

O teto, na configuração que atualmente lhe dá o art. 37, XI, da Constituição Federal, não se apresenta, apenas, como um limite à fixação, em tese, pelo legislador, de estipêndios funcionais.

Assim, se, por um lado, *in these*, estão os valores das parcelas remunerativas e dos subsídios, limitados aos dos Membros do STF e aos dos que servem de tetos estaduais e municipais; há, por outro, o limite de percepção, *in casu*, conjuntamente ou não, de estipêndios e verbas as mais diversas, inclusive as de índole estritamente pessoal.

Com efeito, o fato gerador de incidência do teto, na última hipótese, é a percepção, personalizada, das várias espécies de verbas remuneratórias, "incluídas" – por se tratar de percepção – "as vantagens pessoais", ou "de qualquer outra natureza"; e tudo isso, quer essas verbas sejam "percebidas cumulativamente ou não".

Cuida-se, pois, já agora, de ônus pessoal, individualizado, e que tem, como pressuposto de imposição, a percepção dessas verbas, o que igualmente fica caracterizado pela disposição do § 11 do art. 40 da CF.

A pessoalidade do instituto, neste viés, evidencia-se pela vinculação, para efeito de incidência do limite, da percepção das verbas ("remuneração", "subsídio", "proventos", "pensões", "outras espécies remuneratórias", "vantagens pessoais ou de qualquer outra natureza"), cumulativas ou não, aos "ocupantes de cargos, funções e empregos públicos da administração direta, autárquica e fundacional", bem como aos "membros de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios; e, ainda, aos "detentores de mandato eletivo"; assim como, aos "demais agentes políticos".

Destarte, "remuneração", "subsídio" e demais rubricas são relacionadas aos "ocupantes", "membros", "detentores" e "agentes políticos", e não, necessariamente, aos cargos, funções e empregos públicos, nem ao "mandato eletivo".

Grife-se a presença, no elenco, das "vantagens pessoais".

Ademais, renove-se, fato gerador de incidência da norma constitucional é a percepção, por esses agentes públicos, das referidas parcelas, percepção cumulativa ou não.

Mesmo no tocante ao subsídio, por natureza "parcela única" , o § 4º do art. 39 da CF, que assim o qualifica, vedando "o acréscimo de qualquer gratificação, adicional, abono, prêmio, valor de representação ou outra espécie remuneratória", referente ao cargo ou mandato, determina, por outro lado, a aplicação do art. 37, XI, porque há sempre possibilidade de o agente público perceber, por causas várias, verbas devidas por motivos peculiares, pessoais; excepcionadas do teto, pelo § 14 do mesmo artigo, "as parcelas de caráter indenizatório".

Existe, em verdade, uma diferença fundamental entre, de um lado, o teto remuneratório estabelecido pelo inciso XI do art. 37, na versão original da CF; e, de outro, o prescrito pelas Emendas Constitucionais nºs 19/98 e 41/03.

Naquela, o limite, com base no total percebido pelos agentes titulares dos cargos-referência, dirigia-se, exclusivamente, ao legislador ("a lei fixará o limite máximo e a relação entre a maior e a menor remuneração dos servidores públicos, observados como limites máximos..."). O desrespeito ao comando constitucional era hipótese de inconstitucionalidade.

Já no regime da Emenda 19/88 e, agora, no da 41/03, o mandamento tem, como destinatária, também, a fonte pagadora, administrativa.

O sistema vigente, com efeito, a englobar, na sua literalidade, verbas percebidas, cumulativamente, a vários títulos, é, claramente, focado, nesta hipótese, para o binômio pagamento – percepção efetiva.

Aspecto também esclarecedor: enquanto o art. 37, em seus incisos XVI e XVII, veda a 'acumulação de cargos públicos' e de 'empregos e funções', o § 10 do mesmo artigo o faz no tocante à 'percepção simultânea de proventos de aposentadoria com a remuneração de cargo, emprego ou função pública'. Mas, igualmente em termos pessoais, o citado inciso XVI ressalva a incidência do limite imposto pelo inciso XI.

No regime constitucional, edição de 88, o limite se impunha à norma, *in these*, e, portanto, antes de o agente público haver adquirido qualquer direito.

Já na moldura da EC nº 19/98 e do sistema da EC nº 41/03, a regra constitucional incide, igualmente, quando já está juridicamente disponível a remuneração, sendo, por ocasião do pagamento, procedida a retenção do valor excedente.

Gize-se, ademais, que o § 12 do art. 37 da CF, ao dirigir-se ao legislador dos Estados e do Distrito Federal, o faz para que ele fixe, no respectivo âmbito federativo, 'mediante as respectivas Constituições e Lei Orgânica, como limite único, o subsídio mensal dos Desembargadores do respectivo Tribunal de Justiça'; limite esse, igualmente, para operar *in these* e *in casu*.

A feição concreta e pessoal, referenciada à percepção das verbas remuneratórias, da limitação constitucional também se evidencia pelo teor da disposição do art. 17 do ADCT e pelo do art. 9º da EC 41/03, que o repristinou, já que sua eficácia se esgotara: "Os vencimentos, a remuneração, as vantagens e os adicionais, bem como os proventos de aposentadoria 'que estejam sendo percebidos' em desacordo com a Constituição serão imediatamente reduzidos aos limites dela decorrentes, não se admitindo, neste caso, invocação de direito adquirido ou 'percepção' de excesso a qualquer título".

Cumpre identificar a natureza jurídica do limite remuneratório constitucional, nas suas duas modelagens: (a) como vedação dirigida ao legislador, no tocante à fixação do valor de cada verba estipendial; ou (b) tendo, na qualidade de destinatária, a autoridade administrativa, no tocante ao pagamento.

Na última hipótese, há de caracterizar-se a causa jurídica da apropriação, pelo Poder Público, do excedente retido, e, portanto, da qualificação desse.

Nesta linha, é mister, também nesse caso, contrapor a percepção conjunta de verbas pagas em função da mesma situação jurídica básica, à percepção cumulativa em razão de situações jurídicas diversas.

Os direitos institucionalizados, entre eles os patrimoniais, como aqueles de índole remuneratória da prestação do serviço funcional público, têm limites que circunscrevem seu conteúdo; limites esses que podem ter caráter quantitativo.

Essa institucionalização é objeto de reserva legal, princípio que, no tocante ao teto remuneratório, é atendido, quando, em tese, o legislador, destinatário do preceito constitucional, fixa, por lei, o valor das verbas estipendiais, respeitando o limite constitucionalmente estabelecido.

A contrariedade à vedação caracteriza a inconstitucionalidade, e, por isso, não há direito ao excesso.

Quando o limite se impõe em cada caso concreto, e no tocante ao conjunto de verbas remuneratórias referenciadas ao mesmo cargo, função, emprego (mesma matrícula funcional), mesmo mandato eletivo, mesma situação previdenciária; teremos, diversamente, uma restrição, consistente, na perda definitiva, no todo ou em parte, do objeto de um direito patrimonial estipendial, constituindo-se, em contrapartida, um direito restritivo ou restringente, em favor da Fazenda Pública, de apropriação do excesso.

A CF cria, portanto, em favor do Poder Público, o direito restritivo formado (e não formativo, potestativo) que o leva a apropriar-se do valor excedente do limite; direito esse exercido, direta e concretamente, pela Fazenda Pública.

O exercício dessa espécie de direito, ou seja, direito restritivo, por ser um exercício que atinge direito patrimonial alheio, e, portanto, a propriedade *lato sensu*, isto é, o patrimônio individual, acarreta o dever de indenizar, por força do disposto no art. 5º, incisos XXII e XXIV da CF, que garante o direito de propriedade, em seu sentido abrangente de acervo patrimonial, de conjunto de direitos, economicamente relevantes, de cada pessoa.

Como, na espécie, se trata de restrição e apropriação que atingem quantias pecuniárias; e a indenização pela perda do objeto de direito patrimonial é em dinheiro, não cabe a expropriação.

Mas, imposta pela Constituição Federal, caracteriza-se uma modalidade de expropriação (que atinge o bem, e não o direito) que, por não ser indenizada, configura o confisco. Confisco constitucional, mas confisco.

Cumpre salientar que a remuneração não é um todo, objeto de um único direito: cada verba o é de um direito específico. Assim, o teto, aplicado *in casu*, sacrifica objetos de direitos, que já estavam sob a titularidade do agente público, porquanto cada verba é um bem jurídico.

O certo é que o Estado se apropria de bem já pertencente ao servidor.

A causa jurídica, a que título o faz, é fundamental, inclusive para a classificação fiscal da apropriação, que não é, apenas, uma receita financeira, mas um ingresso público que corresponde à aquisição de um bem patrimonial móvel de terceiro.

Lembre-se que o confisco é receita derivada, de economia pública (de direito público, portanto), coativa.

Na modelagem *in casu*, referenciada a uma única situação jurídica, não há desaparecimento do direito, mas perda, total ou parcial, em determinado mês, do objeto da prestação correspondente.

Assim, se o teto é majorado, reduz-se o objeto da perda, ou essa não ocorre, conforme a hipótese.

É que, na restrição, não há limite ou diminuição do conteúdo do direito atingido, reduzindo-se, porém, sua fruição, quanto à parcela que vai fazer parte do direito restritivo ou restringente.

Esse está submetido a dois princípios: (a) o da co-extensividade, pelo qual seu objeto – já que parte do direito restringido –, não pode ser estranho ao desse, nem excedê-lo; e

(b) o da consolidação, pelo qual, à medida que vai diminuindo o objeto do direito restritivo, vai, proporcionalmente, aumentando o do direito restringido; e, extinta a restrição, o objeto do direito restringido readquire sua plenitude.

A restrição, na espécie, leva à perda de parte ou do todo do objeto do direito; e, como é próprio da expropriação, o Poder Público adquire, *ex novo*, o domínio da parte perdida: a aquisição é originária.

Quando o limite remuneratório alcança, *in casu*, não apenas o objeto dos direitos correspondentes às diferentes verbas estipendiais, referenciadas a determinado cargo, função, emprego, mandato eletivo ou situação jurídica previdenciária; mas considera um conjunto de ganhos funcionais do agente público, ou do sujeito ativo da relação previdenciária, ganhos esses provenientes de diferentes situações jurídicas, estamos, já agora, na modalidade de tributo.

É que, nessa hipótese, não se cogita do conjunto remuneratório de uma situação funcional ou previdenciária; mas da renda percebida pelo agente público ou pelo sujeito ativo da relação previdenciária, na parte que diz respeito às situações jurídicas da espécie.

A Constituição de 1988, na linha de suas antecessoras, dedica aos tributos todo um Capítulo, "Do Sistema Tributário Nacional", o primeiro de seu Título VI, "Da Tributação e do Orçamento".

O Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172, de 25.10.66, de nível complementar, define tributo, em seu art. 3º:

> "Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada."

Adita o art. 4º do CTN:

> "A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:
> I – a denominação e demais características formais adotadas pela lei;
> II – a destinação legal do produto da sua arrecadação."

Por seu turno, o art. 5º elenca:

> "Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria."

É o mesmo rol que se contém no art. 145 da CF, que dá a noção de taxa e de contribuição de melhoria, não o fazendo quanto aos impostos.

Esses encontram sua definição no art. 16 do CTN:

> "Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte."

Acrescenta o art. 17:

> "Os impostos componentes do sistema tributário nacional são exclusivamente os que constam deste Título, com as competências e limitações nele previstas."

Fato gerador é definido no art. 114:

> "Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência."

A obrigação principal, uma das espécies de obrigação tributária, preceitua o art. 113, § 1º, que

> "surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente."

O imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, um daqueles da competência tributária privativa federal, nos termos do disposto no art. 153, III, da CF, tem o seguinte fato gerador, conforme definido no art. 43 do CTN:

> "O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza, tem como 'fato gerador" a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:
>
> I – de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;
>
> II – de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior."

O art. 45, e seu parágrafo único, do CTN estatuem:

> "Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade' a que se refere o art. 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.
>
> Parágrafo único. A lei pode atribuir à 'fonte pagadora' da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja 'retenção' e 'recolhimento' lhe caibam."

Identifica-se, nesta moldura, o corte remuneratório abrangente de um conjunto de ganhos funcionais ou previdenciários não-conexos, como modalidade especial de imposto pessoal sobre a renda.

Nesta feição, o teto nada mais é do que imposto sobre a renda, cuja alíquota é de 100% (cem por cento), tendo como base de cálculo o excedente sobre aquele limite, para o qual é computado o subconjunto da renda percebida pelo agente público, ativo ou inativo, ou por dependente seu; subconjunto esse constituído pelos rendimentos auferidos em diferentes situações jurídicas funcionais ou previdenciárias (cf. dispositivos citados nas letras b e c do nº I, anterior)

É hipótese de incidência do IR, em razão da disponibilidade jurídica que 'decorre do simples crédito' do 'valor que se vem a acrescentar ao patrimônio do contribuinte' (HUGO DE BRITO MACHADO, *Curso de Direito Tributário*, São Paulo, Malheiros Editores, 26ª ed., 2005, p. 315).

Deixa-se de ter teto remuneratório, para se ter teto-renda, teto tributário.

A Ciência das Finanças faz a distinção entre 'impostos puramente fiscais' e 'impostos com funções extrafiscais'; esses últimos, instrumentos de intervenção econômico-financeira ou social, de regulação jurídica.

A técnica de tributação há de ser, nesse segundo caso, adaptada à prática de determinada política.

O imposto de renda é daqueles que mais se prestam a essa finalidade, inclusive como imposto pessoal.

São impostos pessoais ou subjetivos aqueles regulados, no tocante ao fato gerador, sob o aspecto quantitativo ou outros, por condições individuais do contribuinte.

A tributação pessoal corresponde à individualização do ônus impositivo, sob diferentes ângulos, sendo certo que a tendência é a personalização dos impostos.

O art. 145, § 1º, da CF de 88 consagra:

> "Sempre que possível, os impostos terão 'caráter pessoal' e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, 'respeitados os direitos individuais' e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte."

Mas a personalização (e a "semi-personalização", na linguagem de GASTON JÈZE, em que se considera a fruição de certo rendimento ou parcela da renda global) corre o risco de cair na discriminação. E, neste campo – o que é fundamental para a questão do teto remuneratório –, veda a CF, em seu art. 150, II, de forma expressa, específica e incisiva, às pessoas político-federativas

> "instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, 'proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos'".

Por sua vez, o art. 153, § 2º, prescreve que o imposto de renda

> "será informado pelos critérios da 'generalidade', da' universalidade' e da 'progressividade', na forma da lei."

Por seu turno, o art. 151, I e II, da CF, impõe a igualdade interfederativa, ao vedar à União

> "instituir tributo que não seja 'uniforme' em todo o território nacional";

ou tributar – o que tem, igualmente, relevância na matéria de limite estipendial –,

> "a remuneração e os proventos dos respectivos agentes públicos, em níveis superiores ao que fixa ... para seus agentes."

Ora, as disposições que passaram a estabelecer limite pessoal, global, em sede remuneratória, foram inseridas, na CF, por Emendas Constitucionais, que teriam de respeitar – e não o fizeram – essas garantias pétreas, nos termos do assegurado pelo art. 60, § 4º, I e IV, da Carta Magna Nacional, aplicável em sede tributária, segundo o entendimento do Supremo Tribunal Federal (ADI nº 939-7-DF, *RTJ* 151:755):

> "Imposto provisório sobre a Movimentação ou a Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira – I.P.M.F.
>
> Artigos 5º, § 2º, 60, § 4º, incisos I e IV, 150, incisos III, 'b', e VI, 'a', 'b', 'c' e 'd' da Constituição Federal.
>
> Uma Emenda Constitucional, emanada, portanto, de Constituinte derivada, incidindo em violação à Constituição originária, pode ser declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, cuja função precípua é de guarda da Constituição (art. 101, I, 'a', da C.F.)."

Outro ponto básico, na hipótese, é o que diz respeito à prevalência do princípio da não-confiscatoriedade tributária.

De fato, o art. 150, IV, da CF, veda aos entes federativos

> "utilizar tributo com efeito de confisco".

Sempre que aquilo que o Poder Público retém, subtrai, algo que já integrava o patrimônio do atingido pela retenção, pela subtração, e isso ocorre sem os pressupostos pertinentes, há confisco, cuja versão penal é a apropriação indébita.

SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO (*Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário*, 2ª ed., Rio, Forense, p. 333) é incisivo:

> "Quando o IR consome a 'renda inteira que tribute dá-se o confisco'."

A progressividade exacerbada, as metas extrafiscais, que têm feito a tributação chegar em altos picos de renda, não podem, salienta o Autor, consistir num confisco indireto, como quando o tributo consome a renda.

Ademais, a política fiscal há de sempre ter por objetivo, nessa área, evitar um comportamento indesejável ou induzir a condutas pretendidas, envolvendo o combate a abusos, desvios, com a denotação de patologia.

Saliente-se que o confisco não exige, para se caracterizar, a retirada de todo um conjunto patrimonial.

Como conceitua PONTES DE MIRANDA (*Comentários à Constituição de 1967*, São Paulo, RT, 1968, V: 373), no confisco o Poder Público retira a alguém, pessoa física ou jurídica, a propriedade de algum bem ou de alguns bens, ou de patrimônio, sem a indenização conforme a lei. E aduz:

> "Aproxima-se da sua figura e talvez já se sobponha a ela, ou nela se inclua, a retirada de bem patrimonial, qualquer que seja, se a indenização não é prévia, ou não é justa, ou não é em dinheiro e não houve acordo sobre esse modo de prestar.
>
> A confiscação, o confisco, não o deixa de ser se determinado em lei dependente de aplicação, ou em lei que haja de incidir automaticamente.
>
> . . . . . .
>
> O sistema jurídico brasileiro repele o confisco."

Diante do exposto, é lícito concluir-se ser inconstitucional o teto, na sua feição de imposto sobre a renda, instituído por emendas constitucionais que atentaram contra garantias pétreas de caráter tributário.

Com efeito, violada foi a vedação do art. 150, II, da CF, porquanto procedeu-se à discriminatória distinção em razão de ocupação ou função.

Outrossim, não foram atendidos os critérios de generalidade, universalidade e progressividade, a que se há de submeter o imposto da espécie.

É, ademais, confiscatória a tributação que, mediante o mecanismo do chamado teto, consome toda, ou substancialmente, a renda auferida legitimamente, pela fruição de mais de uma situação jurídica funcional ou previdenciária.

De todo modo, o caráter confiscatório, no caso concreto, haveria de ser aferido, considerando-se os seguintes parâmetros:

(a) como forma de imposto adicional de renda, teria de ser considerado o conjunto da carga tributária sobre os rendimentos do servidor;

(b) na medida em que, somando-se, para efeito de sua incidência, os ganhos de vínculos funcionais, empregatícios e previdenciários diversos, jamais poderia reduzir substancialmente, nem, muito menos, suprimir os ganhos referentes a um ou mais desses vínculos;

(c) ilícita a neutralização da percepção de direitos perfeitos, consumados, referentes a situações subjetivadas, em plena fase de fruição; e, em especial, inválido o atingimento de aposentados e pensionistas, titular de direitos para cuja aquisição houve contribuição de trabalho e de aportes financeiros;

(d) juridicamente descabida a lesão à garantia da irredutibilidade remuneratória.

Grife-se esse último tópico: inafastável, de qualquer modo, a asseguração da garantia constitucional, também pétrea, da irredutibilidade remuneratória, inscrita nos dispositivos dos arts. 37, XV; 95, III, e 128, § 5º, *c*, da Constituição Federal; garantia essa prestigiada pela recente decisão do Supremo Tribunal Federal, específica sobre teto, no Mandado de Segurança nº 24.875-DF, Relator, Ministro SEPÚLVEDA PERTENCE.

Por outro lado, os princípios da igualdade tributária, da tributação federal uniforme e da isonomia, inclusive específica para a tributação dos vencimentos dos agentes públicos, impedem os denominados "subteto" e "abate-teto", que o art. 37, XI, e seu § 12 prevêem.

De toda maneira, portanto, como tributo, aquele em que se traduz o teto tributário: (a) para que pudesse ser exigido ou aumentado, haveria de ser estabelecido em lei (CF, art. 150, I), com reservas de aspectos para a de nível complementar (CF, art. 146, III) e, nesse cenário, a fixação do subsídio dos Ministros do Supremo Tribunal Federal não é bastante para a sua aplicação; (b) teriam de ser atendidas a isonomia, a generalidade, a universalidade e a progressividade (CF, art. 150, II; 153, III e § 2º, I), conforme, aliás, expressamente exigido pelos arts. 37, XV; 95, III; e 128, § 5º, I, *c*, da CF, citados, nessas regras, ao lado do art. 37, XI; (c) cumpriria respeitar os princípios da anterioridade, da anualidade e da carência (CF, art. 150, III); e (d) reitere-se, não poderia ser confiscatório (art. 150, IV).

Certamente, porém, insuperável é a discriminação funcional ou profissional (art. 150, II) e a interfederativa (CF, art. 151, I e II), que o teto tributário, nos moldes postos, necessariamente encerra.

TRIBUTO E JUSTIÇA SOCIAL

Sérgio Ferraz
Ex-Presidente do Instituto dos Advogados Brasileiros.
Professor Titular de Direito Administrativo na PUC/SP.

1. Justiça Social – Conceito

A expressão *justiça social* sempre constituiu um desafio, para os que resolvam enfrentá-la. Como é usual, em face de vocábulos, isolados ou agrupados, carregados de significação muito ampla e até mesmo variável (i. e., polissemia), somente é fácil dizer o que ostensivamente ali se encarta e o que ostensivamente repele sua aplicação. Mas no desenho do perfil semântico, capaz de confirmar com exatidão o conceito, árdua é a tarefa do jurista ou do filósofo. E tão mais delicada se revela a tarefa, quando se está em face de uma palavra ou expressão que, como ocorre com *justiça social*, aparece em todas as penas e em todas as falas, como uma exigência generalizada, dos indivíduos e das coletividades. Adite-se que esse reclamo de justiça social será tanto mais coativo quanto maior seja o campo de abrangência para o qual se pretende a observância da aspiração.

No contexto dessas constatações, por certo que a preocupação pela justiça social encontra um de seus campos excelsos na temática da tributação. Parta-se, para exata percepção do que afirmado, de uma verdade quase axiomática: se bem é certo que todos desejam um máximo de serviços e prestações estatais, ao mais baixo custo individual possível, doutra parte verdade também é que ninguém aceita que os encargos da tributação se dividam pela população sem consideração às características e potencialidades de cada contribuinte. A ordem constitucional, aliás, reflete essas reivindicações fundamentais da cidadania, como se vê, por exemplo, na adoção do princípio da capacidade contributiva e na regra genérica de vedação às imposições de cunho confiscatório (num e noutro desses tomos, as exceções só valem se também na Constituição estatuídas).

A aprofundar as dificuldades contribui a circunstância da inexistência de qualquer texto normativo, que oferecesse um conceito de justiça social. Daí a imprescindibilidade da utilização do instrumental mais amplo possível, fazendo aportar, de qualquer ramo do conhecimento cogitável, a informação necessária à superação do problema.

2. Bosquejo histórico

Justiça sempre foi um tema central, para o homem do Direito (conquanto não seja ele o exclusivo titular das preocupações que o vocábulo suscita). E, antes disso, igualmente a Filosofia já voltara sua atenção para tão relevante matéria. Acrescente-se que os cuidados dos estudiosos, no particular, parecem ser infindáveis, perpassando a temática os séculos, sem que se possa divisar um termo para as especulações e pesquisas.

Assim é que, não obstante todo o cuidado aqui revelado não apenas por Platão, mas pelos precedentes sofistas, é somente com Aristóteles (sobretudo na *Ética Nicomaniana*), e sua dicotômica sistematização (justiça distributiva e justiça comutativa), que o problema de conceituação de justiça adquire maioridade. Muitos séculos se passarão até que, em pleno medievo, Santo Tomás de Aquino adite, na *Suma*, ao binômio aristotélico a noção de justiça legal. E apenas no século XIX surgirá a discussão da justiça social.

Mas o salto que vai do "a cada um segundo suas obras" (justiça comutativa) até o "a cada um segundo suas necessidades" (justiça distributiva), também em termos de efetiva tentativa de estruturação social, se mede aos séculos. O mesmo se diga para o momento em que se proclama ser dever estatal patrocinar e promover a justiça ("a cada um segundo o atribuído por lei" – justiça legal), ou para o instante histórico em que a justiça social se afirma como fim a ser necessariamente atingido.

A História tem demonstrado, até ao nível da tragédia, a impossibilidade de se deixar a solução das tensões sociais ao livre alvedrio de seus protagonistas. Daí a impossibilidade, particularmente a partir dos fantásticos desnivelamentos engendrados pela revolução industrial, de se preconizar uma estrutura social que tenha como farol a justiça comutativa. Daí igualmente o prestígio que foi obtendo a idéia de justiça distributiva. E também daí seu tratamento, à luz não apenas de uma óptica econômica, mas com profunda informação axiológica (particularmente o valor "dignidade"), a culminar com o partejamento do conceito "justiça social".

Tem razão Pontes de Miranda (*Comentários à Constituição de 1967 com a Emenda nº 1/1969*, tomo VI/30 e 31) quando, ao comentar o artigo 160 da Carta Magna, afirma:

> "Os princípios de justiça social, ou a justiça social, a que alude o artigo 160, são os princípios da justiça distributiva. Pregou-a o Catolicismo.
>
> ...
>
> Onde não há justiça distributiva, ou há apodrecimento, ou há revolta."

É verdadeiramente com o magistério católico do final do século passado que se afirma a temática da justiça social. E os muitos documentos com vocação normativa, que tal magistério propiciou, refletem esse direcionamento. Afirma, por exemplo, o livro dedicado à família do Código de Malines (1927): "A família tem direito, no seio da sociedade civil, à justiça distributiva. Os impostos, os encargos, as tarifas, as subvenções, as ajudas de vida cara, as pensões de invalidez devem ser estabelecidas não em função do indivíduo só, mas em função da família."

Mas longo foi o caminho para se chegar até lá. O mesmo século que viu o luminoso aparecimento, em 1891, da *Rerum Novarum* também teve de conviver com a ortodoxia da *Mirari Vos* (1832, Gregório XVI) e da *Syllabus* (1864, Pio IX). Felizes nós, porém, que não necessitamos de meditar, ao menos aqui e agora, sobre etapas difíceis, mas passadas. Homens do tempo da guinada social do pensamento católico, aqui repousemos nosso labor especulativo.

A idéia de justiça social obtém sua primeira formulação clara e ordenada no já referido documento papal de Leão XIII. A partir dele, o conceito veio sendo a um tempo enri-

quecido e depurado, destacadamente na *Quadragesimo Anno* (1931, Pio XI) e nas bulas de João XXIII (*Mater et Magistra* e *Pacem in Terris*). Seu acabamento registra-se na fundamental *Populorum Progressio* (Paulo VI, 1967). E, que se trata de um compromisso, a *Laborem Exercens* (João Paulo II, 1981) o comprova.

O salto que se constata, da justiça distributiva à justiça social, radica-se num tópico de perspectiva. Para a justiça distributiva o grande problema humano, e social, atenua-se ou se resolve com uma adequada distribuição dos bens. Para a justiça social, o aludido problema, se tem, na distribuição das riquezas, um caminho a ser palmilhado, não esgota aqui, entretanto, suas exigências. Para a realização da justiça social é imperioso, ainda que a sociedade e o Estado assegurem a todos os indivíduos amparo, emprego, assistência, educação, alimentação, lazer, higiene, saúde, segurança. Mas como a chave da justiça social é o trabalho humano (*Laborem Exercens*, I.3), imprescindível é que as metas da justiça social sejam atingidas com a colaboração, a co-participação dos próprios eventuais beneficiários. Pois só assim o benefício social perde a tônica da esmola (que é atentatória à dignidade, exceto quando destinada aos realmente incapazes da co-participação, única hipótese em que ela é pura caridade), adquirindo a digna natureza de justa recompensa. Ainda com a *Laborem Exercens*:

> "Não há dúvida alguma, realmente, de que o trabalho humano tem um seu valor ético, o qual, sem meios-termos, permanece diretamente ligado ao fato de aquele que o realiza ser uma pessoa, um sujeito consciente e livre, isto é, um sujeito que decide por si mesmo.
>
> ...
>
> "O trabalho tem como sua característica, antes de mais nada, unir os homens entre si; e nisto consiste sua força social: a força para construir uma comunidade. E, no fim de contas, nessa comunidade devem unir-se tanto aqueles que trabalham como aqueles que dispõem dos meios de produção ou que dos mesmos são proprietários" (II.6).

Subscrevemos o pensamento de Solar Miralles (*La Justicia y el Órden Social*, Mendoza, 1977): só se alcança justiça na sociedade – e, pois, justiça social — quando se entende que indivíduo e sociedade são dois aspectos de uma totalidade concreta. Os experimentos estatais autocráticos têm ocorrido exatamente quando se exalta o indivíduo em detrimento da coletividade, ou quando se projeta a comunidade com esmagamento do indivíduo. A realização do bem comum só se torna viável quando assegurado ao indivíduo ter acesso, e nele participar, ao processo de elaboração do conceito desse bem comum e da forma de produzi-lo, como também atuar na própria implantação do processo escolhido.

E aqui, talvez, um dos aspectos mais importantes da *Populorum Progressio*: o desenvolvimento tem de ser uma causa comum, em espírito comunitário (Alceu Amoroso Lima, Comentários à *Populorum Progressio*, pág. 49). Essa causa comum impõe a rejeição de intervenções estatais abusivas na órbita da realização autônoma do indivíduo, assim como assegura, a este, dizer quais suas necessidades e ditar o caminho para suas respostas (Artur Fridolin Utz, *Ética Social*, Barcelona, 1961, pág. 232). Por isso, com letras expressas, a *Populorum Progressio* arrolou como uma das aspirações legítimas do homem o "ter maior participação nas responsabilidades" (§ 6º); e, em contrapartida, num

dos trechos mais discutidos do documento (§§ 30 e 31), afirmou, cautelosamente embora, o direito à revolução, quando a aspiração legítima de maiores responsabilidades e de acesso ao processo de gestão social e política é cortada.

Enfim, é inerente à pregação de justiça social o estabelecimento de amplos e permanentes canais de interparticipação nas atividades da Administração Pública e condutas dos administrados. Como preconiza Tofler, anunciando a civilização pós-industrial: "Esta civilização nova, desafiando a velha, deitará por terra as burocracias, reduzirá o papel do Estado-Nação e irá gerar economias semi-autônomas num mundo pós-imperialista. Exigirá governos mais simples, mais eficazes, e, não obstante, mais democráticos do que qualquer um dos que atualmente conhecemos" (*A Terceira Onda*, 2ª edição, p. 24).

3. Justiça social e princípios constitucionais da tributação

Segundo analisamos nos segmentos anteriores deste trabalho, ao sistema constitucional tributário comparece, sempre, como penhor mesmo de sua viabilidade, o pressuposto da justiça social, entendida essa na acepção a cujo acabamento são dedicadas nossas considerações procedentes.

Enunciada a tese, compete a busca de sua demonstração. E a isso iremos dedicar-nos, com o exame do Capítulo constitucional, pertinente ao sistema tributário nacional.

Dois são os temas emergentes do sistema brasileiro de tributos, que se apresentam profundamente comprometidos com o objeto de nosso ensaio: em primeiro lugar, inevitável pesquisar a Seção, encarregada dos princípios gerais da tributação; em seguida, será a vez de cogitarmos das limitações ao poder de tributar.

3.1. Artigos 145 a 149-A

Tratam dos princípios da tributação os artigos 145 a 149-A da Constituição Federal. Ou seja, sete (em razão da técnica legislativa mais recentemente adotada entre nós, apõem-se letras aos números designativos dos artigos. No caso aqui sob exame, além dos numerais inteiros, há um artigo 146-A e um artigo 149-A) preceptivos afirmam-se dedicados à matéria. De sua leitura, destacamos sete comandos que nos parecem, mais de perto, implicados no assunto.

Não sem antes, contudo, e com brevidade mesmo, fixarmos o que entendemos por *princípios*, seja em nosso específico instrumental doutrinário (que temos exposto em várias obras já publicadas), seja no contexto da capitulação constitucional sob exame (as duas perspectivas aqui coincidem conceitualmente).

Nessa dimensão, divisamos nos princípios idéias vetoriais, dotadas de forte carga axiológica, funcionando tais idéias com dupla finalidade: como matéria-prima pré-normativa, surgindo, nesse caso, como valores predominantemente aceitos em certo tempo e determinado lugar, vocacionados a se cristalizarem num preceito legal (*lato sensu)*; como matéria-prima pós-normativa, aí vistas como pautas estimativas que o intérprete deverá considerar, no trabalho de revelação da inteligência e conteúdo da lei (*lato sensu*), ou de sua aplicação ao caso concreto. Tudo isso com uma advertência: em momento al-

gum estaremos cogitando do gênero *contribuições*, tais como tratadas, *v. g.*, nos artigos 149,195 e 239.

Com tais ponderações, nossa primeira reflexão dirigir-se-á ao parágrafo 1° do artigo 145, pertinente à categoria tributária *imposto*, assim redigido:

> *"§ 1° Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte".*

Dois são os princípios jurídicos, decantáveis da regra *supra*: o da *pessoalidade* do imposto e o da *capacidade contributiva* determinante de sua incidência.

A pessoalidade, crivo que tem merecido e recebido a atenção devida de grandes tributaristas, pode aqui ser apropriada em envergadura mais recatada, seja à vista dos propósitos específicos deste escrito, seja em razão das limitações do escritor.

O imposto é um tributo de amplo espectro, voltado ao custeio geral da Administração e dirigido a uma considerável amplitude do universo de obrigados. Já por essas configurações, tem-se um contraste marcante entre essa modalidade tributária e as outras duas versadas no artigo 145. É que sendo as taxas destinadas ao custeio de atuações e serviços específicos e de benefícios mensuráveis (i.e., divisíveis), havendo fácil identificação dos beneficiários efetivos ou potenciais, a plausibilidade de se realizar, aqui, *justiça distributiva* (e, pois, justiça social) é palpável. O mesmo se diga da contribuição de melhoria, em que apenas beneficiados identificados pelo acréscimo de valor, propiciado pela obra pública, são chamados à prestação tributária, com o limite pessoal da vantagem individualizada e o limite geral do custo da obra.

No entanto, eventuais dificuldades operacionais e/ou metodológicas não poderiam ser juridicamente invocadas, para legitimar o lançamento e a cobrança de impostos, com divórcio referentemente à idéia-força de justiça social. Até porque, antes mesmo (inclusive topograficamente) do princípio da capacidade contributiva, já se obrigou, no artigo 37, a Administração Pública, em todos os seus cometimentos, aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade. E mais anteriormente ainda, artigo 5°, se conferiu ao indivíduo a garantia fundamental (e o direito público subjetivo, a ela correspondente) da *isonomia* (com o que, é óbvio, se vedou o tratamento tributário não-personalizado, i.e., sem consideração às condições pessoais do contribuinte).

São essas as preocupações que o parágrafo 1° do artigo 145 traduz. Com olhos postos na *pessoa* do contribuinte, comprometido a somente onerá-lo na dimensão de sua *capacidade contributiva*, o constituinte duplamente vergou o Fisco, na sua tarefa de lançar e cobrar impostos: obrigou-o a fazê-lo em caráter pessoal (só *pessoas*, naturais ou jurídicas, são contribuintes, sem prejuízo de coletividades, despidas de personalidade, mas equiparadas a pessoas, também assim se apresentarem, na forma do que a lei – aqui em sentido estrito – dispuser) – não há imposto coletivo – e a graduar o peso da cobrança SEGUNDO A CAPACIDADE ECONÔMICA DO CONTRIBUINTE. Para apuração

dessa capacidade, cominou-se ao Fisco a tarefa de identificar e quantificar os dados de fato sugestivos à aferição em tela (patrimônio, rendimentos e atividade econômica, do contribuinte, respeitados sua privacidade, seus sigilos, sua liberdade de iniciativa e, de forma geral, as garantias individuais do artigo 5°, em sua integralidade). Sempre tendo em vista que o parágrafo 1°, em comento, é, ao mesmo tempo, comando competencial limitativo da atividade fiscal e garantia individual do contribuinte (exercitável judicial ou administrativamente).

Mais adiante deparamo-nos com as alíneas "c" e "d" (esta acrescentada pela Emenda Constitucional 42/03), do inciso III, artigo 146, rezando que:

> "Art. 146. Cabe à lei complementar:
>
> .....
>
> III. estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:
>
> .....
>
> c) adequado tratamento tributário ao ato praticado pelas sociedades cooperativas;
>
> d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no artigo 155, II, das contribuições previstas no artigo 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o artigo 239."

Novamente as matrizes principiológicas, que apontamos no segmento anterior, aqui de fazem presentes. Ou seja, impõe-se que a norma tributária leve em conta as peculiaridades da situação em que fará incidir as obrigações que estipule, graduando o impacto da carga tributária com atenção à capacidade econômica do contribuinte (aí considerando o tipo e a natureza de sua atividade econômica), a restauração da igualdade real (e não atenção à mera igualdade formal). Foi com essas preocupações em destaque que o contribuinte previu a possibilidade de, mediante o instrumental qualificado (processo legislativo mais cerceado) da lei complementar, ser atribuído tratamento especial ao ato cooperativo (praticado pelas sociedades cooperativas) e ao exercício da atividade econômica por microempresas e por empresas de pequeno porte.

No ato cooperativo, campo em que a solidariedade e o associativismo da mão-de-obra, para a geração de bens e serviços, ganham intenso relevo, por certo considerou o constituinte ser flagrante a diferença entre a produção advinda precipuamente do capital e a defluente da união de esforços dos trabalhadores mesmo. Daí a necessidade, em benefício do equilíbrio de forças envolvidas no processo produtivo, da adoção de regimes tributários adequados a essa realidade. A mesma ordem de preocupações há de ter impressionado os autores da norma, quando cogitaram de favorecer a microempresa e a pequena empresa (aqui provavelmente tendo igualmente pesado a realidade da presença preponderante dessas dimensões organizacionais, no panorama empresarial brasileiro, inclusive como fator de geração de empregos). Em suma, os faróis da capacidade contributiva, da pessoalidade, da igualdade, da proporcionalidade e da razoabilidade temperaram a regra geral tributária, com vistas à realização da justiça social.

Note-se que essas preocupações também se refletiram em outras passagens dos artigos 145 a 149-A, com atenção, por exemplo, às peculiaridades da tributação para prevenir desequilíbrios da concorrência (artigo 146-A) e à instituição de contribuição para o

custeio da iluminação pública (artigo 149-A). E, por seguro, foi ainda a preocupação com a justiça social que inspirou a previsão constitucional relativa à sempre controvertida categoria dos empréstimos compulsórios, encastelados no artigo 148.

3.2. Justiça social constitucional

A Seção II do Capítulo constitucional com que estamos lidando refere-se às limitações do poder de tributar. E conquanto aqui o que tenhamos seja, majoritariamente, um conjunto de preceitos voltados ao estabelecimento da técnica de uma adequada e harmônica convivência tributária entre as pessoas jurídicas de direito público, dotadas de capacidade tributária ativa, encontramos também alguns poucos dispositivos em que são as garantias do contribuinte – igualdade, capacidade econômica, pessoalidade – que constituem obstáculos ao poder de tributar. Tudo isso com o propósito de assegurar o respeito à justiça social, também no campo da tributação.

Começamos a pesquisa, predominantemente (mas não só) centrada no artigo 150, com seu inciso II. Aqui se veda (expressão da própria Constituição) à União, Estados, Distrito Federal e Municípios a instituição de "tratamento desigual entre contribuintes que se encontrarem em situação equivalente": nítida emanação da regra isonômica do *caput* do artigo 5°, com evidente inspiração nos ditames da justiça social. O pressuposto ideológico é evidente: configura injustiça social (e pessoal) tratar discriminatoriamente (para o bem de uns e mal de outros) contribuintes tributários de situação equivalente, do ponto de vista fiscal (o comando constitucional se aperfeiçoa com a expressa menção a que não valem, sequer, para afastar a vedação, considerações atinentes à ocupação profissional ou às funções desempenhadas pelo contribuinte, sendo ainda irrelevante a denominação jurídica atribuída aos rendimentos, títulos ou direitos referentes ao exercício da atividade).

No inciso IV surge o mandamento constitucional que veda, às pessoas jurídicas do direito público, antes mencionadas, a utilização de tributo "com efeito de confisco".

Conquanto a Lei Maior somente confira validade plena ao direito de propriedade, quando exercido com a nota da sua função social (artigo 5°, XXIII; artigo 170, III), verdade é que, até mesmo em homenagem a esse postulado básico de norma jurídico-constitucional – a propriedade privada –, a privação de um bem, inclusive se marcado da ausência da função social em sua utilização, de regra se faz precedida de justa indenização (usualmente, prévia e em dinheiro, ressalvadas as exceções na própria Constituição estabelecidas). As noções de confisco e de perdimento de bens encarnam as situações-limite, em que alguém é despojado de componentes patrimoniais, sem reparação, exatamente porque os utilizou em condições socialmente agressivas e inaceitáveis, por si só geradoras de injustiça social. Daí as previsões constitucionais, por exemplo:

– Da perda, nos termos da lei, de bens ilicitamente adquiridos mediante atos de improbidade administrativa.

– Da perda dos instrumentos do crime, como parte da pena imposta ou do mandamento sentencial (cf. Código Penal, artigos 32 e seguintes; Código Civil, artigos 932 e 935).

– Da perda de glebas onde realizado o plantio de plantas psicotrópicas (Constituição, artigo 243), bem como do confisco dos bens adquiridos em razão do tráfico ilícito de entorpecentes e drogas afins (*idem*, parágrafo único).

Um texto constitucional com essas inspirações não poderia mesmo admitir a instituição de tributos com efeito confiscatório, como tais se tendo aqueles que, de toda sorte, exatamente por não respeitarem a capacidade contributiva do devedor, cumpridor de seus deveres fiscais, o colocam na situação de erodir (total ou parcialmente) seu patrimônio, para atender às exigências do Fisco. Não haveria, enfim, justiça social, se tal prática fosse admitida.

Doutra banda, porém, é notável arrolar alguns exemplos constitucionais bem urdidos, em que o vetor da justiça social, conjugado ao preceito isonômico antes examinado, investe o poder de tributar na qualidade de fator de reequilíbrio social, mediante a utilização de sofisticadas técnicas fiscais. Destacaremos, no particular, dois exemplos em que o tributo comparece como meio de eqüidade, para a concretização de plena justiça social:

– No que se refere à propriedade imobiliária urbana, notável a conjugação dos artigos 156 § 1° e 182 §§ 2° e 4°.

No 156, § 1°, valida-se o critério da progressividade do imposto territorial e predial urbanos, em razão do valor do imóvel, com a adoção de alíquotas diferentes, de acordo com o uso e a localização do bem.

No 182 § 2°, define-se o conteúdo da expressão *função social*, para imóveis urbanos. E no § 4° valida-se o critério da progressividade do imposto territorial e predial urbanos no tempo, coagindo o dono à adoção do compromisso com a função social do bem, agravando o tributo até o limite, no caso da falência do instrumento fiscal, da imposição de uma desapropriação que, por certo, não assegura o mesmo grau de satisfatividade para o proprietário, que o inciso XXIV do artigo 5° persegue.

– Que se refere à propriedade imobiliária rural, o artigo 186 descreve o conteúdo de sua função social; e, precedentemente, o artigo 184 dispõe sobre a desapropriação do imóvel rural "que não esteja cumprindo sua função social", estipulando um sistema indenizatório cujo grau de satisfatividade do expropriado comporta os mesmos comentários traçados quanto à indenização do artigo 182, § 4°. Registre-se, em acabamento, que, outra vez com o compromisso da justiça social, o artigo 185 torna insuscetíveis de configuração, para fins de reforma agrária, a propriedade produtiva e a pequena e média propriedade rural de quem não possua outra.

Na seqüência, importa realçar o inciso VI, alíneas *b*, *c* e *d* do artigo 150, conjugado com seu § 4°. Aqui se impede a instituição de impostos sobre templos de qualquer culto, partidos políticos (inclusive suas fundações), entidades sindicais dos trabalhadores, instituição de educação e de assistência social sem fins lucrativos, livros, jornais e periódicos (assim como o papel destinado à sua impressão). Para que o benefício não seja utilizado como válvula de escape ao poder de tributar, explicita o parágrafo 4° que a vedação compreende o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades mencionadas.

Dizemos nós que é inegável o compromisso dos preceitos em tela, com o ditame da justiça social. A crença religiosa, a filiação partidária, o gremialismo sindical, a educação, a assistência social, a cultura, o lazer e a informação são garantias básicas da cidadania, constituindo o plexo de apanágios que configuram a dignidade humana (outro princípio constitucional fundamental). Nessa panorâmica, a instituição de impostos , incidentes sobre esses campos, poderia representar insuportável injustiça social.

Digno de louvor, ainda, o § 5° do artigo 150 em exame.

Aqui se contempla um dos principais protagonismos do cidadão: o de consumidor, isto é, o do destinatário de bens e serviços que o sistema (capitalista) produtivo lhe põe ao alcance, para satisfação de suas necessidades, interesses e conveniências. Daí a preocupação da Constituição com o tema, aflorado em vários dos seus preceptivos (*v. g.*, 5°, XXXII; 24, V e VIII; 170, V; ADCT 48).

Encarta-se integralmente nesse respeito e nessa consideração ao cidadão-consumidor o comando do artigo 150, § 5°, no sentido de ser ele esclarecido acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços. Essa informação e essa transparência confluem decisivamente para que possa ele aquilatar quanto a estar sendo, ou não, alvo de justo tratamento social nas relações de consumo.

Em arremate, importa trazer à cena o artigo 152, concretizador das regras de justiça social e de igualdade, contempladas em disposição verdadeiramente auto-explicativa, pela qual se proíbe aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.

4. Justiça social na infraconstitucionalidade tributária: exemplo

Também no plano da infraconstitucionalidade a justiça social comparece como pedra de toque, no delineamento do sistema tributário nacional. Ainda uma vez, nossa busca aqui não será a do exaurimento do assunto, limitando-nos ao destaque de um exemplo que se revele bastante sugestivo a propósito.

Foi baixada, em 08 de janeiro de 2004, a Lei n° 10.835, pela qual se instatuiu, para valer a partir de 2005, a "renda básica da cidadania". Com tal expressão se indicou um benefício anual (que pode ser pago em parcelas iguais e mensais) de igual valor para todos, que se apresente como suficiente para atender às despesas mínimas de cada pessoa, com alimentação, educação e saúde, considerando-se, para isso, o grau de desenvolvimento do país e as possibilidades orçamentárias, bem como os ditames do regime legal de responsabilidade fiscal (Lei Complementar n° 101, de 04.05.00, artigos 16 e 17).

Beneficiários legais da renda básica: todos os brasileiros residentes no país e estrangeiros aqui residentes há pelo menos 5 (cinco) anos, não importando sua condição socioeconômica.

Há, no diploma sob comentário, dois comandos que enfatizam a inspiração de justiça social.

No primeiro deles – artigo 1° –, levando-se em conta os imperativos da realidade e o princípio da razoabilidade, reza-se que a abrangência geral da renda básica deverá ser alcançada em etapas, "priorizando-se as camadas mais necessitadas da população".

No segundo deles – § 4° do mesmo artigo –, de repercussão nítida no tema da tributação, determina-se que o benefício em questão será considerado como renda não-tributável, para fins de incidência do Imposto de Renda das pessoas físicas. O que é, repita-se, um imperativo de justiça social: se ele é um aporte monetário imprescindível para a satisfação mínima das despesas existenciais fundamentais, deixaria de ser renda básica, se tributado fosse.

5. Conclusões

A consideração básica, deste modesto e sucinto trabalho, elaborado sem propósito de erudição (por isso mesmo dispensando referências bibliográficas, doutrinárias e jurisprudenciais), foi um só: o de enfatizar que, até mesmo menos que um instrumento de captação de recursos para a execução das atividades estatais, o tributo pode e deve ser um meio a mais, da maior importância, de realização da justiça social. E aqui cabe outra vez frisar: a justiça social, além de ser um *compromisso* do Preâmbulo da Constituição (de cuja força normativa não é lícito duvidar), constitui fundamento (artigo 1°), objetivo fundamental (artigo 3°) e princípio (artigo 170) balizador das atividades estatais e privadas.

Com isso, estamos a dizer que sua plena realização é um direito público subjetivo (exigível, portanto, do Estado) e um direito oponível a terceiros em qualquer relação privada. Daí que sua consecução não é indiferente ao Judiciário (que deve conhecer de todos os litígios que busquem sua realização), devendo ser tida, ademais, como uma das funções institucionais do Ministério Público.

Somente com uma visão assim assestada – visão que não é *generosa*, mas sim *decorrente* do sistema constitucional vigente – estaremos colaborando na plena realização do supremo princípio de dignidade da pessoa e na vida de todos.

ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE DA TAXA SELIC

Joacil de Britto Pereira
Professor universitário aposentado, Advogado, Membro da Academia de Ciências Morais e Política, Membro da Academia Brasileira de Letras Jurídicas e Presidente da Academia Paraibana de Letras.

O novo Código Civil, originário da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 – o qual só entrou em vigor um ano depois de sua publicação (art. 2.044), um longo período de *vacatio legis*, portanto, para pleno conhecimento da Nação –, buscou, na certa verdade, terminar o debate provindo da vigência da antiga codificação de 1916 a respeito dos juros de mora.

Será que conseguiu esse intento o legislador? É a pergunta que faço, agora, ao abordar este palpitante assunto que tanto interessa aos operadores do Direito em geral, aos magistrados em todas as instâncias, inclusive dos Tribunais Estaduais e dos Superiores, até os da Suprema Corte do País.

A doutrina pátria passou a se preocupar com essa importante temática, em seus diversos aspectos, a começar do tempo para constituir o devedor em mora. Quando se deve conter a fluência desse acessório contra o devedor inadimplente? Também se tem de saber a forma e o lugar para cumprimento da obrigação pelo devedor em mora.

No seu livro *Direito Civil*, 3ª edição, 2003, o civilista Sálvio Venosa nos mostra que os dispositivos da nova Lei Civil sobre juros é matéria não-pacífica e encontra discussão na doutrina e na jurisprudência.

Convém fazer, aqui, um estudo comparativo entre os dispositivos da velha codificação e os da nova relativamente a juros.

Título IV

DO INADIMPLEMENTO DAS OBRIGAÇÕES

Capítulo I

DISPOSIÇÕES GERAIS

Art. 389. Não cumprida a obrigação, responde o devedor por perdas e danos, mais juros e atualização monetária segundo índices oficiais regularmente estabelecidos, e honorários de advogado.

Código Civil 1916: *Art. 1.056. Não cumprindo a obrigação, ou deixando de cumpri-la pelo modo e no tempo devidos, responde o devedor por perdas e danos.*

Art. 390. Nas obrigações negativas o devedor é havido por inadimplente desde o dia em que executou o ato de que se devia abster.

Código Civil 1916: *Art. 961. Nas obrigações negativas, o devedor fica constituído em mora, desde o dia em que executar o ato de que se devia abster.*

Art. 391. Pelo inadimplemento das obrigações respondem todos os bens do devedor.

Código Civil 1916: *Art. 1.518. Os bens do responsável pela ofensa ou violação do direito de outrem ficam sujeitos à reparação do dano causado; e, se tiver mais de um autor a ofensa, todos responderão solidariamente pela reparação.*

Art. 392. Nos contratos benéficos, responde por simples culpa o contratante, a quem o contrato aproveite, e por dolo aquele a quem não favoreça. Nos contratos onerosos, responde cada uma das partes por culpa, salvo as exceções previstas em lei.

Código Civil 1916: *Art. 1.057. Nos contratos unilaterais, responde por simples culpa o contraente, a quem o contrato aproveite, e só por dolo, aquele a quem não favoreça.*

Art. 393. O devedor não responde pelos prejuízos resultantes de caso fortuito ou força maior, se expressamente não se houver por eles responsabilizado.

Parágrafo único. O caso fortuito ou de força maior verifica-se no fato necessário, cujos efeitos não era possível evitar ou impedir.

Código Civil 1916: *Art. 1.058. O devedor não responde pelos prejuízos resultantes de caso fortuito, ou força maior, se expressamente não se houver por eles responsabilizado, exceto nos casos dos arts. 955, 956 e 957.*

Parágrafo único. O caso fortuito, ou de força maior, verifica-se no fato necessário, cujos efeitos não era possível evitar, ou impedir.

Capítulo II

DA MORA

Art. 394. Considera-se em mora o devedor que não efetuar o pagamento e o credor que não quiser recebê-lo no tempo, lugar e forma que a lei ou a convenção estabelecer.

Código Civil 1916: *Art. 955. Considera-se em mora o devedor que não efetuar o pagamento, e o credor que não quiser receber no tempo, lugar e forma convencionados. (art. 1.058).*

Art. 395. Responde o devedor pelos prejuízos a que sua mora der causa, mais juros, atualização dos valores monetários segundo índices oficiais regularmente estabelecidos, e honorários de advogado.

Parágrafo único. Se a prestação, devido à mora, se tornar inútil ao credor, este poderá enjeitá-la, e exigir a satisfação das perdas e danos.

Código Civil 1916: *Art. 956. Responde o devedor pelos prejuízos a que a sua mora der causa (art. 1.058).*

Parágrafo único. Se a prestação, por causa da mora, se tornar inútil ao credor, este poderá enjeitá-la, e exigir a satisfação das perdas e danos.

Art. 396. Não havendo fato ou omissão imputável ao devedor, não incorre este em mora.

Código 1916: *Art. 963. Não havendo fato ou omissão imputável ao devedor, não incorre este em mora.*

Art. 397. O inadimplemento da obrigação, positiva e líquida, no seu termo, constitui de pleno direito em mora o devedor.

Parágrafo único. Não havendo termo, a mora se constitui mediante interpelação judicial ou extrajudicial.

Código 1916: *Art. 960. O inadimplemento da obrigação, positiva e líquida, no seu termo constitui de pleno direito em mora o devedor.*

Não havendo prazo assinado, começa ela desde a interpelação, notificação, ou protesto.

Art. 398. Nas obrigações provenientes de ato ilícito, considera-se o devedor em mora, desde que o praticou.

Código 1916: *Art 962. Nas obrigações provenientes de delito, considera-se o devedor em mora desde que o perpetrou.*

Art. 399. O devedor em mora responde pela impossibilidade da prestação, embora essa impossibilidade resulte de caso fortuito ou de força maior, se estes ocorrerem durante o atraso; salvo se provar isenção de culpa, ou que o dano sobreviria ainda quando a obrigação fosse oportunamente desempenhada.

Código 1916: *Art. 957. O devedor em mora responde pela impossibilidade da prestação, embora essa impossibilidade resulte de caso fortuito, ou força maior, se estes ocorrerem durante o atraso; salvo se provar isenção de culpa, ou que o dano sobreviria, ainda quando a obrigação fosse oportunamente desempenhada (art. 1.058)*

Art. 400. A mora do credor subtrai o devedor isento de dolo à responsabilidade pela conservação da coisa, obriga o credor a ressarcir as despesas empregadas em conservá-la, e sujeita-o a recebê-la pela estimação mais favorável ao devedor, se o seu valor oscilar entre o dia estabelecido para o pagamento e o da sua efetivação.

Código 1916: *Art. 958. A mora do credor subtrai o devedor isento de dolo à responsabilidade pela conservação da coisa, obriga o credor a ressarcir as despesas empregadas em conservá-la, e sujeita-o a recebê-la pela sua mais alta estimação, se o seu valor oscilar entre o tempo do contrato e o do pagamento.*

Art. 401. Purga-se a mora:

I – por parte do devedor, oferecendo este a prestação mais a importância dos prejuízos decorrentes do dia da oferta;

II – por parte do credor, oferecendo-se este a receber o pagamento e sujeitando-se aos efeitos da mora até a mesma data.

Código 1916: *Art. 959. Purga-se a mora:*

I – Por parte do devedor, oferecendo este a prestação, mais a importância dos prejuízos decorrentes até o dia da oferta;

II – por parte do credor, oferecendo-se este a receber o pagamento e sujeitando-se aos efeitos da mora até a mesma data;

III – por parte de ambos, renunciando aquele que se julgar por ela prejudicado os direitos que da mesma lhe provierem.

A voracidade com que o Poder Público se lança sobre o contribuinte, em nosso país, para cobrar juros de mora, juros compensatórios, multas de mora, correção monetária, taxas das mais diversas denominações, chega, na certa verdade, a constituir verdadeiras extorsões. O atraso no cumprimento da obrigação de pagar qualquer tributo leva o Fisco a pedir pelo retardamento de abusivas indenizações, convencionais ou ilegais.

Ora, na vigência do Código revogado, a taxa de juros de mora era de 6% ao ano, como estabelecia o art. 1.062, se não houvessem as partes acordado outra taxa. Podiam elas, porventura, ajustar uma taxação diferente. Mas, se houvesse ajuste prévio, ter-se-ia, de qualquer forma, de respeitar a limitação fixada na Lei de Usura (Decreto nº 22.626, de 07.04.33). Em seu art. 1º, este diploma, que não foi revogado, determina que os juros acertados pelas partes não podem ser superiores ao dobro da taxa legal. Vem sendo tal dispositivo amplamente desrespeitado; os advogados que atuam em causas trabalhistas e previdenciárias sabem muito bem que os juros de mora, nessas duas esferas, são de 1% ao mês, portanto, de 12% ao ano. Em matéria previdenciária, a jurisprudência adota o mesmo percentual de 1% ao mês. Isso apesar de no Plano de Custeio (Lei nº 8.212/91, no seu art. 45, § 4º) e no Plano de Benefícios, ao tratar da contagem recíproca de tempo de serviço (Lei nº 8.231/91, no seu art. 96, inciso IV), fixa igualmente o mesmo percentual.

Aliás, o Código Tributário Nacional, no art. 161, estabelece:

> "Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.
>
> § 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de 1% (um por cento) ao mês.
>
> § 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito."

Veio, agora, a nova codificação civil – que o Professor Miguel Reale chama de "Constituição do Homem Comum" – e, no art. 406, reza:

> "Art. 406. Quando os juros moratórios não forem convencionados, ou o forem sem taxa estipulada, ou quando provierem de determinação da lei, serão fixados segundo a taxa que estiver em vigor para a mora do pagamento de impostos devidos à Fazenda Nacional."

Gera-se, no espírito do intérprete, uma perplexidade muito séria. Como vai rever a jurisprudência dos novos Tribunais? O novo Código Civil não pacificou a dissensão, que é antiga.

O Juiz Federal e Professor de Direito Civil da Universidade Federal da Paraíba – UFPB, Rogério de Menezes Fialho Moreira, em estudo que publicou no livro *O Novo*

Código Civil – Questão Controvertida, sob o título "A Nova Disciplina dos Juros de Mora: Aspectos Polêmicos", manifesta-se sobre a utilização da taxa de 1% ao mês, prevista no Código Tributário Nacional, e não aceita a cobrança da Taxa SELIC.

Ora, é amplamente sabido que a conceituação de tributos é antiga. Como ensina Aliomar Baleeiro:

> "A Constituição de 1946 utilizava a palavra tributos no sentido genérico, para abranger três contribuições de caráter coativo (exceto as pessoas pecuniárias e reparações de guerra), a saber: a) impostos; b) taxas; c) contribuições de melhoria."[1]

E acrescentou o mestre baiano, que foi eminente Professor de Finanças no seu Estado natal, também no Rio e em Brasília, além de Deputado Federal, Ministro do Supremo Tribunal Federal e Presidente daquela Corte Judiciária:

> "Essa terminologia, quanto aos impostos e taxas, como espécies do gênero tributário, vem desde o começo do regime republicano de 1891, quando Amaro Cavalcanti já distinguia aqueles dois gravames, embora, não houvesse diferenciado as taxas e preços."[2]

E prossegue o notável Baleeiro, citando o grande vulto do Rio Grande do Norte, onde, ainda hoje, é conhecido pela honrosa alcunha de "o Rui Barbosa norte-riograndense":

> "Taxa" – ensinava o ilustre publicista da 1ª República – "designa contribuição que os indivíduos pagam por um serviço diretamente recebido"; "enquanto pelas taxas, o indivíduo procura obter um serviço que lhe é útil pessoalmente, individualmente, o Estado, ao contrário, procura pelo imposto, os meios de satisfazer as despesas necessárias da administração ou indispensáveis ao bem comum, tais como a manutenção da ordem etc."[3]

Por fim, aquele emérito mestre disse:

> "Não diferia a interpretação jurisprudencial, como se pode observar, por exemplo, do acórdão do Supremo Tribunal federal de 17 de dezembro de 1924:
>
> A taxa distingue-se do imposto, consistindo este na contribuição de todos os membros da sociedade, ou de uma parte deles, para as despesas do Governo, ao passo que aquela tem por objeto a remuneração de um dado serviço público e a ela somente estão sujeitos os contribuintes que dela se aproveitam e, quando obrigatória, por motivo superior de saúde, como na espécie, todas as pessoas a quem o Estado ministra diretamente a utilidade."[4]

É verdade que se tentou fazer distorção do conceito desse tipo de tributo, mas não triunfou essa confusão "maliciosa", permanecendo, na doutrina, na legislação do tempo e

---

1 BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Rio: Forense, 1970, p. 33.
2 Aut. ob. cit, p. 33.
3 *Idem*.
4 Aut. ob. cit., pp. 33-34.

no constitucionalismo histórico, o entendimento de que são taxas os tributos destinados a remunerar serviços públicos prestados ao contribuinte, que delas se utiliza, ou que os tem permanentemente à sua disposição.

Deixo de discorrer sobre a contribuição de melhoria, como espécie do gênero tributo – portanto, de caráter compulsório, já que a pessoa paga pela obra ou pelo serviço que valorizou a sua propriedade –, porque pouco interessa ao objeto deste estudo.

Ora, tributo é toda contribuição pecuniária, instituída, através de lei, com caráter compulsório, pela União, pelo Estado, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, no uso da competência constitucional de cada uma dessas pessoas de Direito Público Interno. Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria.

As contribuições parafiscais, arrecadadas pelas instituições previdenciárias, surgiram depois, com a evolução do Direito Tributário, do Direito Fiscal e da Ciência das Finanças.

Foi este neologismo "parafiscal", originário da França, quando do inventário Schuman, fruto da rica imaginação gaulesa, e logo o Brasil o copiou, como forma híbrida, por vezes considerados como taxas, outras vezes, impostos.

O que, porém, cumpre-nos, nesta dissertação, é pinçar a taxa, para mostrar como se tem disfarçado a cobrança da taxa, através de juros de mora ou de juros compulsórios, sobrecarregando o contribuinte, ilegalmente, com afronta inclusive à Constituição do País.

A ganância do Poder Público, no Brasil, levou-nos a um verdadeiro delírio tributário, sobretudo na utilização da prática constante de cobranças de juros que são verdadeiros disfarces de impostos, ou de taxas que desrespeitam e afrontam a Lei de Usura e o novo Código Civil, de 2002.

No seu trabalho aqui invocado, o Juiz Federal e Professor de Direito Civil da Universidade Federal da Paraíba (UFPB), Rogério de Menezes Fialho Moreira, enfoca, com mestria, os Juros de Mora no novo Código Civil (Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002). Preleciona assim:

> "Juros de Mora: como já visto, constituem a pena imposta ao devedor pelo atraso no cumprimento da obrigação. É indenização pelo retardamento na execução do débito, podendo ser convencionais ou legais.
>
> Na vigência do Código de 1916, a taxa de juros de mora, quando não convencionada, era de 6% ao ano (art. 1062). Se convencionada, deveria guardar o limite da Lei de Usura (Decreto nº 22.626, de 07.04.33) que, em seu art. 1º, determinava que os juros acertados pelas partes não poderiam ser 'superiores ao dobro da taxa legal', vale dizer, não poderiam exceder ao percentual de 12% a.a.
>
> Nas causas tributárias o índice dos juros de mora era de 1% ao mês.
>
> Grande era a controvérsia quanto à matéria previdenciária, orientando-se a jurisprudência, a meu pensar equivocadamente, pelo percentual também de 1% ao mês, sob o fundamento de que se tratava de 'obrigação alimentar'. Ora, nenhum diploma legal dispunha que, nas prestações de alimentos, os juros seriam superiores aos legais, previstos no artigo 1.062 do Código Civil de 1916.
>
> Demais disto, é bom frisar que a própria norma previdenciária previa o percentual de 0,5 % ao mês, tanto no Plano de Custeio (Lei nº 8. 212/91, art. 45, parágrafo 4º) quanto no

> Plano de Benefícios, ao cuidar da contagem recíproca de tempo de serviço (Lei nº 8.213/91, art. 96, IV)."[5]

Em continuação, analisa o professor e magistrado paraibano o art. 406 do Novo Código:

> "Apenas aparentemente restou pacificado o antigo debate. Alguns juízes passaram a aplicar a taxa SELIC (Sistema Especial de Liquidação e de Custódia) para títulos federais, também como taxa de juros moratórios nas condenações judiciais em todos os processos, qualquer que fosse a matéria discutida nos autos. Aquelas decisões ressalvam, evidentemente, a impossibilidade de cumulação com a correção monetária, vez que a SELIC também cumpre a mesma finalidade desta última."

A esse respeito, o eminente Juiz Federal Rafael Castegnaro Trevisan, da 1ª Vara de Passo Fundo – RS, assim se manifestou: 'Acho que não cabe ao Poder Judiciário questionar a soberana decisão do Congresso Nacional no sentido de estabelecer a SELIC (o juro atualmente praticado nos débitos tributários) como juro legal também nas relações privadas. Adequada do ponto de vista econômico ou não, onerosa ou não, a lei é clara, e é lei. Não entendo que isso constitua fundamento para a decisão – a meu ver prevalece a legalidade, não a preferência do Poder Judiciário –, mas também acho que a SELIC é um bom critério para os juros no caso em questão, pois no mercado de capitais é considerado o juro básico do mercado, na economia. A taxa média dos CDI (certificados de depósito interbancários) é praticamente equivalente à SELIC, pois o governo, enquanto evidente maior devedor do País, é quem dita o "valor de mercado" dos juros básicos.

Entretanto, vale observar que a SELIC não tem natureza de juros de mora, e sim de juros compensatórios. Além da finalidade de atualização monetária, essa taxa visa a remunerar o capital representado pelos títulos federais. Mesmo quando utilizada na cobrança de impostos, taxas e contribuições, a natureza é compensatória, e não moratória. Sacha Calmon leciona que "em direito tributário é o juro que recompõe o patrimônio estatal lesado pelo tributo não recebido a tempo" e que, em conseqüência, não pode ser utilizado para a prestação dos serviços públicos. Logo, como não recebeu o tributo a tempo e modo, o Estado precisa valer-se de outras fontes de renda, lançando mão, no mais das vezes, da emissão de títulos públicos.

É verdade que o dispositivo legal que determina a utilização da SELIC como taxa de juros aplicável, a partir de 1º de abril de 1995, para os tributos arrecadados pela Secretaria da Receita Federal, fez remissão à lei anterior que afirmava tratar-se de "juros de mora". Contudo, tal circunstância não seria suficiente, por si só, para a definição da sua natureza, quando tudo leva a crer tratar-se de remuneração à Fazenda pela privação dos recursos públicos, e não mera penalidade pelo atraso, superando mesmo a tradicional doutrina segundo a qual, em direito tributário, não existem juros compensatórios.

---

5 MOREIRA, Rogério de Meneses Fialho. "A Nova Disciplina dos Juros de Mora: aspectos polêmicos", *In: O Novo Código Civil: questões controvertidas*. São Paulo: Editora Método, 2003, p. 276.

Daí por que a discussão sobre tal ponto ainda não serenou. No Superior Tribunal de Justiça há importante precedente, relatado pelo Ministro Franciulli Neto, no sentido de que a aplicação da taxa SELIC, mesmo na cobrança dos tributos federais, seria inconstitucional.

Nada obstante não seja o tema específico deste estudo, e sem embargo das críticas à conclusão pela inconstitucionalidade da SELIC, e de outros acórdãos do mesmo Superior Tribunal de Justiça em sentido contrário, vale a transcrição da ementa do julgado, por ser extremamente elucidativa quanto à natureza e elementos de composição daquele taxa.

Ementa. Tributário. Empréstimo compulsório. Aplicação da taxa SELIC. Art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250/95. Argüição de inconstitucionalidade.[6]

Na verdade, juros calculados com arrimo na SELIC não são tecnicamente juros moratórios, mas forma camuflada de tributo. O art. 406 do atual Código Civil determina que os juros moratórios só podem ser cobrados à razão de taxa em rigor para a mora dos impostos devidos à Fazenda Nacional.

O Código Tributário Nacional, no art. 161, § 1º, preceitua:

> "Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa a de um por cento ao mês."

Bem se vê, portanto, que a única taxa de juros de mora prevista, em nosso país, é a de 1% ao mês. Encontramos tal previsão no art. 161, § 1º, do Código Tributário Nacional. Aliás, o seminário sobre o novo Código Civil, realizado em Brasília, em setembro de 2002, aprovou o seguinte:

> Enunciado 20 – "a taxa de juros moratórios a que se refere o art. 406 é a do art. 161, § 1º, do Código Tributário Nacional, ou seja 1% (um por cento) ao mês".

Em seus comentários aos anunciados dispositivos do Estatuto Civil em vigor, a Professora Maria Helena Diniz prelecionou:

> "**Juros moratórios legais**. Se as partes não convencionarem os juros moratórios ou os estipularem sem determinação da taxa, serão eles sempre devidos, na taxa que estiver vigorando para a mora de pagamento de impostos devidos à Fazenda Nacional."[7]

E acrescenta aquela mestra:

> "Hoje tal taxa é, no entendimento de muitos, a SELIC (Sistema Especial de Liquidação e Custódia – Lei nº 9.779/99) e não incide sobre ela atualização monetária. Mário Luiz Delgado defende a aplicação da SELIC, visto que 'os juros moratórios de 0,5% ao mês sempre foram apontados como causa de morosidade da Justiça, por constituir estímulo decisivo a que as par-

---

6 Aut. ob. cit., pp. 277-278.

7 DINIZ, Maria Helena. *Código Civil Anotado*. 11ª ed. rev. aum. e atual. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 390.

> tes, já condenadas ou sem possibilidade de êxito nas respectivas demandas, viessem a adiar o pagamento de seus débitos. Com o aumento dos juros de mora para a taxa SELIC, o devedor em mora, certamente, haverá de priorizar o pagamento'. Para Fábio Ulhoa Coelho, os juros legais incidentes nas obrigações de direito privado também são os da taxa SELIC, desde o mês seguinte ao do vencimento até o anterior ao da execução tardia, acrescidos de 1% referente a este último mês (Lei nº 8.981/95, art. 84, I e §§ 1º e 2º). Esclarece-nos, ainda, que está proibida a capitalização dos juros legais consectários, calculados com base na lei. Enquanto não houver, diz ele, preceito autorizando incidência de juros sobre juros na mora dos impostos federais, os juros legais nas relações privadas também não poderão ser capitalizados. Todavia, pelo Enunciado nº 20 (aprovado na Jornada de direito civil, promovida em setembro de 2002, pelo Centro de Estudos Judiciários do Conselho da Justiça Federal): 'a taxa de juros moratórios a que se refere o art. 406 é a do art. 161, § 1º, do Código Tributário Nacional, ou seja 1% (um por cento) ao mês. A utilização da taxa média SELIC (TMS) como índice de apuração dos juros legais não é juridicamente segura, porque impede o prévio conhecimento dos juros; não é operacional, porque seu uso será inviável sempre que se calcularem somente juros ou somente correção monetária; é incompatível com a regra do art. 591 do novo Código Civil que permite apenas a capitalização anual dos juros, e pode ser incompatível com o art. 192, § 3º (ora revogado), da Constituição Federal, se resultarem juros reais superiores a 12% (doze por cento) ao ano' (no mesmo sentido: TJRS, Ag. 70007258098, j. 29.10.2003, rel. Des. Henrigue O. P. Roenick)."[8]

Concordo plenamente com o subsídio jurisprudencial do Acórdão do STJ, relatado pelo Ministro Franciulli Neto, aqui trazido à colação na obra da civilista Maria Helena, que ensina Direito Civil Comparado na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

Entendo que vivemos no Brasil, em que a Ordem Econômica e Financeira é um verdadeiro caos. A própria Constituição Federal é infringida, constantemente. O art. 192 da "Constituição Cidadã" sofreu alteração pela Emenda Constitucional nº 40/2003, que revogou, dentre outros dispositivos, o § 3º. Este limitava os juros em 12% ao ano. O art. 192 passou a vigorar com a seguinte redação:

> "Art. 192. O sistema financeiro nacional, estruturado de forma a promover o desenvolvimento equilibrado do País e a servir aos interesses da coletividade, em todas as partes que o compõem, abrangendo as cooperativas de crédito, será regulado por leis complementares que disporão, inclusive, sobre a participação do capital estrangeiro nas instituições que o integram."

Uma vergonha! Uma emenda que beneficia o capital estrangeiro abriu as portas à ganância e à voracidade do capitalismo nacional e forâneo. Permitiu o abuso de criação de juros extorsivos, como os da Taxa SELIC, "que tem natureza híbrida, constituindo ora (...) atualização monetária, ora de juros compensatórios", como afirmou o Relator em seu voto vencido do aresto por maioria de votos do STJ, aqui já referido.

A doutrina vem sufragando entendimento de repúdio a essa taxa infame. Faço minhas as palavras do Juiz Federal Rogério de Menezes Fialho Moreira, no seu estudo já

---

8 Aut. ob. cit., p. 391.

tantas vezes aqui citado neste ensaio jurídico despretensioso, que é, no entanto, um grito de um velho advogado com mais de cinqüenta anos de militância:

> "Por fim observo que a utilização da taxa SELIC, além do grave inconveniente representado pela natureza dúplice, impedindo a verificação da parcela relativa unicamente aos juros de mora, também implica excessiva operosidade, a ser imposta em todas as obrigações.
>
> Tome-se o exemplo da taxa SELIC vigente em meado de 2003, fixada pelo COPOM em 26% ao ano. Além dos juros remuneratórios ajustados, incidentes desde o início da obrigação, pode haver, ainda, a incidência dos juros de mora, a partir da citação, que também podem ser convencionados pelas partes até o dobro dos juros legais. Vale dizer, o patamar, para estes últimos, a par dos juros de remuneração do capital, atualmente seria de até 52% ao ano, para os que defendem a aplicabilidade da SELIC, ou de até 24%, prevalecendo o entendimento de que deva ser aplicado o CTN.
>
> É evidente o gravame excessivo para o obrigado, em pagar juros de mora de até 56% ao ano, além dos juros remuneratórios, sobretudo em época de estabilidade da inflação. A filosofia do novo Código, que deve informar inclusive a interpretação de todos os seus dispositivos, é no sentido de inadmitir vantagem exclusiva para apenas uma das partes.
>
> Os juros de mora têm a finalidade de desestimular o inadimplemento das obrigações. Não devem ser fixados em patamar extremamente baixo, de modo a que seja vantajoso para o devedor a discussão infundada do débito em Juízo, ante a melhor remuneração do capital no mercado financeiro. Mas, por outro lado, não podem ser escorchantes, inibindo mesmo o devedor com direito discutível de pleitear a revisão da sua obrigação.
>
> Portanto, a interpretação que melhor se adequa ao espírito do Código Civil em vigor é a de que a taxa de juros legais referida no seu art. 406 é a de 1% ao mês."[9]

Assim, deve prevalecer a interpretação de que o novo Código Civil procurou corrigir a confusão instaurada no Sistema Financeiro Nacional, com essa parafernália que foi a criação da SELIC, a partir de 2003.

Tarcísio Nevian, tributarista brasileiro com curso de Pós-Graduação na Faculdade de São Paulo, no seu livro *A Restituição de Tributos Indevidos, seus Problemas, suas Incertezas*, Editora Resenha Tributária, ofereceu-nos um importante estudo sobre a repartição dos tributos indevidos em matéria tributária.

A análise criteriosa da cobrança dessa taxa SELIC, no País, a partir do ano de 1995, leva-me à conclusão inevitável de que esse é um tipo de taxação que, uma vez paga, caracteriza caso de repetição do indébito tributário, porque inconstitucional.

Ora, não há imposto sem lei anterior que o institua. A hipótese em discussão é a de criação de um imposto disfarçado. O fundamento do pedido de restituição é o enriquecimento sem causa. Todo aquele que receba o que não lhe é devido está obrigado a restituir. Não se pode tolerar que as autoridades fiscais continuem valendo-se de artifícios e de disfarces impunemente, pois trata-se de um desrespeito à Constituição.

Muitas são as decisões dos nossos tribunais superiores favoráveis à restituição de tributos pagos indevidamente à Fazenda Pública. Ora, no caso dessa taxa SELIC, o con-

---

9 MOREIRA, Rogério de Menezes Fialho. "A Nova Disciplina dos Juros de Mora: aspectos polêmicos". *In: O Novo Código Civil: questões controvertidas*. São Paulo: Editora Método, 2003, pp. 282-283.

tribuinte basta provar que pagou esse tributo indevido e argüir a sua inconstitucionalidade, para, em ação própria, obter a restituição. Recomendável, pois, a propositura dessa demanda pelo sujeito passivo, obrigado a pagar a taxa SELIC. O fundamento do pedido de restituição é o enriquecimento sem causa. É direito de quem pagou esse tributo indevidamente exigir o reembolso dos valores mal pagos.

Não há, no caso dessa taxa, instituída desde 1995, lei que a tivesse criado, e, se houvesse essa lei, seria ela inconstitucional. Essa taxa, pois, é nenhuma, porque nula de pleno direito, estando a Fazenda Pública obrigada a restituir o que recebeu, porque mal recebida. Notadamente agora, quando vivemos no Estado da Democracia de Direito e estamos sob a vigência do novo Código Civil.

Como afirmou o eminente tributarista Ives Gandra da Silva Martins, no prefácio que escreveu para o livro do seu colega Tarcísio Neviani, *A Restituição de Tributos Indevidos, seus Problemas, suas incertezas*, essa obra é uma

> "(...) utilíssima contribuição ao estudo da matéria, que deverá, certamente, influenciar a reformulação conceitual de posicionamentos clássicos, decididamente nascidos a partir da estreita visão da lei complementar e da nenhuma percepção dos princípios da Magna Carta, com o que, muitas vezes, o 'tributo indevido' passa a ser 'tributo devido', por mecanismos, a seu ver e a meu, inconstitucionais e imorais, pois permissivos da inviabilidade da sua repetição." [10]

E termina o ilustre civilista, exaltando aquela obra:

> "Corajosa, exemplar, profunda, admirável, consciente e preservadora da pureza da lei maior e dos verdadeiros fundamentos da justiça tributária é a obra do eminente jurista Tarcísio Neviani, que tenho o privilégio e a honra de prefaciar."[11]

Aliás, o tema escolhido pelo tributarista Neviani é palpitante, mas escasso no idioma português, como ele mesmo o disse:

> "É minguada a literatura brasileira ou em idioma português a respeito da restituição de tributos indevidos. Quase inexistente é a literatura brasileira que aborde o problema nos seus aspectos interdisciplinares que interligam a Economia, as Finanças Públicas e o Direito. Somente a jurisprudência brasileira, necessitada de, por algum modo, decidir as lides que lhe têm sido submetidos ao longo do tempo, procurou aliar princípios civilísticos com idéias emprestadas de algumas teorias financeiras ou econômicas muito mal definidas, conjugou tudo com a necessidade do erário de arrecadar a qualquer custo e saiu por uma corrente dominante eivada de defeitos conceituais, afastada das verdades científicas pertinentes, dando assim surgimento a um fenômeno preocupante, qual seja, o do império do preconceito. Se preconceito é conceito falso, urge que se evite que a repetição contínua de falsidades as erija por fim em 'verdades' que todos venham a pacificamente aceitar. De fato, atribui-se a Mussolini, o ditador fascista da

---

10 MARTINS, Ives Gandra da Silva. *In*: NEVIANI, Tarcísio. *A Restituição de Tributos Indevidos, seus Problemas, suas Incertezas*. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1983, p. 16.

11 Aut. ob. cit., p. 17.

Itália dos anos 1922 a 1945, a afirmação de que "a mentira coerente e insistentemente repetida torna-se verdade indiscutível..."[12]

No Superior Tribunal de Justiça, quando do julgamento do Recurso Especial nº 21.588- PR, a 2ª Turma prolatou tímida decisão sobre essa matéria, em 13.06.2000, página 13. Os argumentos do bravo relator, o Ministro Franciulli Neto, aceitou a argüição da inconstitucionalidade da taxa SELIC. A ementa daquele julgado elucida muito bem a questão. Está transcrita no estudo do Juiz e Professor Universitário Rogério de Menezes Fialho, aqui referido.

A Corte Especial do STJ, por maioria, não conheceu da argüição de inconstitucionalidade. O relator designado para o Acórdão foi o Ministro Nilson Neves (*DOU* de 08.04.2002).

É preciso ter coragem para proclamar o Direito. É oportuno lembrar a sentença de Rui Barbosa: "O bom ladrão salvou-se, mas não há salvação para o juiz covarde."

Sei que a tese que ora defendo é uma questão polêmica. Adoto, no entanto, o ponto de vista de que o § 4º do art. 39 da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, é inconstitucional. E entendo que a Taxa SELIC não sendo indevidamente aplicada como se fora sucedânea dos juros de mora, quando, na verdade passou caráter de juros moratórios, implicando se cobrir de juros sobre juros, o que constituem uma ilegalidade. Além do mais, a Taxa SELIC significa um aumento de tributo, sem lei específica que a tenha criado. Isso em flagrante desrespeito ao art. 15, inciso I da Constituição Federal.

Assim, junto a este estudo dois artigos: o primeiro, intitulado "Recente decisão do STJ põe em dúvida a constitucionalidade da taxa SELIC", foi escrito pelos tributaristas Gilberto Luiz do Amaral e Pablo Andrez Pinheiro Gubert; o outro, uma publicação sob o título "SELIC é ilegal", foi distribuído por Pinto Guimarães Advogados Associados.

ANEXO I

RECENTE DECISÃO DO STJ PÕE EM DÚVIDA A CONSTITUCIONALIDADE DA TAXA SELIC

"A Resolução nº 1.124/96 do Conselho Monetário Nacional instituiu a taxa SELIC, definida pelas Circulares BACEN 2.868/99 e 2.900/99, assim dispôs: 'Define-se taxa SELIC como a taxa média ajustada dos financiamentos apurados no Sistema Integrado de Liqüidação e Custódia (SELIC) para títulos federais.'

Esta taxa, além de refletir a liqüidez dos recursos financeiros no mercado monetário, tem a característica de juros remuneratórios ao investidor. Teratologicamente, desconsiderando a natureza deste índice, a SELIC foi utilizada para driblar a limitação legal dos juros moratórios dos débitos tributários, de 1% ao mês, de acordo com o art. 161, § 1º, do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25/10/1966).

---

12 NEVIANI, Tarcísio. "A Restituição de Tributos Indevidos, seus Problemas, suas Incertezas". São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1983, pp. 3-4 .

Verifique-se a discrepância deste índice com os demais indicadores econômicos oficiais. Compare-se a SELIC dos três últimos anos com o INPC/FGV e IPC/FIPE para o mesmo período.

Diferenças estas que se acentuam especialmente em anos de deflação, como 1998. O próprio STJ já vinha, em decisões minoritárias, manifestado discordância com a aplicação da SELIC, na mesma esteira de outros índices que refletem a valorização de títulos, como a ANDIB/CETIP. Cite-se, *e.g.*, o enunciado de número 176 daquele Superior: 'Súmula 176: É nula a cláusula contratual que sujeita o devedor à taxa de juros divulgada pela ANDIB/CETIP.'

No excerto do voto vencido do Min. FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, o Il. Magistrado enfrenta o problema da ausência de previsão legal para a utilização da SELIC:

> *Senhor Presidente, só aplico a SELIC no imposto de renda. A lei expressamente declara que a restituição e a compensação do Imposto de Renda se fazem com a SELIC. Em termos gerais a SELIC é taxa de juros. Mas há lei neste País subordinando o Estado ao pagamento de taxa de juros de, no máximo, 1%. Julgamos nesta Turma um caso célebre de uma Prefeitura de Minas Gerais em que se pretendia aplicar a taxa ANDIB/CETIP, prima carnal da SELIC, inaplicável aos contratos, consoante a Súmula 176 deste STJ. Além do mais não há lei definindo o que seja taxa SELIC. Procurei exaustivamente, vali-me dos serviços da biblioteca e conversei com os procuradores, pois quem recorre das decisões é a Fazenda Nacional, vale dizer, é um órgão público federal que se insurge contra a aplicação da SELIC.*
>
> *Ora, se é assim – não havendo nenhuma disposição legal definindo taxa SELIC, ao passo que todas as instruções normativas do Banco Central definem a taxa SELIC como juros –, não posso aplicá-las às dívidas definidas nas ações de restituição de indébito, por exemplo, porque não há previsão da lei para esse efeito. O que há, sim, é apenas a previsão legal disciplinadora da cobrança e devolução do Imposto de Renda; nenhuma outra lei faz a mínima referência ao que seja SELIC.*
>
> *Dentro dessa realidade, o meu posicionamento é no sentido de que, no caso, não vale a aplicação da SELIC, porque taxa de juros, e não medição de inflação. Aliás, quanto à prima da SELIC, a UFIR, o próprio Supremo Tribunal Federal disse que se trata de taxa de juros, medida de inflação futura. Não posso conceber a taxa SELIC seja válida e exigida, por exemplo, no mês de maio passado [05/99], quando todos os instrumentos de medição de inflação desse país acusaram deflação.*
>
> *A FIPE, talvez hoje o mais badalado destes institutos de pesquisa inflacionária por ser de São Paulo, acusou deflação de 0,38% em maio. A taxa SELIC, ao contrário, está indicando projeção para cima, porque diz respeito à taxa de juros. Esse é o fato. Por isso, por não haver nenhuma disposição legal definindo o que seja taxa SELIC e, ao contrário, existindo disposições legais que não permitem a acumulação de juros e limitam o pagamento de juros pelo Estado, acima da taxa legal de 1%, também nego aplicação ao caso.*

Recentemente (13/06/00) o Ministro do C. STJ, Dr. FRANCIULLI NETTO, admitiu, em sede de Recurso Especial, o exame incidental da inconstitucionalidade da Taxa SELIC, desconsiderando os precedentes dos Tribunais Superiores, assim ementado:

> TRIBUTÁRIO. EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO. APLICAÇÃO DA TAXA SELIC. ART. 39, § 4º, DA LEI Nº 9.250/95. ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.

I – Inconstitucionalidade do § 4º do art. 39 da Lei nº 9.250 de 26 de dezembro de 1995, que estabeleceu a utilização da taxa SELIC, uma vez que esta taxa não foi criada para fins tributários.

II – Taxa SELIC, indevidamente aplicada como sucedâneo dos juros moratórios, quando na realidade possui natureza de juros remuneratórios, sem prejuízo de sua conotação de correção monetária.

III – Impossibilidade de equiparar os contribuintes com os aplicadores; estes praticam ato de vontade; aqueles são submetidos coativamente a ato de império.

IV – Aplicada a Taxa SELIC há aumento de tributo, sem lei específica a respeito, o que vulnera o art. 150, inciso I, da Constituição Federal.

V – Incidente de inconstitucionalidade admitido para a questão ser dirimida pela Corte Especial.

VI – Decisão unânime.

Esta decisão unânime remeterá a disputa à Corte Especial do Superior Tribunal de Justiça. O Il. Ministro reportou, em seu voto, 19 pontos em que é patente a inconstitucionalidade da acenada taxa. O ponto nevrálgico da questão, como se anota na fundamentação do aresto, é que o índice, dada sua natureza, não foi criado nem se presta a fins tributários, visto não existir em nenhuma lei do ordenamento positivo a sua previsão.

Em verdade, e o disse em todas as letras o afamado Ministro, "em matéria tributária, tanto a correção monetária como os juros devem ser previstos em lei". Mas tal previsão, no que é atinente à SELIC, não há em todo o ordenamento positivo. A lei não definiu o que é SELIC; o fez, pelo contrário, o BACEN, pois essa taxa é a remuneração do investimento do capital.

Como anota, ainda, o Ministro, "mesmo nas hipóteses em que é dada a opção ao contribuinte pelo pagamento parcelado com quotas acrescidas com juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liqüidação e de Custódia, tenho-a como inconstitucional". Isto porque o parcelamento não deixa de ser contrato administrativo estritamente vinculado à lei, e só a ela.

A lei complementar que em nosso direito positivo dispõe sobre a aplicação de juros e correção aos débitos tributários é o Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25/10/1966), especificamente em seu artigo. 161, § 1º. A norma hospedada neste artigo prevê a aplicação de juros moratórios de um ponto percentual, salvo disposição legal contrária. A Lei Ordinária nº 9.250/95 não estatuiu a SELIC, apenas estabeleceu seu uso. Tal lacuna gerou a disparidade existente entre sua natureza remuneratória, de um lado, e sua utilização como compensação moratória, de outro.

A SELIC é uma arma carregada nas mãos da administração pública, que pode manipulá-la ao seu bel-prazer, visto que controla integralmente a aferição de seus índices. É instrumento arrecadatório que deita por terra o princípio da estrita legalidade tributária, visto que os tributos (aí incluídas as contribuições previdenciárias) poderão ser majorados por mera manipulação de índices. A cristalização das normas tributárias, clara opção do legislador pátrio, tem por escopo o controle dos abusos da administração, tais como o que ora se debate, no qual a SELIC é mera ferramenta arrecadatória, e não vontade legal.

Caberá, portanto, no segundo semestre deste ano, à Corte Especial do STJ o julgamento da constitucionalidade da taxa SELIC para fins tributários.

ANEXO II

SELIC É ILEGAL

"JUROS DE MORA – Goiânia, GO – 9 de Setembro de 2002 – Publicada no *Diário de Justiça da União* a segunda decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ) que julgou ilegal e inconstitucional a utilização da Taxa SELIC para fins tributários.

No dia 17 de junho de 2002 foi publicada, no *Diário de Justiça da União*, a segunda decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ) que julgou ilegal e inconstitucional a utilização da Taxa SELIC para fins tributários. Os principais argumentos nos quais foi fundamentada a decisão estão consubstanciados no acórdão da Segunda Turma do STJ, cuja relatora foi a Ministra Eliana Calmon.

Leia-se o trecho da ementa do acórdão que trata da ilegalidade da Taxa SELIC:

'A Taxa SELIC para fins tributários é, a um tempo, inconstitucional e ilegal. Como não há pronunciamento de mérito da Corte Especial deste egrégio Tribunal que, em decisão relativamente recente, não conheceu da argüição de inconstitucionalidade correspectiva (cf. Incidente de Inconstitucionalidade no Resp. nº 215.881/PR), permanecendo a mácula também na esfera infraconstitucional, nada está a empecer seja essa indigitada Taxa proscrita do sistema e substituída pelos juros previstos no Código Tributário (artigo 161, § 1º, do CTN).

A utilização da Taxa SELIC como remuneração de títulos é perfeitamente legal, pois toca ao BACEN e ao Tesouro Nacional ditar as regras sobre os títulos públicos e sua remuneração. Nesse ponto, nada há de ilegal ou inconstitucional. A balda exsurgiu quando se transplantou a Taxa SELIC, sem lei, para o terreno tributário.

A Taxa SELIC ora tem a conotação de juros moratórios, ora de remuneratórios, a par de neutralizar os efeitos da inflação, constituindo-se em correção monetária por vias oblíquas. Tanto a correção monetária como os juros, em matéria tributária, devem ser estipulados em lei, sem olvidar que os juros remuneratórios visam a remunerar o próprio capital ou o valor principal. A Taxa SELIC cria a anômala figura de tributo rentável. Os títulos podem gerar renda; os tributos, per se, não.

Determinando a lei, sem mais esta ou aquela, a aplicação da Taxa SELIC em tributos, sem precisa determinação de sua exteriorização quântica, escusado obtemperar que mortalmente feridos de frente se quedam os princípios tributários da legalidade, da anterioridade e da segurança jurídica. Fixada a Taxa SELIC por ato unilateral da Administração, além desses princípios, fica também vergastado o princípio da indelegabilidade de competência tributária'.

Recurso parcialmente provido, apenas para excluir a Taxa SELIC, substituindo-a pela incidência de correção monetária e juros moratórios legais de 1% ao mês.

Está se formando no STJ uma forte jurisprudência contra a aplicação da Taxa SELIC da qual constitui exemplos a decisão de que trata esse artigo, REsp. nº 291.257/SC, e a decisão proferida no REsp. nº 215.881/PR

Está jurisprudência tem aplicação imediata para os contribuintes que parcelaram créditos tributários e para os que aderiram ao programa chamado REFIS. No primeiro caso, além da atualização do crédito tributário parcelado com a utilização da Taxa SELIC

no momento da contratação do parcelamento, as próprias parcelas são corrigidas, mensalmente, pela Taxa SELIC. No caso dos contribuintes que aderiram ao REFIS, a consolidação de todos os débitos incluídos no programa também foi efetuada com a utilização da Taxa SELIC.

Esses contribuintes podem recorrer aos tribunais para excluir dos créditos tributários parcelados ou incluídos no REFIS a parcela correspondente à Taxa SELIC."

Parte II

ECONOMIA

BREVE HISTÓRIA DOS TRIBUTOS

Ernane Galvêas
Ex-Ministro da Fazenda. Ex-Ministro do Planejamento. Ex-Presidente do Banco Central. Superintendente da Confederação Nacional do Comércio. Editor da *Carta Mensal*.

Desde os primórdios da civilização, quando surgiram as primeiras cidades e, pois, a estrutura das primeiras sociedades, existe um consenso no sentido de que a massa dos indivíduos, vivendo em conjunto, em "sociedade", não tem capacidade para organizar-se, ou seja, para governar-se. Portanto, é uma questão de ordem natural a razão de ser do Estado e do Governo, em que, necessariamente, uma minoria governa e dirige a maioria.

Na Antigüidade, seja no Egito, na Caldéia, na Assíria, na Babilônia ou na Pérsia, assim como na Grécia ou no Império Romano, a estrutura do Estado configurava, de um lado, um soberano, rei ou imperador, cercado de um pequeno grupo de ministros e de um forte contingente armado, representando o Poder e o Estado; do outro lado, ficavam os milhares de trabalhadores, de cujo trabalho eram retirados os tributos pagos aos governantes e seus exércitos. Esses milhares de trabalhadores, em geral, se organizavam em classes: os agricultores que cultivavam as terras, e cuidavam dos rebanhos, para produção dos alimentos, e os trabalhadores urbanos, geralmente escravos estrangeiros, que se ocupavam da construção dos palácios e das suntuosas residências dos governantes.

Ao lado dessa estrutura, natural para a época, o poderio do Estado exercia-se através das guerras de conquista. O Estado mais poderoso era o que possuía as maiores forças armadas. Os exércitos defendiam suas cidades e, ao mesmo tempo, dedicavam-se a invadir e saquear outras cidades, roubando suas riquezas, aprisionando seus habitantes, para o trabalho escravo, impondo aos que permaneciam no campo o pagamento de pesados tributos.

Assim sendo, tributo e Estado surgem ao mesmo tempo, com o povo – cidadão e escravos – de um lado, e os governantes, de outro lado, com seus exércitos.

Com a queda do Império Romano, no século VI depois de Cristo, a Europa esfacelou-se e o Poder foi pulverizado entre centenas de senhores feudais, que construíram no interior de seus castelos pequenas cidades cercadas de muralhas, por todos os lados, para se defenderem. Dentro dessas fortalezas, viviam os "donos do Poder" e sua Corte, além das guarnições militares, dos artesãos e de alguns comerciantes. Do lado de fora, ficavam os servos, que trabalhavam a terra e cuidavam dos rebanhos. Como as terras pertenciam aos senhores feudais, esses milhares de servos, que nelas trabalhavam, tinham a obrigação de lhes pagar tributos, seja entregando aos seus senhores parte de sua produção, ou, o que era mais comum, trabalhando, gratuitamente, no cultivo das terras de seus senhores,

durante dois ou três dias da semana. Esse era o regime feudal da Idade Média, que sucedera ao regime de escravidão da velha Antigüidade.

Dessa forma, pode-se dizer que o tributo sempre existiu. Mas os tributos foram se transformando ao longo do tempo, como se pode ver a partir da transição entre o feudalismo, baseado na terra, e o mercantilismo, baseado no comércio, desenvolvido nas grandes cidades ou através das caravanas e das companhias marítimas que importavam mercadorias de outros países. Nessa fase do desenvolvimento histórico da civilização, surgem os tributos cobrados sobre as transações comerciais, mais do que sobre a produção agrícola. O sistema colonial, desenvolvido pelas grandes navegações, criou as tarifas aduaneiras, um imposto sobre as importações que perdura até os dias atuais.

A partir da Revolução Industrial, novas transformações se operam nos sistemas tributários, primeiro com a criação dos impostos sobre a produção industrial, depois sobre o consumo e, finalmente, sobre o lucro e a renda recebida pelos proprietários. Atualmente, o imposto de renda é cobrado universalmente, sobre todos os ganhos, inclusive os rendimentos do trabalho, a partir de um certo limite de isenção.

O ano de 1215 representa o marco mais importante na História dos Tributos. Até então, o soberano aumentava discricionariamente os tributos, conforme os requerimentos administrativos de sua Corte ou as necessidades de equipar as forças militares do Reino. Esse absolutismo tributário foi quebrado, em 1215, na Inglaterra, quando os barões, proprietários das terras, forçaram o Rei João-sem-Terra a assinar a Magna Carta, segundo a qual

> "nenhum tributo poderá ser lançado na Inglaterra, sem o consentimento geral..."

Ainda no século XIII, o rei Eduardo I foi obrigado a ir mais além, aceitando que "nenhum tributo poderá ser lançado pelo rei, sem o consentimento dos arcebispos, bispos, condes, barões, cavaleiros, burgueses e todos os homens livres do povo..."

Definitivo, porém, foi a *Bill of Rights*, de 1628, conhecida como a 2ª Carta Magna, na qual se dispunha o seguinte:

> "A partir desta data, nenhum cidadão será obrigado a conceder qualquer dádiva ou empréstimo ao soberano, ou a pagar qualquer tributo, sem a aprovação do Parlamento."

Na Declaração de Direitos, promulgada em 1689, no reinado de Guilherme III, todos esses princípios sobre tributação foram consolidados.

Na França, essa evolução foi mais lenta; porém, na Revolução de 1789, com a aprovação da "Declaração dos Direitos", foram estabelecidos três princípios básicos:

1 – a contribuição para custear a administração pública e os serviços administrativos deve ser repartida entre todos os cidadãos, de acordo com suas possibilidade;

2 – qualquer cidadão ou seu representante tem o direito de avaliar a necessidade de sua contribuição e de discutir a sua quantificação e duração; e

3 – nenhum imposto poderá ser cobrado, a não ser por decreto da Assembléia dos representantes.

Estava, assim, firmado o princípio da "*no taxation without representation*", princípio básico em que se assentam os Orçamentos Públicos dos modernos países da atualidade.

De tudo isso que possa ser dito sobre o Direito Tributário, fica claro que o funcionamento de qualquer sociedade exige a presença do Estado, no mínimo por três razões básicas:

1ª) assegurar a ordem econômica e social, estabelecendo regras de comportamento, de concorrência, de direitos e obrigações que permitam às pessoas físicas ou jurídicas conviverem em paz e em harmonia, entre si e em suas relações com o Governo:

2ª) estabelecer um sistema de segurança nacional, que permita ao País e ao Governo defender-se de ataques armados, de ordem externa ou interna; e

3ª) instituir um sistema judiciário, com a finalidade de julgar e promover a justiça, na ocorrência de conflito de interesses, entre cidadãos, entre as empresas e entre eles e o Estado.

É evidente que o custo financeiro desse sistema tem de ser coberto e repartido pela sociedade. E a competência para a imposição dos tributos é exclusiva do Estado, dentro das limitações que a Lei Magna impuser.

No Brasil, segundo a Constituição Federal de 1988, existem os seguintes tributos:

a) Impostos, instituíveis pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, conforme a repartição da competência tributária fixada na Constituição.

b) Taxas, também instituíveis pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição (art. 145, II).

c) Contribuição de Melhoria, decorrente de obra pública, e também passível de ser instituída por todos os entes federados (art. 145, III).

d) Contribuições Sociais Gerais, Contribuições de intervenção no domínio econômico e Contribuições de interesse de categoria profissional ou econômica, instituíveis apenas pela União (art. 149).

e) Contribuição para custeio do sistema de previdência e assistência social, em benefício dos servidores dos Estados, Distrito Federal e Municípios, instituível por esses entes públicos (art. 149, § 1º).

Essa competência tributária do Estado, segundo a própria Lei Magna, subordina-se a seis princípios básicos:

1 – o princípio da **legalidade**, segundo o qual nenhum tributo será instituído ou aumentado senão através da lei;

2 – o princípio da **anterioridade**, que dispõe que nenhum tributo será cobrado no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que o instituiu ou aumentou;

3 – o princípio da **igualdade**, que veda ao Estado instituir tratamento desigual entre contribuintes de situação equivalente;

4 – o princípio da **competência**, que fixa as áreas de tributação entre os entes da Federação, de acordo com a natureza do tributo;

5 – o princípio da **capacidade contributiva**, segundo o qual "sempre que possível, os impostos serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte...", e, finalmente;

6 – o princípio da **liberdade de tráfego**, que garante a livre movimentação, no território nacional, de pessoas ou de bens, estabelecida para esses a possibilidade de cobrança de tributos interestaduais ou intermunicipais, na forma da lei.

De todo esse contexto, não escapa a observação de que a legislação tributária, no Brasil, é a mais complexa e a mais burocrática, entre os países de sua categoria econômica. Pior ainda, é o país que possui a mais pesada carga tributária (38% do PIB), em comparação com os demais países emergentes e a maioria dos países industrializados. Como diz o professor Ives Gandra, a carga tributária, no Brasil, já não cabe dentro do PIB nacional.

O BRASIL PRECISA DE UMA AGENDA DE CONSENSO

António Delfim Netto
Prof. FEA/USP – Deputado Federal.

Fabio Giambiagi
Economista do BNDES, cedido ao IPEA.

1. A importância do equilíbrio fiscal

É natural que existam divergências de opinião entre membros de qualquer governo. Quem tem um pouco de experiência sabe que, na preparação do Orçamento (mais do que na sua execução), as disputas acirram-se contra os ministros que têm a obrigação de manter a "ordem orçamentária". Estes têm a necessidade de "somar" todas as reivindicações e assim, freqüentemente, limitam as aspirações dos ministros "políticos", mais interessados nos projetos que facilitam sua reeleição do que naqueles com maior taxa de retorno social. Para um mínimo de eficiência do gasto estatal, é preciso que se estabeleça a prioridade entre todos os gastos públicos, não apenas setorialmente, mas dentro dos próprios setores. Por sua vez, para um mínimo de ordem financeira, é preciso: 1º) que a "soma" das partes não seja maior do que o todo (a receita efetivamente disponível) e 2º) que o eventual excesso (o déficit fiscal) seja coberto com um endividamento público [relação Dívida do Setor Público/Produto Interno Bruto (PIB)] bem estruturado e mantido dentro de limites razoáveis.

A observação de países com taxa de crescimento entre 4% e 6%; com PIB até 10.000 dólares *per capita*; com taxa de inflação entre 2% e 5% e com relativo equilíbrio externo mostra que, de um modo geral, eles têm:

1º) uma carga tributária bruta da ordem de 25% a 30%;

2º) uma dívida líquida do setor público em torno de 30% do PIB; e

3º) um coeficiente Dívida Externa Líquida/Exportação de Bens e Serviços da ordem de 1,0 ou menos.

Esses são índices "ideais" dos países virtuosos, aqueles que almejam o "grau de investimento" (que reduz o juro da dívida externa) e que têm curvas de juros normais (as taxas de curto prazo menores do que as de longo prazo), com juro real de 2% a 3% ao ano para papéis de 90 dias.

Medida por esses parâmetros, a economia brasileira revela toda a sua dificuldade, exatamente porque durante muito tempo temos nos recusado a cumprir as restrições referidas no primeiro parágrafo deste trabalho (Tabela 1).

Tabela 1
Indicadores comparados

	Indicadores	
	"Ideal"	**Brasil – 2005**
1. Carga tributária Bruta	25 a 30%	37%*
2. Dívida Líquida/PIB	30%	52%
3. Dívida Externa/Exportação	1,0	1,1
4. Taxa de juro real de curto prazo	2 a 3%	1,3%
5. Taxa de Crescimento/PIB	4 a 6%	2,3%

*Estimativa
Fontes: IBGE, Banco Central do Brasil.

É por isso que no Brasil quem sugere, ao mesmo tempo, a redução do juro e do superávit primário está pedindo algo extremamente difícil de executar sem alguma "mágica". Até aqui, a intuição do presidente Lula tem felizmente rejeitado qualquer expediente nesse sentido, porque sabe que eles terminam muito mal. Para reduzir os juros, o mais razoável é aumentar o superávit primário.

O tamanho do Estado e a sua relativa ineficiência, quando comparado com o setor privado, explicam uma boa parte do nosso baixo crescimento dos últimos anos. O setor privado (mais eficiente) entrega mais de 35 % de tudo o que produz por ano para o consumo de um Estado inchado e lento, que devolve poucos serviços – e de baixa qualidade –, além de não investir na infra-estrutura, cujas externalidades aumentam o retorno dos investimentos do próprio setor privado. Além do mais, trata-se de um Estado endividado, que se apropria de parte da poupança privada, que, com juros menores, financiaria melhor o desenvolvimento do País. De um lado, o Estado dissipa recursos utilizando-os mal e, de outro, ocupa recursos que agilizariam o setor privado. Com o aumento permanente das suas despesas, na ausência de restrições, o Estado brasileiro não caberá no PIB!

Pesquisas empíricas bem conduzidas sugerem que, pelo menos no Brasil, existem as seguintes ligações entre a "expectativa de inflação" (que orienta o Banco Central na fixação dos juros), o superávit primário, a relação Dívida Líquida/PIB e a taxa de juros real:

1ª) a "expectativa de inflação" depende de maneira importante da magnitude do superávit primário;[1]

---

1 Ver CERISOLA, Martin e GELOS, Gaston, "What drives inflation expectations in Brazil? An empirical analysis", IMF, jun./ 2005 (IMF Working Paper, WP/05/109).

2ª) a taxa de juro real de curto prazo, no momento presente, depende positivamente, e de maneira importante, da relação Dívida Líquida/PIB, e, no momento seguinte, a determina;

3ª) quando a relação Dívida/PIB se aproxima de 55%/56%, o mercado financeiro sofre uma situação de *stress* e exige juros maiores para continuar a financiar a dívida.

É importante compreender que essas relações (exceto a 3ª) são perfeitamente antecipáveis teoricamente e sustentadas empiricamente. Em outras palavras, elas não são um ato da vontade dos agentes públicos ou privados. A opinião contrária de um economista ou de um ministro ou até mesmo do Presidente da República sobre elas é absolutamente irrelevante: elas existem e se manifestarão em resposta à ação dos agentes ou à ação do governo, quer eles as conheçam, quer não. O terceiro enunciado parece ser, no momento atual, uma "constante" característica da economia brasileira, constatada na experiência dos últimos anos.

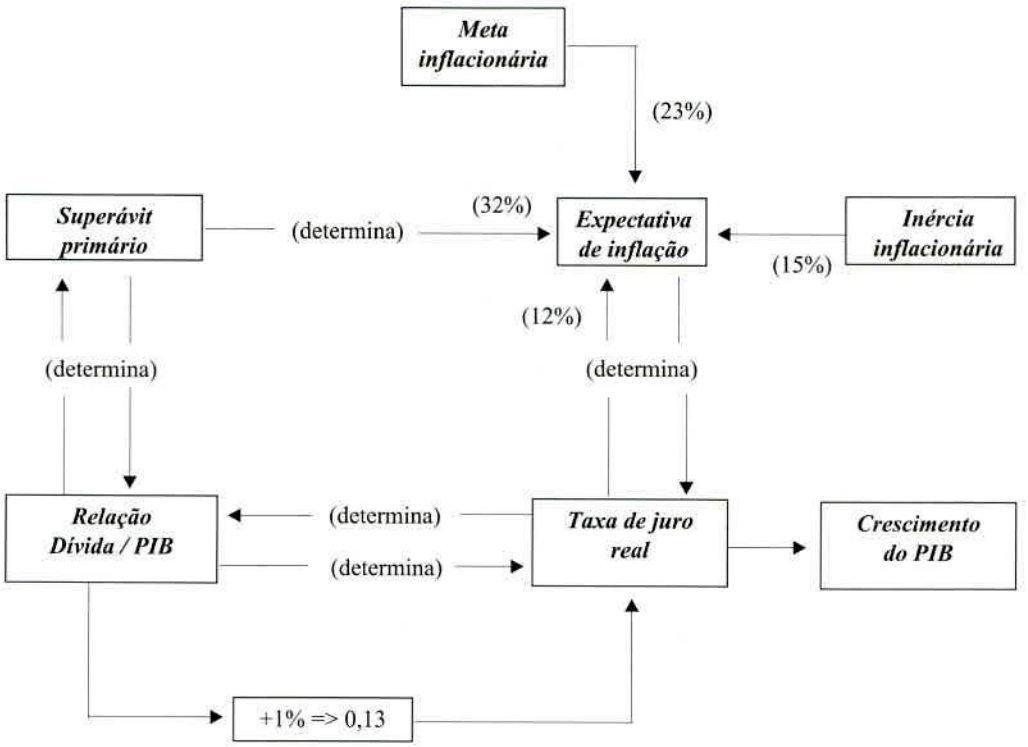
Há mais um fato e, desta vez, puramente aritmético: o superávit primário necessário para manter a relação Dívida/PIB num determinado patamar é resultado de um algebrismo simples, imune aos desejos e ao poder da autoridade. A condição necessária para a redução da taxa de juros não é desejá-la como ato de "vontade", mas produzi-la pela redução monotônica da relação Dívida/PIB. Trata-se de um problema aritmético. Qual o superávit primário necessário para reduzir a relação Dívida/PIB? O algebrismo, simplificadamente, é o seguinte: para manter essa relação constante e desprezando efeitos de segunda ordem ligados ao surgimento de "esqueletos" e à possibilidade de haver algum financiamento através de "senhoriagem", o superávit deve ser igual ao nível da dívida, excluindo a base monetária (hoje 47% do PIB), multiplicado pela diferença entre a taxa de juros real (hoje 13%) e a taxa de crescimento real do PIB (hoje 2,3%). Que número é esse? 5,0 % do PIB. Qualquer número menor do que esse aumentará a relação Dívida/PIB e estimulará um aumento dos juros. Nas condições atuais, portanto, o superávit de 4,25% ampliaria a relação Dívida/PIB e tornaria mais difícil reduzir a taxa de juros.

Enquanto não tivermos as condições objetivas de converter a aspiração em realidade, não adianta "sonhar" com uma taxa de juro real de menos de 10% e "supor" um crescimento de 5%, situação em que um superávit primário de 4,25% seria suficiente para reduzir sistematicamente a relação Dívida/PIB.

O quadro a seguir mostra, impressionisticamente, essas relações.

É a existência dessa retroalimentação que torna a redução da taxa de juros um problema delicado e mostra que sua solução deve iniciar-se por um forte suporte da política fiscal em um horizonte de longo prazo.

Expectativa de Inflação e Equilíbrio Fiscal



Fontes: SPACOV, A., HOLLAND, M., GONÇALVES, F. M., "Can jurisdictional uncertainty and capital controls explain the high level of real interest rates in Brazil? Evidence from panel Data", mimeo, Jun./2005 CERISOLA, M., GELOS, R. G., "What drives inflation expectations in Brazil? An empirical analysis", FMI WP/05/109, Jun./2005.

Devido à existência dessas relações e à situação em que se encontra a economia brasileira, quem pede, ao mesmo tempo, a redução imediata da taxa de juro real e a diminuição do superávit primário está apelando para o uso da "magia negra" que o Presidente Lula garante que não fará.

Como veremos adiante, com hipóteses razoáveis poderemos reduzir a relação Dívida/PIB num prazo relativamente curto, o que ajudará na redução da taxa de juro real e, conseqüentemente, na redução do superávit primário que a estabilizará. Quando isso for possível, teremos de pensar seriamente se em lugar de fazê-lo não deveríamos começar a reduzir a colossal carga tributária bruta que esmaga o setor privado brasileiro, que usaria os recursos mais eficientemente e de acordo com suas preferências, aumentando o seu "bem-estar".

A condição fundamental para atingir o desejado objetivo é um "choque fiscal" sério, com a redução do peso das despesas correntes do governo no PIB. Uma das formas possíveis de realizar isso está na sugestão que fazemos a seguir e que esperamos possa ser

discutida e aperfeiçoada para que, afinal, seja possível uma aceleração do crescimento econômico com equilíbrio interno e externo.

2. Uma "Agenda de Consenso"

Nos últimos dois anos, dando continuidade a uma tendência que vem de longa data, os gastos correntes do governo têm se expandido a taxas vigorosas. Em 2004, o gasto primário do Governo Central, utilizando como deflator o próprio deflator do PIB, cresceu em termos reais nada menos que 8,3 % e 8,5% em 2005. Isso dá seguimento a uma tendência que vem se arrastando desde o começo do Plano Real, de aumento sistemático do gasto primário expresso como proporção do PIB. O mais grave é que, tomando como referência o investimento do Governo Central verificado no último ano da administração anterior (que esteve longe de ser satisfatório) de 0,8 % do PIB, isso terá ocorrido ao mesmo tempo em que o investimento público caiu! De fato, na média de 2003/2005, o Governo Lula terá investido apenas 0,6 % do PIB.

O gasto está aumentando, sem maiores benefícios para os mais pobres. Tome-se como exemplo o que tem acontecido com o salário mínimo. Um estudo empírico de dois especialistas renomados no tema da pobreza[2] mostra: 1º) que com um aumento real de 10% do piso previdenciário, só 4% da renda extra das famílias beneficiadas seriam destinados aos brasileiros definidos como "extremamente pobres"; e 2º) que apenas 3 % das famílias extremamente pobres têm a presença de um idoso, ao menos. O resultado disso é que, quando se aumenta em 10 % o valor real do salário mínimo, o coeficiente de Gini continua em 0,58 e a relação entre a renda apropriada pelos 10 % mais ricos e os 40 % mais pobres continua em 21. A diferença, ínfima, só aparece na terceira casa decimal! Em outras palavras, rios de aumentos do gasto público geram gotas de melhoria na distribuição de renda. Dessa forma, o Brasil gasta muito e mal!

O país corre um sério risco de que, no ano eleitoral de 2006, esse fenômeno se agrave, no rastro de uma redução expressiva do superávit primário. A indicação de que o Presidente da República estaria sendo pressionado a aumentar o salário mínimo em nada menos que 15 % ano que vem é a expressão mais eloqüente disso. O perfil de um país onde o gasto corrente e a carga tributária têm ambos um "viés de alta" tende a gerar como resultado um crescimento medíocre da economia e a pressionar a taxa de inflação, com conseqüências sobre a taxa de juros fixada pelo Banco Central.

Em face de tais considerações é que defendemos a necessidade de definir uma "Agenda de Consenso". Ela parte de seis pressupostos fundamentais:

1º) as condições políticas do país não permitem implementar cortes de gastos, mas isso não deve impedir que se aprovem medidas tendentes a diminuir a relação entre o gas-

---

2 PAES DE BARROS, Ricardo e CARVALHO, Mirela de, "Salário mínimo e distribuição de renda", Ipea, nov./2005 (Seminários DIMAC, 196).

to público e o PIB, com base na contenção do crescimento da despesa abaixo da taxa de crescimento da economia;

2º) há uma vasta série de reformas (previdenciária, tributária, política etc.), muitas delas extremamente complexas e todas elas profundamente controversas, que deverá congestionar a agenda parlamentar de 2007, qualquer que seja o vencedor das eleições presidenciais de 2006;

3º) o próximo governo deverá continuar a conviver com algumas das dificuldades políticas estruturais que têm delimitado a ação das autoridades nos últimos 10 a 15 anos, em particular: i) a necessidade de aprovar Emendas Constitucionais para modificar a Carta Magna e modernizar a economia; ii) o fato de que o partido do presidente eleito não consegue representar mais de 25 % do Congresso; e iii) a circunstância de que, para ter um "*quorum*" que viabilize a aprovação de uma Proposta de Emenda Constitucional (PEC), é necessário o apoio de uma coalizão de pelo menos quatro partidos;

4º) na ausência de antecipação para 2006 de alguns itens da agenda de reformas, corre-se o risco de que, em face da premência da aprovação de alguns pontos em 2007 [como a prorrogação da Contribuição Provisória sobre Movimentações Financeiras (CPMF) ou da Desvinculação de Receitas da União (DRU), sem as quais o equilíbrio fiscal de 2008 estará seriamente ameaçado], a negociação de 2007 se concentre especificamente nesses pontos, deixando de lado os temas mais controversos, repetindo o que já aconteceu em outras ocasiões;

5º) a oposição, que tem chances de chegar ao poder em 2007, deveria ter interesse em negociar previamente a aprovação de alguns itens da agenda, que facilitariam a ação das futuras autoridades; e

6º) uma negociação nesses termos teria uma excelente repercussão e seria uma demonstração de que há espaços de diálogo que podem ser aproveitados em benefício dos interesses do país, resgatando o clima positivo dos entendimentos políticos suprapartidários de 2002 e melhorando as chances de obtenção do tão almejado "grau de investimento" ("*investment grade*") no próximo governo. Apresentamos abaixo o que se poderia esperar de uma Agenda de Consenso nos próximos 10 anos.

3. Os benefícios potenciais de um consenso

Partimos, nas contas a serem feitas nesta nota, de uma previsão de despesa primária do Governo Central em 2006, à luz das tendências recentes, de 22,35 % do PIB, divididos da seguinte forma:

Transferências a Estados e Municípios: 4,20% do PIB
Pessoal: 4,80% do PIB
INSS: 7,60% do PIB
Outras despesas correntes e de capital (OCC): 5,75% do PIB
Total: 22,35% do PIB

Nos 5,75% das despesas correntes e de capital, supõe-se que o investimento seja de 0,75% do PIB, com os restantes 5,0% do PIB correspondendo a gastos correntes. A médio prazo, o país precisa enfrentar dois problemas:

I) o aumento do investimento público; e

II) a redução da carga tributária.

A solução de ambos deveria estar associada a uma diminuição da relação Despesas Correntes/PIB. No primeiro caso, porque seria a forma de criar espaço para a ampliação do gasto de capital, sem pressionar o total. E, no segundo, porque se um certo nível de superávit primário tiver de ser preservado, por razões fiscais, a carga tributária só poderá cair se, concomitantemente, houver uma redução equivalente da relação entre o gasto primário e o PIB. Um simples cálculo dá idéia dessa possibilidade. Se assumirmos que a execução das "outras despesas correntes" (sem contar transferências, pessoal e INSS) em 2006 seja de 5,00% do PIB, sendo os restantes 0,75 % do PIB que compõem o OCC, associados a investimentos (em torno de R$ 16 bilhões a preços de 2006) e se a cada ano ela aumentar, em termos reais, módicos 2%, por exemplo, em um contexto de expansão da economia de 4 % a.a., no ano seguinte essa despesa cairá para 5,0 x 1,02 / 1,04 = 4,9% do PIB. Em cinco anos a redução já totalizará uma diminuição de 0,5% do PIB ou aproximadamente R$ 10 bilhões a preços de 2006, que poderão ser utilizados para o aumento do investimento público.

O problema é que, nas atuais circunstâncias, a diminuição da relação Gastos Correntes/PIB torna-se difícil, pela existência de diversas vinculações, seja ao valor da receita ou ao próprio PIB. A solução para essa questão exige um conjunto de quatro medidas:

1º) aprovação, em 2006, da extensão da DRU – hoje fixada apenas até 2007 – por dois períodos de quatro anos (até 2015, inclusive), ao fim dos quais se espera que a crise fiscal tenha sido inteiramente superada, com aumento gradual dela a partir de 2008, passando a DRU do percentual atual de 20% para 30% a 35%, ao final de um período de transição;

2º) modificação da chamada "Emenda (Constitucional) da Saúde", de maneira que, em vez de garantir uma proporção fixa do PIB a ser destinada aos gastos do setor, estes sejam corrigidos pela inflação e acrescidos de um adicional real correspondente ao crescimento populacional – para evitar uma redução da despesa *per capita* – pelos próximos 10 anos. Isso possibilitaria uma redução do coeficiente entre o dispêndio corrente e o PIB, desde que a economia cresça em termos reais acima de 1,3 % a.a. – nível do crescimento demográfico – nos próximos anos;

3º) limitação, mediante estabelecimento de um teto constitucional, do crescimento real anual da folha de salário de cada um dos três poderes, em relação a 2006, por um período de 10 anos, a um percentual igual ao crescimento populacional – próximo do denominado "crescimento vegetativo" –, sendo tal controle feito separadamente por cada um dos três poderes; e

4º) adoção de um limite constitucional para as despesas correntes do Governo Central, excluindo as transferências a Estados e Municípios, nos moldes da recentemente aprovada Lei de Diretrizes Orçamentárias. O limite teria caráter duradouro e não apenas restrito a um único ano, por um período de 10 anos, tendo como referência um teto inicial de 17,40% do PIB em 2007 – igual ao previsto para 2006 – e reduzindo o teto em 0,10% do PIB a cada ano, de 2008 – inclusive – a 2016, até 16,50% do PIB.

Essa última medida se destinaria a elevar a poupança do governo e seria consistente com o aumento do espaço para o investimento, em função das outras medidas de controle da despesa corrente anteriormente mencionadas. Dado o crescimento da despesa com pessoal em 1,3% e supondo, por hipótese, um crescimento das demais despesas correntes do OCC de modo a respeitar o teto de despesas até 2016, além da estabilidade, como proporção do PIB, das transferências a Estados e Municípios e um crescimento anual de 4,0 % do gasto do INSS, teríamos o cenário exposto na Tabela 2, associado a um quadro de contenção – mas com aumento real – da despesa corrente e de incremento da participação do investimento público no PIB.

Tabela 2

Cenário de evolução da despesa primária corrente, excluindo transferências a Estados e Municípios e sem considerar investimentos (% PIB)

Composição	2006	2016
INSS	7,60	7,38
Pessoal	4,80	3,59
Outras despesas correntes	5,00	5,53
Total sem transferência	17,40	16,50
Transferências a Estados e Municípios	4,20	4,20
Total com transferência	21,60	20,70

Fonte: Elaboração própria (ver texto). OBS.: Adota-se uma hipótese de crescimento da economia de 4,0 % a.a. para 2007/2010 e de 4,5 % a.a. para 2011/2016.

Adicionalmente, a "Agenda de Consenso" incluiria a proposta de renovação da CPMF a partir de 2007, a ser aprovada também em 2006, com o cronograma de alíquotas a ser exposto abaixo, que visaria simultaneamente a:

1º) criar condições para a obtenção durante curto tempo de um estrito equilíbrio das finanças públicas (NFSP = zero) ainda na primeira metade do próximo governo, em um quadro de redução gradual das taxas de juros;

2º) garantir uma situação fiscal sólida para toda a gestão 2007/2010;

3º) alcançar, no final do processo de redução gradual das alíquotas, uma diminuição efetiva da carga tributária, acompanhada de um aumento da competitividade do país, pela redução significativa de um tributo "em cascata" que ainda onera as nossas exportações; e

4º) preservar, no final da transição, uma alíquota mínima de 0,08% sobre as transações financeiras, para fins de fiscalização, consistente com a preservação dos recursos do Fundo de Combate à Pobreza.

O valor inicial da CPMF e sua receita correspondente, bem como o valor correspondente a essas variáveis, 10 anos depois, aparecem expostos na Tabela 3. Caberia definir na negociação parlamentar o ritmo mais adequado para a redução das alíquotas ao longo do tempo.

Tabela 3

Proposta de alíquota declinante da CPMF

Ano	Proposta de alíquota	Receita da CPMF (% PIB)
2007	0,38	1,50
2016	0,08	0,32

Fonte: Elaboração própria (ver texto).

4. O cenário macroeconômico

O pressuposto aqui adotado é que a adoção de uma agenda como a proposta, combinada com uma nova "safra" de reformas modernizantes em 2007 por parte do governo escolhido nas urnas em outubro, permitirá uma queda significativa da taxa de juros que, então sim, comportaria uma redução gradual do esforço primário. A dinâmica da taxa de juros, combinada com a ação do Tesouro, vai gerar, a médio prazo, uma curva de juros "normal", com uma estrutura a termo caracterizada por taxas de longo prazo maiores que as de curto prazo e a possibilidade de emitir títulos prefixados de longo prazo, em um contexto de inflação baixa.

A combinação das Tabelas 2 e 3 permite chegar aos números da Tabela 4, onde se supõe, por hipótese, uma redução do superávit primário do Governo Central ao longo do tempo, de uma previsão de 2,65% do PIB em 2006 – excluindo o ajuste metodológico associado ao pagamento da dívida de Itaipu – até 1,00% do PIB em 2016.

O investimento é então obtido por resíduo, em face da hipótese de preservação das demais receitas como proporção do PIB e dos limites de gasto antes citados. Observe-se que o investimento do Governo Central praticamente triplicaria como proporção do PIB em 10 anos.

Tabela 4

Superávit primário do Governo Central (% PIB)

Composição	2006	2016
Receita total	25,00	23,82
CPMF	1,50	0,32
Outras receitas/a	23,50	23,50
Despesa total	22,35	22,82
Despesas corrente	21,60	20,70
Investimentos	0,75	2,12
Ajuste metodológico/b	0,10	0,10
Superávit primário	2,75	1,10

/a Desse total, devem ser descontados 4,20 % do PIB a título de transferências a Estados e Municípios, que são parte da despesa corrente da tabela.
/b Pagamento das amortizações de Itaipu.
Fonte: Elaboração própria (ver texto).

Assumimos um superávit primário de Estados e Municípios da ordem de grandeza de 1% do PIB, embora gradualmente declinante. Mesmo que ao longo dos próximos anos o superávit das empresas estatais seja "zerado", para permitir um maior nível dos investimentos em setores-chave como saneamento e energia, os números são consistentes com um superávit primário consolidado de 2,0% do PIB daqui a 10 anos, algo que parece razoável em um contexto de superação da crise fiscal, com uma despesa de juros e uma relação Dívida/PIB muito inferiores à atual.

Nesse contexto, a queda dos juros poderia ser mantida até a taxa de juros média real sobre a dívida pública cair a 5 %. A partir de um compromisso claro das autoridades com um superávit primário consolidado de 4,75 % do PIB nos próximos dois anos, ele cairia a partir de 2008, inicialmente na proporção de 0,25 % do PIB até 2010 e depois mantendo a diminuição gradual, até 2,0 % do PIB. Como a despesa com pessoal aumentaria anualmente 1,3 % em termos reais e a do INSS 4,0 %, sobrariam gradativamente mais recursos para investimentos e para outras áreas negligenciadas nos últimos anos. Nesse processo, o PIB, que no próximo Governo cresceria 4,0 % a.a., aceleraria na próxima década o seu crescimento, para uma taxa anual de 4,5 %. A dinâmica das diversas variáveis aparece exposta em detalhes na Tabela 5, tendo 2006 como ano-base. O déficit público seria zerado já em 2008 e, no final de 10 anos (em 2016), a dívida pública teria caído para 20 % do PIB e o país certamente teria sido graduado recebendo o *investment grade*. Acreditamos que os números da tabela contêm um pequeno "viés pessimista" que será superado se fizermos o entendimento político necessário à "Agenda de Consenso" aqui proposta.

Entendemos que uma agenda centrada nesses cinco pontos (extensão da DRU e ampliação do percentual de desvinculação; modificação da Emenda da Saúde; contenção da despesa com pessoal; limitação da despesa corrente primária como proporção do PIB; e redução gradual da alíquota da CPMF) teria boas probabilidades de êxito para a rápida organização da curva de juros e a redução importante do juro de curto prazo.

Para isso, ela deveria ser encarada como uma questão de Estado – e não de um Governo específico – em moldes similares ao espírito que norteou as conversações políticas por ocasião das negociações entre o país e o Fundo Monetário Internacional (FMI) em 2002. Significa, portanto, que teria de ser uma proposta coordenada pelo Presidente da República em pessoa e submetida publicamente aos principais partidos políticos do país, de forma clara, transparente e devidamente fundamentada. Esse é o desafio que o Presidente Lula e o país têm pela frente. Se fracassarem, o crescimento futuro pagará um alto preço com a permanência do crescimento medíocre com que temos vivido nos últimos 20 anos.

A TRIBUTAÇÃO DO TRABALHO NO BRASIL

José Pastore
Professor da FEA-USP.

Todo país possui algum tipo de regulamentação do trabalho. O trabalho não é uma *commodity* que pode ser leiloado em bolsas de mercadorias e nem pode ser contratado e regido exclusivamente pelas leis de mercado. Para evitar o aviltamento dos salários e a precarização do trabalho, as atividades laborais precisam ser reguladas.

Entretanto, os países variam bastante no modo de regulamentar a contratação do trabalho. Em um extremo, estão os países que não acreditam ser possível estabelecer todos os detalhes da contratação por meio da lei, pois as atividades variam de acordo com os setores da economia, regiões e tipo de empresa. O que vale para o setor financeiro não serve para a agricultura. O que é adequado para uma região desenvolvida não funciona em outra subdesenvolvida. O que é tolerável pela grande empresa não o é para as pequenas e microempresas. Por isso, esses países fixam em leis apenas as regras gerais, e deixam para o contrato negociado a maior parte dos detalhes da regulamentação. As normas que surgem nesse caso formam o chamado *sistema negocial,* onde o contrato negociado ocupa um lugar central.

Em um outro extremo estão os países que acreditam na eficiência das leis desde que sejam monitoradas por tribunais do trabalho, capazes de restaurar o comportamento das partes toda vez que estas se desviam das normas legais. Nesse caso, surgem leis em grande profusão, bastante detalhadas e que são aplicadas em todo o país, independentemente das diferenças entre setores da economia, características regionais e tamanho das empresas. Surge então o chamado *sistema estatutário*, onde a lei ocupa lugar central.

Todavia, nenhum país possui um sistema puro. Os que estão no extremo negocial convivem com várias leis aprovadas pelo parlamento. Os que estão no extremo estatutário abrigam muitas regras aprovadas por negociação.

Os dois sistemas possuem base legal. Os primeiros porque têm as regras geradas por contratos reconhecidos pelas leis vigentes e, por isso, têm plena eficácia jurídica. Os segundos porque se ancoram nas próprias leis.

Ao ter de cumprir a disciplina dos contratos ou das leis, a contratação do trabalho estabelece direitos e deveres. Neste ponto, os sistemas diferem entre si no que tange à flexibilidade desses direitos e deveres. No sistema negocial, os direitos e deveres estabelecidos no contrato podem ser modificados por outro contrato, respeitadas as leis gerais. No sistema estatutário, os direitos e deveres só podem ser modificados por outras leis.

Os dois sistemas geram despesas de contratação para os contratantes e benefícios para os contratados. A diferença está na rigidez dessas despesas.

No sistema negocial, tais despesas podem ser modificadas mediante nova contratação, o que pode ser feito por vontade das partes. O ajuste tende a ser mais rápido e adequado às peculiaridades do mercado de trabalho e da conjuntura da economia.

No sistema estatutário, ao contrário, as despesas não admitem negociação porque elas não estão atreladas a contratos e sim a leis. A rigidez é maior. A resposta às mudanças no mercado de trabalho ou nas condições da economia é demorada e complexa, dependendo de embates políticos e ideológicos nos parlamentos.

Exemplos eloqüentes de sistemas que pendem para o lado negocial são Inglaterra, Estados Unidos, Austrália, Nova Zelândia e Japão. Exemplos eloqüentes de sistemas que seguem mais de perto a linha estatutária são França, Itália, Espanha e a maioria dos países da América Latina. O Brasil é um dos países que possui as leis trabalhistas mais detalhadas, que, por conseqüência, geram despesas de contratação altas e rígidas, não admitindo nenhuma possibilidade de ajustes por meio da negociação.

Para se apreciar o nível de detalhe a que chegam as leis brasileiras basta mencionar que o valor da hora extra está fixado na Constituição Federal (art. 7º, XVI), o que constitui um detalhe inadmissível para uma Carta Magna que tem por objetivo fincar os grandes princípios de uma nação.

Vários outros detalhes fazem parte da topografia constitucional, como é o caso da remuneração do trabalho nos dias de repouso (art. 7º, XV), a fixação do abono de férias (art. 7º, XVII), da licença à gestante (art. 7º, XVIII) e inúmeros outros direitos que, na maioria dos países de tradição negocial, são estabelecidos no contrato de trabalho e, raramente, em leis ordinárias – nunca na Constituição.

As leis ordinárias seguem o mesmo detalhismo a ponto da CLT estabelecer que a hora noturna tem 52 minutos e trinta segundos e não sessenta minutos (art. 73, § 1º). A lista de detalhes é infindável e não há razão de repeti-la aqui.

Ao lado do grande detalhismo das leis trabalhistas, cresce a cada dia as normas geradas pela a ação da Justiça do Trabalho, através de enunciados e dos precedentes criados pelas sentenças. Os órgãos da Justiça do Trabalho no Brasil lidam com mais de dois milhões de processos por ano, o que dá margem a uma proliferação de normas.

Em síntese, o quadro legal no campo do trabalho é formado por 46 dispositivos constitucionais, 922 artigos da CLT, mais de 100 leis subsidiárias, 153 normas do Ministério do Trabalho, 114 normas do Ministério da Previdência, 68 convenções da OIT ratificadas pelo Brasil, 363 enunciados, 375 orientações jurisprudenciais e 119 precedentes normativos do Tribunal Superior do Trabalho.

Essa tradição legiferante no campo do trabalho tem mais de 70 anos e, hoje em dia, mobiliza interesses de várias comunidades profissionais, desde os magistrados até os advogados, passando por oficiais de justiça, funcionários ministeriais e dirigentes sindicais. Na verdade, esses profissionais têm suas vidas construídas em cima dessa imensa parafernália de regras fixadas por leis, decretos, portarias, normas regulamentadoras e sentenças normativas – o que, de modo geral, instiga uma resistência toda vez que se cogita desta ou daquela mudança.

O sistema estatutário brasileiro é de âmbito federal. Por isso, as regras legais e jurisprudenciais se aplicam a todos os setores da economia, todas as regiões e todas as empresas. No fundo, o Brasil trabalha com " leis de tamanho único" para serem aplicadas em realidades extremamente heterogêneas. Elas se aplicam tanto ao setor financeiro quanto à agricultura; tanto ao sul quanto ao norte do país; tanto a um fabricante de aviões quanto a uma barbearia. As despesas geradas pelo sistema estatutário são universais e obrigam todas as empresas a cumprirem seus dispositivos, sem a menor possibilidade de ajustes pela via da negociação.

Este caráter rígido de aplicação das regras de contratação do trabalho tem apresentado uma grande dificuldade para acompanhar as mudanças que caracterizam a economia moderna, assim como as modificações impostas pela crescente concorrência no campo da globalização.

Além das despesas universais geradas pelas leis gerais, o quadro legal do Brasil estabelece uma série de direitos especiais a nichos particulares do mercado de trabalho. Por exemplo, enquanto a Constituição Federal fixa a jornada de trabalho em 8 horas diárias e 44 semanais (art. 7º, XIII) – o que, aliás, na maioria dos países é matéria infraconstitucional ou de negociação –, um decreto de 1933, e em vigor até hoje, fixa a jornada do bancário em 6 horas diárias e 30 semanais (Decreto 23.322), apesar de a atividade dos bancários e os próprios bancos terem se transformado inteiramente nos últimos 70 anos.

Várias outras profissões foram contempladas com tratamento privilegiado, muitas delas sem justificativa prática. A jornada de trabalho do advogado, por exemplo, foi fixada em 4 horas diárias (Lei 8.906/94, art. 20).

O que é fixado em lei não pode ser negociado, a menos que seja para uma condição superior à estabelecida na lei. Esse sistema fecha a possibilidade de trocas. Muitas vezes os contratados têm interesse em reduzir a exigência de uma regra legal em troca de uma compensação econômica ou de um tempo livre para repouso, estudo ou trabalho comunitário.

É muito comum, por exemplo, o caso de empregados que gostariam de diminuir o intervalo legal de almoço, de uma hora, para 30 minutos, em troca da antecipação da saída do trabalho em meia hora. Isto não pode ser negociado, a menos que haja uma concessão especial do Ministro do Trabalho (art. 71, § 3º, da CLT). Trata-se de uma troca que não pode ser feita por vontade das partes. Elas precisam ser tuteladas pela autoridade máxima em matéria trabalhista.

Essa rigidez constitui um dos maiores entraves para se fazer os ajustes que são exigidos pela economia moderna. Como conseqüência de leis rígidas, há despesas rígidas. Considerando-se apenas as despesas geradas pelos direitos estabelecidos na Constituição Federal e na CLT e que se aplicam a todas as empresas, a contratação do trabalho na forma de relação de emprego subordinado acarreta uma despesa de 103,46% do salário do empregado, como se vê na Tabela 1.

Tabela 1 – Despesas de Contratação no Brasil (Horistas)

Tipos de Despesas	% sobre o Salário
Grupo A – Obrigações Sociais	
Previdência Social	20,00
FGTS	8,50
Salário-Educação	2,50
Acidentes do Trabalho (média)	2,00
SESI/SESC/SEST	1,50
SENAI/SENAC/SENAT	1,00
SEBRAE	0,60
INCRA	0,20
Subtotal A	36,30
Grupo B – Tempo Não-Trabalhado I	
Repouso Semanal	18,91
Férias	9,45
Abono de Férias	3,64
Feriados	4,36
Aviso Prévio	1,32
Auxílio-Enfermidade	0,55
Subtotal B	38,23
Grupo C – Tempo Não-Trabalhado II	
13º Salário	10,91
Despesa de Rescisão Contratual	3,21
Subtotal C	14,12
Grupo D – Incidências Cumulativas	
Incidência Cumulativa Grupo A/Grupo B	13,88
Incidência do FGTS s/13ª sal.	0,93
Subtotal D	14,81
TOTAL GERAL	**103,46**

Fonte: Itens da Constituição Federal e CLT.

Ou seja, a tributação do trabalho no Brasil, por força da Constituição Federal e da CLT, faz com que a despesa com obrigações não-salariais ultrapasse a despesa salarial. Ao contratar um empregado por R$ 1.000,00 por mês, as empresas têm uma despesa de R$ 2.030,00, lembrando-se que o empregado leva para casa apenas uns R$ 850,00, porque também sofre vários descontos em seu salário (previdência social, imposto de renda, contribuição sindical e outros).

É importante acrescentar que, na tabela acima, estão fora várias despesas compulsórias que se aplicam à maioria delas, como é o caso dos auxílios para transporte, alimentação e creche, assim como as licenças para alistamento militar, registro eleitoral, doação de sangue, casamento, falecimento em família e outras. Elas foram excluídas por não se aplicarem a toda força de trabalho e nem a todas as empresas.

Muitos argumentam que várias dessas despesas constituem *salários indiretos*. Trata-se de um equívoco conceitual. Despesas não se confundem com salário. O salário é a

remuneração do trabalho efetivamente realizado. A remuneração de 30 dias de férias, por exemplo, não constitui contrapartida de trabalho realizado. Por isso, ela não é salário – e sim despesa de contratação. O mesmo ocorre com os demais itens da tabela *supra*.

As despesas de contratação, diferentemente dos salários, são inegociáveis e são de recolhimento ou pagamento compulsório, o que não deixa dúvida sobre a sua natureza tributária ou paratributária. Afinal, o Código Tributário Nacional define tributo como *toda prestação pecuniária compulsória.*

No caso das despesas de contratação, algumas têm a sua arrecadação vinculada a entidades específicas, outras não. As primeiras são tipificadas como *contribuições sociais*. As demais são *paratributos*. Todas, porém, são entidades do universo tributário. O seu recolhimento ou pagamento é realizado de forma obrigatória pelo Estado (através do INSS), Justiça do Trabalho e pelas empresas.

Assim, o custo do trabalho para as empresas é formado por *parcelas negociadas* (salário, prêmios, participação nos lucros, benefícios etc.) e *parcelas não negociadas de natureza tributária* ou *paratributária* que são as despesas de contratação – e que chega a 103,36% do salário nominal.

O Brasil optou por um sistema de muitas despesas e pouco salário. As leis do trabalho, consolidadas mais tarde na CLT, foram criadas sob a inspiração do " garantismo legal", segundo o qual o país pretende assegurar todas as proteções sociais por meio da lei e não da negociação.

Como essas despesas funcionam como uma alíquota do salário, este tende a ser aviltado para que as empresas cheguem a um custo total do trabalho (parcelas negociadas e não-negociadas) que permita manter a sua competitividade no mercado de bens e serviços que produzem. Não é à toa que o Brasil é um dos países de baixos salários.

Outra estratégia – comumente adotada pelas pequenas e microempresas – é a contratação de uma parte do seu quadro de pessoal na informalidade e, em muitos casos, a totalidade dos seus empregados. Isso gera uma alta taxa de informalidade no mercado de trabalho do Brasil, que, nos dias de hoje, chegou a 60% das pessoas que trabalham, como veremos a seguir.

Uma terceira estratégia para compensar as altas despesas de contratação é a mecanização ou a automação precipitada. Ao fazer os cálculos do custo total do trabalho, altamente gravado pelas despesas de contratação, muitos empresários se precipitam na aquisição de equipamentos que dispensam empregados. Com isso, o Brasil instiga o uso do capital (que é escasso) em detrimento do trabalho (que é abundante).

Ademais, as despesas de contratação estabelecidas por lei se aplicam a todos os tipos de empresa, desde a megaempresa até a microempresa, passando pelas grandes, médias, pequenas, micro e mini empresas. O que é tolerável para as primeiras não o é para as demais.

Esse modelo tem pouco a ver com a diversidade da economia do Brasil. O país tem tamanho continental, mas é sustentado por um grande número de microprodutores, como se vê na Tabela 2, que inclui apenas as empresas formais, isto é, as que estão registradas na Secretaria da Receita Federal e que possuem CNPJ.

Tabela 2. Porte das Empresas Formais do Brasil

Porte das Empresas	Número de Empresas	%
Micro	5.277.308	94,7
Pequenas	245.458	4,4
Médias	29.579	0,5
Grandes	22.434	0,4
Total	5.574.779	100,0

Fonte: IBGE. Cadastro Geral de Empresas, 2004.

A concentração de empresas no pólo micro é impressionante. Cerca de 95% das empresas formais do Brasil estão na categoria de microempresas, segundo a classificação do SEBRAE. As pequenas empresas constituem cerca de 4,5%. Os dois tipos englobam 99,5% empresas.

Embora tais empresas formem a menor parcela do PIB, elas são responsáveis por mais de 50% dos empregos do Brasil. Portanto, a sua contribuição em termos sociais sobrepassa a sua participação como agentes econômicos.

Com uma carga de despesas de 103,46% do salário – e todas rígidas e inegociáveis – as pequenas e microempresas têm uma grande dificuldade de empregar formalmente. O montante das despesas é alto e os requisitos burocráticos para o cumprimento da lei são difíceis e dispendiosos para empresas de pequeno porte. Daí a incidência do trabalho informal com grande intensidade.

Quando se agregam todos os empregados, empregadores e trabalhadores por conta própria que não possuem vínculos com a Previdência Social e, portanto, não dispõem das proteções mínimas nos campos trabalhista e previdenciário, o trabalho informal no Brasil chega a 60% dos brasileiros ocupados.

O universo das pequenas e microempresas, porém, vai bem mais além das constantes da tabela acima. O SEBRAE estima em mais de 9 milhões as microunidades que não têm registro. Mais de 94% dessas empresas têm um único proprietário. Cerca de 46% não fazem qualquer registro contábil. Outras 46% dispõem de registros anotados pelo próprio proprietário. E 7% usam contadores. Cerca de 85% das pessoas ocupadas são proprietárias (trabalhadores por conta própria e empregadores), 14% são empregados, em sua maioria, sem carteira de trabalho.

Pela natureza das posições nas ocupações e pelas características dos negócios e das pessoas, é razoável supor-se que a informalidade nas empresas informais seja mais alta do que a verificada nas empresas formais.

Registre-se que a taxa de informalidade sofre variações de setor para setor e de região para região do país. Por exemplo, os estudos do Sinduscon de São Paulo para o setor da construção civil mostram haver 64% dos trabalhadores sem registro em carteira. Isto na cidade de São Paulo. Ao se adentrar pelo interior do Estado e do Brasil, em especial nas regiões mais pobres, a informalidade sobe. Estima-se que a informalidade em todas as pequenas e microempresas do país, inclusive as da agricultura, chegue a 70%.

Em suma, quem mais convive com a informalidade são as empresas de pequeno porte. Quem mais amarga a desproteção são os brasileiros que nelas trabalham. É aí que a lei mais atrita com a realidade. Os dados mostram que os mais castigados pela a informalidade são os pobres e isso vem aumentando com o passar do tempo. Em 1981, 74% dos pobres trabalhavam no mercado informal; em 2001, essa proporção saltou para 80%.

Afinal, qual é a magnitude da informalidade no Brasil? Dos 80 milhões de brasileiros que trabalham, 48 milhões estão na informalidade: são 60% de brasileiros desprotegidos por não terem nenhum vínculo com a Previdência Social.

Quem são os trabalhadores informais? O quadro estimado da informalidade no Brasil engloba empregados, empregadores e trabalhadores por conta própria, conforme mostra a Tabela 3.

Tabela 3. Distribuição dos Trabalhadores Informais no Brasil – 2004

Segmentos Informais	Em milhões	%
Empregados em empresas	19,5	40,6
Trabalhadores por conta própria	17,5	36,5
Empregados domésticos	4,0	8,3
Trabalhadores sem remuneração	5,5	11,5
Empregadores	1,5	3,1
Total	48,0	100,0

Fonte: PNAD 2004. Estimativas do Autor.

Somando-se os empregados em empresas com os empregados domésticos, a categoria de " empregados" chega a 23,5 milhões de pessoas. Se a esse grupo agregar-se os 1,5 milhão de empregadores que, como os empregados, deveriam estar vinculados à Previdência Social, chega-se a 25 milhões. Portanto, empregados e empregadores constituem as categorias mais robustas, respondendo por mais de 50% do mercado informal.

Quais as características dessas pessoas? A metade é formada por pessoas que têm insuficiência de renda para se filiar à Previdência Social. A outra metade é composta por pessoas que não têm condições para preencher as regras de elegibilidade da Previdência Social (menores de 16 anos e maiores de 60 anos).

Onde os empregados informais trabalham? É sabido que a informalidade nas grandes empresas é pequena. Nelas, há casos de empregados sem registro, mas essa não é a regra. Ademais, a grande maioria das empresas do Brasil é de pequeno porte. É nesse segmento também que o emprego mais cresce. Nos últimos dez anos, cerca de 55% dos novos postos de trabalho têm surgido nas pequenas e microempresas.

A grande massa de empregados informais está nessas empresas. São elas que enfrentam as maiores dificuldades para arcar com as despesas de contratação legal. Dois terços das pequenas e microempresas estão no comércio e serviços, onde a informalidade e a rotatividade são altas. No setor comercial, 83% dos empregos estão em firmas que

têm até 4 empregados. Nos serviços, são 74%. É aí que mais incide o emprego informal urbano. O excesso de tributação do trabalho se junta ao excesso de tributação em geral e à grande carga administrativa gerada pela burocracia das duas legislações – trabalhista e tributária.

Essa é a realidade em matéria de empregos informais. A reforma da legislação trabalhista terá de contemplar esse quadro. É verdade que leis não criam empregos. Mas leis de boa qualidade respeitam as especificidades dos vários segmentos do mercado de trabalho e ajudam a contratar legalmente.

Até aqui analisamos os 24 milhões de empregados e empregadores do setor informal. Ao lado deles há cerca de 19 milhões de pessoas que trabalham por conta própria ou pessoas que trabalham sem remuneração, em geral, na agropecuária, ajudando um parente. Estas pessoas, por não terem relação de subordinação, necessitam de proteções previdenciárias. Por isso, a solução para elas está no campo da Previdência Social e não da CLT. Este aspecto será examinado com mais detalhe adiante.

Muitos argumentam que o crescimento econômico resolve esse problema. Ledo engano. O crescimento é necessário, mas não é suficiente. A informalidade tem crescido na recessão e na retomada da economia. Em 2004, quando o PIB cresceu mais de 5%, o mercado de trabalho formal das regiões metropolitanas cresceu apenas 1,3%, enquanto que o informal cresceu 6,0%. Ou seja, com um PIB crescente, a informalidade aumentou com uma velocidade quatro vezes maior do que a formalidade. Na capital de São Paulo, por exemplo, mais da metade das pessoas que encontraram emprego em 2004 não conseguiram registro na sua carteira de trabalho.

Ao lado das altas despesas de contratação que são arcadas por todos os empregadores, as pequenas e microempresas têm peculiaridades que geram custos adicionais.

Por exemplo, o piso salarial é objeto de negociações nas datas-base. O seu valor é fixado em convenções coletivas da categoria que envolve empresas de todos os portes. Na maioria das vezes, os negociadores fazem parte das empresas de maior porte e que podem pagar mais. Raramente os pequenos e microempresários participam dessas negociações, e quando o fazem não têm força suficiente para impor valores realistas. Uma vez assinada a convenção, todas as empresas da categoria ficam obrigadas a respeitar o piso negociado. Para as empresas do topo, isso é aceitável; para as pequenas e microempresas, é intolerável.

A lei é assim. Mesmo que os empregados queiram, os empregadores não têm liberdade para firmar um acordo em separado com cláusulas menos favoráveis do que as da convenção respectiva, a menos que os sindicatos que a negociaram garantam aquele expediente. Isso é raro. Há resistências de todos os lados, até mesmo das empresas. Os grandes empregadores resistem em conceder "regalias" para os pequenos e microempresários, sob o argumento que estariam criando uma concorrência desleal para si mesmos.

O mesmo acontece com o valor da hora extra e do adicional de trabalho noturno. A legislação fixa valores mínimos, 50% e 20%, respectivamente. Mas as convenções coletivas realizadas com grandes empresas costumam ir além disso, e acabam impondo às pequenas e microempresas valores bem superiores à sua capacidade de pagar.

Muitas das pequenas e microempresas, por motivo financeiro, não se associam aos sindicatos patronais e, portanto, não participam das assembléias que aprovam as convenções coletivas. Apesar disso, têm de arcar com os custos dessas convenções, geralmente, decididas por empresas de maior fôlego.

Não é à toa que os pequenos e microempresários têm medo de empregar formalmente. As despesas ordinárias são elevadas e as extraordinárias são ainda mais altas. Se a empresa é envolvida em uma ação trabalhista que implica peritagem, por exemplo, o custo desse serviço é enorme e deve ser bancado pela empresa. Na interposição de um recurso judicial, a lei obriga a empresa a fazer um depósito prévio, muitas vezes no valor da causa.

Tudo isso assusta os pequenos e microempresários, mostrando que uma legislação que pretende proteger empregados precisa levar em conta a realidade das empresas. Do contrário, as boas intenções do legislador se voltam contra os trabalhadores que são contratados na informalidade ou ficam no desemprego.

A exemplo do que já fizeram outros países, a legislação trabalhista brasileira precisa ser adaptada às pequenas e microempresas, por meio de uma espécie de "simples trabalhista" a exemplo do Programa do Simples Tributário.

Este programa, iniciado em 1996, permitiu a formalização de quase três milhões de postos de trabalho nos primeiros anos de sua existência. E teria ajudado muito mais se o Brasil tivesse partido para um simples trabalhista como fizeram vários países avançados. Por responderem pelo emprego da metade da população brasileira, as pequenas e microempresas necessitam de uma simplificação administrativa e de estímulos para continuar empregando.

A informalidade no Brasil é dramática. Ela traz graves prejuízos para os trabalhadores e para os cofres públicos, em especial os da Previdência Social. Os trabalhadores ficam sem as proteções básicas nas áreas trabalhista e previdenciária, o que gera uma selvageria desumana.

Os cofres públicos ficam sem recursos suficientes para cumprir suas responsabilidades – o que gera déficits monstruosos (estimado em R$ 50 bilhões para 2006), forçando o governo a se financiar no mercado financeiro, o que eleva os juros, desestimula os investimentos e inibe a geração de empregos. Como se vê, a informalidade tem muito a ver com o desemprego.

O reflexo da informalidade no campo da Previdência Social é muito grave. O Brasil está gastando mais de 12% do PIB com o pagamento de aposentadorias e pensões. Esse montante é monstruoso quando se considera que o Brasil tem uma população menos idosa do que as nações da Europa e Japão, que gastam menos do que isso.

O Brasil precisa de uma urgente reforma trabalhista. É verdade que leis não criam empregos. Mas leis de boa qualidade respeitam as especificidades dos vários segmentos do mercado de trabalho e ajudam a contratar legalmente. Não é possível tratar mundos desiguais de maneira tão igual. A continuar dessa maneira, querendo impor a lei tamanho único a uma diversidade crescente, o resultado será o aumento da exclusão social.

O Brasil precisa também de uma nova reforma na Previdência Social. Sim, porque, quando se analisa o mundo da informalidade, se verifica que nela habitam seres diferentes: os empregados requerem um tipo de tratamento que é diferente do exigido pelos que trabalham por conta própria, assim como os empregadores informais necessitam de estímulos específicos para entrar na legalidade.

Para estas pessoas, mais necessário do que mexer nas regras de contratação é criar um sistema previdenciário que ofereça um mínimo de proteção social. O desafio está mais com a reforma previdenciária do que com a reforma trabalhista, embora as duas tenham uma grande interface.

Para evitar confrontações insuperáveis do ponto de vista político, sugere-se, como primeira etapa, a elaboração de um simples trabalhista de base infraconstitucional. As simplificações seriam aplicadas às pequenas e microempresas conforme definidas pela Lei nº 9.841, de 5 de outubro de 1999 – o Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte.

Num primeiro estágio, a adaptação das leis àquelas empresas poderia contemplar as despesas geradas por dispositivos da CLT que tratam do valor da hora extra (art. 59, § 2º), do descanso semanal (art. 67), do trabalho aos domingos (art. 68), do trabalho em dias feriados (art. 70); do intervalo para repouso (71); do trabalho noturno (art. 73); do quadro de horário (art. 74); da época de férias (art. 134) e de vários outros que comportam modificações por meio de lei ordinária.

Além isso, o simples trabalhista poderia mudar as despesas atinentes ao *caput*" do art. 15 da Lei 8.036, de 11 de maio de 1990, que trata da contribuição ao FGTS, e da Lei nº 4.749, de 12 agosto de 1965, que se refere à gratificação salarial por ocasião do Natal.

Com mudanças desse tipo, poder-se-ia alcançar uma redução substancial nas despesas de contratação nas pequenas e microempresas. É claro, isso teria de se dar mediante entendimento entre empregados e empregadores, através de negociações individuais e coletivas.

Os trabalhadores por conta própria exigem uma solução em outro campo. Eles não possuem nenhum vínculo com a Previdência Social, estão totalmente desprotegidos e nada recolhem para o INSS. Isso precisa ser revertido para se garantir proteções mínimas.

Na legislação do INSS existe a figura do "contribuinte individual facultativo". Mas a inscrição e a manutenção da mesma são muito caras. O trabalhador por conta própria tem de recolher 20% da sua renda para a Previdência Social; inscrever-se na prefeitura local para obter alvará de funcionamento; recolher o ISS (que pode chegar a 5% ou mais da receita bruta); contratar um contador para preparar sua declaração de imposto de renda; e cumprir várias outras exigências que são complicadas e onerosas.

Como atrair esses trabalhadores para a Previdência Social? Adotando-se duas medidas. A primeira, criando-se um regime especial com base em um regime de benefícios proporcionais às contribuições – para não gerar problemas atuariais para a Previdência Social. Ou seja, cada trabalhador contribuiria com o que desejasse, partindo-se de um mínimo a ser fixado por lei (talvez R$ 10,00 por mês), mas os benefícios estariam atrelados às suas contribuições.

A segunda, criando-se de maneira genérica, para todos os cidadãos brasileiros, o cartão único de identificação – o " Cartão da Cidadania" –, sem o qual as pessoas não poderiam agir na sociedade brasileira – não teriam acesso aos benefícios previdenciários, à aquisição de passaporte, à abertura de contas bancárias, ao aluguel de uma casa, à compra e venda de bens etc.

Para obter esse cartão e mantê-lo em vigência plena, os cidadãos teriam de estar em dia com a Previdência Social. Até mesmo os beneficiários do Bolsa-Família, por exemplo, teriam um pequeno desconto destinado à Previdência Social por ocasião do recebimento daquele benefício.

Para que os valores de contribuição não fossem aviltados, o sistema poderia prever um reajuste do valor mínimo ao longo do tempo, ficando livre para os trabalhadores irem aumentando esse valor com objetivo de elevar proporcionalmente os benefícios a serem auferidos, podendo, eventualmente, chegar aos benefícios a que fazem jus os empregados do setor formal quando se aposentam.

O Brasil teve uma proposta de cartão único apresentada pelo ex-ministro Hélio Beltrão do Ministério da Desburocratização na década de 80, quando a informática engatinhava. Posteriormente, o senador Pedro Simon conseguiu aprovar no Congresso Nacional a instituição do cartão único. Mas a lei não chegou a ser regulamentada e foi perdida por prescrição de prazo. Atualmente, o Ministério da Justiça realiza estudos para se implantar um cartão nacional de identificação, agora, com muito mais recursos da informática.

Com isso, os Ministérios do Trabalho, da Previdência Social e da Justiça, juntamente com o da Fazenda, poderiam criar um cartão que sirva para vários fins. No campo do trabalho, a medida seria útil para se instalar um novo regime de Previdência Social e, com isso, atrair, gradualmente, os trabalhadores por conta própria (informais) para dentro da formalidade, reduzindo-se o déficit previdenciário e estendendo proteção aos que mais necessitam ser protegidos – com conseqüências benéficas para o investimento e para o emprego formal.

Reformas nesses campos são sempre delicadas. A população reage por entender que perderá direitos e benefícios em relação à situação atual. Ocorre que, no Brasil, a maioria dos brasileiros está excluída desses direitos e benefícios. Isso significa que o trabalho pedagógico é fundamental para se aprovar qualquer reforma nesses campos.

No trabalho pedagógico é importante ter clareza nos objetivos e respeito aos direitos dos cidadãos.

Quanto aos objetivos, como foi dito acima, uma reforma trabalhista no Brasil tem de considerar medidas diferentes para dois universos diferentes. É por essa razão que este ensaio propõe um "simples trabalhista" para os empregados que trabalham nas pequenas e microempresas e uma reforma previdenciária com "cartão único de identificação" para os que trabalham por conta própria. São políticas sociais distintas e complementares. Convém que se busque soluções em nível infraconstitucional, uma vez que qualquer mudança constitucional na área de direitos sociais implica batalhas políticas de pouca viabilidade nos dias atuais.

Reformas desse tipo requerem uma liderança bem esclarecida, de grande poder de convencimento e disposta e negociar extensamente com as partes interessadas. Nesse processo, é importante trazer para a negociação os excluídos, que, afinal, são os destinatários das mudanças. As experiências internacionais mostram que, se eles não forem atraídos para o debate, a força de *lobby* dos incluídos tende a distorcer os objetivos da proposta e ameaçar os parlamentares com a retirada de apoio político nas próximas eleições. Com certa facilidade, os incluídos conseguem mobilizar a imprensa para dar ampla repercussão às suas defesas.

Para evitar confusões e distorções, é imperioso que o líder adote uma linha clara de respeito aos direitos dos cidadãos. Ou seja, é mister garantir à população que a reforma proposta manterá os direitos dos que estão protegidos e estenderá direitos parciais aos que não estão protegidos. Este esclarecimento é fundamental para dar aos protegidos a segurança que eles precisam. Isso reduzirá a sua resistência, deixando o caminho livre para se buscar o apoio dos excluídos.

A idéia de proteções parciais precisa ser bem explicada. Trata-se de um expediente provisório para quem não possui nenhuma proteção. O primeiro passo é vincular as pessoas ao sistema previdenciário, que, de início, garante benefícios de grande valor – aposentadoria, pensão, seguro-acidente, licença para tratamento de saúde, licença à gestante e vários outros. O segundo passo é explicar claramente aos beneficiários que, ao longo de suas carreiras, poderão passar para um regime de proteção total como o garantido pela CLT no caso dos empregados ou pela Previdência Social no caso dos contribuintes facultativos.

A semente da idéia das proteções parciais já foi plantada. Trata-se do projeto de Lei Complementar 210/2005, destinado aos trabalhadores por conta própria que ganham até R$ 36 mil por ano. É uma categoria enorme (cerca de 20 milhões de pessoas), que inclui vendedores ambulantes, biscateiros, camelôs, reparadores em geral e vários outros e que hoje não dispõem de nenhum vínculo e de nenhuma proteção da Previdência Social.

Em novembro de 2004, entretanto, o Presidente Lula enviou ao Congresso Nacional o Projeto de Lei Complementar PLP 210/2004 que faz isso. Trata-se de um passo importante em direção a um eventual Simples Trabalhista. As mudanças básicas do PLP 210/2004 são:

O referido projeto cria um programa que visa a proteger não só os trabalhadores por conta própria como também seus eventuais empregados. Ao entrarem no programa, os trabalhadores por conta própria transformar-se-ão em microempresários. Os que têm colaboradores, estes serão transformados em empregados registrados (formais).

No âmbito tributário, haverá isenção do IRPJ, PIS/PASEP, CSLL, COFINS, IPI. A escrituração será simplificada. O projeto permite que Estados e Municípios adotem valores fixos mensais de até R$ 45,00 para o ICMS e R$ 60,00 para o ISS, respectivamente.

No âmbito previdenciário, a alíquota para o INSS será de apenas 1,5% sobre o faturamento. Ao microempresário, aos trabalhadores por conta própria e aos contribuintes

facultativos (inclusive empregada doméstica) dá-se a opção de filiarem-se à Previdência Social, mediante contribuição de apenas 11% sobre o salário mínimo.

O projeto abriga uma série de proteções parciais. Cria-se um regime previdenciário especial com alíquotas e benefícios reduzidos. A aposentadoria será apenas por idade e invalidez e não por tempo de contribuição (proteção parcial). O valor da aposentadoria será baseado na média aritmética simples dos maiores salários-de-contribuição correspondentes a 80% de todo o período contributivo (outra proteção parcial). Não haverá cobertura para o desemprego involuntário.

No âmbito trabalhista, a contribuição ao FGTS será reduzida de 8% para 0,5% sobre o salário, desde que com a expressa concordância do empregado (proteção parcial). Além disso, a microempresa será isenta das contribuições do salário educação, dos "Ss" e da contribuição sindical. A contribuição previdenciária dos empregados será de 8% sobre o salário de contribuição referente à primeira faixa de renda. A contribuição da empresa, repetindo, será de 1,5% sobre o faturamento.

O programa facilita o reingresso dos trabalhadores que abandonaram o recolhimento à Previdência Social. O valor dos juros das prestações atrasadas será limitado a, no máximo, 50% do atual. O tempo pago será contado para fins de aposentadoria. À exceção da aposentadoria por tempo de contribuição e seguro-desemprego, todos os demais benefícios podem ser usados pelo trabalhador que se vincular à Previdência Social. Serão exigidos pagamentos durante 12 meses anteriores antes de gozar o benefício (proteção parcial).

Na parte trabalhista, as principais mudanças em relação ao sistema atual são: redução drástica do FGTS (de 8,5% para 0,5%, com fortes impactos na indenização de dispensa) e fixação de uma alíquota de 1,5% do faturamento para o INSS.

Como se vê, o programa está repleto de proteções parciais. É melhor ter um conjunto de proteções parciais do que nenhuma proteção.

A diminuição das alíquotas mencionadas associada à diminuição da burocracia é um forte incentivo à formalização. É difícil calcular com precisão o impacto dessas medidas para a contratação formal. A grande maioria, porém, traz reduções das despesas indicadas na Tabela 1.

Para fins especulativos, a Tabela 4 apresenta uma comparação aproximada das despesas de contratação nos dois casos. Como se vê, todas as contribuições do Grupo A serão isentas pelo PL 210/2004. Tais isenções terão um impacto nas despesas dos Grupos B, C e D, que, como se sabe, sofrem a incidência das despesas do Grupo A.

Com base nessa simulação, as despesas de contratação caem de 103,46% para 62,85%. Trata-se de uma redução da ordem de 40% – o que é bastante expressivo e deve estimular a formalização –, sem contar as economias no campo da desburocratização.

Tabela 1 – Despesas de Contratação de Horistas em duas Modalidades de Contratos

Tipos de Despesas	% sobre o Salário	
Grupo A – Obrigações Sociais	CLT Atual	PLP 210
INSS	20,00	8,60*
FGTS	8,50	0,50
Salário-Educação	2,50	0,00
Acidentes do Trabalho (média)	2,00	0,00
SESI/SENAC/SENAT	1,50	0,00
SENAI/SENAC/SENAT	1,00	0,00
SEBRAE	0,60	0,00
INCRA	0,20	0,00
Subtotal A	36,30	9,10
Grupo B – Tempo Não-Trabalhado I		
Repouso Semanal	18,91	18,91
Férias	9,45	9,45
Abono de Férias	3,64	3,64
Feriados	4,36	4,36
Aviso Prévio	1,32	1,32
Auxílio-Enfermidade	0,55	0,55
Subtotal B	38,23	38,23
Grupo C – Tempo Não-Trabalhado II		
13º Salário	10,91	10,91
Despesa de Rescisão Contratual	3,21	0,20**
Subtotal C	14,14	11,11
Grupo D – Incidências Cumulativas		
Incidência Cumulativa A/B	13,88	3,48
Incidência do FGTS s/13º sal.	0,93	0,93
Subtotal D	14,81	4,41
TOTAL GERAL	**103,46**	**62,85**

(*) e (**) Estimativas baseadas nas hipóteses acima. Ver texto.

O mais importante no PLP nº 210/2004 é a presença de dois conceitos novos. O primeiro diz respeito à escolha que é dada ao trabalhador e à empresa de negociarem o valor da alíquota do FGTS. O segundo se refere à criação de um regime previdenciário especial, com alíquota baseada no faturamento e com benefícios de aposentadoria restritos – evitando-se criar problemas atuariais para o INSS.

Esses dois conceitos são a alma dos programas de mudança utilizados em outros países. Se eles forem incorporados na moldura institucional brasileira, poderão ser estendidos para outros programas, abrindo-se um espaço importante para se aprovar um Simples Trabalhista para os trabalhadores das micro e pequenas empresas.

Em resumo, as soluções para se reduzir a informalidade exigem mudanças no quadro legal que preside os campos trabalhista e previdenciário. São reformas difíceis e que exigem um bom planejamento e uma extraordinária liderança. Ao mesmo tempo são reformas imprescindíveis para se humanizar o mercado de trabalho brasileiro e equilibrar as finanças públicas e, com isso, aumentar a capacidade de investimento dos setores públicos e privado, o que garantirá mais e melhores empregos assim como o progresso individual e social.

GLOBALIZAÇÃO, FEDERALISMO E TRIBUTAÇÃO

Fernando Rezende
Economista, professor da Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas-EBAPE, Fundação Getúlio Vargas.

1. Introdução: autonomia federativa e princípios tributários

Uma das preocupações importantes no desenho de sistemas tributários em regimes federativos é assegurar o necessário equilíbrio entre a repartição de competências impositivas e a autonomia financeira dos entes federados. Em tese, a repartição das competências deveria guardar uma estreita relação com o alcance territorial das principais bases tributárias, de modo a estabelecer laços mais sólidos de responsabilidade entre o Governo e o cidadão-eleitor e a limitar as possibilidades de deslocamento do contribuinte para evitar o pagamento do imposto. Na prática, o problema é mais complexo, pois nem sempre o modelo ideal é capaz de assegurar o equilíbrio mencionado.

No modelo ideal, as três principais bases tributárias conhecidas – renda, consumo e propriedade – seriam repartidas de acordo com o princípio de mobilidade dessas bases e de modo a estabelecer uma relação mais estreita entre o contribuinte e o Poder Público, encarregado da sua administração. Assim, a propriedade imobiliária, fisicamente imutável, ficaria no campo das competências municipais, enquanto o consumo, que se concentra em um espaço mais amplo, deveria ser objeto de tributação pelos governos estaduais ou provinciais. Ao governo nacional seria reservada a competência para impor tributos sobre a renda originada em qualquer parte do país.

Claro está que a aderência a uma recomendação dessa natureza é impossível de ser encontrada. Por um lado, as diversidades regionais, com respeito ao tamanho da população, renda *per capita*, padrões culturais, capacidade administrativa e carências sociais, não permitem acomodar as necessidades financeiras de cada ente federado com base numa rigorosa repartição das três bases tributárias mencionadas. Por outro, as flutuações cíclicas da economia recomendam opções mais diversificadas para evitar uma indesejável instabilidade nas receitas orçamentárias, que comprometem a administração eficiente dos orçamentos públicos.

Na realidade, cada federação adota a solução mais compatível com suas especificidades, não sendo possível falar da existência de um padrão. Quando as desigualdades regionais são grandes, o equilíbrio entre a repartição de competências e a autonomia federativa depende de um eficiente sistema de transerências compensatórias, capaz de equilibrar os interesses dos Estados mais desenvolvidos, que preferem mais autonomia

para tributar, e os dos Estados mais atrasados, que necessitam complementar suas fracas possibilidades de arrecadação com transferências promovidas pelo poder central.

Outro elemento que afeta as decisões sobre o grau de descentralização fiscal e sobre a natureza dos tributos atribuídos à competência de Estados e Municípios é a capacidade administrativa. Com freqüência, alega-se que uma baixa capacidade administrativa não permite maiores avanços com respeito ao aumento das competências dos governos subnacionais para instituir e arrecadar os impostos modernos, o que acaba por conduzir a soluções mais centralizadas para evitar a perda de qualidade do sistema.

De qualquer modo, a busca do equilíbrio federativo implica uma maior diversidade de opções tributárias, quase sempre centradas na existência de múltiplas incidências indiretas sobre o consumo de mercadorias e serviços. Tributos cumulativos, de mais fácil cobrança e fiscalização, convivem com formas mais modernas de tributação do consumo, a exemplo do imposto sobre o valor agregado, gerando distorções e ineficiências que prejudicam o contribuinte e a competitividade da economia. Em conseqüência, fica mais difícil conciliar as necessidades próprias de uma federação com a rigorosa observância dos princípios clássicos de eficiência e eqüidade na tributação.

A globalização e a formação de mercados comuns e uniões econômicas alteram a situação vigente e introduzem novos desafios para o equilíbrio fiscal em federações. Com a remoção das barreiras à livre circulação de mercadorias e serviços em toda a região abrangida pela união econômica, as diferenças de tratamento tributário também precisam ser removidas, sob pena de prejuízo para os membros do bloco que mantiverem impostos que penalizam a produção, os investimentos e a exportação. Por seu turno, as pressões por harmonização fiscal produzem um efeito positivo com respeito à necessidade de uma maior atenção aos princípios tributários que asseguram a integração competitiva ao mercado comum e à economia global.

O objetivo deste *paper* é, portanto, o de examinar as conseqüências tributárias da integração econômica para o caso específico de países que adotam a forma federativa de organização. Para tanto, um breve comentário sobre o processo de harmonização fiscal em uniões econômicas precede a análise das conseqüências da globalização para a autonomia federativa e o equilíbrio regional. Esta, por sua vez, constitui o pano de fundo sobre o qual se assenta a proposta de um novo federalismo fiscal capaz de conciliar as necessidades da harmonização tributária com as exigências da eficiência econômica e da cooperação intergovernamental. Algumas reflexões sobre o futuro são apresentadas ao final, a título de conclusão.

2. O Processo de harmonização fiscal em uniões econômicas

Ultrapassado o estágio inicial de formação de uma união econômica, com a unificação da política tarifária, a harmonização dos sistemas tributários passa a ser uma imperiosa necessidade. Não por acaso, a Comunidade Européia trilhou, desde o início, o caminho da harmonização tributária. O ritmo e a velocidade com que este caminho pode ser percorrido depende da magnitude das diferenças preexistentes e das pressões externas que interferem no seu desenrolar. Com o avanço da globalização, a influência das

pressões externas é agora mais forte do que no passado, implicando a necessidade de se avançar bem mais rapidamente hoje, em comparação com o ritmo observado na experiência européia, ao longo das últimas quatro décadas.

As pressões por harmonização fiscal oriundas da globalização dos mercados manifestam-se, inicialmente, e com mais intensidade, no mercado financeiro. Como o dinheiro é a mercadoria que circula com maiores facilidade e rapidez, práticas tributárias muito diferenciadas nesse mercado, em economias maduras, penalizam os países que fugirem ao padrão aceitável internacionalmente, exigindo uma rápida necessidade de ajustamento (o rebaixamento das alíquotas do Imposto de Renda de pessoas e de empresas, promovido pelos Estados Unidos, em 1986, provocou uma rodada semelhante nos países europeus). Países em desenvolvimento, cujas margens de rentabilidade do capital investido forem mais favoráveis do que o padrão vigente, teriam um espaço extra para manter uma diferença de tratamento, mas, à medida que se integrarem mais ao mercado internacional, esse espaço tornar-se-á mais estreito.

Tomados em conjunto, as pressões externas e os interesses coletivos da união econômica apontam para um desfecho rápido com respeito à harmonização tributária do mercado financeiro. Na conclusão deste percurso, a tributação dos fluxos financeiros deve ser abolida e o imposto incidente sobre o resultado das aplicações realizadas (lucros, dividendos, juros etc.) deve ser ajustado ao padrão internacional, em curto espaço de tempo. Para a tributação da renda, Vito Tanzi (1995) aventa a possibilidade de o avanço da integração econômica internacional forçar o retorno de um imposto cedular sobre a renda familiar, para que a renda do capital (juros e dividendos, por exemplo) adapte-se mais facilmente à globalização do mercado financeiro, eliminando as vantagens hoje concedidas por paraísos fiscais.

No mercado de produtos, as mudanças são mais lentas. Distâncias, hábitos de consumo, barreiras não-tributárias ao comércio oferecem uma razoável margem de manobra para a tributação. Nesse caso, as pressões externas podem ser sentidas com menos intensidade, mas as exigências da união econômica são onipresentes. Eliminadas todas e quaisquer restrições à livre circulação de mercadorias e serviços no interior do bloco, a abolição das assimetrias tributárias assume total prioridade.

Conforme mencionado, o caminho trilhado pela Comunidade Européia nesse particular precisa, agora, ser percorrido com maior velocidade. A substituição de múltiplas incidências sobre o processo produtivo por um imposto de base ampla sobre o consumo de mercadorias e serviços, segundo o método do valor agregado, tal como o adotado na Comunidade Européia, já foi feita, ainda que parcialmente, por quase todas as economias ocidentais. Isto permite avançar mais rapidamente na harmonização tributária, com base na adoção de regras uniformes para o Imposto sobre o Valor Agregado – IVA –, para atender aos apertados calendários de implementação de novas propostas de formação de uniões econômicas em outras partes do mundo.

A menor mobilidade encontrada no mercado de trabalho sugere que aí são encontradas as maiores resistências à harmonização. Crescentes barreiras à imigração, principalmente de mão-de-obra menos qualificada, decorrentes dos elevados índices de

desemprego, fazem com que as pressões internacionais, neste caso, sejam menos relevantes. Em uniões econômicas, diferenças culturais e lingüísticas também amortecem a pressão por uma maior harmonia nos tributos incidentes sobre a mão-de-obra.

No mercado de trabalho, a preocupação com a harmonização é substituída pela exigência de desoneração. Nesse caso, o que provoca mudanças é a necessidade de reduzir os custos de produção decorrentes de pesados encargos trabalhistas, para ganhar melhores condições de competir no mercado internacional.

Conciliar as necessidades de harmonização tributária para a formação de uniões econômicas com os problemas fiscais de uma federação é uma tarefa que ainda carece de maiores estudos e reflexões. O ponto focal, na busca dessa conciliação, deve estar na reavaliação do princípio de autonomia federativa. Quanto mais se avança no rumo da harmonização tributária, menor fica o espaço para o exercício da capacidade impositiva dos governos subnacionais. De outra parte, quanto mais se avança na formação de uma união econômica, maiores são as restrições impostas à gestão orçamentária de todos os entes federados. As próximas seções buscam reunir alguns argumentos a esse respeito.

3. Globalização e autonomia

Juntamente com a globalização dos mercados, a consolidação de blocos econômicos regionais vem impondo crescentes limites à autonomia dos Estados nacionais. O fortalecimento das instituições encarregadas de exercer o controle e a fiscalização do comércio e arbitrar os conflitos decorrentes do não-cumprimento dos acordos estabelecidos é uma manifestação importante da submissão a normas supranacionais, que é ainda mais severa quanto mais avançado for o estágio das distintas experiências de integração econômica regional.

A esse respeito, a experiência da Comunidade Econômica Européia é exemplar. Na seqüência da liberação das barreiras tarifárias ao livre fluxo de mercadorias e serviços nos limites do Mercado Comum Europeu, crescentes avanços foram alcançados no rumo da plena harmonização das políticas econômicas, harmonização essa indispensável ao projeto da unificação européia. Da harmonização da tributação incidente sobre a produção e circulação de mercadorias e serviços, passou-se à etapa mais ambiciosa da unificação monetária, já em fase inicial de implantação. Com a unificação monetária, novos avanços são exigidos no campo da harmonização tributária, especialmente na tributação da renda, o que vem sendo agora objeto de atenção. As queixas recorrentes ao crescente poder da burocracia instalada em Bruxelas revela a insatisfação de alguns com a perda de autonomia que acompanha os estágios mais avançados dos processos de integração.

Regimes federativos são duplamente afetados. A harmonização da política tributária afeta um dos pilares centrais da autonomia dos entes federados, centrada na repartição das competências impositivas e nos mecanismos de repartição de receitas constitucionalmente definidos. Além disso, o livre acesso ao crédito é também cerceado, à medida que um rígido controle sobre o déficit público é condição *sine qua non* para a harmonização das políticas macroeconômicas que deve acompanhar o avanço no sentido de estágios mais avançados de integração.

Nesse contexto, o conceito de autonomia federativa precisa ser reavaliado. Em parte, as rígidas limitações à mobilização de recursos podem ser compensadas por uma maior liberdade no tocante à sua utilização, desde que as exigências do equilíbrio fiscal sejam respeitadas. Além disso, é possível explorar os espaços que permanecem para a geração de receitas próprias vinculadas à prestação de serviços de âmbito local, em benefício, principalmente, da autonomia municipal.

Uma evidência interessante que acompanha a perda de autonomia dos Estados nacionais é o fortalecimento dos governos locais e a disseminação, por toda a parte, de experiências de municipalização. Com o abandono das posições estatizantes, a revisão do papel do Estado na economia volta-se para o fortalecimento de sua capacidade de regulação, no nível nacional, e a transferência das responsabilidades públicas, no campo da provisão de serviços coletivos e sociais, para os governos locais. Na medida em que a assunção dessas responsabilidades for financiada com recursos oriundos dos próprios beneficiários dos serviços prestados, o reforço do poder de atuação e da autonomia municipal não compromete a harmonização exigida pela globalização. Claro que em situações de acentuadas desigualdades sociais e elevada pobreza, como é o caso do Brasil, o financiamento das atividades transferidas aos municípios requer a cooperação dos demais entes federados, para evitar o crescimento da exclusão social.

A questão da autonomia não se restringe às relações entre governos, tanto no plano internacional quanto no doméstico. Aumenta, a cada dia, o controle das grandes empresas multinacionais sobre os fluxos de comércio. Em 1993, a UNCTAD apurou que 44% das exportações norte-americanas correspondiam a trocas de componentes, produtos finais e serviços entre empresas transnacionais, porcentagem essa que já é certamente maior hoje em dia. No Brasil, o censo do capital estrangeiro realizado pelo Banco Central, em 1995, indica que 17% dos fluxos do comércio internacional já ocorrem entre empresas multinacionais.

Essas porcentagens tendem a crescer à medida em que o processo de fusões e aquisições que vem ocorrendo em todo o mundo consolide uma estratégia de investimentos na escala planetária, sustentada em uma política de divisão de mercados e estabelecida com base em um planejamento estratégico de longo prazo.

Estudo recente (Dupas 1998) mostra que as 100 maiores corporações mundiais detêm 35% do estoque de investimentos diretos no mundo e 80% do fluxo de pagamentos internacionais de *royalties* e *fees*. Também aponta que os líderes da produção global estão reduzidos a algumas dezenas, mesmo em setores menos concentrados, como o automobilístico, onde os cinco maiores fabricantes já detêm mais de 40% da produção mundial.

No campo financeiro, a virulência das crises provocadas pela ação dos capitais especulativos nas distintas regiões do globo tem forçado uma necessidade crescente de adaptação a padrões internacionalmente reconhecidos como representativos de economias saudáveis: equilíbrio fiscal e externo, resultante de sólidas políticas monetária e tributária, tal como o contemplado no Tratado de Mäastrich. Independentemente do resultado das sucessivas conversas que o chamado G-7 vem tendo sobre a necessidade de controle

sobre a movimentação internacional de capitais, é pouco provável que isso altere significativamente a crescente necessidade de submissão a padrões internacionalmente aceitos como representativos de boa condução da política macroeconômica para a inserção competitiva no mundo moderno.

4. Globalização e regionalismo

Um aspecto importante das conseqüências de um aprofundamento da globalização e da integração regional, de especial relevância para a questão federativa, é seu impacto regional. Não por acaso, a Comunidade Européia instituiu, desde o início, uma abrangente proposta de política regional sustentada em fundos orientados para a modernização das economias mais atrasadas do bloco. Tal proposta sustenta-se na percepção de que o bloco europeu será tão forte quanto a capacidade de resistência dos elos mais fracos de sua cadeia. Assim, os países mais avançados disponibilizam recursos que são prioritariamente aplicados em programas de infra-estrutura, melhoria de recursos humanos e modernização tecnológica nas economias menos desenvolvidas da região, de modo a prepará-las para participarem em melhores condições do mercado unificado europeu e do mercado global.

Outro aspecto que conduz a uma especial atenção com a questão regional é o já mencionado controle das multinacionais sobre os investimentos que estão sendo realizados com vistas ao posicionamento estratégico nos mercados regionais e o aumento de sua participação no mercado mundial. Pesquisa da CEPAL sobre investimentos no Brasil no período 1995-97, comentada na revista *Rumos do Desenvolvimento*, de outubro de 1998, mostra que dos seis setores que mais expandiram os investimentos nesse período – automotivo, eletroeletrônico, farmacêutico, alimentos, siderúrgico e plásticos – os quatro primeiros apresentam presença intensiva de empresas multinacionais e foram também aqueles que mais investiram na expansão da capacidade produtiva. No caso brasileiro, o tamanho do mercado interno e as oportunidades que a localização de novas plantas industriais oferece para acesso privilegiado ao mercado regional – Mercosul e outros blocos econômicos – têm sido apontados, nessa e em outras pesquisas recentes, como um dos fatores determinantes da intenção de grandes empresas, tanto as controladas por capital estrangeiro quanto as nacionais, em aumentar os seus investimentos no Brasil, apesar das dificuldades existentes. Não por acaso, a nova rodada de ampliação das plantas automobilísticas no Brasil assistiu a uma forte presença de investimentos nos Estados do extremo sul – Paraná e Rio Grande do Sul –, em parte explicada por sua maior proximidade do Mercosul.

Nesse contexto, a capacidade de os Estados atuarem para evitar o agravamento das disparidades regionais depende cada vez mais da cooperação. Os fatores que tradicionalmente influenciavam na decisão de localização de atividades produtivas – mão-de-obra barata, proximidade das fontes de matéria-prima e dos principais mercados consumidores, e baixo índice de organização sindical – perdem força de atração à medida que a ênfase na produtividade, as novas facilidades para o deslocamento de mercadorias e serviços a longas distâncias e baixos custos, o crescimento do comércio eletrônico e o abandono das antigas crenças de antagonismo entre o capital e o trabalho tornam esses fatores obsoletos.

Junto com a obsolescência das antigas vantagens locacionais vai o poder de indução dos incentivos fiscais. Não só as exigências da harmonização fiscal reduzem progressivamente o grau de liberdade para a concessão unilateral de vantagens fiscais, que no passado constituíam forte incentivo ao deslocamento de plantas industriais para regiões menos desenvolvidas, como também a sustentação de situações artificiais torna-se inviável em um mundo cada vez mais competitivo. Cada vez mais, incentivos fiscais transformam-se em subsídios, que retiram do governo recursos essenciais para o pleno exercício de suas responsabilidade sociais, enquanto engordam os lucros daqueles que deles se beneficiam.

A importância que a questão regional tem para a discussão de um novo equilíbrio federativo exige que essa nova realidade seja amplamente percebida. Ao mesmo tempo em que a abertura e a globalização levantam suspeitas de que elas poderiam vir a ser acompanhadas de uma nova rodada de ampliação das desigualdades regionais no Brasil, elas criam oportunidades para maior estreitamento das relações econômicas de regiões menos desenvolvidas com o exterior, com o conseqüente risco de enfraquecimento dos interesses que até agora serviram de base para a sustentação da coesão nacional.

A Amazônia fornece um bom exemplo dessa possibilidade. A crescente vinculação da economia amazônica ao mercado internacional já é uma realidade, que tende a se acentuar pelas novas possibilidades de acesso dos produtos de sua base natural de recursos – mineral, agropecuária e madeireiro –, para não falar da exploração da biodiversidade, aos mercados do norte, cada vez mais ávidos do consumo da natureza, e pela perspectiva de acesso dos produtos da Zona Franca de Manaus aos mercados do Caribe e dos países que integram o Pacto Andino. Idênticas possibilidades podem ser aventadas para o Nordeste, para onde boa parte da indústria tradicional – calçados, tecidos e confecções – já está indo, atraída por menores custos salariais e maior proximidade dos mercados mundiais. Na economia global, a industrialização do Nordeste deixa de ser caudatária do que acontece no sul do país, uma vez que passa a ter acesso a máquinas, equipamentos e insumos importados a preços às vezes inferiores aos domésticos e de qualidade superior no tocante à incorporação de modernas tecnologias.

Na porção meridional do país, o Mercosul também é objeto de grandes expectativas quanto aos ganhos esperados da integração, levantando preocupações nas demais regiões com respeito às conseqüências do aprofundamento da integração deste bloco para as demais regiões do país.

Trata-se, portanto, de evitar que a integração regional acarrete a desintegração nacional e, para isso, é fundamental promover a harmonização tributária interna e externa e substituir o antagonismo pela cooperação. No redesenho do federalismo brasileiro, estes são aspectos centrais a serem considerados.

5. Harmonização tributária e federalismo fiscal

No caminho da harmonização tributária, a substituição de um variado número de impostos que incidem sobre bases estreitas por um reduzido número de tributos de base ampla veda a possibilidade de o equilíbrio federativo ser alcançado mediante atribuição

de competências tributárias exclusivas a cada um dos entes de uma federação. O recurso a competências concorrentes também não é compatível com as exigências de normas e de práticas administrativas uniformes em todo o território nacional. Desta forma, é necessário adotar um regime de competências partilhadas, no qual uma mesma base impositiva – o consumo, principalmente – passa a ser objeto de tributação simultânea pelas entidades que compõem a federação.

Partilhar competências é distinto de partilhar as receitas dos tributos. Na partilha de receitas, o tributo pertence a uma das partes, quase sempre o governo central, que se encarrega da sua administração e cobrança e reparte o produto da arrecadação com os Estados-membros de acordo com regras estipuladas na legislação. Na partilha de competências, o tributo pertence a ambos, União e Estados, que negociam conjuntamente, no Congresso, a legislação aplicável e as alíquotas que correspondem à parcela de cada um no tributo em questão. Ambos submetem, portanto, sua autonomia para legislar em matéria tributária ao poder legislativo nacional.

A partilha de competências tributárias é um instrumento poderoso de incentivo à cooperação. Uma base impositiva comum e uma legislação nacional uniforme conduzem à cooperação intergovernamental no campo da administração tributária, com benefícios não-desprezíveis para o contribuinte e para o fisco. Do ponto de vista do contribuinte, a simplificação decorrente da adoção de uma base única para cálculo dos débitos fiscais reduz o custo das obrigações acessórias e dispensa a necessidade de recurso a diferentes instâncias para a solução de conflitos de interpretação. Do ponto de vista do fisco, a integração de cadastros e a fiscalização conjunta aumentam a eficiência do combate à fraude e à sonegação, ao mesmo tempo em que permitem obter substanciais economias administrativas.

O antagonismo que freqüentemente se manifesta sob a forma de concessão de incentivos fiscais para a atração de indústrias cede espaço para a adoção de políticas ativas de atração de atividades econômicas modernas por meio de programas de investimento na melhoria da infra-estrutura, dos serviços urbanos e dos programas sociais, notadamente os de melhoria do ensino básico e da assistência médico-hospitalar.

Na implementação dessas políticas, a co-participação no financiamento é a contrapartida da partilha de competências. Por meio dela, fica mais fácil avançar na direção de uma maior descentralização das responsabilidades públicas, sem que seja necessário incorrer em uma *overdose* de transferências. Com a repartição das receitas tributárias na federação guardando uma relação mais estreita com a renda e o consumo local, a co-participação no financiamento poderia ser definida em função das necessidades de complementação pela União, dos recursos necessários para assegurar um padrão mínimo de atendimento em todos os Estados federados, mantida a regra de que a responsabilidade principal deve estar na esfera local.

Outra vantagem importante da partilha de competências é a contribuição que ela traz para a estabilidade normativa. A partilha de uma ampla base tributária entre os componentes de uma federação torna mais difícil a ocorrência de freqüentes mudanças na legislação, pois para isso seria necessário conciliar distintos interesses que nem sempre estariam de acordo com a necessidade e a natureza da mudança pretendida. Mas estabilidade também é importante, juntamente com o reforço das regras de anterioridade e anua-

lidade, para dar mais segurança ao contribuinte e estabelecer um ambiente propício a decisões de investimento e à atração de capitais, de fundamental importância para a ampliação das perspectivas de consolidação da união econômica e de crescimento do bloco.

Assim, embora a harmonização tributária implique perda de autonomia dos Estados federados nos processos de formação de uniões econômicas, a harmonização é vantajosa do ponto de vista dos princípios de tributação. O foco na competitividade, exigência da globalização dos mercados, reforçada pela necessidades da integração, repõe a preocupação com a neutralidade dos impostos no centro dos debates sobre as reformas tributárias que estão sendo objeto de atenção em vários países. Ao lado disso, a proteção do contribuinte também ressurge com maior força, tendo em vista a necessidade de preservar um ambiente favorável aos negócios e de estabelecer uma relação mais madura entre os contribuintes e o fisco.

Outro princípio tributário que também é recuperado é o princípio do benefício. Conforme já foi antecipado, a contrapartida da perda de autonomia tributária dos Estados federados é o maior espaço para a atuação do Poder Público local. No mercado global, os municípios, principalmente aqueles onde se situam as grandes metrópoles nacionais e regionais, são chamados a assumir maiores responsabilidades com respeito ao atendimento das demandas de seus cidadãos e podem, para tanto, recorrer mais intensamente a contribuições cobradas diretamente dos usuários/beneficiários dos serviços públicos indispensáveis ao funcionamento das cidades e à qualidade da vida urbana.

Por seu turno, a ênfase na microeconomia põe de lado os princípios tributários que se relacionam com as questões de equidade. De um lado, a progressividade da tributação da renda é afetada pela crescente mobilidade dos capitais e dos profissionais liberais mais qualificados. De outro, a seletividade na tributação do consumo também é limitada pela competição no mercado regional e global. Isso faz com que as preocupações com a justiça fiscal desloquem-se para o lado do gasto, mediante prioridade na aplicação de recursos públicos em programas voltados para a eliminação dos fatores que impedem a mobilidade social.

A suficiência dos tributos, sob a ótica da geração dos recursos necessários para o atendimento das responsabilidades do Estado, também é afetada pelas limitações macroeconômicas associadas à sustentação do equilíbrio fiscal, exigindo esforços crescentes para aumentar a eficiência da Administração Pública de modo a manter a carga tributária global nos limites impostos pela competição internacional.

6. Conclusão

As conseqüências da globalização financeira, da ampliação crescente das trocas internacionais e da formação de blocos econômicos regionais apontam para novos desafios à consolidação de regimes federativos, e estimulam a reflexão sobre o desenho de mecanismos de cooperação que possam, de fato, manter coesa a federação.

A federação reforça a descentralização e a descentralização amplia os espaços da democracia. Também é certo que a descentralização, ao mesmo tempo em que lubrifica o funcionamento dos regimes democráticos, suscita algumas preocupações importantes,

como, por exemplo, as relativas à redução das desigualdades sociais e à sustentação do equilíbrio macroeconômico.

Por um lado, a descentralização dos recursos e do poder para administrá-los afeta a capacidade de o Estado atuar com a finalidade de evitar a concentração regional da renda, aumentando as perspectivas de ampliação das desigualdades. Por outro, ela aumenta as dificuldades de coordenação da política fiscal, com riscos para o atingimento das metas de equilíbrio macroeconômico. Daí a imposição crescente de limites ao exercício do poder dos Estados federados, em função das exigências macroeconômicas e das necessidades de harmonização fiscal.

No cerne desta questão está o problema da autonomia. Que nível e que espécie de autonomia dos governos subnacionais será possível preservar, para que uma das vantagens da federação, que é a de poder lidar com as diversidades regionais sem perder de vista a unidade nacional, possa ser de fato sustentada?

No plano fiscal todas as recomendações convergem para a imposição de controles sobre as unidades subnacionais. Limitações ao gasto de Estados e Municípios e o estabelecimento de novas regras de controle sobre o endividamento estadual e municipal cerceiam a autonomia na gestão orçamentária. Do lado dos recursos, propostas de Reforma Tributária, centradas na necessidade de uma legislação tributária nacional para o imposto sobre o valor agregado, a ser partilhado entre o governo federal e os Estados, também significa retirar destes últimos competência para regular os impostos que constituem sua principal base de financiamento.

As limitações à autonomia fiscal enfatizam a necessidade de reforçarmos os laços que podem aumentar a cooperação na federação. O federalismo cooperativo é certamente o caminho. A questão é como esse federalismo cooperativo poderá ser implantado, tendo em vista as manifestações recorrentes de antagonismo e a ausência de novos estímulos à cooperação.

No Brasil, e creio que em outras federações, assistimos a demonstrações crescentes de antagonismo entre os Estados federados. Um exemplo marcante desse antagonismo é o ressurgimento de uma guerra fiscal predatória, na qual os Estados concedem favores cada vez mais generosos para atrair indústrias para seus territórios. Também é revivido o velho sentimento do cidadão de renda média dos Estados mais ricos, que se sentem penalizados por mais impostos, cuja receita é posteriormente transferida em benefício de pessoas mais ricas das regiões mais pobres.

Assim, embora a cooperação seja o caminho recomendado, o ambiente não a estimula. Ao contrário, o que se observa é um maior questionamento, inclusive porque vários Estados podem estar antevendo maiores oportunidades de promover o seu bem-estar, o bem-estar dos seus cidadãos, por meio de um maior estreitamento de relações com outras regiões de países vizinhos, em vez de fazê-lo com outras regiões do próprio país. É possível, portanto, que na esteira da integração internacional, que deve ser estimulada, e da consolidação dos blocos econômicos regionais, ocorra uma desintegração nacional que pode causar problemas futuros para a formação de uniões econômicas no continente sul-americano.

7. Bibliografia

DUPAS, Gilberto. *A Lógica da Economia Global e a Exclusão Social. Estudos Avançados*, Universidade de São Paulo.

TANZI, Vito. *Taxation in an Integrating World*, Washington, The Brookings Institution, 1995.

Parte III

HISTÓRIA E EDUCAÇÃO

TRIBUTO E EDUCAÇÃO

Arnaldo Niskier
Da Academia Brasileira de Letras.

"Temos uma insana política tributária, na esperança de reduzir o custo da dívida pública com a retirada, via tributos, de recursos da sociedade."
Ives Gandra da Silva Martins

Ives Gandra da Silva Martins, hoje presidente da Academia Paulista de Letras, além de um inspirado poeta, na vida profissional dedicou-se ao magistério e à advocacia tributária. Resultado: tornou-se um dos maiores profissionais do Brasil nessa complexa área. Tem autoridade para proclamar que "o excesso de tributos promove escassez de desenvolvimento".

É a situação em que nos encontramos, com 62 tributos e cerca de 38% da renda nacional comprometidos com a sangria oficial, desmesurada, injusta, pouco inteligente, pois está longe de estimular uma política que resulte em maiores e melhores empregos para a nossa população. O que tem havido mesmo é uma brutal concentração de renda, tornando os ricos mais ricos. Até quando?

Recebemos um desafio de primeira ordem quando Ives Gandra nos solicitou um artigo alentado sobre "Tributo e Educação". Sem especialização no primeiro item, colocamo-nos na expectativa de favorecer o segundo, na análise a que procedemos. O salário-educação, por exemplo, que é o quinto tributo nacional, tem uma lei infiel, que muda com muita facilidade. E sacrifica uma parcela ponderável das nossas necessidades básicas, esquecendo completamente o que pode e deve ser feito pela educação infantil. Não há uma explicação convincente sobre essa falta de sensibilidade.

Ernane Galvêas, ex-ministro da Fazenda, hoje é Consultor Econômico da Confederação Nacional do Comércio. Suas lições são preciosas, nas conferências que faz no Conselho Técnico. Ele afirmou que "qualquer diagnóstico da economia brasileira, hoje, vai nos indicar que o maior obstáculo à retomada do desenvolvimento está nas gigantescas dimensões do Estado, que, como se diz, "não cabe mais dentro do PIB." A partir de 1988, o Estado praticamente dobrou de tamanho, acreditando-se que tenha provocado uma fuga para o exterior de 36 bilhões de dólares de capitais nacionais e estrangeiros.

Assim, a reforma tributária, segundo o ex-ministro, foi um desastre para a União, que, desde então, vem se compensando das perdas com a elevação das piores formas de contribuições sociais, não compartilhadas com os demais entes federativos. O mega-Estado brasileiro, assim como está, requer o aumento continuado da carga tributária,

que passou de 20%, nos anos 70, para 38% atualmente. A explicação é de Galvêas: "Como o Estado continua deficitário em cerca de 3,5%, é certo que absorve, grosso modo, 40% de recursos do setor privado, que, assim, perdeu grande parte de sua capacidade de investir e criar mais empregos." E conclui: "Combine-se a carga tributária com as taxas de juros mais elevadas do mundo, acrescente-se a pesada burocracia e a corrupção daí resultante, e veremos que o atual cenário brasileiro é medíocre em termos de crescimento, de distribuição da renda nacional e de redução das desigualdades sociais." O complemento é nosso: esse é o pano de fundo que enseja a nossa fértil demagogia.

Fica mais fácil, assim, entender o pensamento de Ives Gandra no seu *Uma teoria do tributo* (Editora Quartier Latin do Brasil, São Paulo, 2006): "A teoria da participação desmedida do Estado promove rejeição social, pois os que a ela estão sujeitos sabem que devem pagar não só o que é necessário objetivamente ao Estado, mas também o que constitui desperdício estatal, na identificação dos objetivos daquele com os objetivos pessoais dos que detêm o poder."

1. Competição com o Haiti

Não é preciso ser um Einstein para compreender, com relativa clareza, o que se passa com o nosso país. Basta comparar os seus feitos internacionais, ocupando posições abaixo da crítica. O nosso crescimento econômico é um dos menores da América Latina, superando apenas o Haiti. Temos 2,3% de progresso, enquanto a Argentina alcançou 9,1% e a Venezuela ficou com 9%. São dados de um estudo insuspeito da Cepal (Comissão Econômica para a América Latina e Caribe), entidade em que brilhou o gênio de Celso Furtado.

Além disso, o crescimento da economia não é setorialmente uniforme. Temos empresas de primeiro mundo no Sudeste e no Sul, enquanto a pobreza se faz presente em áreas cada vez maiores do Norte e do Nordeste. Onde está a justiça social, partindo do pressuposto de que somos todos irmãos?

Documento da Confederação Nacional da Indústria, entregue ao Presidente da República, mostra os principais entraves ao desenvolvimento: a) carga tributária; b) custo do crédito; c) gargalos da infra-estrutura; d) insegurança jurídica; e) ausência de marcos regulatórios (como acontece no campo das telecomunicações); f) dificuldades de sobrevivência das pequenas e médias empresas. Para só citar esses exemplos.

É praticamente impossível encontrar alguma atividade lucrativa que não pague um exagero de impostos, taxas e contribuições. O peso dos juros compõe esse esquema perverso. Um bom exemplo é o que acontece no porto do Rio de Janeiro, com a série de transatlânticos (como o "Queen Mary", o maior do mundo) aportando à Praça Mauá e pagando taxas inimagináveis. Nada menos de 80 mil dólares só para encostar no pier. Como gerar lucros que suportem esta sangria?

No caso das rodovias, as sucessivas privatizações melhoraram pouca coisa, diante da desídia oficial de tantos anos. Somos os campeões mundiais em buracos nas estradas, com acidentes muito sérios que ceifam a vida de milhares (e não centenas) de usuários. Uma viagem Rio-Campos é uma aventura sem par, como se estivéssemos vivendo em

solo lunar. Com a ressalva de que, em ano eleitoral, a operação tapa-buracos do governo central fez-se presente, mas de forma precária. Daqui a poucos meses estaremos reclamando a mesma coisa. Tudo obra de fachada.

Além dos problemas referidos, junte-se a burocracia, a corrupção, a concorrência ilegal (uma brutal pirataria) e, como referido, as taxas de juros elevadas. Com esse desequilíbrio nas taxas de crescimento, uma parte do Brasil chega a 6 ou 7% e outra parte, bem maior, alcança números irrisórios, chegando-se ao total de 2,3% em nível nacional. Para se ter uma idéia do que isso representa, o Rio de Janeiro, em 2005, alcançou o crescimento de 5,06%, mais do que o dobro do padrão federal, mesmo que alavancado por novas descobertas de poços petrolíferos. Hoje, o Rio produz 83% do petróleo consumido em nosso território.

Com um outro pormenor: com a decisão de criar a Refinaria de Itaboraí-São Gonçalo, na periferia da Capital, a partir de 2011 haverá uma explosão de empregos (mais de 200 mil), confirmando o Estado em posição ímpar na economia brasileira.

2. A presença da educação

Cada vez mais se consolida, no espírito dos brasileiros, a idéia de que um fator estratégico poderá nos levar a posições bem melhores. Certamente é a educação.

Estávamos em 12º lugar entre as economias mais ricas do mundo, mas caímos no ano passado para 13º. Isso quando alguns especialistas internacionais passaram a formular a hipótese de que, em pouco tempo, rivalizaríamos com a Rússia, a Índia e a China, em termos de expansão econômica e social.

Os países que crescem, como os tigres asiáticos, têm políticas públicas muito bem delineadas, com ênfase visível na área educacional. Não fora assim, como obter mão-de-obra qualificada? Estivemos estudando o assunto na Coréia do Sul. Visitamos a fábrica Samsung, com 120 mil operários, ninguém recebendo salários inferiores a 250 dólares e com nível de instrução mínimo o médio (concluído). Por que isso não entra na cabeça das nossas autoridades só Deus sabe. A balela de que já investimos muito em educação não resiste à menor análise. Investimos menos do que o necessário – e com o grau de eficiência altamente discutível. Prioriza-se o ensino superior, desprezando-se a origem de tudo, a educação infantil e a educação fundamental.

Os números manipulados em bravatas oficiais não são confiáveis. As crianças entram na escola, mas boa parte não fica. Por desinteresse na caminhada ou por necessidade dos pais de contar com o trabalho infantil proibido. E um outro fator de fundamental importância: os baixíssimos rendimentos dos nossos docentes, hoje bastante desestimulados, como se comprova com relativa facilidade.

Voltemos ao Rio de Janeiro. O Estado se industrializa, na capital e no interior, comemora o avanço em áreas específicas, como o Pólo Gás-Químico de Duque de Caxias, a Indústria Farmacêutica de Jacarepaguá, os grandes estaleiros da construção naval (Angra, Rio e Niterói), a indústria automotiva (Resende, Porto Real etc.), além das perspectivas da Refinaria da Petrobrás. A Secretaria de Estado de Educação prepara-se ativamente para formar os recursos humanos indispensáveis, seja em nível intermediário, seja

em nível superior. Os seus mais de 1,3 milhão de alunos estarão recebendo desde cedo uma formação especializada, criando os técnicos em nível intermediário de que já carece o Estado, que é a segunda unidade econômica do País. Educação e Industrialização, como irmãs siamesas, caminharão lado a lado, numa capital que, historicamente, fez do setor terciário da economia a sua razão de ser. Juntando tudo isso, quem poderá duvidar do crescimento fluminense?

O Rio de Janeiro tem ainda as potencialidades do setor exportador (minerais, combustíveis, papel e celulose, produtos siderúrgicos), que já apresenta resultados apreciáveis.

É claro que ainda estamos à espera de reformas estruturais, sempre prometidas. Urge corrigir os desequilíbrios fiscais do setor público, atenuar o aumento da carga tributária, sem prejuízo da ação oficial sobre os grandes desafios da segurança, da saúde, da educação e das habitações.

3. A escolha de Sofia

Com todos os equívocos que são cometidos sob o patrocínio do Governo, as contas do setor público encerram o ano de 2005 com um déficit superior a 3% do Produto Interno Bruto. Certamente, uma herança maldita para o ano seguinte e um mau presságio em relação à carga tributária.

Melhoramos no perfil das dívidas interna e externa. Se houver, como se espera, a redução das taxas de juros, isso poderá diminuir os encargos financeiros que sobrecarregam o Tesouro Nacional. O mesmo ocorrerá nos tesouros estaduais e municipais, hoje vivendo dias terríveis. Os recursos são escassos para qualquer ação de investimento, além da dificuldade de pagar adequadamente ao funcionalismo. Se houver excessos, a lei de responsabilidade fiscal está aí mesmo para punir os transgressores, sejam governadores ou prefeitos. O dilema é quase uma escolha de Sofia.

O custeio da máquina pública e do sistema previdenciário são temas de rigorosa prioridade. Sofrem dessa mesma escassez os programas sociais, hoje adstritos a ações paternalistas e de reduzido efeito futuro. Em vez da bolsa-família, melhor seria se fossem oferecidas oportunidades efetivas de trabalho, com um plano consistente que abrangesse as necessidades mais imediatas do nosso complexo desenvolvimento.

A carga tributária aumenta, mas os serviços oferecidos pela máquina pública são de pouca eficácia. Penaliza-se a produção, o que eleva a economia informal. Será esse o nosso futuro? Pede-se a constituição de um Código de Defesa do Contribuinte, para proteção do cidadão que não se submeta à vida clandestina. É correta a visão do especialista Paulo Antenor de Oliveira, quando defende o fortalecimento da Receita Federal, de modo consistente, propondo a criação do Conselho Nacional da Receita, para contribuir, como órgão auxiliar do Governo, em questões como a correção da tabela do IR, as isenções tributárias, as interpretações da legislação e as sugestões de melhorias nas práticas de gestão da administração fiscal. Seria uma proteção indiscutível aos interesses da sociedade.

Um exemplo de que andamos na contramão da história é a questão da Universidade brasileira, que poderia contribuir de modo decisivo na correção de rumos. Difícil acontecer, se a qualidade deixa tanto a desejar, com raríssimas exceções.

Numa discussão no Instituto Metropolitano de Altos Estudos (IMAE), órgão de pensamento do Uni-FMU de São Paulo, foi dado a conhecer o *ranking* das melhores Universidades existentes no planeta. O Brasil é um dos maiores países do mundo, em população e tamanho. Ficou em 196º lugar, representado pela Universidade de São Paulo.

As primeiras do mundo são: Harvard (EUA), Instituto de Tecnologia de Massachusetts (EUA), Cambridge (Reino Unido), Oxford (Reino Unido), Stanford (EUA), Berkeley (EUA), Yale (EUA), Instituto de Tecnologia da Califórnia (EUA), Princeton (EUA), Escola Politécnica (França). São as 10 primeiras, onde se concentra boa parte do saber universal.

4. Como chegar à tecnoestrutura

Embora se proclame que a alta dos preços é mantida sob controle, nos últimos anos, na realidade sabemos que não é bem assim. Quem reclama não é o curioso, mas o bolso de cada um. O exemplo mais significativo é o dos remédios, com uma variação indecorosa. E a maioria deles pertence a grandes empresas internacionais. A nossa doença enriquece bolsos lá de fora.

O endividamento público chegou a quase 1 trilhão de reais. Cresceu muito em função do excessivo superávit primário, o que deu como conseqüência a existência entre nós de uma incompetente política tributária, como não se cansam de repetir os nossos maiores especialistas na matéria. O pensamento oficial é de que assim se poderia reduzir o custo da dívida, com a retirada, via tributos, da sociedade.

Países emergentes, que conosco estão concorrendo, pagam metade do que aqui se paga, disponibilizando recursos para mitigar os problemas enfrentados. O crescimento nacional é sacrificado, enquanto se deteriora a relação entre o Fisco e o revoltado contribuinte, alimentando a busca esdrúxula de soluções. Ainda estamos procurando a justiça fiscal. Repetimos o pensamento de Ives Gandra Martins: "O excesso de tributos promove escassez de desenvolvimento." Ele chama a atual política tributária de "insólita".

Ao lado de tudo isso, ainda convivemos com a alta de preços. Inflação contida é uma verdade não totalmente comprovada. A alta dos preços resulta de uma expansão monetária (procura) maior do que aumento de bens e serviços (oferta), como explica com muita clareza o ex-ministro Ernane Galvêas:

> "Na atual conjuntura brasileira, podemos identificar pelo menos cinco fontes de inflação: 1) a inflação de custos, como a que provém do aumento do preço do petróleo (choque externo); 2) a inflação derivada do choque agrícola, isto é, da menor produção de alimentos (devido à seca e às inundações); 3) a inflação inercial, resultante dos reajustes contratuais automáticos (preços da energia, das comunicações e outros); 4) a inflação de origem fiscal, proveniente do excesso de gastos públicos sobre a receita tributária (não financiados apropriadamente); e 5) inflação de origem externa, tendo em vista o saldo da balança comercial (exportações superiores às importações)".

É certo que a economia brasileira atravessa um período melhor do que o experimentado, nos últimos dez anos. Mas os resultados foram beneficiados pela expansão da pro-

dução agropecuária (como é o caso da soja) e do comércio internacional. Isso pouco tem a ver com a essência da política econômica praticada a partir de 2003. Portanto, medidas de correção precisam ser tomadas.

Cada setor tem a sua realidade, como se estivéssemos precariamente abrigados por uma imensa colcha de retalhos. Esses elementos precisam gozar de harmonia entre si, para que os resultados sejam mais efetivos. E que a educação, a ciência e a tecnologia façam parte ativa desse processo, acreditando na tecnoestrutura desenhada por Marshal McLuhan, quando pensou no progresso da humanidade.

5. A hora da educação

O que tem a ver a política tributária com a educação? A nosso ver, tudo. Educação e Desenvolvimento são expressões geminadas. A segunda é uma variável dependente da primeira. Para que haja o progresso deve-se tornar realidade o elenco de reformas pretendidas, mas ainda distantes, como a tributária, a previdenciária, a agrária, a sindical-trabalhista, a educacional (projeto encroado no Congresso Nacional), a constitucional, a política, a administrativa, a judiciária etc.

Faltam leis complementares, sobram dificuldades. Veja-se o caso das telecomunicações. Elas brigam com as normas da radiodifusão, a hierarquia legal tem sobressaltos, como se evidencia na atual discussão em torno da TV Digital. Ela está se implantando no Brasil, é certo, como demonstram os debates no Conselho de Comunicação Social do Congresso Nacional, que temos a honra de presidir, mas tudo deveria ter se iniciado com uma Lei Geral, harmonizando procedimentos, como ainda não houve. Chegar à plenitude da Era do Conhecimento não parece fácil.

Temos deficiências pedagógicas que se tornaram pontuais. Exemplos podem ser citados, como a existência ainda de um grande número de analfabetos (mais de 15 milhões), a repetência, a evasão, a falta de bons professores, os salários indignos, o registro de que 74% da nossa população não conseguem ler, escrever e pensar com independência. Não vencem o obstáculo de um texto curto.

Numa população de 190 milhões de habitantes, há apenas 5 milhões no ensino superior. Na Coréia do Sul e na Finlândia, por exemplo, as taxas de matrícula universitária passam dos 80% da população concernente. Vivemos um grave problema, que pode ser bifurcado em número e qualidade. Sem esperar milagres impossíveis, vamos levando a educação às apalpadelas, sem um rumo certo. Há mais gente na escola, mas hoje se aprende menos do que em décadas recentes.

O investimento total em educação, no Brasil, chega a 4%. Não estamos longe de países como a Alemanha (4,4%), EUA (5,3%), Itália (4,6%) e Holanda (4,6%). No cálculo do investimento por aluno, no entanto, a nossa posição deixa muito a desejar. Na primeira fase do ensino fundamental, é 842 dólares por ano; na segunda fase (antigo ginásio), é 913 dólares; no ensino médio, é 1.008 dólares por ano. Na comparação com outros países, perdemos longe. Inclusive no ensino superior, quando o investimento por aluno é de 10.361 dólares. Gastamos em demasia, para pífios resultados. São dados da OCDE.

Não se pode viver de informações viciadas. Foram divulgados, no Governo FHC, números inchados, de conquistas que estavam a léguas de distância da verdade. Quem vive de perto essa realidade, como é o nosso caso, sabe que faltam bibliotecas, laboratórios, maior ligação com a Internet, escolas do interior não têm energia elétrica, nem sempre a merenda é distribuída, e uma boa iniciativa, como a merenda nas férias, tornou-se uma raridade. Ainda por cima inventaram uma tal de promoção automática que só fez piorar a qualidade do sistema. Crianças chegam à quarta série sem conhecer corretamente o que seja ler, escrever, contar e pensar. Isso compromete o futuro de forma irremediável.

6. Um tributo essencial

Os primeiros seis anos são decisivos na formação da personalidade do ser humano. O resto é complemento.

Partindo desse princípio freudiano, devemos dar uma atenção toda especial à educação infantil. Um cérebro normal, com os seus bilhões de neurônios, se forma até os 4/5 anos de idade. Depois, é difícil recuperar.

Se não se der uma alimentação adequada – como ocorre especialmente nos Estados mais pobres – haverá deficiências que provocarão seqüelas praticamente irreversíveis. A criança deixa de aprender não porque não queira, ou simplificadamente seja mais burra, mas porque não tem um cérebro adequadamente formado. Ela perde boa parte da sua capacidade de apreensão de conhecimentos. Quantos de nós sabemos disso, para alcançar as verdadeiras razões dos nossos altíssimos índices de analfabetismo? Ou da crônica má qualidade de ensino?

Existe na lei brasileira algo incrível. O salário-educação, pago pelos empresários, é o quinto tributo nacional. Ele só vigora a partir da primeira série do ensino fundamental, ou seja, quando a criança está com seis ou sete anos de idade. Muitas vezes, é o único recurso de investimento com que conta uma Secretaria de Estado de Educação.

O raciocínio é simples: se a criança não é alimentada devidamente até os quatro ou cinco anos de idade, como se desenvolverá o seu cérebro? Já vimos que será de forma precária. É urgente que a lei seja modificada, para que o atendimento da escola, batizada ou não de restaurante, como querem alguns, seja capaz de chamar à sua responsabilidade, especialmente no caso dos carentes, a tarefa de alimentar da melhor forma possível esses milhões de brasileiros condenados ao atraso. A presença oficial na linha do pré-escolar é simplesmente ridícula. O pouco que é feito se deve à iniciativa privada, que cobra caro pelos seus serviços, tornando-os proibitivos para a maioria pobre da nossa população. Nesse caso, a existência de mentes brilhantes passa a ser uma exceção.

Muitas vezes, pode parecer que se esteja apenas teorizando. Boas leituras são capazes de nos formar e informar corretamente. No caso, vivi a experiência pessoal de quatro anos à frente da Secretaria de Estado de Educação e Cultura do Rio de Janeiro, com 130 mil professores públicos e perto de dois milhões de estudantes, na época (1979 – 1983).

De uma feita, numa visita feita a Volta Redonda, fui convidado pelo prefeito (na ocasião era uma região de segurança nacional) para acompanhar o funcionamento de uma colônia de férias, patrocinada pela nossa Secretaria. Eram 16 horas. Formaram-se

longas filas de crianças, para comer a merenda. Uma sopa de verduras quentinha e suculenta, além da sobremesa inesquecível: mamão espelhado. Experimentei e gostei. Na fila, pergunto a um menino quantas vezes ele comia por dia. "Só essa vez", disse ele, baixando os olhos. "Você não come em casa?", perguntei. A resposta diz tudo: "Não, não tem. De manhã eu fico brincando, doido para chegar a hora de vir para a escola. Só aqui eu como!" Isso a duas horas do Rio, antiga capital da República.

7. Ainda o salário-educação

Já vimos que o atendimento do salário-educação deveria se iniciar na Educação Infantil. Uma simples e inteligente medida. Esse tributo ou contribuição social é vinculado ao Decreto nº 3.943, de 30 de dezembro de 2003, que regulamenta o previsto no Artigo 212 da Constituição e no Artigo 15 da Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional (Lei nº 9394/96).

Os recursos são oriundos das folhas de pagamento das nossas empresas, recolhidos ao Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação ou ao INSS, para depois serem repassados aos sistemas de ensino.

Há uma fiscalização muito grande, para evitar fraudes, a mais comum das quais é o inchaço das listas de alunos, mesmo fenômeno que hoje sacrifica boa parte da arrecadação do Fundef, que virá a ser Fundeb, para abranger toda a educação básica.

É importante se atentar para o parágrafo único do Artigo 12 do Decreto presidencial acima referido. Veja-se o seu inteiro teor:

> "O produto da aplicação financeira da contribuição social do salário-educação poderá atender despesas na educação e despesas decorrentes da contribuição para o PASEP, geradas a partir da receita relativa aos rendimentos provenientes dessa aplicação financeira, desde que estejam previstas no Orçamento Geral da União, vedada a destinação às despesas com pessoal e encargos e a programas suplementares de alimentação, assistência médico-odontológica, farmacêutica e psicológica e outras formas de assistência social."

Assim, fica bastante claro que não é possível pagar salários com os recursos da fonte 05 (salário-educação). É responsabilidade, nos Estados, da fonte 00 (Tesouro). Isso outrora deu margem a grandes confusões, hoje superadas. A manutenção e desenvolvimento do ensino são assegurados pela aplicação mínima de 25% das receitas oriundas de impostos, opção constitucional feita para evitar que investimentos não previstos na LDB, como merenda escolar e pagamentos de inativos, fossem computados.

É possível estimar (dados de 2005) que a composição nacional dos investimentos em educação se divide da seguinte forma: impostos municipais – 56,13% (em ritmo crescente); transferências estaduais – 25,49%; transferências federais – 6,07% e Fundef – 12,31%.

Os municípios estão realizando um esforço maior para colaborar no orçamento da educação, mas sem um aumento generalizado de investimentos ficará praticamente impossível realizar o sonho de reverter a baixa qualificação do ensino. Registre-se, a bem da verdade, que o nosso investimento médio por matrícula é crescente (podia-se desejar

bem mais): em 2004 foi de R$ 1.614,01; em 2005, R$ 1.896,97 e em 2006, R$ 1.997,25. Os dados são do Corecon – RJ, portanto se referem à economia fluminense.

O salário-educação é fonte permanente de financiamento da educação obrigatória. Merece atenção redobrada, assim como a *Bolsa-Escola*, concebida nos anos 90 pelo então governador do Distrito Federal, professor Cristovam Buarque. Hoje, nacionalizada, para combater a desigualdade de renda no País, tem sofrido a crítica do seu mau uso, eleitoreiro ou fraudulento.

8. Financiamento da educação

A educação é um direito de todos (Constituição de 1988), depois de ter sido direito de poucos, na primeira Constituição brasileira (1824), a que assegurava a instrução primária gratuita a todos os cidadãos, que não deixou de ser uma bela obra de ficção, distanciando a lei da sociedade.

Nos primeiros 50 anos de Brasil, a educação fez-se "sem escolas e sem despesas, com financiamento zero." De 1549 a 1759, quando os jesuítas administraram a educação brasileira, o financiamento surgiu das rendas da Igreja. A União não aplicava recursos. Fez-se a educação da elite, incluindo brancos e índios aculturados.

Em seguida vieram as *aulas régias*, com os professores nomeados pelo rei, de forma vitalícia. As Câmaras Municipais procuravam financiar a educação com taxas sobre produtos como a carne, o sal, a aguardente. Em 1772, o Marquês de Pombal criou o *subsídio literário*, primeiro imposto a financiar a educação.

Em 15 de outubro de 1827 foi editada a lei da instrução pública, que previa: "Em todas as cidades, vilas e lugares mais populosos haverá as escolas de primeiras letras que forem necessárias." Sua redação é atribuída a José Bonifácio. Com a edição do Ato Adicional de 1834, passou a responsabilidade pela educação a ser das províncias, sem capacidade financeira. Elas contavam com o IVC, imposto que antecedeu o conhecido ICMS. A tributação prosperava somente onde houvesse mercado interno. Finalmente, a Constituição de 1934, elaborada por Francisco Campos, que foi a primeira a contar com um capítulo específico sobre Educação e Cultura.

A vinculação de recursos, como afirma o estudioso Paulo Sena Martins, serviu de base para a manutenção e o desenvolvimento do ensino, contando ainda com outra fonte, o salário-educação, que é uma contribuição social. Passamos pela Emenda João Calmon, aumentando percentuais, o mesmo tendo ocorrido antes na Carta Magna de 1946 e na Lei nº 4.021/61. Hoje, a União ficou com o patamar de 18% sobre a receita líquida dos impostos, enquanto Estados e Municípios têm a obrigação de aplicar o mínimo de 25%. Já se vê, na prática, que a soma desses recursos não é suficiente, não valendo como verdade absoluta o fato de que, ainda assim, são mal aplicados.

O salário-educação é calculado com base na alíquota de 2,5% sobre o total de remuneração paga ou creditada, a qualquer título, aos segurados empregados (Lei nº 9.424/96). Os recursos são aplicados da seguinte forma: 10% são mantidos na União, para redistribuição a Estados e Municípios em programas como o transporte escolar e a Educação de Jovens e Adultos (EJA); os outros 90% são divididos em uma cota federal, correspon-

dente a 1/3, e uma cota estadual e municipal, dividida proporcionalmente ao número de matrícula no ensino fundamental, nas respectivas redes.

Esse esquema de financiamento foi complementado com a criação, em 1996, do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério (Fundef), já referido em outra parte deste trabalho, e que evoluirá para o Fundeb, a fim de alcançar toda a educação básica.

9. Conclusões

Mesmo concordando com a tese de que não há tributo perfeito, devemos perseguir uma reforma tributária profunda, como requer a sociedade brasileira. Vivemos com impostos altos e uma condenável burocracia. Nosso nível de empreendedorismo nos coloca em posição desfavorável, no nível internacional, atrás de Venezuela, Tailândia, Nova Zelândia, Jamaica, China e Estados Unidos.

Pagamos os mesmos impostos do Primeiro Mundo (às vezes até mais), sem o conseqüente benefício para a população. Um exemplo? Segundo o IBGE, 50,1% da população brasileira estão na faixa de renda de até três salários mínimos. Essa mesma faixa de renda é representada por 26,5% dos alunos matriculados nas instituições públicas de ensino superior e nas IES privadas por 12,9%. Portanto, a renda familiar tem influência na trajetória de alunos na educação superior, e o sucesso de alunos com baixa renda é maior nas IES públicas.

A tributação excessiva não colabora para modificar esse quadro de injustiça social, que sacrifica fortemente a chamada classe média, demonstrando hostilidade aos pequenos empreendedores.

Há desafios à Nação que não podem ser enfrentados em virtude da absoluta falta de condições. É o caso do Plano Nacional de Educação, em vigor, apesar de alguns vetos do ex-presidente Fernando Henrique Cardoso não terem sido examinados até hoje pelo Congresso Nacional. Como compatibilizar o vulto dos óbices com a existência ainda de milhões de analfabetos e a generalizada baixa remuneração de professores e especialistas, se os recursos, pelo menos na ponta do processo, são nitidamente insuficientes?

Apesar da sua rápida passagem pela Academia Brasileira de Letras, o economista Roberto Campos lá deixou pensamentos que podem ser recordados, sobretudo se houver a intenção de discuti-los. Um dos mais polêmicos foi aquele em que ele afirmou que não se gasta absurdamente pouco em educação, mas absurdamente mal. Pode-se argumentar que há muita incompetência na gestão do ensino público, mas o lamentável é que há também uma soma espantosa de irregularidades. Isso precisa ser corrigido de forma rápida e enérgica.

Há problemas de repetência e evasão, existem muitas turmas da quarta série do ensino fundamental em que os alunos têm incríveis dificuldades de ler, escrever e pensar autonomamente (resultado dessas inacreditáveis promoções automáticas) e viramos uma nação de grande badalação estatística, sem a correspondente qualificação do ensino. Isso não interessa às futuras gerações.

A educação depende de tributos e contribuições sociais. Quanto mais aperfeiçoado e ágil esse sistema, melhor. Já passamos por muita demagogia, no setor. Não se pode mais conviver com esse tipo de obstáculos, superados pelos países pós-industrializados. Queremos um País mais equilibrado, com chances de emprego para todos os seus filhos.

CONSTITUIÇÃO E FINANCIAMENTO DA EDUCAÇÃO NO BRASIL

Paulo Nathanael Pereira de Souza
Doutor em Educação, Presidente do Conselho de Administração do CIEE/SP, do Conselho Diretor do CIEE Nacional e Reitor da Universidade Corporativa – UNISciesp.

1. Constituição e financiamento no passado

A história constitucional do Brasil pode ser dividida em duas fases bastante distintas, tendo em conta a natureza temática de cada uma das sete Cartas Magnas, que vigoraram no país entre 1824 e 1988: a primeira, formada pela Constituição do Império (1824) e pela da República (1891), acentua no seu contexto os temas políticos e administrativos, ao passo, que a segunda, que se iniciou em 1934, e veio até 1988, hegemonizou em seus textos os temas sociais. Se se levar em conta que essas nossas Constituições foram sempre muito influenciadas pelos modelos adotados nos U.S.A. e no Velho Mundo, pode-se até dizer que o Brasil sempre conseguiu ser moderno em termos constitucionais, a saber: liberal/romântico no Império; liberal/republicano, no fim do século XIX; liberal/social nos anos 30 do século XX; autoritário de direita em 1937; liberal/democrático em 1946; ditatorial/militarista em 1967/69 e social-democrático em 1988. Teoricamente, cada uma dessas Cartas prestou suas chapeladas às doutrinas políticas correntes no mundo por ocasião de sua vigência. Pena que as ações dos governos não tenham sido capazes de extrair, em cada um desses períodos, o máximo de produtividade e realizações do país real. Até porque é um vezo brasileiro ser avançado na formulação das leis e retrógrado nas suas aplicações.

Para os fins visados neste texto, o que importa é verificar em que medida essas Cartas todas se preocuparam com a educação, e como equacionaram recursos financeiros destinados ao pagamento das despesas relativas ao setor. É o que tentaremos demonstrar na seqüência.

A Constituição do Império mal abordou a questão educacional em seus artigos, parágrafos e incisos. Isto porque a educação se praticava na forma de um privilégio social ao alcance apenas da minoria fidalga da ex-colônia portuguesa. As famílias de posse, latifundiárias na lavoura e detentoras de altos cargos na burocracia urbana, educavam suas crianças e jovens em casa, sob a tutela de professores particulares, quase sempre um tio padre ou uma preceptora inglesa ou alemã. E, quando cresciam, os rapazes atravessavam o Atlântico para fazer curso superior em Coimbra, Montpellier, Bolonha, Nápoles ou Pa-

ris e Salamanca. Ao tempo em que Napoleão bloqueou o tráfego marítimo da Europa, cessou esse fluxo de brasileiros de excepcional condição econômica para as universidades de além-mar, o que explica o gesto de D. João, que mal chegado ao Brasil, em 1808, criou por aqui os primeiros cursos superiores. A educação popular inexistia, até porque a população brasileira constituía-se de uma maioria de negros escravos e de uma minoria de mestiços e brancos, pobres e livres, mas sem mercado de trabalho que justificasse a sua escolaridade. Quanto à educação da incipiente classe média urbana, nas principais capitais do país, teria atendimento precário em escolas confessionais, umas, e leigas, outras, como o colégio Pedro II, apenas da metade para o fim do século XIX, quando a escravidão se ia extinguindo progressivamente com as leis de proibição do tráfico, do ventre livre e do sexagenário.

A Constituição de 1824, que vigoraria por 67 anos, a mais estável da História do Brasil, cuidou do tema educação apenas de passagem, no artigo 179, números 32 e 33, onde se lê que: "*A inviolabilidade dos direitos civis e políticos dos cidadãos brasileiros, que tem por base a liberdade, a segurança individual e a propriedade, é garantida pela Constituição, pela maneira seguinte:*

32 – A instrução primária é gratuita a todos os cidadãos.

33 – Colégios e universidades, onde serão ensinados os elementos das ciências, belas artes e artes" (entenda-se artes como profissões diversas).

Como não se previu um só centavo do orçamento público para viabilizar o mandamento constitucional, não passaria ele de letra morta. O Ato Adicional de 1834, que criou as Assembléias Legislativas Provinciais e para elas descentralizou a promoção da instrução pública, desonerando assim o governo central dessa responsabilidade (artigo 10, 2°), esqueceu-se de reservar recursos para o setor, o que resultou na mesma inércia em que viveu ele nos dez anos anteriores de vigência da Constituição.

A Carta de 1891, a primeira da República, posta em vigor dois anos após o fim do Império, também pouco focalizou a questão do ensino, sem embargo das influências positivistas (Augusto Comte privilegiava a educação popular em sua filosofia) que presidiram sua elaboração.

Bem ao estilo do constitucionalismo da época, cuidou ela dos aspectos políticos da estrutura do Estado e do Governo, das atribuições dos órgãos, dos processos eleitorais, das diversas competências dos poderes estaduais e municipais, da declaração dos direitos dos cidadãos etc. Quanto à educação, limitou-se a declarações formais sobre a laicidade do ensino público e a competência do Congresso Nacional para legislar sobre escolas superiores e secundárias, bem como para criar faculdades no Distrito Federal. Sobre o dever de o Estado assegurar educação para todos não diz uma única palavra: apenas reitera a velha disposição do Ato Adicional de 1834, ao entregar às unidades federativas a responsabilidade pela manutenção do ensino elementar (instrução pública). Nenhuma outra alusão à educação, quer no corpo do articulado, quer nas Disposições Transitórias, a não ser, indiretamente, no artigo 70, quando proibiu o voto do analfabeto.

Como a anterior Constituição Imperial, tangenciou qualquer interferência do Estado na ordem social, no mais puro absenteísmo devido à filosofia do "*laissez-faire/lais-*

sez-passer" que, em parte, a inspirou. Em razão disso, nada registrou quanto ao financiamento do setor pelo erário público.

Os primeiros 41 anos da República Velha (de 1889 a 1930) transcorreram em meio a crises sucessivas, que muito afetaram a governabilidade do país e o mantiveram à margem das principais transformações mundiais. Esmagado pela dívida externa, empobrecido pela cultura cafeeira e voltado politicamente para si mesmo nas disputas e soluções paroquianas, não tardou que as insatisfações nos meios militares e políticos crescessem, a ponto de criar condição para a explosão revolucionária de 1930, capitaneada por Getúlio Vargas, em nome da moralidade e da modernidade. No confronto entre o Brasil rural e o urbano, começava este a levar vantagem, embora as elites agropecuárias mantivessem ativas fortes manifestações de seu poder corporativo. A ditadura Vargas não dava sinais de arrefecimento, o que levaria São Paulo a levantar-se em armas para exigir uma Constituição à altura dos novos tempos. Os constitucionalistas perderam a campanha militar, em outubro de 1932, mas ganharam a causa, eis que no ano seguinte convocava Vargas a Assembléia Nacional Constituinte.

A Carta promulgada em 1934, toda ela calcada na modernissima[1] Constituição alemã de Weimar, trouxe uma mudança radical no que diz respeito ao conteúdo desse tipo de documento, ao fazer com que as preocupações sociais sobrelevassem às políticas e administrativas. Afinal, o mundo assistira à publicação da Encíclica *Rerum Novarum*, do Papa Leão XIII, além de ter convivido com a Revolução Bolchevique, na Rússia, e com as ditaduras nazi-fascistas, todas buscando legitimar igualdade dos direitos dos cidadãos, pela via dos nacionalismos exacerbados. Com isso se exaltava a hegemonia das preocupações sociais em relação aos tópicos tradicionais das Cartas Magnas. Políticas ligadas ao trabalho, à saúde, à educação, às minorias, como o voto feminino, à previdência e outras do mesmo naipe, tiveram em seu favor capítulos, ou, quando não, artigos específicos no texto, e transformaram o velho Estado-gendarme num Estado supostamente a serviço do povo. E o que veio inovar no constitucionalismo brasileiro: trouxe referências a fontes de financiamento para suportar os custos dessas mudanças.

Coube à Educação e Cultura um capítulo próprio, com onze artigos, a mais extensa referência ao tema jamais feita pelas Constituições brasileiras, quer as anteriores, quer as que vieram depois. No Artigo 148 se atribui às três esferas do Poder Público (União, Estados e Municípios) o dever de favorecer e animar "o desenvolvimento das ciências, das artes, das letras e da cultura geral". Já o artigo seguinte declara que: "A educação é direito de todos e deve ser ministrada pela família e pelos poderes públicos". Os artigos que seguem (150 e 151) distribuem essa tarefa entre a União, a qual cabia estabelecer diretrizes gerais, e os Estados e o Distrito Federal, aos quais competia "organizar e manter sistemas educativos" em seus respectivos territórios. Além de baixar as citadas diretrizes, cuidaria a União de:

---

1 Para a época.

"a) fixar o plano nacional de educação, compreensivo do ensino de todos os graus e ramos, comuns e especializados; e coordenar e fiscalizar a sua execução em todo o território do País;

b) determinar as condições de reconhecimento oficial dos estabelecimentos de ensino secundário e complementar deste e dos institutos de ensino superior, exercendo sobre eles a necessária fiscalização;

c) organizar e manter, nos Territórios, sistemas educativos apropriados aos mesmos;

d) manter no Distrito Federal ensino secundário e complementar deste, superior e universitário;

e) exercer ação supletiva, onde se faça necessária por deficiência de iniciativa ou de recursos e estimular a obra educativa em todo o País, por meio de estudos, inquéritos, demonstrações e subvenções."

Pela primeira vez se cogita da elaboração de um Plano Nacional de Educação, entregando-se essa tarefa a um Conselho Nacional de Educação, a ser organizado na forma da lei, e que deveria substituir o anteriormente instituído pelo Decreto nº 19.850, de 11 de abril de 1931. Além do Conselho Nacional, previu-se também a criação de Conselhos de Educação nos Estados e no Distrito Federal. Esse Plano, que seria aprovado pelo Poder Legislativo e se tornaria lei, conteria as medidas julgadas necessárias para a melhor solução dos problemas de ensino. Nele seria prevista, também, a distribuição adequada dos chamados Fundos Especiais. A composição dos Fundos, prevista no Artigo 157 da Carta Magna, compreenderia patrimônios territoriais e mais "as sobras das dotações orçamentárias acrescidas das doações, percentagens sobre o produto de terras públicas, taxas especiais e outros recursos financeiros". Os recursos dos Fundos só se aplicariam a obras educativas, permitindo-se que parte dos mesmos se destinasse a auxílios a alunos necessitados, mediante fornecimento gratuito de material escolar, bolsas de estudo, assistência alimentar, dentária e médica e, conforme o texto legal, também "para vilegiaturas".

Esses eram recursos adicionais, porque o financiamento básico dos serviços de educação deveriam advir da regra fixada pelo Artigo 156, a saber: "A União e os Municípios aplicarão nunca menos de 10%, e os Estados e o Distrito Federal nunca menos de 20% da renda resultante dos impostos na manutenção e no desenvolvimento dos sistemas educativos." E para o ensino nas zonas rurais haveria ainda uma reserva por parte da União de, no mínimo, 20% das cotas destinadas à educação no respectivo orçamento anual.

Trata-se de outra inovação no texto constitucional: prever recursos orçamentários e extra-orçamentários mínimos para arcar com as despesas anuais do Plano de Educação, a chamada vinculação de verbas.

Esse mesmo Plano Nacional de Educação, ao ser elaborado, teria que levar em conta os princípios constantes do parágrafo único do Artigo 150, que assim dispunha:

"O Plano Nacional de Educação constante de lei federal (...) obedecerá às seguintes normas:

a) ensino primário integral gratuito e de freqüência obrigatória extensivo aos adultos;

b) tendência à gratuidade do ensino educativo ulterior ao primário, a fim de o tornar mais acessível;

c) liberdade de ensino em todos os graus e ramos, observadas as prescrições da legislação federal e da estadual;

d) ensino, nos estabelecimentos particulares, ministrados no idioma pátrio, salvo o de línguas estrangeiras;

e) limitação da matrícula à capacidade didática do estabelecimento e seleção por meio de provas de inteligência e aproveitamento, ou por processos objetivos apropriados à finalidade do curso;

f) reconhecimento dos estabelecimentos particulares de ensino, somente quando assegurarem a seus professores a estabilidade, enquanto bem servirem, e uma remuneração condigna."

Para completar o capítulo referente à educação, houve, ainda, artigos que asseguraram: a liberdade de cátedra (155), a presença facultativa do ensino religioso no currículo das escolas públicas primárias, secundárias, profissionais e normais (153), a obrigatoriedade de concurso de títulos e provas para o provimento de cargos do magistério oficial, bem como as garantias de vitaliciedade e inamovibilidade nos cargos assim obtidos (158).

Como se vê, essa foi uma Constituição de minudências, quase regulamentar, que abrigou matéria mais apropriada a uma lei ordinária. Em vez de uma lei dessas, que seria de diretrizes, como, aliás, determinava a mesma Constituição em seu Artigo 5º, nº XIV, o que se teve foi o excesso de normatização na própria Carta, complementada pelo que viesse a ser disposto no futuro Plano de Educação.

A breve duração dessa Carta (apenas três anos) impediu que se testasse a validade dessas disposições todas, que com igual abundância jamais se reproduziram nas que a sucederam em 1937, 1946 e 1967.

Pontes de Miranda, ao escrever seus comentários à Constituição de 1934, ao mesmo tempo em que reconhece o amplo tratamento dado à matéria educacional, critica o fato de não haverem os constituintes inserido na Carta os meios de forçar o Poder Público a cumprir os compromissos assumidos com a obrigatoriedade universal e gratuita do ensino primário. Faltou o que o eminente jurista chamou de direito público subjetivo. Ou para usar suas palavras: "Ao lado do direito à educação deve estar a obrigação de educar. A gratuidade da escola pública primária constitui extraordinário passo adiante. Sempre, porém, com o caráter de favor, em vez de direito. O direito à educação só é realidade quando o fim preciso do Estado o assegura ou, então, quando se lhe faz corresponder direito público subjetivo."

A conclusão a tirar-se disso tudo é que, apesar de ter sido a mais rica das Constituições brasileiras, no que diz respeito à Educação (se bem que a maior parte dos dispositivos tivesse mais natureza declaratória do que cogente para o Poder Público), esta, em si, não se beneficiou de tantas atenções, até porque o tempo foi curto para a implantação das diretrizes nela contidas.

O golpe de 10 de novembro de 1937 arquivou a Constituição de 1934, instaurou o Estado Novo e viu ser outorgada pelo ditador Getúlio Vargas uma Carta de feições fascistas. Seu principal redator foi Francisco Campos, também conhecido por Chico Ciência, o genial mineiro, infelizmente cooptado pelo movimento totalitário, que derrubou o regime constitucional e arremessou o Brasil numa nova aventura autoritária, que duraria até 1945.

Além do Artigo 15, nº IX, em que dizia competir privativamente à União: "Fixar as bases e determinar os quadros da educação nacional, traçando as diretrizes a que deve obedecer a formação física, intelectual e moral da infância e da juventude", expunha a nova Carta um breve capítulo sobre Educação e Cultura, com seis artigos dedicados ao tema. São artigos longos, discursivos e particularmente interessados nos aspectos vocacionais e profissionalizantes do ensino. E o objetivo maior da educação consistia em, através da disciplina moral e do adestramento físico, preparar a juventude ao cumprimento de seus deveres para com a economia e a defesa da Nação. Daí a exaltação do civismo, da educação física e dos trabalhos manuais no currículo escolar.

Melhor é ler os Artigos desse capítulo, tal qual se apresentam no texto da Constituição:

> "Artigo 128. A arte, a ciência e o ensino são livres à iniciativa individual e à de associações ou pessoas coletivas públicas e particulares.
>
> É dever do Estado contribuir, direta e indiretamente, para o estímulo e desenvolvimento de umas e de outro, favorecendo ou fundando instituições artísticas, científicas e de ensino.
>
> Artigo 129. À infância e à juventude, a que faltarem os recursos necessários à Educação em instituições particulares, é dever da Nação, dos Estados e dos Municípios assegurar, pela fundação de instituições públicas de ensino em todos os seus graus, a possibilidade de receber uma educação adequada às suas faculdades, aptidões e tendências vocacionais.
>
> O ensino pré-vocacional e profissional destinado às classes menos favorecidas é em matéria de Educação o primeiro dever do Estado. Cumpre-lhe dar execução a esse dever, fundando institutos de ensino profissional e subsidiando os de iniciativa dos Estados, dos Municípios e dos indivíduos ou associações particulares e profissionais.
>
> É dever das indústrias e dos sindicatos econômicos criar, na esfera de sua especialidade, escolas de aprendizes, destinadas aos filhos de seus operários ou de seus associados. A lei regulará o cumprimento desse dever e os poderes que caberão ao Estado, sobre essas escolas, bem como os auxílios, facilidades e subsídios a lhes serem concedidos pelo poder público.
>
> Artigo 130. O ensino primário é obrigatório e gratuito. A gratuidade, porém, não exclui o dever de solidariedade dos menos para com os mais necessitados; assim, por ocasião da matrícula, será exigida aos que não alegarem, ou notoriamente não puderem alegar escassez de recursos, uma contribuição módica e mensal para a caixa escolar.
>
> Artigo 131. A educação física, o ensino cívico e o de trabalhos manuais serão obrigatórios em todas as escolas primárias, normais e secundárias, não podendo nenhuma escola de qualquer desses graus ser autorizada ou reconhecida sem que satisfaça aquela exigência.
>
> Artigo 132. O Estado fundará instituições ou dará o seu auxílio e proteção às fundadas por associações civis, tendo umas e outras por fim organizar para a juventude períodos de trabalho anual nos campos e oficinas, assim como promover-lhe a disciplina moral e o adestramento físico de maneira a prepará-la ao cumprimento dos seus deveres para com a economia e a defesa da Nação.
>
> Artigo 133. O ensino religioso poderá ser contemplado com matéria do curso ordinário das escolas primárias, normais e secundárias. Não poderá, porém, constituir objeto de obrigação dos mestres ou professores, nem de freqüência compulsória por parte dos alunos."

À luz de tais princípios, o Ministério de Educação e Saúde Pública, através de seu respectivo Departamento de Ensino, elaborou e implantou em todo o País as chamadas Leis Orgânicas (Lei Orgânica do Ensino Secundário, do Ensino Industrial, do Ensino Comercial, do Ensino Normal etc.), que regeram até a sobrevinda da Lei de Diretrizes e Bases, em 1961, o funcionamento das redes escolares.

A Constituição que viria substituir a de 1937 foi promulgada em 18 de setembro de 1946. De espírito liberal e muito próxima, em algumas colocações, da Carta de 1934, traduziu ela a eufórica atmosfera libertária que tomou conta do Brasil, em seqüência ao final da guerra mundial e à derrubada interna da ditadura de Vargas. No que concerne à Educação, atribui à União a competência para legislar sobre Diretrizes e Bases da Educação Nacional (Artigo 5º, nº XV, letra *d*). Mas para que isso se tornasse realidade foram necessários nada menos que treze anos de discussões no Congresso e fora dele. O projeto de lei de Diretrizes, remetido ao Legislativo pelo Presidente Dutra, polarizou os congressistas em dois grandes grupos: os que defendiam o monopólio da escola pública e os que preconizavam espaços maiores de autonomia para as escolas privadas. A polêmica desbordou para os meios de comunicação, a universidade, as praças públicas e apaixonou a sociedade como um todo, que se dividiu entre os partidários de uma e de outra. Para complicar ainda mais a situação, travou-se paralelamente a luta entre os adeptos da centralização administrativa e aqueles que, fiéis à idéia da federação, pregavam a descentralização dos sistemas de ensino. Finalmente, após emendas e substitutivos que se sucederam por anos seguidos na pauta do Congresso, chegou-se a uma solução de compromisso entre as facções, o que permitiu a edição da Lei nº 4.024, de 20 de dezembro de 1961. Seria a primeira Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional, que entre outras medidas definiu os fins da Educação, delineou os sistemas de ensino, criou os Conselhos Estaduais e Federal de Educação, bem como dispôs sobre a organização acadêmica e administrativa dos ensinos primário, médio e superior, além de abordar as questões de financiamento, da formação do magistério, da assistência escolar etc.

Tudo isso e mais alguma cousa sobre educação nessa Constituição vão constar do Título VI, intitulado da Família, da Educação e da Cultura. O Capítulo II desse Título, dedicado especificamente à Educação e à Cultura, enfeixará dez artigos (do 166 ao 175), sendo sete deles inteiramente voltados para a educação.

Começa por declarar o direito de todos à educação, e o lar e a escola, como os lugares apropriados para o seu desenvolvimento. No mesmo Artigo 166 estabelece as bases dessa atividade, que deverá inspirar-se nos princípios de liberdade e nos ideais de solidariedade humana. Repetindo a lição de 1934, reitera ser o ensino nos seus diferentes ramos ministrado de preferência pelo Poder Público, embora livre à iniciativa privada, respeitadas as leis que o regulam.

Quanto aos princípios complementares a serem adotados pela legislação ordinária do ensino e que dizem respeito, já agora, a diretrizes da educação, estatuíram eles que: o ensino primário é obrigatório e só será dado na língua nacional; o ensino primário oficial é gratuito para todos; o ensino ulterior ao primário sê-lo-á para quantos provarem falta ou insuficiência de recursos; as empresas industriais, comerciais e agrícolas, em que trabalhem mais de cem pessoas, são obrigadas a manter ensino primário gratuito para os seus

servidores e os filhos destes; as empresas industriais e comerciais são obrigadas a ministrar, em cooperação, aprendizagem aos seus trabalhadores menores, pela forma que a lei estabelecer, respeitados os direitos dos professores; o ensino religioso constitui disciplina dos horários das escolas oficiais, é de matrícula facultativa e será ministrado de acordo com a confissão religiosa do aluno, manifestada por ele, se for capaz, ou caso contrário pelo seu representante legal ou responsável; para provimento das cátedras, no ensino secundário oficial e no superior oficial ou livre, exigir-se-á concurso de títulos ou provas; aos professores admitidos por concurso de títulos e provas será assegurada a vitaliciedade; é garantida a liberdade de cátedra.

No aspecto de financiamento ou de recursos para a educação, dispôs a Constituição de 1946 que anualmente a União deveria aplicar nunca menos de 10% e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, nunca menos de 20% da renda resultante de impostos para a manutenção e o desenvolvimento dos serviços do setor. É verdade que, não havendo previsão de sanção por inadimplência no cumprimento desse dispositivo, tornou-se ele uma espécie de letra morta, ao longo dos anos em que esteve em vigor essa Constituição. A Lei de Diretrizes e Bases (nº 4.024) ensaiou um esforço para regulamentar essa matéria nos seus Artigos 92 a 96, inclusive aumentando a participação da União em 12% de sua receita de impostos a serem aplicados no ensino. Tudo em vão. Chegou-se a ameaçar os Estados, o Distrito Federal e os Municípios de se verem privados de solicitar auxílio da União para seus projetos educacionais, caso não gastassem os 20% de sua arrecadação de impostos no setor (Artigo 92, § 3º), mas não se previu qualquer tipo de sanção caso a própria União deixasse de fazê-lo. E mesmo quanto a Estados e Municípios, jamais se soube de um só que chegasse a ser punido por incidir nesse tipo de inadimplência.

Nos Artigos 170 e 171, declarou-se a capacidade da União e dos Estados para organizarem os seus respectivos sistemas de ensino, sendo que o federal teria caráter supletivo, "estendendo-se a todo o País nos estritos limites das deficiências locais". Não é demais recordar que a estrutura e o funcionamento desses sistemas seriam descritos, anos mais tarde, pela Lei de Diretrizes e Bases, que criaria, em cada um deles, os Conselhos de Educação, na forma como ficaram conhecidos: Conselhos Estaduais e Conselho Federal de Educação, com as competências maiores de elaborar normas de organização e funcionamento dos respectivos sistemas de ensino, bem como de assessorar o Presidente da República, o Ministro e os Secretários de Estado da Educação na solução de problemas no setor.

No último artigo sobre Educação, a saber, o de nº 172, fala-se que: "Cada sistema de ensino terá obrigatoriamente serviços de assistência educacional que assegurem aos alunos necessitados condições de eficiência escolar."

Comparando o que constava da Constituição de 1934 ao que passou a constar desta, se verifica que um grande número de recomendações e exigências daquela foi remetido ao corpo da lei ordinária (LDB), ficando no texto constitucional de 1946 apenas os temas considerados mais genéricos e menos casuísticos. Tal procedimento não deixou de significar um aprimoramento da técnica legislativa e uma garantia de maior longevidade para o capítulo em questão.

Se se pode fazer esse elogio quanto à forma, há, em contrapartida, de se fazer uma crítica quanto ao fundo, eis que, em dois pontos, pelo menos, a Constituição de 1946 esteve aquém das expectativas em matéria educacional: no que diz respeito ao financiamento, onde, como se viu, faltaram sanções para os casos de inadimplemento por parte da União, e no que tange à efetividade da obrigatoriedade da oferta de matrículas no ensino primário. Afirma-se, de novo, a gratuidade do ensino primário oficial, declara-se a sua universalidade, embora sem fixar os limites etários da obrigatoriedade, e não se coage o Poder Público a responsabilizar-se necessariamente pela oferta de matrícula a todos quantos pudessem vir a reivindicá-la (direito subjetivo). Não havendo expressamente a presença na lei desse direito público subjetivo, poderia sempre o Estado furtar-se a cumprir o dever de assegurar vagas para todos nesse grau de ensino, sem que nada lhe acontecesse. Por causa de falhas desse tipo é que não se venceu, ainda, neste país, a batalha contra o analfabetismo. A obrigação do Estado permaneceria envolta num certo sentimento filantrópico, sem que o usuário desatendido pudesse acioná-lo judicialmente por descumprimento da norma legal.

A grande crise política de 1964, que redundou na renúncia do Presidente João Goulart, remeteria o País a um período de exceção, destinado a durar cerca de duas décadas. A Constituição de 1946, torpedeada pelos Atos Institucionais, fez água por todos os flancos e só não soçobrou inteiramente por obra do acaso. O seu convívio precário com aqueles Atos, ditados pela força revolucionária do novo regime que se instalou no País em 31 de março, durou até 1967, quando, em 24 de janeiro, foi a nova Constituição promulgada. Coincidiu o início de sua vigência com o fim do Governo Castelo Branco e o começo do de Costa e Silva. Era de esperar-se que a revolução refluísse e o Estado de Direito fosse retomado. No entanto, não foi, infelizmente, o que aconteceu.

No que concerne à educação, essa Carta mostrou-se lacônica e avara (sem que, com isso, tenha sido mais eficaz), eis que, num só conjunto de seis artigos, dispôs sobre ela e, mais, sobre a família e a cultura. É bem verdade que, no Artigo 168, inovou, ao acrescentar a expressão "assegurada a igualdade de oportunidades", quando tratou da educação como um direito de todos. Foi a primeira vez no Brasil que este tipo de preocupação de nítido sentido democrático ficou expresso numa Constituição, sem embargo de ter sido esta gestada em pleno clima de autoritarismo.

Outra inovação digna de nota foi a extensão da escolaridade básica obrigatória aos 14 anos de idade dos alunos, o que elevou o ensino de 1º grau, de 4 para 8 séries compulsórias. Muito embora a escolaridade obrigatória dos países desenvolvidos atinja, em regra, período de 12 anos, ampliá-la para oito no Brasil representou um progresso nada desprezível.

Quanto à gratuidade, ficou assegurada, no 1º grau, para todos os alunos da escola pública, e, nos níveis ulteriores, "a quantos, demonstrando aproveitamento, provarem falta ou insuficiência de recursos". Esse regime de gratuidade para os que comprovassem pobreza, nos ensinos de 2º grau e superior, deveria ser progressivamente substituído por um programa de bolsas de estudo, que, no caso do ensino superior, teriam que ser reembolsadas pelo beneficiário, após sua formatura. Nunca se conseguiu regulamentar essa matéria, que restou como uma espécie de letra morta, a ensejar os debates, que vez por

outra recrudescem, entre os adeptos do ensino universalmente gratuito e os do ensino público pago pelos usuários, nos níveis de 2º e 3º graus.

Em outros dispositivos: manteve-se o ensino religioso facultativo para o aluno, embora obrigatório para a escola, e reafirmaram-se tanto a estruturação dos sistemas de ensino bem como o compromisso das empresas com a educação de seus empregados, ou filhos destes. Também se privilegia a exclusividade do idioma nacional para a ministração do ensino de 1º grau, bem como se defende a liberdade de cátedra e a liberdade de ensino, com espaço para a participação do setor privado na rede escolar de todos os graus, observadas as regras da lei.

Como princípios inspiradores da educação, a unidade nacional sobreleva os ideais de liberdade e solidariedade humana, o que dá precedência, nos fins da educação, às preocupações com a segurança nacional (reflexos da doutrina da Escola Superior de Guerra).

Observa-se nítido retrocesso no que diz respeito ao financiamento, eis que se eliminam do texto todos os percentuais de impostos federais e estaduais destinados a manter e desenvolver os serviços de ensino.

Com a doença do presidente Costa e Silva e a assunção do Governo pela junta dos Ministros Militares, a Constituição de 1967 teve a sua sorte selada pela Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969, que a substituiu por inteiro.

Por esta Emenda, a União continuava, conforme o Artigo 8º, nº XVII, letra *q*, a ter competência exclusiva para legislar sobre diretrizes e bases da educação nacional. Manteve-se a extinção dos percentuais obrigatórios de aplicação de recursos fiscais na manutenção e desenvolvimento do ensino, para União e os Estados, permanecendo o ônus para os Municípios, que deveriam continuar aplicando anualmente, no setor do ensino primário, os devidos 20% de sua receita tributária. O descumprimento dessa aplicação poderia, nos termos da letra *f*, § 3º, do Artigo 15, resultar em intervenção do Estado, cousa que, ao que se sabe, nunca aconteceu.

Nessa questão do financiamento do ensino por força de percentuais mínimos atribuídos aos Poderes Públicos, houve muita discussão entre políticos e especialistas. Destacou-se nessa lida o senador João Calmon, que, através de Emenda Constitucional, propôs o restabelecimento dos percentuais previstos na Constituição de 1946. Foi derrotado em 1976, mas não desanimou, tendo reapresentado a sua proposta em 1983, só que, desta vez, aumentando os percentuais para 13% da arrecadação de impostos para a União e 25% da arrecadação de impostos para os Estados e Municípios. Vitorioso através da Emenda Constitucional nº 24, conseguiu que o Artigo 176 da Constituição Federal passasse a vigorar com o acréscimo do seguinte parágrafo:

> "§ 4º Anualmente, a União aplicará nunca menos de 13% e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, 25%, no mínimo, da receita resultante de impostos, na manutenção e desenvolvimento do ensino."

Com isso, retomou-se um princípio, que vinha da Constituição de 1934 e 1946 e obrigava o Poder Público a destinar pisos orçamentários indeclináveis em favor do financiamento do ensino. Foi a volta das vinculações.

No título IV, denominado "Da Família", "Da Educação" e "Da Cultura", há, na Emenda Constitucional, três artigos e diversos parágrafos acerca de educação. Se bem sejam poucos, tratam eles de princípios gerais relativos à organização das redes escolares no País.

O *caput* do Artigo 176 fala dos princípios de unidade nacional, liberdade e solidariedade humana, como valores inspiradores da educação nacional, reafirma o direito de todos em ter acesso à escola e responsabiliza o lar como o "*locus*" inicial do processo educativo. O § 1º atribui aos Poderes Públicos a precedência para ministrar o ensino nos diferentes graus e, no parágrafo seguinte, ressalva a liberdade de a iniciativa particular também fazê-lo, respeitadas as disposições legais e podendo merecer do Estado amparo técnico e financeiro, inclusive bolsas de estudo.

Apesar da forte estatização que marcou o período revolucionário, a educação logrou preservar algumas regras liberais para seu funcionamento e assegurou o espaço de atuação para as escolas particulares em todos os graus e modalidades de ensino. Foi nesse período que se assistiu à grande expansão da rede de estabelecimentos privados no sistema, principalmente os de nível superior. Dados o crescimento populacional, de um lado, e a incapacidade orçamentária do Poder Público, de outro, para fazer frente à crescente pressão social por mais vagas no ensino universitário (famosa crise dos excedentes de 1969), multiplicaram-se os estabelecimentos privados, principalmente no interior do País. Data daí o fenômeno da massificação do ensino, que tantas e tão acirradas discussões tem gerado entre seus críticos. A expansão foi bem-vinda, nem tanto a massificação.

Repetindo o disposto na Constituição de 1946, se bem que com alguma adaptação restritiva, tendo em vista as características do regime autoritário (é o caso da liberdade de comunicação de conhecimentos pelos professores, com ressalvas à pregação de idéias tidas por subversivas), os princípios e normas de organização e funcionamento dos sistemas de ensino foram assim seqüenciados:

> "Artigo 176. A Educação, inspirada no princípio da unidade nacional e nos ideais de liberdade de solidariedade humana, é direito de todos e dever do Estado, e será dada no lar e nas escolas.
>
> § 3º A legislação do ensino adotará os seguintes princípios e normas:
>
> I – o ensino primário somente será ministrado na língua nacional;
>
> II – o ensino primário é obrigatório para todos, dos sete aos quatorze anos, e gratuito nos estabelecimentos oficiais;
>
> III – o ensino público será igualmente gratuito para quantos, no nível médio e no superior, demonstrarem efetivo aproveitamento e provarem falta ou insuficiência de recursos;
>
> IV – o poder público substituirá, gradativamente, o regime de gratuidade no ensino médio e no superior pelo sistema de concessão de bolsas de estudos, mediante restituição, que a lei regulará;
>
> V – o ensino religioso, de matrícula facultativa, constituirá disciplina dos horários normais das escolas oficiais de grau primário e médio;
>
> VI – o provimento de cargos iniciais e finais das carreiras do magistério de grau médio e superior dependerá, sempre, de prova de habilitação, que consistirá em concurso público de provas e títulos, quando se tratar de ensino oficial; e
>
> VII – a liberdade de comunicação de conhecimentos no exercício do magistério, ressalvado o dispositivo no Artigo 154".

O Artigo 177 mantém a existência dos sistemas federal e estaduais de ensino, permanecendo aquele com função supletiva destes, define a assistência técnica e financeira da União para os Estados e o Distrito Federal e obriga os mesmos sistemas a terem serviços de assistência educacional. O Artigo 178 impõe às empresas a obrigação de manter escolas primárias gratuitas para seus empregados, ou filhos destes, ou então recolher a contribuição do salário-educação e, no parágrafo único, estimula a formação profissional, pela via da aprendizagem e da qualificação dos trabalhadores, às expensas das próprias empresas (sistema S).

Há que ressaltar, no Artigo referente à Família (nº 175), a existência de um parágrafo, o 4º, que prevê lei especial sobre a educação de excepcionais, o que é uma grande e importante inovação nos textos constitucionais referentes ao setor.

Cabe assinalar que essa Constituição tratou com maior realismo a questão da gratuidade do ensino público de todos os tipos e graus, assegurando-a integralmente no ensino primário (art. 176, § 3º, inciso II) e nos casos especiais referidos no inciso III, para os graus médio e superior, a saber: a todos que demonstrarem efetivo aproveitamento e provarem falta ou insuficiência de recursos. Nos demais casos, a gratuidade daria lugar a um programa de bolsas de estudos, mediante restituição pelos beneficiários após a formatura. Apesar de suas boas intenções e da melhor justiça distributiva, ínsita no bojo desse inciso IV do artigo citado e seu § 3º, a medida não "pegou", e se manteve como mera intenção no texto constitucional. A força dos costumes e o privilégio das classes sociais dotadas da maior poder de fogo na sociedade mais uma vez se sobrepuseram à lógica e ao bom senso da lei, a ponto dessa indiscriminada gratuidade, ainda hoje, criar uma escandalosa distorção: quem poderia pagar estuda de graça na universidade pública, porque cursou melhores escolas básicas – além de cursinhos –, e quem trabalha de dia, para estudar de noite, faz os cursos a suas próprias expensas, ou seja, paga duas vezes pelo seu estudo: como contribuinte de impostos e como cliente de escolas privadas.

2. Constituição e financiamento na atualidade

Exaurido em suas potencialidades político-institucionais, o regime militar encerrou sua vigência nos anos oitenta, mais precisamente em 1985, com o início do governo civil do presidente José Sarney. O Congresso Nacional assumiu o caráter de Congresso Constituinte e, assim, nasceu a Constituição de 1988. Como sempre ocorre quando se sai de um regime fechado para outro aberto, observa-se uma irresistível pressão social e política, no sentido de aprovar-se um novo texto constitucional, onde caibam todos os sonhos e todos os ressentimentos da população. Essa regra foi mantida na nova Carta, que, embora proclamando respeito à iniciativa privada (art. 5º, inciso XXII), o que define seu regime como liberal-capitalista, permite, ao longo de seu articulado, equivocados procedimentos de coloração justicialista em benefício dos pobres e excluídos. É uma Constituição de muitos direitos e poucos deveres, que prefere privilegiar o assistencialismo nas políticas de inclusão social, em lugar de promover a geração de renda para as camadas mais carentes da população. Esses aspectos levam governos de tendência populista a agravarem o déficit fiscal, em nome da justiça social, eis que se vêem compelidos a dispender recursos em demasia nos programas filantrópicos e de caridade pública.

No que diz respeito ao financiamento da educação, a Constituição, nos seus artigos 212 e 213, assim estabelece.

> *"Art. 212. A União aplicará, anualmente, nunca menos de dezoito, e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios vinte e cinco por cento, no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino.*
>
> *§ 1° A parcela da arrecadação de impostos transferida pela União aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, ou pelos Estados aos respectivos Municípios, não é considerada, para efeito do cálculo previsto neste artigo, receita do governo que a transferir.*
>
> *§ 2° Para efeito do cumprimento do disposto no* caput *deste artigo, serão considerados os sistemas de ensino federal, estadual e municipal e os recursos aplicados na forma do art. 213.*
>
> *§ 3° A distribuição dos recursos públicos assegurará prioridade ao atendimento das necessidades do ensino obrigatório, nos termos do plano nacional de educação.*
>
> *§ 4° Os programas suplementares de alimentação e assistência à saúde previstos no art. 208, VII, serão financiados com recursos provenientes de contribuições sociais e outros recursos orçamentários.*
>
> *§ 5° O ensino fundamental público terá como fonte adicional de financiamento a contribuição social do salário-educação, recolhida pelas empresas, na forma da lei.*
>
> *Art. 213. Os recursos públicos serão destinados às escolas públicas, podendo ser dirigidos a escolas comunitárias, confessionais ou filantrópicas, definidas em lei, que:*
>
> *I – comprovem finalidade não-lucrativa e apliquem seus excedentes financeiros em educação;*
>
> *II – assegurem a destinação de seu patrimônio a outra escola comunitária, filantrópica ou confessional, ou ao Poder Público, no caso de encerramento de suas atividades.*
>
> *§ 1° Os recursos de que trata este artigo poderão ser destinados a bolsas de estudo para o ensino fundamental e médio, na forma da lei, para os que demonstrarem insuficiência de recursos, quando houver falta de vagas e cursos regulares da rede pública na localidade da residência do educando, ficando o Poder Público obrigado a investir prioritariamente na expansão de sua rede na localidade.*
>
> *§ 2° As atividades universitárias de pesquisa e extensão poderão receber apoio financeiro do Poder Público."*

O artigo 212 quantifica o valor das vinculações orçamentárias, advindas da cobrança de impostos, que se devem atribuir à União (18%) e aos Estados, Distrito Federal e Municípios (25%). Declara, outrossim, a destinação desses recursos, com prioridade "*ao atendimento das necessidades do ensino obrigatório*", isto é, o ensino fundamental, antigo primário e ginasial ou de 1° grau, ao mesmo tempo que desqualifica os gastos do Poder Público com os programas suplementares de alimentação e assistência à saúde, os quais, por sua natureza, devem ser pagos com recursos provenientes de contribuições sociais ou outros recursos orçamentários, que não os destinados à educação.

O artigo 213, por sua vez, avisa sobre a necessidade de destinar o uso dos recursos vinculados à educação aos estabelecimentos públicos de ensino, com três exceções explícitas, a saber: escolas particulares comunitárias, filantrópicas ou confessionais. Também será licito utilizar as verbas vinculadas a programas de bolsas de estudo para o ensino fundamental e médio, com as especificações constantes do §1° desse mesmo artigo.

Quanto às atividades universitárias de pesquisa e extensão, poderão ter auxílio financeiro originário das verbas oriundas dos percentuais de que trata o artigo 212, independentemente de serem públicas ou privadas as universidades beneficiadas.

Essa mesma Constituição volta a cuidar do financiamento da educação, nos artigos 60 e 61 das Disposições Transitórias, assim redigidos:

> *"Art. 60. Nos dez primeiros anos da promulgação da Constituição, o Poder Público desenvolverá esforços com a mobilização de todos os setores organizados da sociedade e com a aplicação de, pelo menos, cinqüenta por cento (50%) dos recursos a que se refere o artigo 212 da Constituição, para eliminar o analfabetismo e universalizar o ensino fundamental.*
>
> *Parágrafo único. Em igual prazo, as universidades públicas descentralizarão suas atividades, de modo a estender suas unidades de ensino superior às cidades de maior densidade populacional.*
>
> *Art. 61. As entidades educacionais a que se refere o art. 213, tais como as fundações de ensino e pesquisa cuja criação tenha sido autorizada por lei, que preencham os requisitos dos incisos I e II do referido artigo e que, nos últimos três anos, tenham recebido recursos públicos, poderão continuar a recebê-los, salvo disposição legal em contrário."*

Como se vê, são dispositivos que não combinam entre si: o *caput* do artigo 60 busca concentrar recursos para atender às prioridades elencadas no artigo 214 da Constituição, as quais se iniciam com a erradicação do analfabetismo e a universalização do atendimento escolar. Enquanto isso, o artigo 61 trata de temas ligados ao ensino superior, o qual, além de não integrar o elenco das prioridades, ainda pode ter diminuídos os próprios recursos financeiros à sua disposição com as exceções de remuneração, pelo Poder Público, de entidades privadas de 3º grau. Outrossim, sem ligação alguma com o *caput*, o parágrafo único do artigo 60 incentiva a expansão dos cursos superiores públicos, que custam fortunas, em detrimento das regras contidas pelo artigo, de reservar recursos maiores para a extinção do analfabetismo. Esse é um dos exemplos, que são muitos, nessa Constituição, de contradições clamorosas praticadas pelos constituintes, o que faz da Carta, não raro, apenas um depósito de intenções divergentes, quando não contundentes entre si, em relação a providências para sanar lacunas e insuficiências, que infelicitam este país. Elas são muitas, e o dinheiro é pouco. Agindo como agiram em 1988, os congressistas ficam bem com o eleitorado, embora crucifiquem o futuro do país, com essa demagogia recheada de inconsistências. Porque, cuidar ao mesmo tempo, através do mandamento constitucional, de ensino alfabetizador e de ensino universitário, com o uso dos mesmos e limitados recursos financeiros oriundos de percentuais vinculados à arrecadação de tributos, não é lógico, nem parece sensato. Onde ficam nesses casos as prioridades arroladas pelo artigo 214 da mesma Carta Magna?

O que parece ter incomodado profundamente os responsáveis pela administração das verbas federais destinadas à educação (18% da receita tributária), dos quais, 50%, ou seja 9%, deveriam obrigatoriamente ser aplicados pela União, na eliminação do analfabetismo e na universalização do ensino fundamental, foi o fato de que, com os restantes 9%, seria impossível dar sustentação à onerosa rede de universidades e escolas técnicas federais. Daí que em 1996, e por uma questionável redistribuição das verbas da União, o MEC propôs, através de Emenda Constitucional nº 233, dar nova redação ao referido ar-

tigo 60, das Disposições Transitórias. Nasceria daí a Emenda Constitucional nº 14, que assim passou a dispor:

> *"Art. 60. Nos dez primeiros anos da promulgação desta Emenda, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios destinarão não menos de sessenta por cento dos recursos a que se refere o* caput *do art. 212 da Constituição Federal à manutenção e ao desenvolvimento do ensino fundamental, com o objetivo de assegurar a universalização de seu atendimento e a remuneração condigna do magistério.*
>
> *§ 1º A distribuição de responsabilidades e recursos entre os Estados e seus Municípios a ser concretizada com parte dos recursos definidos neste artigo, na forma do disposto no art. 211 da Constituição Federal, é assegurada mediante a criação, no âmbito de cada Estado e do Distrito Federal, de um Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério, de natureza contábil*
>
> *§ 2º O Fundo referido no parágrafo anterior será constituído por, pelo menos, quinze por cento dos recursos a que se referem os arts. 155, inciso II; 158, inciso IV; e 159, inciso I, alíneas 'a' e 'b'; e inciso II, da Constituição Federal, e será distribuído entre cada Estado e seus Municípios, proporcionalmente ao número de alunos nas respectivas redes de ensino fundamental.*
>
> *§ 3º A União complementará os recursos dos Fundos a que se refere o § 1º, sempre que, em cada Estado e no Distrito Federal, seu valor por aluno não alcançar o mínimo definido nacionalmente.*
>
> *§ 4º A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios ajustarão progressivamente, em um prazo de cinco anos, suas contribuições ao Fundo, de forma a garantir um valor por aluno correspondente a um padrão mínimo de qualidade de ensino, definido nacionalmente.*
>
> *§ 5º Uma proporção não inferior a sessenta por cento dos recursos de cada Fundo referido no § 1º será destinada ao pagamento dos professores do ensino fundamental em efetivo exercício no magistério.*
>
> *§ 6º A União aplicará na erradicação do analfabetismo e na manutenção e no desenvolvimento do ensino fundamental, inclusive na complementação a que se refere o § 3º, nunca menos que o equivalente a trinta por cento dos recursos a que se refere o* caput *do art. 212 da Constituição Federal.*
>
> *§ 7º A lei disporá sobre a organização dos Fundos, a distribuição proporcional de seus recursos, sua fiscalização e controle, bem como sobre a forma de cálculo do valor mínimo nacional por aluno."*
>
> *"Art. 61. As entidades educacionais a que se refere o art. 213, bem como as fundações de ensino e pesquisa cuja criação tenha sido autorizada por lei, que preencham os requisitos dos incisos I e II do referido artigo e que, nos últimos três anos, tenham recebido recursos públicos, poderão continuar a recebê-los, salvo disposição legal em contrário."*

Com isso, criou-se o FUNDEF (Fundo Nacional de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e Valorização do Magistério), segundo o qual, a União diminui sensivelmente seus compromissos com o financiamento da prioridade maior da educação nacional, e avança nos 25% devidos pelos Estados e Municípios para esse mesmo fim, canalizando 60% desses mesmos 25% para os Fundos, o que deixa para essas duas esferas da Federação apenas 10% para livre aplicação, respectivamente, nos sistemas estadual e municipal de ensino. Como se vê, trata-se de uma esperteza legal, com foros de constitucionalidade, que deixou Estados e Municípios numa coercitiva "saia justa". Até porque a maior justificativa para a criação do FUNDEF acabou sendo a necessidade

de equalizar os investimentos em alunos e professores das regiões mais pobres do país, com recursos canalizados das mais prósperas. Uma espécie de política Robin Hood aplicada ao financiamento das redes escolares públicas!

Como assinalou o educador José Carlos de Araújo Melchior, o mais consistente dos analistas dessa PEC nº 233: "O Fundo em si não acrescenta mais recursos financeiros aos que já existiam. O que o Fundo faz é vincular, ou para ser exato, subvincular parte das transferências federais aos Estados e Municípios e aumentar a subvinculação de 50% dos recursos dos impostos e transferências para o ensino fundamental, que já era do artigo 60 das Disposições Transitórias, passando a ser de 60% essa subvinculação, mas atingindo somente os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. A União, que tinha a obrigação de aplicar 50% dos recursos financeiros dos impostos em programas de ensino fundamental e de erradicação do analfabetismo, passa a ter pela PEC a obrigação de aplicar nunca menos (ou melhor dizendo, apenas) o equivalente a 30% dos recursos a que se refere o *caput* do artigo 212 da Constituição".

Subsistem muitas dúvidas sobre a eficácia (em alguns aspectos, até sobre a própria constitucionalidade) do FUNDEF, ainda porque a recenticidade de sua aplicação e a falta de avaliações mais amplas sobre sua funcionalidade não deram, até agora, uma clara noção de sua pertinência. Alguns problemas já surgiram, e os principais deles referem-se à falsificação estatística praticada por alguns prefeitos sobre o número de alunos matriculados em escolas municipais. Na ânsia de melhorar os repasses do Fundo, multiplicam exageradamente o número de matrículas e, com isso, fazem crescer os valores a serem transferidos. O MEC está a dever ao Brasil um estudo minucioso sobre os resultados obtidos por essa nova modalidade de subvinculação tributária no financiamento da educação nacional, especialmente do ensino fundamental (o F de FUNDEF a ele diz respeito).

Apesar disso tudo, do ponto de vista do planejamento financeiro dos dispêndios com esse nível de escolaridade, até que o FUNDEF pode ser havido como algo aceitável.

Primeiro, porque obriga os municípios a racionalizarem o uso das verbas, à luz da Lei da Responsabilidade Fiscal, com a aplicação dos recursos apenas nas alíquotas expressamente previstas pela Constituição e pela Lei de Diretrizes e Bases. Depois, porque se introduziu nos sistemas de ensino a preocupação com o cálculo do custo médio nacional do aluno do ensino fundamental, que, hoje, anda meio a par com um salário mínimo *per capita*. Sempre que o Estado ou o Município não disponham de meios para arcar com esse custo, a União deverá comparecer com o valor suplementar, advindo de sua contribuição ao Fundo.

Outra vantagem trazida pelo FUNDEF reside na obrigatoriedade de remunerar melhor o professor, eis que 60% dos recursos do Fundo devem ser destinados à valorização do magistério do ensino fundamental (talvez o profissional especializado mais mal pago do Brasil).

Neste ano de 2006, paira sobre o FUNDEF a ameaça de converter-se em FUNDEB, isto é, aquelas medidas alcançadas pelo PEC 233, convertida pelo Congresso Nacional em emenda efetiva da Constituição, estão ameaçadas de terem diminuída sua eficácia, tendo em vista o aparecimento de uma nova emenda que modifica o uso dos recursos amealhados pelo FUNDEF em favor do ensino fundamental, atomizando-os pela educa-

ção infantil, o ensino fundamental e médio e, até mesmo, o ensino supletivo para jovens e adultos. Do ponto de vista dos autores dessa outra reforma do artigo 60 das Disposições Transitórias da Constituição, a nova emenda apresenta-se como mais racional e justa do que a anterior. Eis um trecho de suas razões: *"Por ser focado exclusivamente no ensino fundamental, o FUNDEF prejudicou o ensino médio e o ensino infantil. Os recursos disponíveis por aluno chegam a ser, no ensino médio, 30% menores do que no ensino fundamental. O FUNDEB veio corrigir esses problemas.*

Em primeiro lugar, por enfocar a educação básica como um todo, o que permite um melhor planejamento das ações de governo no atendimento de crianças e jovens em idade escolar, além de garantir a integralidade da educação básica assegurada na Constituição Federal. O FUNDEB oferece, também a oportunidade de estudo àqueles que não puderam cursar uma escola na idade esperada" (*in Folha de São Paulo*, 10/04/06).

Na realidade, que nem sempre coincide com as boas intenções que respaldam mudanças legais, há muitas dúvidas sobre a futura eficácia do FUNDEB, principalmente pelo fato de ampliar o financiamento para outros níveis e tipos de ensino abrigados sob o guarda-chuva do ensino básico, o que fará com que o fundamental corra o risco de contar com apenas 1/3, ou menos ainda, dos recursos atualmente disponíveis. Isso porque não há garantias de percentuais maiores ou de novas fontes de recursos a serem bombeados para a caixa do novo Fundo.

A emenda do FUNDEB mereceu aprovação da Câmara e aguarda decisão do Senado (isto em abril de 2006). Pessoalmente creio que o momento não é o mais adequado para essa mudança. Melhor seria a permanência em vigor do FUNDEF, que, antes de ser extinto, deveria ser aperfeiçoado, por dizer respeito à prioridade maior da educação nacional. Para a educação infantil, o ensino médio e o supletivo, busquem-se outros recursos.

3. Conclusão

Embora, de um lado haja uma respeitável linha de exegese constitucional, que condena essas vinculações de verbas públicas para este ou aquele setor da atividade sociogovernamental, e, de outro, se reconheça que a Constituição de 1988 engessou a execução orçamentária com seus excessos vinculatórios, na verdade, nem sempre a destinação de percentuais para a sustentação de determinadas políticas públicas deve ser objeto indiscriminado de condenação. A educação brasileira depende essencialmente dessas reservas para a manutenção da rede escolar existente e sua expansão, tendo em vista as exigências ainda oceânicas de quantificação e qualificação de seus serviços. Sempre que as Constituições se omitiram a respeito do assunto, a política educacional atravessou períodos de grave paralisação, como ocorreu com as Cartas de 1937 e 1967-1969. É claro que, diante do gigantismo dos recursos necessários à solução do problema, essas vinculações aos orçamentos municipais, estaduais e federal, notadamente as definidas pelo FUNDEF, parecem (e de fato são) exíguas e insuficientes. Entretanto, pior seria sem elas, daí porque importa pelo menos durante algum tempo defendê-las, preservá-las e, se possível, aumentá-las. Afinal, o Brasil gasta apenas 4% de seu diminuto PIB em educação. O

mesmo que os USA! Sim, apenas com duas diferenças: lá os principais problemas da educação já estão resolvidos há mais de século, e 4% de seu PIB é muitíssimo mais, em valores absolutos, do que o brasileiro para a manutenção do sistema de ensino. Aqui, além de se gastar pouco, gasta-se mal, com os incríveis desperdícios que se vão acumulando ao longo do caminho, eis que, de cada real destinado ao ensino, aproximadamente só 1/3 costuma chegar às salas de aula. O restante perde-se nos ralos da burocracia, da falta de planejamento e da malandragem geral, que infesta o país.

Em matéria financeira, pois, a grande reforma a fazer-se na educação pode ser assim equacionada: mais dinheiro, maior racionalidade, menos irresponsabilidade, inclusive no trato desses montantes advindos das vinculações constitucionais para o setor.

Parte IV

SOCIOLOGIA

FUNÇÃO SOCIAL DO TRIBUTO

Arion Sayão Romita
Da Academia Brasileira de Letras Jurídicas.

1. Introdução

São conhecidas a função social da propriedade (Constituição, arts. 5º, inciso XXIII, e 170, inciso III) e a função social do contrato (Código Civil, art. 421). Trata-se, agora, de estudar a função social do tributo.

Por função, neste contexto, entende-se o papel a desempenhar por um instituto e, por social, aquilo que concerne à sociedade, ao conjunto dos cidadãos. Função social do tributo significa, em conseqüência, o papel a desempenhar pelo tributo, no que diz respeito ao interesse da sociedade, ao conjunto dos cidadãos.

À luz deste conceito, a função social do tributo se explicita no papel a desempenhar quanto à realização dos direitos sociais, que são os direitos fundamentais do segundo grupo.

2. A indivisibilidade dos direitos humanos

Parte dos tributos arrecadados pelo Estado é utilizada na satisfação de direitos sociais. Enquanto os direitos do primeiro grupo atuam como direitos de defesa, obrigando o Estado a respeitar os direitos de qualquer indivíduo em face de investidas do próprio Poder Público, os direitos sociais exigem do Estado a realização de prestações em favor dos indivíduos ou da coletividade.

Mas, ao assegurar, por intermédio de prestações positivas, a realização dos direitos sociais, o Estado simultaneamente concretiza o império dos direitos fundamentais da primeira família, quais sejam, os direitos de liberdade.

Os direitos fundamentais são indivisíveis e interdependentes, no sentido de que mesmo as liberdades negativas de matriz liberal só adquirem eficácia máxima quando concorrem os direitos econômicos, sociais e culturais. Seres necessitados não são seres livres. Por seu turno, o exercício dos direitos sociais depende do reconhecimento dos direitos de liberdade.

Um direito fundamental só alcança plena realização quando os demais direitos fundamentais são respeitados. A violação de um dos direitos fundamentais importa vulneração de algum ou de alguns dos outros. Não importa para a validade dessa assertiva que se trate de direitos civis ou políticos ou de direitos econômicos, sociais ou culturais: a realização de uns pressupõe a realização simultânea dos demais.

A explicação para o caráter de indivisibilidade dos direitos fundamentais é simples: a indivisibilidade vincula-se ao respeito da dignidade da pessoa humana. A dignidade humana é indivisível: se privada das liberdades públicas, a pessoa não desfruta direitos econômicos e sociais. Inversamente, sem o gozo dos direitos econômicos e sociais, torna-se inviável o reconhecimento da liberdade e da igualdade. Tome-se como exemplo a dicotomia igualdade jurídica/igualdade social. Essa dicotomia pode ser acolhida se se considera a primeira como igualdade jurídico-formal ou igualdade liberal, inspirada na idéia iusracionalista, e a segunda como igualdade material, decorrente de uma posição crítica assumida em face da realidade social e econômica. Entretanto, a dicotomia já deve ser negada se se imagina que ela encerra duas noções opostas: a igualdade social como igualdade real, efetiva, material (a igualdade do homem concreto, situado) depende da realização da igualdade jurídico-formal, porque necessária à identificação de seu conteúdo pleno. A igualdade jurídica é condição da igualdade material, pois mesmo que a igualdade real preexistisse ela não subsistiria sem a garantia do direito.

Como é cediço em doutrina, os direitos fundamentais formam um complexo uno e indivisível, uns dependendo dos outros para sua plena realização.

A realização dos direitos civis e políticos reclama também prestações do Estado e não apenas sua omissão, o que ocorre em determinadas hipóteses, mas não de forma absoluta.

Somente a efetivação dos direitos econômicos, sociais e culturais pode assegurar o gozo dos direitos civis e políticos. Por sua vez, sem o reconhecimento destes últimos, os direitos sociais carecem de significado.

Ao aprovar, no ano de 1966, os dois Pactos Internacionais, um sobre os direitos civis e políticos e outro sobre direitos econômicos, sociais e culturais, a Organização das Nações Unidas parecia apoiar a cisão entre os dois grupos ou famílias de direitos, estabelecendo uma separação, negada qualquer interdependência entre eles. Na verdade, a promulgação de dois pactos distintos não decorria de argumentos jurídicos. A necessidade da elaboração de dois diplomas separados surgiu por motivos de ordem político-cultural, e não jurídica.

3. Os direitos sociais

Enquanto os direitos fundamentais da primeira família descendem do primeiro termo da trilogia forjada pela Revolução Francesa de 1789 – *liberté* –, os do segundo naipe decorrem do segundo termo: *égalité*. São direitos que, sem negar a validade dos direitos da família precedente, pretendem superar a noção de igualdade meramente formal, preconizada pela concepção liberal, com a afirmação da igualdade material ou real. Surgiram como produto da chamada questão social, típica dos países industrializados da Europa, no século XIX. A pauperização de grandes massas populacionais, principalmente nas concentrações urbanas, determinou a necessidade de intervenção do Estado com o intuito de minorar os graves desajustes sociais que ameaçam a própria estabilidade do regime capitalista.

São chamados direitos sociais, porque não assistem ao indivíduo como tal, considerado abstratamente, mas sim à pessoa em sua vida de relação no grupo em que convive, ao indivíduo considerado em concreto, ao indivíduo situado. São os direitos pertinentes à teia de relações sociais, formada pela pessoa no meio em que atua, como trabalhador, como membro de comunidades, como participante de coletividades sem as quais não poderia desenvolver suas potencialidades nem usufruir os bens econômicos, sociais e culturais a que aspira. São os direitos relacionados no art. 6º da Constituição brasileira de 1988: a educação, a saúde, o trabalho, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desempregados, a habitação. Os direitos sociais decorrem da sociabilidade do ser humano e têm em vista objetivos de promoção, de comunicação e de cultura.

Ao contrário dos direitos da primeira família, que preconizam a abstenção do Estado (ou que admitem a intervenção estatal apenas em caso de desrespeito aos direitos), os direitos fundamentais do segundo naipe exigem uma prestação positiva do Estado. Inspiram-se nos princípios de justiça social, que só o Estado tem condições de realizar, e pressupõem a implementação de políticas públicas aptas a tornar efetivo o gozo dos direitos do primeiro naipe. Estes pressupõem a liberdade, mas seres necessitados não são seres livres. A verdadeira liberdade exige o preenchimento de condições mínimas de existência, sem as quais de nada vale ser livre.

Comparando os direitos sociais com os assegurados pelas declarações clássicas de cunho individualista, pode-se asseverar que os direitos sociais configuram garantias positivas em favor dos cidadãos. O Estado abandona a posição negativa, de omissão em face da esfera individual de cada cidadão, para manifestar-se concretamente, intervindo em favor de realizações materiais, a fim de assegurar, pelo menos, a realização do mínimo existencial dos cidadãos.

Já que dependentes de prestações positivas do Estado, os direitos sociais não podem ser ilimitados. Sujeitam-se à existência de recursos previstos no orçamento e, em conseqüência, dependem da arrecadação de tributos.

Ainda que limitados, em última análise, à satisfação do mínimo existencial, importam custos a cargo do Estado que, para satisfazer as exigências daí decorrentes, depende dos tributos a cargo dos cidadãos.

Todo direito a uma prestação de outrem é um direito limitado. No caso dos direitos ditos sociais, trata-se de um direito de todos a prestações do Estado. Portanto, estamos diante de direitos cujos titulares são também os devedores, já que contribuintes, vale dizer, pessoas integradas no todo estatal. Um direito social já sofre, por força desta circunstância, evidentes limitações.

Da mesma forma que os direitos da primeira família, os direitos fundamentais da segunda não brotam de forma espontânea, da noite para o dia, nem são produto de um "*fiat*" de algum ente iluminado. Formaram-se lentamente ao longo da História e foram sendo conquistados, como obra de gerações, em muitas partes do mundo. As doutrinas socialistas são sua origem remota. Foram consagrados na Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1793, na França, e na Constituição francesa de 1848. Encontram espaço na Encíclica *Rerum Novarum*, de 1891, do Papa Leão XIII, que inaugurou a dou-

trina social da Igreja Católica. O pensamento marxista influenciou o processo histórico de formação deste naipe de direitos, embora seja notória sua incompatibilidade com a positivação dos mesmos direitos, porque, uma vez ultrapassada a fase histórica caracterizada pela exploração do homem pelo homem, desnecessária se tornará a produção de normas jurídicas, pois estas só se justificam pela diferença de condição material de vida entre as classes sociais. Em decorrência da Revolução Soviética de 1917, sob a égide do marxismo-leninismo, foi proclamada a Declaração dos Direitos do Povo Trabalhador e Explorado, de 1918, da então República Socialista Soviética da Rússia.

O constitucionalismo social abre um novo capítulo na evolução histórica dos direitos fundamentais. A primeira constituição a consagrar os direitos sociais foi a do México, de 1917, seguida logo pela da Alemanha, de 1919 (Constituição de Weimar). Após o término da Primeira Guerra Mundial, generalizou-se o acolhimento, no texto das constituições, dos direitos sociais.

A Declaração Universal dos Direitos do Homem, de 1948, alberga os direitos sociais nos artigos XXII a XXVIII. Para especificar esses direitos, a Organização das Nações Unidas, mediante a Resolução nº 2.200 A (XXI), em 16 de dezembro de 1966, aprovou o Pacto Internacional dos Direitos Econômicos, Sociais e Culturais, que entrou em vigor no dia 30 de janeiro de 1976, por só nesta data ter sido alcançado o número necessário de ratificações. Este Pacto Internacional é lei interna vigente no Brasil, já que nosso país o ratificou. Ele foi promulgado pelo Decreto nº 591, de 6 de julho de 1992.

Se os direitos fundamentais do primeiro naipe são típicos do Estado liberal, os do segundo o são do Estado de bem-estar social (*Welfare State*). Respondem às reivindicações de massas de despossuídos, que aspiram a participar das benesses que a sociedade acumula com o passar do tempo. São direitos de crédito do indivíduo, exercidos em face da coletividade. O titular desses direitos, como os do primeiro naipe, é o indivíduo, mas o sujeito passivo é o Estado, que assume o dever de satisfazê-los em nome da coletividade.

Vale observar, ainda, que a organização econômica do Estado de bem-estar se baseia na garantia dos direitos fundamentais econômicos e sociais. Embora não se negue sua interação para realização plena desses direitos, força é reconhecer que não são estes que resultam da organização econômica: os aspectos fundamentais dessa organização repousam sobre o respeito aos direitos da pessoa, não representam meros instrumentos organizatórios. A ênfase na garantia dos direitos fundamentais da segunda família constitui a viga mestra da constituição econômica, dependente sempre da racional aplicação dos tributos destinados à satisfação das demandas sociais. Daí a função social do tributo, que tem por objetivo a implementação das políticas sociais desenvolvidas pelo Estado intervencionista, com base nas finanças públicas.

4. As finanças públicas

Pode haver Estado sem finanças? A pergunta envolve provavelmente uma anamorfose e, sem ocultar seu caráter puramente especulatório, conduz a uma pesquisa ucrônica. A resposta afirmativa (ausência de finanças) pressupõe uma variante maximalista em que o Estado se despojaria de todas as suas atividades de gestão e de prestações atribuindo-as ao setor privado, o que se revela manifestamente impensável em uma sociedade complexa como a que existe hoje em toda parte.

As funções públicas da época clássica, governadas pela ideologia liberal, caracterizavam-se pela centralização e por uma proteção social ainda embrionária.

A auxese do Estado, mercê da passagem do Estado liberal clássico para o Estado intervencionista nutrido por políticas keynesianas, determina a aplicação das finanças públicas além dos limites de pura manutenção da segurança interna e externa, administração da justiça, despesas com o pessoal.

A lógica abstrata preconizaria uma correspondência mecânica entre a natureza da receita e o destino da despesa: os serviços públicos administrativos seriam financiados pelos impostos, os organismos que atuam em prol do interesse geral econômico ou social, pelas taxas parafiscais, e a proteção social pelas contribuições.

A realidade, porém, encarrega-se de retificar as concepções puramente lógicas e, assim, no Brasil, os tributos se dividem em impostos, taxas e contribuições de melhoria. A partir da definição clássica de Gaston Jèze, segundo a qual o imposto é uma prestação pecuniária exigida do contribuinte pela autoridade do Estado, de acordo com sua capacidade contributiva, e sem contrapartida direta, a fim de assegurar a cobertura dos encargos públicos, define-se imposto como o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte. A taxa seria o tributo que tem como fato gerador o exercício do poder de polícia ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição. A contribuição de melhoria é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorre valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

As definições legais integrantes do Sistema Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 26.10.1966) foram recepcionadas pela Constituição de 5 de outubro de 1988 (art. 145, com seus três incisos, cada qual destinado a um tributo), cabendo acrescentar as contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas (art. 149).

O intervencionismo estatal, de caráter econômico assim como financeiro, em toda parte, após a Segunda Guerra Mundial, intensificado durante os Trinta Anos Gloriosos, salientou o papel do orçamento e gerou o fortalecimento dos Ministérios da Fazenda ou das Finanças, além de suscitar o aparecimento do Ministério do Planejamento. O Estado-Providência deve aparelhar-se para enfrentar os desafios dos novos tempos.

O direito desses novos tempos assume coloração social. Sofre transformações. A passagem do Estado liberal ao Estado social provoca uma revolução tão importante quanto a produzida por ocasião da passagem do direito feudal ao direito liberal.

O poder público passa a exercer, ao lado da função de regulação, uma função distributiva. A primeira se desenvolve por meio da edição de normas jurídicas, a segunda pela arrecadação e distribuição de recursos financeiros. O principal instrumento da primeira é a lei (além, naturalmente, de outros atos normativos, como os regulamentos, instruções normativas e atos administrativos em geral) e o principal instrumento da segunda é o orçamento.

É certo que a função de distribuição não se confunde com o controle público das finanças privadas. O poder público regula o funcionamento dos bancos e de outros agentes financeiros e dispõe sobre a quantidade de moeda em circulação (base monetária). Este controle das finanças privadas, embora com numerosos pontos de contato com a função de distribuição, dela não faz parte, integrando-se plenamente na função de regulação das atividades privadas. O poder público, no exercício da função de distribuição, não prescreve nem sanciona condutas: determina o fluxo dos recursos que influenciam o comportamento dos agentes econômicos públicos e bem assim dos particulares.

Desde o aparecimento, na cena política, do Estado moderno, sempre existiu uma função de distribuição do poder público. De um lado, a exação fiscal; de outro, a despesa pública. Esta se prestava ao pagamento dos militares e dos funcionários públicos, além de custear o funcionamento da máquina do governo. A característica desta função é seu recente crescimento. No começo do século XX, o montante das despesas públicas equivalia a 10% do produto interno bruto. Atualmente, gira em torno de 60%. Estes dados demonstram que a função de distribuição exercida pelo poder público não somente se tornou essencial ao Estado mas também se ampliou em ritmo acelerado e constante.

As causas da ampliação da função de distribuição residem, entre outros fatores, na necessidade crescente de igualdade social, que levou o poder público a multiplicar suas tarefas intervencionistas mediante o fornecimento de serviços como educação, saúde, segurança social, habitação etc. Estes serviços absorvem recursos vultosos, provenientes do aumento crescente de tributos. O Estado se torna, em conseqüência, o principal agente financeiro, por arrecadar recursos de certos segmentos da sociedade e distribuí-los a outros. Ao lado da função de alocação interna de recursos, que pode ser denominada administrativa, amplia-se a função de alocação externa, de natureza social.

A regulação e a circulação dos recursos são de tal modo complexas que, em muitos países, a Constituição dispõe sobre os princípios fundamentais que devem ser observados, a começar pela instituição de um orçamento anual (Constituição brasileira de 1988, arts. 165 e segs.). A aplicação de recursos é, também, em muitos casos, prevista pela Constituição (ex.: Constituição brasileira de 1988, art. 212, em cujos termos a União aplicará, anualmente, nunca menos de dezoito, e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, vinte e cinco por cento, no mínimo, da receita resultante de impostos na manutenção e desenvolvimento do ensino).

Outros instrumentos se agregam ao orçamento para atingir diversas finalidades, como por exemplo a limitação de despesas e as leis de responsabilidade fiscal. A atividade do Estado contemporâneo gira em torno das finanças públicas.

Para os fins deste trabalho, a pesquisa etimológica do vocábulo *finanças* não apresenta grande utilidade. De certa forma, porém, contribui para o entendimento do conceito por ele expresso. Em português, é certo que provém do fr. *finance*, este por seu turno derivado do baixo lat. *finantia*, que deu no fr. ant. *finer*, pagar. A raiz seria o lat. *finis*, fim, do qual derivou *finare*, por *finire*, terminar, concluir, daí o adj. *finalis*, final, que passou a significar prestação pecuniária, dinheiro vivo, pelo qual se definem em geral os negócios. O fr. *fin* significou fim, liquidação, composição, e, mais tarde, *finance* passou a designar recursos pecuniários, negócios em dinheiro, operações monetárias que sempre objetivam a consecução de um fim.

De *finança* distingue-se *economia*, porquanto o primeiro exprime dinâmica do dinheiro, ao passo que o outro designa riqueza produzida, em circulação, acumulada.

O produto interno bruto – soma de todas as riquezas produzidas pelo país – envolve a noção de renda nacional, aplicada na satisfação das necessidades dos habitantes. Para manter os serviços públicos e satisfazer as necessidades sociais, o Estado se vale de receitas para aplicá-las em benefício da comunidade.

Para o desempenho de suas atividades e realização de seus fins, o Estado necessita de meios financeiros, obtidos por atuação de natureza instrumental, que se concretiza numa função específica e independente, a saber, a função financeira. Os deveres que o Estado assume dependem, para seu cumprimento, de meios pecuniários suficientes, encontrados no campo da economia. O quadro dos deveres do Estado implica a realização de serviços e o oferecimento de prestações sociais que se exprimem em despesas. As proporções dos serviços e prestações se ajustam aos limites das possibilidades econômicas, que confinam com a capacidade tributária dos contribuintes. O aspecto econômico-social da atividade desenvolvida pelo Estado não pode ser descurado. A questão social é também questão econômica, ambas exigindo a atuação positiva do Estado.

A moderna doutrina assinala que a compreensão jurídico-objetiva assume fundamental importância no que diz respeito aos deveres do Estado, já que todos os poderes se vinculam ao respeito dos direitos fundamentais, envolvendo não só a obrigação negativa de não intervir nas áreas protegidas pelos direitos de defesa (primeira família) mas também a obrigação positiva de realizar os direitos sociais (segunda família). Valendo-se dos recursos advindos das finanças públicas, o Estado procura, nos limites do economicamente possível, realizar o socialmente desejável.

5. As relações entre o econômico e o social

O orçamento é atualmente visto como instrumento de realização dos valores éticos subjacentes aos princípios constitucionais que apontam na direção da justiça social. Com base nele, hão de ser cumpridas as políticas públicas de realização dos direitos fundamentais da segunda família, observada a função social dos tributos arrecadados. Lamentavelmente, não há no Brasil responsabilidade dos agentes políticos na execução do orçamento para cumprimento das tarefas e serviços sociais. É certo, porém, que a previsão orçamentária e seu cumprimento efetivo se movem em um universo fechado de recursos financeiros escassos e limitados. Cabe, em conseqüência, ponderar as exigências do socialmente desejável em face dos limites decorrentes do economicamente possível, vale dizer, urge esmerilhar as relações entre o econômico e o social.

O econômico se refere a tudo o que concerne à produção, à circulação e ao consumo das riquezas. O social é mais difícil de definir. Se se entender por este vocábulo tudo aquilo que concerne à sociedade, não haveria mais distinção, senão para observar que o econômico faz parte do social. Não obstante, entende-se de modo amplo por social o que se refere à organização das classes da sociedade, acrescentando-se a idéia de eqüidade e justiça na repartição da riqueza e a de promoção da pessoa humana em geral (não somente do trabalhador em particular).

Tudo o que se refere à economia tem repercussões sociais. É necessário produzir riquezas para reparti-las em seguida. Inversamente, a satisfação das exigências do social tem custos e conseqüências econômicas.

Antes de examinar as relações entre o econômico e o social, vale perquirir o que os distingue. A diferença reside principalmente nas políticas e nas finalidades.

Política, neste contexto, deve ser entendida como um conjunto de normas e atos voltados para a realização de determinado objetivo. E política pública – aquela que mais interessa – seria a conduta da Administração Pública tendente à realização prática de programa ou meta previstos em norma constitucional ou legal, sujeita a controle no alusivo à eficiência dos meios empregados e à avaliação dos resultados alcançados. As políticas econômicas não se confundem com as políticas sociais. Os domínios são diferentes: a política econômica diz respeito à organização dos mercados, à regulação da concorrência e da base monetária, ao controle dos preços, das tarifas públicas e dos juros; já a política social concerne à distribuição da renda e, sobretudo, ao reconhecimento e cumprimento dos direitos individuais e sociais.

No tocante à diferença entre as finalidades, salienta-se que a economia busca antes de tudo a eficácia, o que não significa seja o social ineficaz. Sem dúvida, a eficácia do social se situa em outro domínio, utiliza meios diversos. O econômico tende a incrementar a produção das riquezas, ao passo que o social busca o estabelecimento de equilíbrios mediante a redução das diferenças de rendas entre indivíduos, entre profissões e mesmo entre regiões.

As relações entre o econômico e o social, do ponto de vista da intervenção do Estado e da função social do tributo, exigem o exame das políticas públicas (visão macroeconômica), abrangendo o funcionamento das empresas e o direito econômico e social a elas aplicável (visão microeconômica).

Todo Estado, no capitalismo maduro ou avançado (*y compris* o Brasil) tem uma política econômica e uma política social, mas os modos de intervenção não são idênticos. O Brasil ostenta uma tradição centralizadora, em que a hegemonia do Estado se exerce de forma autoritária, mediante a edição de normas jurídicas de ordem pública, procedimentos rígidos de controle etc., sem embargo da influência de certas idéias neoliberais recentemente postas em prática.

A intervenção do Estado no domínio econômico e no social se evidencia na responsabilidade que ele assume quanto a ambos, mas realçando sua preeminência na satisfação dos direitos sociais, sobretudo no que diz respeito à proteção social e à observância dos direitos enumerados no art. 6º da Constituição de 1988: educação, saúde, trabalho, lazer, segurança, previdência social, proteção à maternidade e à infância, assistência aos desamparados, moradia.

O legislador utiliza técnicas que privilegiam o econômico em relação ao social e vice-versa. Assim, por exemplo, o econômico foi privilegiado mercê da redução da alíquota da contribuição para o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço para 2%, quando celebrado contrato de trabalho por tempo determinado nos termos da Lei nº 9.601, de 2.11.1998, e quando a empresa admite aprendiz a seu serviço (Lei nº 8.036, de 11.5.1990,

art. 15, § 7º); além disso, foram reduzidas, por sessenta meses a contar da vigência da Lei nº 9.601, a 50% do seu valor as contribuições devidas ao chamado Sistema, se bem assim ao salário-educação (Lei nº 9.601, art. 2º, I). Por seu turno, o social é privilegiado quando ocorrem os reajustamentos periódicos do salário mínimo, aptos a preservarem seu poder aquisitivo (Constituição, art. 7º, IV) e os reajustamentos dos valores dos benefícios previdenciários (Lei nº 8.213, de 24.7.1991, art. 41). Também foi privilegiado pela instituição do benefício de prestação continuada hoje regulado pela Lei Orgânica de Assistência Social, que consiste em um benefício mensal devido à pessoa portadora de deficiência e ao idoso que comprovem não possuir meios de prover à própria manutenção (Lei nº 8.742, de 7.12.1993, art. 2º, V c/c art. 20).

Também são previstas técnicas que harmonizam o econômico e o social, como o tratamento jurídico diferenciado que deve ser dispensado às microempresas e às empresas de pequeno porte pela União, pelos Estados e pelos Municípios, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas, tratamento este preconizado pelo art. 179 da Constituição de 1988. Tais medidas são reguladas pelo chamado Estatuto da Microempresa (Lei nº 9.317, de 5.12.1996, alterada pela Lei nº 11.196, de 21.11.2005).

Certas técnicas promovem a interferência entre o econômico e o social. Trata-se de técnicas de disfarce, que inspiram medidas de finalidade econômica sob veste social, e vice-versa.

Muitas medidas são alardeadas como de caráter social, mas, na realidade, perseguem objetivo econômico, com alcance que ultrapassa o incremento do consumo, efeito, de resto, elementar. Incentivos ao programa de habitação popular favorecem o investimento na indústria de construção civil. Facilidades concedidas à criação de creches permitem que as mulheres se candidatem à obtenção de empregos, aumentando a possibilidade de recrutamento por empresas em certos setores. Diante do avanço do desemprego, o poder público reage com a adoção de medidas de diversificada feição. Muitas vezes, elas não beneficiam diretamente os desempregados mas, sob forma de subvenções ou redução de encargos sociais, beneficiam as empresas, que devem admitir novos empregados mediante celebração de contratos de trabalho por prazo determinado, suspensão temporária do contrato de trabalho etc. É duvidoso que tais medidas promovam de fato a criação de postos de trabalho, sendo certo que muitas vezes aliviam os custos trabalhistas das empresas e, outras vezes, promovem o rejuvenescimento de seu pessoal. Seja como for, tais medidas são úteis, porque o fechamento de algumas empresas agravaria o problema de desemprego. O social provoca, nestes casos, um efeito estabilizador nas crises econômicas. Certos serviços são instituídos para fazer face às necessidades sociais. Conselhos comunitários, oficinas protegidas para pessoas portadoras de necessidade especiais etc., são estimulados para atender a crianças e adolescente assim como a deficientes físicos.

A conjugação do econômico e do social pode ocorrer no âmbito da empresa, bastando lembrar a participação dos trabalhadores nos lucros e nos resultados, desvinculada da remuneração, o que gera isenção de contribuições sociais (Constituição de 1988, art. 7º, XI; Lei nº 10.101, de 19.12.2000, art. 3º).

O exame das relações entre o econômico e o social, assim no plano macro como no seio das empresas, evidencia que o tributo exerce função social, o que resulta não só da utilização que dele se faça para satisfazer direitos sociais, como educação, saúde, assistência social, moradia etc., mas também em sentido negativo, mediante a técnica dos incentivos fiscais e das renúncias tributárias, em benefício das empresas encaradas como fonte de emprego. Neste último aspecto, assumem relevo tanto a criação de postos de trabalho como a conservação dos atuais, evitando que a crise econômica provoque o fechamento de muitas delas, agravando o problema do desemprego.

6. À guisa de conclusão: a responsabilidade social do Estado e a exigibilidade em juízo dos direitos sociais

No capitalismo maduro ou avançado, o Estado assume responsabilidade social: não é apenas Estado democrático de direito mas se torna Estado social (Estado social de Direito). Obriga-se a respeitar os Direitos fundamentais da primeira família (os direitos da liberdade, ou liberdades públicas) mas também assume o ônus de cumprir os deveres decorrentes do respeito aos direitos fundamentais da segunda família (os direitos sociais). Se, no cumprimento da primeira tarefa, sua atividade se exerce mediante aplicação de recursos destinados às atividades essenciais (manutenção da ordem, segurança pública, forças armadas, administração da justiça e diplomacia), no cumprimento da segunda depende da inversão de verbas específicas. Num como noutro caso, os tributos são arrecadados e aplicados para satisfação das necessidades sociais. Daí a função social do tributo.

No desenvolvimento de sua atividade, o Estado assume, em conseqüência, responsabilidade social. O Estado democrático de Direito de coloração social é o Estado da responsabilidade social. Ele assume uma responsabilidade que o Estado liberal estava longe de querer assumir. Nos tempos atuais, o Estado não pode declinar dessa responsabilidade, a qual justifica, de certa forma, sua própria existência.

Onde há responsabilidade, surge em contrapartida a exigibilidade do cumprimento dos deveres inerentes à função social exercida. Se os tributos são arrecadados para possibilitar o cumprimento das tarefas que lhe incumbem como devedor das prestações sociais, o Estado há de dar conta da destinação adequada dos recursos tributários, em primeiro lugar mediante o planejamento realista e eficiente de políticas públicas destinadas à satisfação dos referidos direitos; em segundo lugar, pela distribuição orçamentária dos recursos, na verdade escassos, mas que devem tornar-se suficientes em face da conjuntura econômica; em terceiro lugar, pelo cumprimento das obrigações daí decorrentes, mediante aplicação escorreita das verbas orçamentárias.

Se o Estado falhar no cumprimento desses deveres, qualquer que seja a faceta pela qual eles se apresentam, a responsabilidade desponta. O inadimplemento de qualquer dessas obrigações acarreta a responsabilidade do Estado, abrindo espaço para a postulação em juízo do respectivo cumprimento.

Parte V

POLÍTICA

A REFORMA TRIBUTÁRIA COMO UM DOS INSTRUMENTOS DE JUSTIÇA SOCIAL

Victor J. Faccioni
Conselheiro e Vice-Corregedor do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul e Presidente da ATRICON – Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil.

Honra-me, sobremodo, o convite do douto tributarista e estimado amigo, Ives Gandra da Silva Martins, para um depoimento, e considerações respectivas, sobre o Sistema Tributário Nacional.

Ademais, parte do trabalho que desenvolvi como Deputado Federal ao longo dos dezesseis anos, de 1979 a 1995, incluindo pois a Constituinte, representando o eleitorado do meu Estado, o Rio Grande do Sul, muito me vali das publicações, aulas e palestras do Dr. Ives Gandra, no que tange à discussão do Sistema Tributário.

Antes, Vereador que fui em Caxias do Sul, Deputado Estadual depois, por dois mandatos, e mais adiante Chefe da Casa Civil do Estado e, noutro mandato, Secretário de Obras, com passagem anterior e posterior, por alguns anos, na administração de empresa privada, junto com minha formação em Contabilidade, depois Ciências Econômicas e na área do Direito, à esta vivência muito acresci com as publicações e palestras do Dr. Ives Gandra, e ao qual me cumpre render a maior homenagem. Não apenas pelo homem culto e ético que representa, como pela sua dedicação ao esclarecimento e discussão das matérias pertinentes ao ordenamento jurídico e fiscal, sempre preocupado com o aprimoramento do sistema social e econômico de nosso Brasil.

1. O atual sistema tributário

A tributação se constitui em um valioso instrumento, que pode e deve ser utilizado para promover as mudanças necessárias para a redução das desigualdades socioeconômicas, uma vez, que entre as suas funções, uma das mais importantes está a que pode atuar na redistribuição da Renda Nacional, funcionando como elemento indutor da justiça social.

Por isso, a reforma tributária é questão fundamental para o desenvolvimento do Brasil, visto que antes de ser apenas um instrumento de financiamento do Estado o tributo deveria ser um elemento de busca e obtenção do equilíbrio social, possibilitando o cumprimento do que é determinado pela Constituição Federal, no que diz respeito à construção de uma sociedade livre, justa e solidária, fortalecendo o pacto federativo, reduzindo as desigualdades sociais, erradicando a pobreza e promovendo o bem-estar de todos os cidadãos.

Uma das características mais marcantes do nosso sistema tributário é a prevalência dos chamados impostos indiretos sobre os diretos. Estes são os que incidem imediatamente sobre a pessoa do contribuinte ou seus bens, que sofre as conseqüências da carga tributária, sem que possa, de regra, dispor da faculdade de transferir o ônus financeiro a outrem, sendo exemplo o imposto de renda.

Já os impostos indiretos, com igual incidência final entre ricos e pobres, recaem indiscriminadamente sobre todos os contribuintes; contudo, neste caso, há a possibilidade de transferir o ônus da carga tributária, pela sua incorporação ao preço do bem a ser consumido, sobre o qual incidiu o tributo; pode ocorrer com o ICMS, o IPI, o PIS, a COFINS, a CPMF e o ISS.

Alguns deles, como a COFINS e a CPMF, são ainda mais injustos, porque podem ser cumulativos.

Como incidem, em grande parte, sobre os bens de consumo, os tornam menos acessíveis à população de baixa renda, bem como menos competitivos no mercado internacional.

A preferência por este tipo de tributação onera demasiadamente os produtos, restringe a demanda e inibe a produção, reduzindo a oferta de empregos e prejudicando o crescimento econômico. Reduz, ainda, a capacidade de consumo das famílias de rendas média e baixa, prejudicando o mercado interno e a produção nacional, razão pela qual se deve ter em conta estas premissas em uma oportuna alteração do sistema atual, e sopesar a priorização da utilização dos impostos diretos, na busca de uma melhor distribuição da renda.

No Brasil, aproximadamente dois terços dos tributos são cobrados sobre o que as pessoas consomem e apenas um terço sobre a renda e a propriedade.

Além disso, cabem outras ponderações sobre o sistema tributário brasileiro, tais como: o seu alto custo, tanto direto (do Fisco) quanto indireto (dos contribuintes); seu elevado grau de complexidade – que guarda uma relação direta com o alto custo; e a sonegação, que inviabiliza, pelo menos parcialmente, a sua progressividade formal. Além disso, o sistema contribui para a redução da eficiência econômica, principalmente por ter um grande número de alíquotas de IPI e de ICMS e pela existência de tributos cumulativos.

Também, deve-se ter em conta estas questões na modificação do sistema tributário, quando mais não seja, pela indesejável marca obtida pelo Brasil, de ser um dos países com a maior carga tributária e, ao mesmo tempo, com uma das piores distribuições de renda no planeta. Portanto, é necessário que se tenha presente a relação atual entre tributação direta e indireta, e que se adote as providências necessárias para adequá-la.

Importante ressaltar que qualquer reforma do sistema tributário, para obter plena consecução, deve observar, também, os aspectos relativos à elisão e evasão fiscal.

Tal afirmação deve-se ao fato de que, muitas vezes, o contribuinte que se encontra em estado de adimplência com o Fisco está insatisfeito com o volume da carga tributária que lhe é imposta, ante a insuficiência da contraprestação realizada pelo Estado em investimentos e serviços públicos. Por isso, pode ocorrer um desestímulo no pagamento em dia dos seus tributos.

Essa insatisfação recorrente, adicionada a uma fiscalização inadequada, resulta, inexoravelmente, em evasão fiscal. O Governo, em decorrência, não arrecada os recursos necessários para fazer frente a todas as suas obrigações constitucionais, atendendo-as parcialmente, ou simplesmente, não as cumprindo, fazendo, com isso, que a sociedade permaneça insatisfeita.

Tem-se aí um círculo vicioso, que deve ser quebrado, sob pena de, em assim não ocorrendo, agudizar cada vez mais a situação de injustiça social.

Daí ser importante numa reforma tributária, entre outras questões, procurar racionalizar a administração e fiscalização dos tributos, além de propiciar que sua arrecadação possa concorrer para o tão desejado desenvolvimento, o que resultaria, certamente, na melhora do atual quadro socioeconômico do Brasil.

A despeito dessas considerações, entendo importante trazer à reflexão alguns aspectos da manifestação que fiz à Comissão Especial de Reforma Tributária da Câmara dos Deputados, por ocasião das discussões referentes à modificação do Sistema Tributário Nacional, ocorrida em abril de 1999, intitulada REFORMA TRIBUTÁRIA: NECESSIDADE NACIONAL:

"*A Constituinte não foi a solução* – A meu ver, a Constituinte havia, à época (1988), promovido uma necessária e adequada reforma tributária. Constituinte que fui, pensava, como tantos, que aquilo que havíamos votado atendia às necessidades do País. Ledo engano, a começar pelo fato de que ela procurou redistribuir o bolo tributário. E ao acrescer a parte da receita para os Estados e Municípios, diminuiu, conseqüentemente, a parcela da União.

Em decorrência, o Governo Federal, assim que se deu conta da redução de sua parcela na arrecadação e das conseqüências para a máquina federal (Tesouro Nacional), buscou uma compensação, e o fez via Medidas Provisórias. De que forma? Primeiro, reduzindo prazos de recolhimento dos tributos, numa época em que tínhamos ainda considerável taxa de inflação. Depois, elevando as alíquotas dos impostos federais. E sucessivamente com outras medidas, criando os Fundos de Compensação, taxas, contribuições ou aplicando a contenção de recursos que iriam para os Estados e Municípios.

Já os Estados e Municípios, que haviam sido contemplados num primeiro momento com um aumento na sua parcela do bolo tributário, também receberam alguns encargos a mais. Mas, como cuidaram mais da aplicação dessas novas parcelas, comprometeram, conseqüentemente, ou até esgotaram as suas novas possibilidades em termos de receita. Assim, em pouco tempo, a tal reforma caducou, passando a ser contestada e reclamada uma nova reforma tributária.

Ademais, logo se verificou, com o intenso crescimento das exportações e as amplas possibilidades do mercado internacional, que não havia sido desonerado setor vital como a produção, criando-se grave dificuldade competitiva para os produtos brasileiros.

Ocorre que nação alguma exporta impostos no mundo todo, e o Brasil pensou que conseguiria fazê-lo. Eis outro grande equívoco.

Premissas de consenso – Algumas premissas a respeito de uma nova reforma têm sido proclamadas por "gregos e troianos". Primeiramente, ela teria que simplificar o sis-

tema para tornar mais fácil a sua aplicação; em segundo lugar, reduzir a carga tributária, porque o seu peso está muito elevado, estimulando a sonegação e tornando difícil a concorrência dos empresários e dos produtos brasileiros no mercado internacional, em razão de outros países terem carga menor de tributos. E, finalmente, ampliando a base de incidência e arrecadação.

Quando ouvimos que todos proclamam as mesmas premissas, ficamos, num primeiro momento, entusiasmados, achando que, como as premissas são proclamadas por todos, não haveria obstáculo para implementar a nova reforma tributária. Ledo engano, novamente.

Acontece que cada um – Governo Federal, Estadual e dos Municípios –, parte do pressuposto de que iria arrecadar mais e asseguraria maior fatia do bolo tributário para si. Mas não é possível a fatia de todos crescer sem que o bolo também cresça. Para tanto, alguém teria de ceder, e aí começam as dificuldades. Quem cederia? Ocorre que também os empresários defendem a idéia que leva ao litígio, pois pensam em redução de tributos, oposta ao idealizado pelos respectivos setores públicos.

Pacto federativo – Por isso, fácil concluirmos que a reforma só vai acontecer no momento em que houver um acordo entre os entes federativos. Isto implica uma repactuação, uma revisão do pacto federativo. Se não houver acordo, sempre surgirão contestações a propostas que não melhorem as condições de cada um, da União, dos Estados e Municípios, em arrecadar mais, enquanto o contribuinte imagina o contrário, ou seja, em pagar menos.

Concordo, pois, com a posição do presidente da Confederação Nacional dos Municípios, Paulo Ziulkoski, quando afirmou: "Entendo que o Brasil só terá solução quando o cidadão, que paga os impostos, também possa gerenciar a aplicação destes recursos. Por isso, queremos debater a reformulação do pacto federativo, as atribuições dos entes federativos."

Concordo igualmente que urge discutir e aprovar a reforma ainda este ano (1999), conforme afirma o líder do Governo no Senado, Senador Fernando Bezerra: "Se ela não for votada este ano, não o será mais neste Governo, pois o ano 2000 será tomado pelas eleições municipais, e o ano 2001 já será marcado pela sucessão presidencial de 2002."

Neste sentido, veja-se a notícia do *Estado de São Paulo*, no dia 12 de maio de 1999, quando da visita do Presidente FHC a Nova York. Na ocasião, afirmou S. Exª. que "vai atender às expectativas de investidores brasileiros e estrangeiros e comprometeu-se a acelerar a aprovação de algumas medidas de reforma tributária ainda este ano", embora reconhecesse no jantar com empresários que "essa questão é politicamente complexa porque mexe com interesses do Governo Federal, dos Estados e dos Municípios".

Sistema arcaico – Um estudo da Consultoria Arthur Andersen, efetuado em 28 nações, revela que "o Brasil detém um recorde que em nada nos deve orgulhar: é, de todas as nações, a que contabiliza as mais altas alíquotas de tributos incidentes sobre a produção, nada menos do que 29,8%" (posição de 1999).

O Brasil tem sido, historicamente, um campeão na multiplicação de tributos, como mostra interessante artigo de Benedicto Ferri de Barros, publicado no Caderno de Sába-

do do *Jornal da Tarde* (maio/99). Desde os tempos coloniais, o governo empregava toda a sorte de disfarces para instituir tributos, como a Administração do Pau-Brasil, a Casa da Arrecadação do Tabaco, a Casa da Moeda de Cuiabá, o adicional de 9$000 na importação de escravos, as alcaidarias-mores, os alcances dos tesoureiros e recebedores-gerais, as Assinaturas-Emolumentos, além dos Chapins da Princesa – arrecadado em São Paulo no Século XVIII, para custear os gastos de uma infanta portuguesa com seus sapatos.

Essa relação bastaria para mostrar que os atuais instituidores de impostos têm por quem puxar. Como afirma Ferri de Barros, "nesses anos de repartições fiscais, o contribuinte já se achava perdido, como hoje, na 'selva escura' da verdadeira floresta amazônica que não deixou nunca de ser o sistema tributário, onde a obscuridade faz a confusão dos juízes e a marginal confusão mafiosa dos fiscais".

As anomalias não ficam aí. Embora formalmente existam 13 impostos previstos na Carta de 1988, a criatividade legislativa, e mais, do Executivo, notadamente via Medida Provisória, deram margem à instituição de uma pletora de outros gravames – hoje seriam ao todo nada menos do que 58.

Não se espere deles que sejam um modelo de racionalidade. Bem ao contrário, o cipoal regulamentador que os enfeixa, criando obstáculos até mesmo a empreendimentos de pequeno porte, desvela a face de um sistema arcaico e ineficiente, em muitos casos um convite à sonegação.

Os prefeitos já estão novamente se mobilizando, os governadores também, e o Governo Federal tem a sua representação forte no Congresso Nacional. Doutra parte, os empresários igualmente se mobilizam, e, se cada um puxar para um lado diferente, não haverá como dar andamento e concretização à reforma tributária.

Há uma outra premissa que entendo deva ser examinada, qual seja: estamos participando de um bloco de países que formam o Mercosul. A tendência é ampliar o quadro de participantes do mesmo. Num segundo passo já se fala da constituição da ALCA (Associação de Livre Comércio das Américas).

Ora, como é que vamos participar de um mercado comum se mantivermos um Sistema Tributário não só diferente dos demais países como mais pesado e oneroso que o dos concorrentes? E como participaremos amanhã – e já estamos inseridos no processo de globalização – com um sistema diferenciado, mais oneroso e difícil do que os principais mercados que os produtos brasileiros desejam disputar? Impossível.

Cabe salientar que, no que tange ao aspecto da mobilização, verifica-se que a mesma é permanente, pois presente em 1999 e atualmente, quando se verifica em Brasília, neste mês de abril de 2006, a realização da *Nona Marcha dos Prefeitos*, com o objetivo de pressionar o Congresso para votar medidas consideradas importantes para o País.

Modelo competitivo – Temos que ter, então, no mínimo, um sistema, senão igual, até mesmo menos pesado e mais ágil. Em razão disso, eu apresentei, quando Deputado Federal, projeto de reforma tributária, primeiramente, encantado pela pregação que fazia o deputado Luiz Roberto Ponte e outros, como o próprio deputado Roberto Campos, sobre um imposto único. Cheguei a apresentar uma Emenda Constitucional nesta linha. Mas depois me dei conta de outra assertiva, qual seja, de que o ótimo pode ser inimigo do

bom. Se o "imposto único" seria a melhor solução do ponto de vista teórico, na prática me pareceu que encontrava dificuldades, entre outras, para a implementação de uma política de exportação, tais como os impostos declaratórios que incidiriam sobre a movimentação financeira, a energia elétrica, telefonia, petróleo etc.

Foi aí que atentei para o fato de que, talvez, pela premissa do mercado internacional, mercado regional (Mercosul), devêssemos procurar os mesmos impostos de nosso principal mercado comprador quanto fornecedor. E o principal mercado que temos, no momento, é o norte-americano.

Então, apresentei, em maio de 1994, uma nova proposta, inclusive estimulado pelo trabalho, pesquisas e estudos da FIPE – Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas, encomendado e promovido pela Federação das Indústrias do Estado de São Paulo – FIESP.

Como concluí que a reforma tributária deve levar em conta o paradigma mundial e fazer frente aos desafios do Mercosul e da futura integração das Américas, apresentei a Proposta de Emenda à Constituição, que depois levou o nº 195/95. Fundamentalmente, adota ela o sistema do "*Sale Tax*" Norte-Americano, ou seja, o IVV – Imposto de Vendas a Varejo, que desonera a produção, reduz o custo dos estoques, da indústria e do comércio, pois o imposto não incide nessas fases, mas apenas na final, do varejo para o consumidor.

Essa proposta teve o apoio de todas as Federações da Indústria do País, menos da FIERGS, Federação das Indústrias do Estado do Rio Grande do Sul, o meu Estado, que, pelo menos à época, insistia exclusivamente na Proposta do Imposto Único sobre Movimentação Financeira, que ainda não tem um paradigma internacional."

Saliente-se que a PEC nº 195/95 conservava a mesma estrutura tributária prevista na PRE 6788-2, que já havia apresentado por ocasião da Revisão Constitucional, onde propunha uma nova fórmula para o sistema tributário, que desonerava e desburocratizava o setor produtivo, e que, além do fortalecimento do federalismo, tendo em vista que remetia aos Estados a competência de decidir o tipo de imposto, eliminava grande parte das vinculações e transferências. Trazia, também, diversas outras vantagens para os mais variados setores, conforme se discrimina :

a) *Para a economia do País*:
– ampliação da base tributária, com menor alíquota;
– quem pode mais paga mais;
– não discrimina atividades econômicas;
– favorece o desenvolvimento econômico.

b) *Para a agricultura*:
– insumos isentos de tributação;
– exportações também;
– *idem* para a compra de bens de capital (investimentos);
– redução do preço dos produtos finais básicos.

c) *Para a indústria*:
– insumos não são tributados;
– eliminação de distorções;

– melhor concorrência com importação e maior competitividade na exportação;
– menor necessidade de capital de giro, já que os impostos incidem sobre vendas finais;
– redução do preço de bens, economias de escala e aumento do mercado interno.

d) *Para o Sistema Financeiro*:
– redução da intermediação financeira;
– redução da taxa de juros;
– eliminação de bases tributárias fictícias (CPMF...).

e) *Para o comércio*:
– redução da concorrência do comércio informal;
– menor necessidade de capital de giro;
– só o comércio varejista recolhe o imposto.

f) *Para os governos: federal, estaduais e municipais*:
– definição clara das bases tributárias;
– eliminação da guerra fiscal entre Estados;
– amplia a base tributária do governo;
– redução de litígios fiscais e contenciosos judiciais.

g) *Para o trabalhador*:
– queda nos preços dos produtos em geral;
– aumenta o poder aquisitivo do salário;
– aumento do emprego, associado ao aumento da produção e, conseqüentemente, maior crescimento da economia.

Esta foi uma das sete Propostas de Emenda à Constituição, tratando de reforma tributária, que apresentei ao longo de minha vida parlamentar, sendo as demais, além da PRE nº 6.788-2, as seguintes:

PEC nº 58/82 – Altera a redação dos artigos 19, 21 e 23 da Constituição Federal, assegurando maior descentralização de recursos para estados e municípios;

PEC nº 80/84 – Altera a redação dos artigos 19, 21 e 23 da Constituição Federal, propondo ampla reforma tributária, de forma a assegurar uma melhor distribuição de recursos para Estados e Municípios;

PEC nº 04/86 – Propõe Ajuste Tributário Emergencial, alterando a redação dos artigos 19, 21, 23 e 26 da Constituição Federal, com medidas de menor alcance, mas de viabilidade mais rápida, mediante a adoção de providências que oxigenem os Estados e Municípios, permitindo-lhes recursos para que possam enfrentar suas necessidades imediatas;

PEC nº 43/90 – Altera incidência dos impostos de prestação de serviços, transporte interestadual e intermunicipal e telecomunicações;

PEC nº 91/92 – Altera o sistema tributário e de contribuições previdenciárias;

Importante reafirmar, nesse momento, a valiosa participação do proeminente tributarista Ives Gandra, na elaboração de mais de uma das Propostas de Emenda à Constitui-

ção que apresentei, ressaltada, inclusive, nas justificativas para o encaminhamento dos respectivos projetos de Reforma Tributária, dando conta da utilização da excelência de seus trabalhos para nortear inúmeros aspectos das propostas apresentadas.

Da transcrição de trechos da manifestação efetuada à Comissão Especial de Reforma Tributária, em abril de 1999, conclui-se que grande parte das "mazelas tributárias" do País permanecem, embora todo o esforço que se realizou na Constituinte, e depois. Constata-se, ainda, que o Governo Federal, ao longo desses anos, criou um grande número de novas contribuições que não são partilhadas com os Estados e Municípios, concentrando ainda mais a arrecadação de tributos, descaracterizando, definitivamente, o pacto federativo desenhado pela Constituição de 1988.

2. Lei Kandir e as exportações

Outra verdadeira distorção no partilhamento da receita pública nacional, arrecadada de toda sociedade, adveio com o não-cumprimento pleno da Lei Complementar n° 87/96, denominada Lei Kandir. Com a correta lógica de que um país não pode exportar impostos, sob pena de seus produtos perderem competitividade no mercado internacional, realizou-se uma desoneração tributária destas mercadorias, permitindo-se, por exemplo, imunidade do ICMS, com a devida compensação a Estados e Municípios através de um Fundo, o que, no entanto, não vem sendo feito em sua plenitude pela União, obrigando que Prefeitos e Governadores, em especial de regiões exportadoras, como é o caso do Rio Grande do Sul, estejam permanentemente reivindicando junto às autoridades federais o repasse de recursos que compensem as perdas de receitas decorrentes da desoneração das exportações.

No caso do Rio Grande do Sul, a queda real do desempenho do ICMS, de R$ 10,7 bilhões em 2001 para R$ 10,1 bilhões em 2004, foi atribuída ao efeito direto das compensações das exportações. Segundo estimativa da Fazenda Estadual, o Rio Grande do Sul deixou de arrecadar R$ 1,2 bilhão em 2004, representado pela diferença entre o efetivamente recebido e o que poderia receber se o reembolso fosse proporcional ao crescimento das exportações no ano.

3. Sistema tributário da medida provisória

A Constituição de 1988, redigida no seu início e parcialmente para o Parlamentarismo, como Sistema de Governo, trocou o decreto-lei, tão criticado, pela medida provisória, viável neste sistema, mas inadequada para o Presidencialismo. Como ao final da Constituinte restou adotado o Sistema Presidencialista, criou-se, então, um paradoxo autoritário inexistente até então no Presidencialismo do mundo democrático.

Não há qualquer outra nação democrática que adote o Presidencialismo com o expediente da Medida Provisória. Pode-se alegar que esse instrumento provenha do Parlamentarismo. Cabe observar, porém, que, neste sistema, se a MP não for apreciada e aprovada pelo Parlamento, se transforma em voto de desconfiança da maioria, e o governo cai. Aqui, no Presidencialismo, ocorre o contrário: é o Parlamento e a democracia que se enfraquecem a cada edição ou reedição de Medidas Provisórias.

Como o Governo Federal valeu-se das Medidas Provisórias para a criação de vários tributos, ainda que as mesmas tenham tido apreciação bem posterior por parte do Legislativo, houve uma mudança radical no sistema e no bolo tributário, tendo este tido um crescimento considerável e desproporcional, uma vez que a arrecadação dos tributos passou a ser ainda mais concentrada pela União, não sendo partilhada com Estados e Municípios. Criou-se, assim, o " Sistema Tributário da Medida Provisória".

4. A reforma tributária depende da reforma política?

Daí, me animo a proclamar que devemos enfrentar uma reforma política, tão importante e urgente quanto a reforma tributária; ou talvez, ainda mais que esta, eis que uma está condicionada à outra. O que não pode é a Federação continuar sujeita às Medidas Provisórias no Presidencialismo, que o tornou mais imperial do que nunca. Neste caso, no mínimo, se entenderem que o Parlamentarismo se inviabilizou pelo plebiscito que optou pelo Presidencialismo, então, ao menos, extinga-se a Medida Provisória ou busque-se um aperfeiçoamento no Presidencialismo, nos moldes de Portugal ou França, onde o sistema evoluiu para um Presidencialismo mitigado ou de Gabinete. O Presidente é eleito pelo voto direto, que formará o Governo, mas, para este, com a exigência da aprovação da maioria parlamentar.

Não sei, pois, o que é mais urgente. Se a reforma tributária ou a reforma política, mas parece evidente que uma condiciona a possibilidade da outra.

5. 2005 – Carga tributária recorde

Enquanto não são realizadas as reformas necessárias (Política e Tributária), somos obrigados a constatar que a carga tributária tem aumentado continuamente, atingindo, em 2005, o patamar de 37,82% do PIB, conforme publicação do Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário, registrando um acréscimo, portanto, de oito pontos percentuais, em comparação à verificada em 1999, que era de 29,84 %.

O levantamento também mostrou que o Brasil possuía carga tributária maior do que vinte países, dentre os vinte e cinco que compõem as maiores economias mundiais. O contribuinte brasileiro só pagou menos impostos do que o da Suécia, Noruega, França e Itália. A diferença é que nessas nações os recursos auferidos com a cobrança dos tributos são revertidos em serviços de ótima qualidade para os cidadãos. Saliente-se que a carga tributária brasileira foi superior à verificada em nações que pertencem ao grupo classificado como de primeiro mundo, a saber: Reino Unido, Nova Zelândia, Espanha, Alemanha e Canadá.

Da mesma forma, matéria veiculada no jornal *O Sul*, de 04 de abril de 2006, no Caderno " Reportagem", que traz estudos dos economistas José Roberto Afonso e Beatriz Barbosa Meirelles, apontam para uma carga tributária ainda maior, ou seja, em 2005 teríamos atingido o montante de 38,94% do PIB, ultrapassando, com isso, a média verificada nos países desenvolvidos. A comparação toma como base o recente anuário fiscal do FMI, segundo o qual os vinte e um países mais industrializados do mundo apresentaram, entre 2003 e 2004, uma carga tributária média de 38,8 % do PIB.

Conforme a publicação, "nos países de mesmo nível de desenvolvimento do Brasil, a carga tributária é, em média, de apenas 27,44 %, ou seja, mais de dez pontos percentuais inferior a aqui verificada.

Na América Latina, essa média é ainda menor, ao redor de 16 %, registrando-se casos como o do Chile, onde o índice atinge apenas 18,72 % do PIB, e da Argentina, que apresenta um percentual de 25,93 %. O mesmo ocorre na Ásia, onde países como Cingapura apresentam uma carga tributária de apenas 12,49 % do PIB.

A média das economias emergentes só não é mais baixa por conta dos países oriundos do antigo regime comunista, como a Bielorrússia, que mantém uma carga de 44,8 % do PIB, e a Croácia, com 41,5 %.

É de todo conveniente salientar que a carga tributária brasileira é um importante diferencial na disputa de competitividade do mercado internacional, principalmente se comparada às economias asiáticas e latinas.

A tributação de bens e serviços, no Brasil, atinge a 18,04 % do PIB, ao passo que nos demais países em desenvolvimento este percentual não ultrapassa a 10,82 %, na média.

Apesar de possuir uma carga semelhante, e em alguns casos maior que a dos países ricos, é flagrante a diferença registrada entre o sistema tributário pátrio e o destes países, no tocante ao quesito justiça social.

Um exemplo disso é a tributação sobre a renda e os lucros, que no Brasil representa apenas 7,9 % do PIB, no mesmo compasso dos demais países emergentes, que registram uma média de 6,71 %, porém muito aquém dos 14,47 % verificados na média dos países industrializados, onde se salienta a Dinamarca, cuja carga chega a 29,59 %."

Portanto, é fácil concluir que a principal diferença entre o Brasil e os demais países emergentes está na tributação sobre os bens e serviços, principalmente das contribuições que foram criadas ou ampliadas para dar suporte aos programas de ajuste fiscal, que, conforme já mencionamos, é extremamente injusta, pois tributa e onera produtos e serviços, de tal forma que os preços a serem pagos por ricos e pobres é o mesmo.

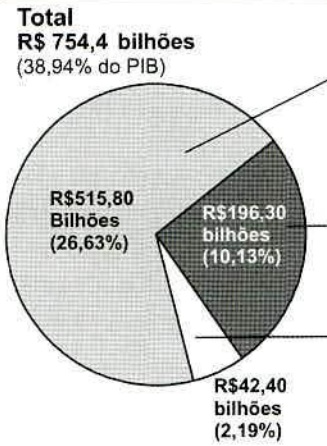
Em decorrência de tamanha carga tributária, os contribuintes brasileiros arcaram, em 2005, com o pagamento de setecentos e cinqüenta e quatro bilhões de reais em tributos, para as três esferas de governo (federal, estadual e municipal), valor equivalente a 38,94 % das riquezas totais produzidas no país.

O crescimento verificado em relação ao ano anterior deve-se, principalmente, aos tributos federais, que responderam por quinhentos e quinze bilhões do total arrecadado, ou seja, 26,63 % do PIB. Os tributos estaduais totalizaram cento e noventa e seis bilhões (10,13 % do PIB) e os municipais, quarenta e dois bilhões, ou 2,18 % do PIB.

Esses dados podem ser melhor visualizados no gráfico a seguir, extraído do jornal *O Sul*, de 04/04/2006:

Divisão do bolo

A carga tributária em 2005, por esfera de governo e tipo de tributo:



União	Valor R$ Bilhões	Como % PIB
Impostos	151,8	7,84
Contribuições Sociais	184,1	9,50
Previdência Social	106,7	5,51
FGTS	32,2	1,66
Demais	41	2,12
Estados		
ICMS	153,4	7,92
IPVA	10,4	0,54
Demais	32,5	1,68
Municípios		
ISS	14,1	0,73
IPTU	10,1	0,52
Demais	18,2	0,94

FONTE: JOSÉ ROBERTO AFONSO E BEATRIZ BARBOSA MEIRELLES

6. O tamanho do Estado

É imperioso que se ponha em evidência: o enorme crescimento da arrecadação tem sido acompanhado de um indesejado e muito significativo aumento das despesas públicas, em proporções até superiores, em muitos dos casos, o que faz com que a União, para fazer frente às suas obrigações e para atingir as metas definidas interna e externamente, aumente sua arrecadação cada vez mais, o que ocorre, basicamente, pelo aumento da carga tributária, e não pela expansão da base tributária e pela fiscalização necessária para evitar a elisão e a evasão de tributos.

Surge, então, um tema que deve ser, também, amplamente debatido, porquanto está no âmago da questão que diz com a voracidade tributária da União: qual deve ser o tamanho do Estado?

Sem um debate amplo sobre o tamanho do Estado brasileiro – entendendo-se o Estado, como tal, nos três níveis: Federal, Estadual e Municipal –, a reforma tributária corre o risco de não atacar a raiz do déficit público. Nunca se arrecadou tanto e a carga tributária esteve tão elevada, atingindo o Estado o ponto máximo. No entanto, ele é mínimo na prestação de serviços públicos, e a tendência é de que fique cada vez menor, se não houver uma revisão desse modelo.

Afinal, que Estado a sociedade deseja para garantir-lhe um desenvolvimento sustentável e com justiça social?

Aqui, parece, entraria a questão do seu tamanho. Algumas atribuições lhe são próprias e intransferíveis, como Segurança Pública, Justiça, Defesa, Política Externa, Moeda etc. E, assegurado atendimento nas áreas da saúde e educação, que devem ser prioritárias, outras poderiam passar para a iniciativa privada. Abrir-se-ia, assim, um enorme campo, como ocorreu na Inglaterra, na gestão de Margareth Tatcher. Lá, como o Tesouro não tinha meios financeiros para bancar investimentos em vários setores, a solução foi fazer

parcerias com capitais privados, a partir de contratos rigorosos quanto a prazos e formas de remuneração. Tal processo aqui teve início no período FHC, com as privatizações.

Porém, mesmo com os recursos provenientes da alienação de ativos, verificou-se que o nível dos investimentos públicos realizados pelo Governo Federal manteve-se muito aquém do necessário para promover o crescimento desejado da economia brasileira. Aliás, a situação de insuficiência dos investimentos vem se registrando de longa data, a despeito do aumento contínuo da carga tributária.

Para exemplificar, cita-se que, em 1970, os investimentos realizados alcançaram 4,4 % do PIB; daí em diante, até meados dos anos oitenta, caíram pela metade, tendo atingido o ponto mínimo de 2 % do PIB em 1983, voltando a se recuperar logo após. Mas a fase de recuperação só durou até 1990, com gastos de 3,7 % do PIB. Desde então, os investimentos voltaram a cair, chegando em 1999 a representar, tão-somente, 1,9 % do PIB, percentual que pouco vem oscilando desde então.

Uma das causas da incapacidade de realização de investimentos pelo Poder Público diz respeito ao aumento significativo dos gastos públicos correntes, financeiros ou não, o que faz com que a arrecadação de tributos seja destinada para a cobertura daquelas despesas.

A questão é amplamente abordada no estudo realizado pelo Professor Raul Velloso, a pedido da Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro – FIRJAN, intitulado "Ajuste do Gasto Público e Retomada do Crescimento Econômico".

O eminente doutrinador parte de algumas premissas básicas, para justificar a falta de capacidade de investimento dos Governos, referindo-se ao fato de que, inobstante o aumento da carga tributária, o mesmo tem servido para a cobertura dos gastos públicos em geral. Além disso, a queda persistente da poupança pública, combinada com a prática de taxas de juros elevadas, conduziram para um forte crescimento do endividamento público, ou seja, a necessidade de manter a dívida sob controle criou mais um elemento de pressão sobre os orçamentos públicos, contribuindo, dessa forma, para o esgotamento da capacidade de investimentos.

Refere-se, também, ao fato de que nosso sistema fiscal está na raiz da crise do crescimento, porque o aumento exagerado da dívida pública eleva a percepção de risco do país, e em seguida produz elevação nas taxas de câmbio e de juros internos de mercado, seguindo-se efeitos desfavoráveis sobre a inflação e a atividade econômica interna.

Aduz que o aspecto crucial de uma crise fiscal para países na situação do Brasil é que, enquanto ela não é suficientemente atacada, as taxas de juros incidentes sobre a dívida pública se mantêm elevadas, pressionando adicionalmente as contas públicas. Uma vez que as despesas de juros decorrem do estoque inicial de dívida e das taxas de juros médias implícitas, taxas essas que resultam da política macroeconômica em vigor e da própria intensidade do ajuste fiscal, as saídas se concentram em cortar gastos não-financeiros e/ou aumentar impostos. Ou seja, a solução da crise fiscal deve ocorrer fundamentalmente via corte de gastos correntes, sem o quê os investimentos requeridos para a retomada do crescimento econômico sustentado não se viabilizam.

Informa, no que tange às relações básicas das contas públicas, que a redução sistemática da poupança em conta corrente ao longo do tempo leva, rapidamente, à contenção dos investimentos, mas, mesmo que esses gastos sejam contidos, o crescimento acelerado das despesas correntes não-financeiras pode levar a saldos primários insuficientes para impedir que a razão entre a dívida e o PIB cresça aceleradamente.

Afirma que por trás do aumento da despesa corrente não-financeira, que cresceu 87 % entre 1987 e 2002, passando de R$ 126 bilhões para R$ 236 bilhões, destaca-se, claramente, a expansão dos gastos com assistência e previdência, uma vez que os itens que apresentaram maior crescimento foram as despesas com inativos e pensionistas da União e com os benefícios do INSS, com 380 % de expansão no primeiro caso e 271 % no outro, no mesmo período.

Salienta que, em que pese o efeito corrosivo da inflação sobre os gastos até 1994, a implementação de vários dispositivos introduzidos na Constituição de 1988 alterou radicalmente a configuração do orçamento federal, porquanto alegava-se a necessidade de resgatar parcela da "dívida social" gerada nos anos precedentes e, particularmente, durante o regime autoritário de 1964. Paralelamente, havia o objetivo de descentralizar a atuação do setor público, em resposta ao movimento centralizador do período antes mencionado.

Para direcionar os recursos federais ao equacionamento dos problemas sociais, foi primeiro introduzido no próprio texto constitucional o conceito de seguridade social, englobando as áreas de previdência social, assistência social e saúde. Em seguida, definiram-se fontes de recursos específicas (as contribuições sociais) que passariam a financiar exclusivamente esses segmentos. Adicionaram-se novas contribuições sociais às existentes e aumentaram-se as alíquotas destas. Criava-se ali, então, um suborçamento privilegiado, que passaria a receber parcela crescente da arrecadação federal.

Ressalta que as despesas com benefícios sociais e subsidiados abocanham parcela superior a 20 % dos gastos não-financeiros federais, à custa, obviamente, do encolhimento do item onde se concentram os gastos de investimento, e em face da prioridade conferida pela nova Carta àquele tipo de despesa. Conclui que o propalado déficit do INSS decorre mais do elevado conteúdo assistencial de suas despesas do que dos pagamentos de cunho previdenciário, ou seja, de problemas na concepção do regime previdenciário em si.

Como o Tesouro Nacional é obrigado por lei a cobrir quaisquer déficits do INSS, houve significativa redução da receita necessária para executar o restante do orçamento, ou seja, a despesa de pessoal do Governo, todas as suas despesas de manutenção, os programas fora da seguridade social, os investimentos e o serviço da dívida pública. Considerando no conjunto das receitas vinculadas a finalidades específicas, cativas do segmento de seguridade social e outras, têm-se praticamente 80% da receita de impostos e contribuições previamente amarrados a alguma área ou finalidade vinculadas, basicamente, à seguridade social.

O problema básico criado por esse excesso de amarrações foi que os recursos remanescentes logo se mostraram insuficientes para cobrir simultaneamente o restante da despesa com pessoal e as despesas com investimentos e outros custeios dos setores fora da esfera da seguridade social.

Aponta que, no tocante ao item Despesa com Pessoal, verifica-se um elevado crescimento da despesa com pessoal ativo, especificamente dos entes subnacionais, enquanto os gastos totais nesse item declinavam, além do vultoso aumento dos gastos com inativos e pensionistas no regime dos servidores.

Com a manutenção da política de produzir elevados superávits primários, objetivando priorizar os gastos com o serviço da dívida pública, não restou ao Governo outra alternativa a não ser reduzir drasticamente o nível dos investimentos públicos, que são necessários para o crescimento socioeconômico do país.

Conclui, finalmente, no sentido de que, como não há mais espaço para aumento da receita, considerando a alta carga tributária existente, a recomendação central é a de corte dos gastos públicos, particularmente das transferências diretas a pessoas, ou seja, dos benefícios assistenciais e subsidiados, pagos pelo governo federal, como forma de retomar, assim, a capacidade de realizar investimentos.

7. Conclusões

É incontestável: a economia do País não mais suporta a atual carga de impostos, taxas e contribuições, que atingiu, em 2005, a 37,82 % do PIB, segundo o levantamento do Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário, ou 38,94 %, de acordo com os estudos dos economistas José Roberto Afonso e Beatriz Barbosa Meirelles. De outro lado, no atual modelo federativo constata-se desproporcional concentração de recursos, no plano da União, em detrimento dos demais entes federados.

Exemplo disso é a matéria veiculada no *Jornal do Comércio*, de Porto Alegre, de 27 de abril deste ano de 2006, no caderno Economia, na qual a Associação dos Agentes Fiscais da Receita Municipal de Porto Alegre (AIAMU) alerta para o conteúdo da Lei Geral das Micro e Pequenas Empresas, também conhecida como "Super Simples". O Projeto de Lei Complementar nº 123, de 2004, que trata do tema, está na pauta de votação da Câmara de Deputados. Segundo a entidade, o dispositivo altera substancialmente o modelo de cobrança de impostos e pode causar prejuízos aos municípios, visto que "a União abocanha a maior parte dos recursos, em torno de 68%, e pode aumentar ainda mais, caso o projeto seja aprovado, diminuindo a arrecadação tributária dos municípios".

É compreensível, pois, a preocupação que assola produtores, comerciantes, prestadores de serviços, sem falar do próprio trabalhador, já que a situação atual dificulta a expansão do emprego e a prática de salários mais compatíveis com um estilo de vida digno e de melhor qualidade. Justificam-se, igualmente, as constantes e tão repetidas manifestações das lideranças estaduais e municipais.

As três instâncias de governo – Federal, de Estados, Distrito Federal e de Municípios – também resultam prejudicadas, pois o elevado percentual de impostos estimula a sonegação e, o que é pior e indesejável, a concorrência desleal e desigual com o contribuinte que não sonega. As conseqüências são previsíveis: retração e até quebra de negócios, redução de empregos e da expansão da economia, levando os próprios governos dos três níveis a arrecadar menos do que planejavam.

Em decorrência, é incontroverso que não se pode retardar por muito mais tempo a reforma de um sistema que, mesmo não sendo velho, pois advindo da Constituinte de 88, com seus desdobramentos posteriores, via Medidas Provisórias do Governo Central, cedo caducou. Mas, se todos concordam que é preciso fazê-la logo, a dificuldade começa numa disputa entre União, Estados e Municípios na hora de repartir o bolo.

Se, de um lado, ninguém quer perder receitas, do outro, há o contribuinte, que quer pagar menos tributos.

É preciso, ainda, levarmos em consideração que no caso do Brasil existe uma grande necessidade de harmonizar o federalismo fiscal, uma vez que as três esferas governamentais possuem autorização para impor tributos aos cidadãos.

A falta de sintonia entre os entes federados se reflete em um sistema tributário carente de organização, sujeito a uma desmedida competição tributária, a qual gera severos abalos à base de tributação dos Estados e Municípios, e reduz significativamente a fonte de financiamento dos bens e serviços oferecidos pelo setor público.

Existem várias e diferentes propostas, inclusive aquelas oriundas do notável esforço da Comissão de Reforma Tributária, presidida pelo então deputado e hoje governador gaúcho Germano Rigotto, da qual fazia parte o ex-Ministro da Fazenda, Antônio Palocci. Eu mesmo, conforme já mencionado, em meu último mandato, deixei na Câmara Federal Projeto de Reforma Tributária nº 195/95, além de outras cinco PEC's e uma PRE, apresentadas anteriormente, dada a importância da matéria para o desenvolvimento social mais justo do País.

Atualmente, tramita na Câmara de Deputados proposta de uma " minirreforma tributária " que trata da unificação das alíquotas do ICMS, FPM e novas regras para os precatórios das prefeituras. O próprio ministro das Relações Institucionais, Tarso Genro, pediu ao presidente da Câmara, Deputado Aldo Rebelo, pressa na votação da minirreforma, uma vez que a mesma beneficia Estados e Municípios, pois representa uma soma positiva. O ministro considera que o fim da guerra fiscal seria uma opção moderna e contribuiria para fortalecer o sentido federativo no Brasil.

Urge, pois, uma profunda reflexão sobre o atual panorama nacional, que fatalmente apontará para a necessidade das reformas que precisam ser realizadas para a resolução dos graves problemas que assolam a nossa nação, notadamente as que tratam das questões tributárias, previdenciárias e política.

Incidentalmente, a Reforma Previdenciária está sendo preconizada com urgência, a quarta desde a promulgação da Constituição de 1988. Com efeito, uma das preocupações que estudiosos de finanças públicas ressaltam concerne ao alerta que o Deputado Delfim Netto tem feito, relativamente, "à velocidade com que as contas do INSS estão deteriorando a situação fiscal". Nesse sentido, tabela disponibilizada pela Secretaria do Tesouro Nacional revela que a Receita e Despesa do INSS, em % do PIB, assim se apresentam:

EXERCÍCIO	RECEITA	DESPESA	DÉFICIT
2002	5,28	6,54	1,26
2003	5,19	6,88	1,69
2004	5,31	7,12	1,81
2005	5,61	7,55	1,94

Em seguimento, prossegue o Deputado Delfim Netto, em recente análise das contas governamentais (*Folha de São Paulo*, 26 de abril de 2006) : "O fato perturbador é que, enquanto a receita cresceu a uma taxa de 2% ao ano em relação ao PIB, a despesa cresceu 4,9%. O desequilíbrio, que já era sério no final do governo FHC, acentuou-se dramaticamente no governo Lula." Na mesma toada, identifica a causa da inequação, ao afirmar: "A razão, basicamente, é a pouca atenção que tem sido dada às conseqüências dos aumentos voluntaristas do salário mínimo real no período e da sua ampliação para todos os aposentados. O efeito é tanto mais grave quanto mais o salário mínimo se aproxima do salário médio e quanto maior for a velocidade do aumento da população com mais de 60 anos, em relação aos que podem e estão trabalhando de 14 a 60 anos". E enfatiza : "Se tudo continuar como está, e se a receita e a despesa do INSS evoluírem no mesmo ritmo nos próximos anos, o déficit previdenciário em 2010 será da ordem de 3,4% do PIB". E arremata : "A primeira tarefa, portanto, de quem for eleito em 2006 é apresentar um projeto da 'mãe de todas as reformas' que necessitamos: a reforma da Previdência Social." Ou, como outros estudiosos têm apontado, e Delfim reforça, dentro de, no máximo, quatro anos, o Tesouro e o Banco Central terão que providenciar um superávit primário de 6% do PIB.

Tal posição corrobora os estudos promovidos pelo Professor Raul Velloso, que são pródigos em demonstrar a perda da capacidade de investimento do Estado, sem embargo o constante crescimento da arrecadação de tributos. Isto porque, além dos gastos públicos terem aumentado desmedidamente, notadamente em relação aos chamados "gastos previdenciários", existe a política de formação de superávits primários cada vez maiores, necessários, também, para a obtenção dos recursos que servem para o pagamento da gigantesca dívida pública nacional.

Estes resultados são gerados para o atendimento do principal e dos juros da dívida; o que, na prática, no caso desse último, sequer ocorre, pois as taxas são tão altas, que a maioria dos titulares da dívida pública brasileira, interna e externa, opta por reaplicar os juros em novos títulos a recebê-los em dinheiro.

Dessa forma, o superávit primário, obtido com os recursos provenientes dos tributos cobrados majoritariamente das camadas menos afortunadas financeiramente, através dos impostos indiretos, que se constituem na grande maioria da base tributária, serve apenas para que o Estado aumente as transferências de renda e de riqueza para os muito ricos, detentores, inclusive, dos títulos da dívida pública.

Observemos, então, a situação fática, geradora da maior parte das injustiças sociais que nos assolam: o Banco Central eleva absurdamente as taxas de juros, e o Tesouro Federal paga. Para pagar, tributa mais. Como os impostos indiretos são maioria, o peso da carga tributária é muito maior para os brasileiros de pouca renda. Com o que é cobrado, o Governo prioriza a formação de superávit primário, em detrimento dos investimentos necessários para prover a sociedade dos bens e serviços aos quais a mesma tem direito assegurado constitucionalmente. O superávit primário serve, em última análise, para remunerar os especuladores financeiros, nacionais ou estrangeiros, concentradores da maior parte da renda do país.

Ou seja, o Estado brasileiro, que deveria utilizar o tributo como um instrumento de promoção de justiça social, o faz de maneira totalmente contrária, retirando renda da maioria da população (classes pobre e média baixa) e a transferindo para a minoria privilegiada, que é detentora da maior parte da riqueza existente no Brasil.

Portanto, mais do que reduzir a carga tributária, é absolutamente urgente distribuí-la melhor, fazer dela uma indutora da justiça social e, principalmente, um instrumento capaz de promover a geração do número necessário de empregos e, conseqüentemente, da política de bem-estar social.

Contudo, para que isso possa ocorrer, se faz necessária uma ampla e corajosa revisão de nossa legislação tributária, condição *sine qua non* para a superação dos inúmeros problemas que estrangulam nossa economia e inviabilizam o crescimento necessário para atingirmos os patamares mínimos de justiça social.

Em síntese, o novo sistema tributário deve ser concebido com o objetivo de atingir o crescimento econômico, a criação de empregos, a redução da dependência de capitais externos, a eliminação da pobreza, a justiça fiscal e social e o desenvolvimento sustentado.

Ao mesmo tempo, a reforma tributária, que se pretende seja eficaz, também não pode descurar de um objetivo permanente, no plano das finanças públicas, qual seja, a busca incessante do equilíbrio das contas governamentais. Eis o *cuore*, por exemplo, da Lei de Responsabilidade Fiscal. Dados disponibilizados pelo Ministério de Planejamento, Orçamento e Gestão indicam que as chamadas despesas permanentes – de escassa possibilidade de redução – têm crescido sistematicamente, desde 1998, na relação com o PIB, à exceção de 2003, conforme se demonstra : 1998 – 15,2%; 1999 – 15,7%, 2000 – 15,8%, 2001 – 16,6% ; 2002 – 17,1% ; 2003 – 16,6%; 2004 – 17,0% e 2005 – 17,6%. Na mesma esteira, com base nas projeções oficiais de incremento para as despesas permanentes – fonte: projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), para 2007 –, ter-se-á a majoração de 4,5%, já em 2006; 4,75%, em 2007 ; 5% para 2008 e 5,25%, em 2009, em termos reais, descontada a inflação prevista para o período. Prudentemente, em nota de rodapé, informa o Ministério de Planejamento, Orçamento e Gestão que não estão incluídos os investimentos e o pagamento de juros.

De outra banda, constata-se que o núcleo duro do Governo Federal – leia-se área econômica – está convencido de que a redução paulatina das despesas permanentes da União, no contraponto com sua relação proporcional ao PIB, só acontecerá se a economia brasileira crescer a um ritmo médio anual de 4,9%, no triênio vindouro, algo inédito no Brasil, em tempos de inflação controlada.

Avizinham-se, pois, para o exercício vindouro e os seguintes intensos debates em torno de uma nova reforma da Previdência, pano de fundo para mais um conflito entre ortodoxos e desenvolvimentistas, na esteira das reformas tributária e política, como anteriormente sustentado. Por razões óbvias, no ano eleitoral de 2006, a priorização quanto a estes temas está interditada. Ou não?...

Parte VI

FILOSOFIA

O TRIBUTO: FINALIDADES ECONÔMICA, JURÍDICA, POLÍTICA E ADMINISTRATIVA

Gustavo Miguez de Mello
Vice-Presidente da Associação Brasileira de Direito Financeiro, Director of the Harvard Law School Association of Brazil, advogado no Rio de Janeiro, São Paulo e Espírito Santo e nos Tribunais Superiores em Brasília, ex-expositor da Comissão The Future of the Lawyer da Union Internationale des Avocats.

Para a criação, a substituição ou o aperfeiçoamento de um sistema tributário é necessário agir e "todo agente age para um fim".[1]

Como o tributo relaciona-se com o Estado, é necessário perquirir a razão de ser do Estado para bem analisar o tributo.

O Estado deve servir o homem e não constituir um fim em si mesmo: o Estado deve visar ao bem comum.

A razão natural evidencia que por bem comum "se entende o conjunto das condições de vida social, que permitem aos grupos e aos indivíduos (humanos) realizar a própria perfeição".[2]

O bem comum relaciona-se com a liberdade de ser, ou melhor, com a liberdade de o homem levar o seu ser à perfeição, do ponto de vista físico, intelectual, moral e religioso.

O tributo no Estado de Direito é criado, cobrado e pago de conformidade com normas jurídicas.

A relevância da finalidade no Direito Tributário e no Direito em geral é incontestável: o eminente Ministro Sydney Sanches, ao adotar petição inicial da Adin nº 1.332/RJ[3] nas razões de decidir do voto condutor do acórdão do Plenário do Supremo Tribunal Federal, reiterou as seguintes lições de Celso Ribeiro Bastos e de Carlos Maximiliano sobre a matéria:

---

1 Garrigon – Lagrange, *Le Realisme du Principe de Finalité*, Desclée De Brower et Cie, Editeurs, Paris, p. 129.

2 *Compêndio do Catecismo da Igreja Católica*, Edições Loyola, nº 407, p. 120. O Catecismo da Igreja Católica diz: "Por bem comum é preciso entender o conjunto daquelas condições da vida social que permitem aos grupos e a cada um dos seus membros atingirem de maneira mais completa e desembaraçadamente a própria perfeição", Editora Vozes, Edições Loyola, 1999, nº 1906, p. 507, reafirmando o que disse a *Gaudium et Spes* 26, 1 e 74,1.

3 Cf. *RTJ* 164/73 – item 14.

> "O que este realmente protege são certas finalidades, o que, de resto, não é uma particularidade do tema em estudo, mas de todo direito que há de ser sempre examinado à luz da teleologia que o informa."[4]
>
> "Considera-se o Direito como uma ciência primariamente normativa ou finalística; por isso mesmo a sua interpretação há de ser, na essência, teleológica. O hermeneuta sempre terá em vista o fim de lei, o resultado que a mesma precisa atingir em sua atuação prática. A norma enfeixa em conjunto de providências, protetoras, julgadas necessárias para satisfazer a certas exigências econômicas e sociais; será interpretada de modo que melhor corresponda àquela finalidade e assegure plenamente a tutela de interesse para a qual foi redigida."[5]

É importante lembrar que a liberdade pessoal só se concretiza na vida real se entre o Estado e o cidadão houver corpos intermediários, que são sociedades e associações que permitem o exercício e a defesa dos direitos e impede que a pessoa humana tenha uma relação desequilibrada com o poder governamental.

Entre tais corpos intermediários se relacionam a família, as empresas, os sindicatos e mesmo instituições políticas como os Municípios e os Estados.

A genialidade de Dante também se estendeu à matéria em exame ao dizer que de modo algum deve o Imperador decidir todos os pequenos assuntos de cada cidade, pois as Nações, Reinos e Cidades tem características diversas, que têm que ser consideradas em leis especiais.[6]

A ação do Estado, que fomenta, estimula, ordena, supre e completa a função das sociedades menores, está fundada no princípio da função subsidiária ou princípio de subsidiariedade.[7]

Sendo assim, as sociedades empresariais, a família e o sindicato não podem ser esmagados pelos tributos para que se evite a inviabilização de tais corpos intermediários, se proteja com eficácia a liberdade das pessoas e se permita a concretização e a reparação de direitos.

A questão da finalidade tem também grande relevância quando relacionada com os aspectos regulatórios dos tributos.

No Direito Constitucional americano foi observado por Gerald Gunther:

> "*The manner in which taxes are imposed and the way in which revenues are spent have significant regulatory impacts.*"[8]

---

4 Cf. *RTJ* 164/82. *Comentários à Constituição do Brasil*, 1ª edição, São Paulo, Editora Saraiva, 1989, 2º volume, p. 7, comentários ao art. 5º, *caput*.

5 Cf. *RTJ* 164/77. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, 5ª edição, Rio de Janeiro, São Paulo, Livraria Freitas Bastos S. A., 1951, nº 161, p. 189.

6 Monarquia I, 14, *apud* F. Martinell Gifré, *Gran Enciclopédia Rialp – GER*, Madrid, Ediciones Rialp, S. A., 1987, Tomo XXI, p. 708, verbete *subisidiariedad, principio de*.

7 João XXIII, Mater et Magistra, reafirmando pronunciamento de Pio XI na encíclica *Quadragesimo Anno*, ver sobre a matéria F. Martinell Gifré, obra, tomo. pág. e verbete citados.

8 *Constitutional Law*, The Foundation Press, Inc., Eleventh Edition, Mineola, New York, 1985, p. 192.

É evidente que este entendimento aplica-se ao Direito brasileiro e ao Direito Comparado.

Sendo assim, é importante verificar quais finalidades devem ser alcançadas mediante a distribuição de encargos tributários entre os contribuintes.

Habitualmente entende-se que os tributos são cobrados para arrecadação pelo Estado de recursos financeiros.

Este entendimento é, entretanto, equivocado.

Para obter recursos financeiros seria muito mais barato imprimi-los, emitir moeda, do que arcar com complexos e sofisticados departamentos de administração de tributos.

A emissão de moeda expandiria a demanda doméstica, criando a inflação que funcionaria como um encargo econômico gravemente injusto que tenderia a ser relativamente mais suportável pelos contribuintes de renda mais baixa.

Podemos assim antecipar uma conclusão de que os tributos são cobrados para restringir a demanda doméstica contrapondo-se à expansão dela decorrente de gastos governamentais, evitando a inflação e, principalmente para realizar a equidade ou justiça fiscal, impedindo que contribuintes de renda mais baixa suportem encargos tributários relativamente mais elevados do que os de renda mais alta.

Esta observação evidencia problemas relativos à competência processual. Exemplificando: a Constituição Federal, conforme orientação do Plenário do Supremo Tribunal Federal, conforme texto de petição inicial a que se reportou o eminente Ministro Sydney Sanches no voto condutor do acórdão,[9] ensinou no julgamento da Adin nº 1.332 – Medida Cautelar que os artigos 22, I e VII – competência da União para legislar sobre Direito Civil e Seguros – e no artigo 153, V – competência da União para criar impostos sobre seguros – da Constituição "teve por fim atribuir uma regulação nacionalmente uniforme à matéria", ou melhor, ao seguro (*RTJ* 164/81), evitando que os Estados diretamente ou, indiretamente, por meio de impostos, interferisse na regulamentação das operações do seguro. Disse mais o Supremo Tribunal Federal que o Direito deve ser sempre examinado à luz da teleologia que o informa.[10]

Ora, a finalidade da Constituição relativa à matéria é a de que o mercado de seguro, o qual exige operação de massa, seja de âmbito nacional e não meramente estadual.

Sendo, assim, uma ação em que se discute cobrança de ICMS sobre alienação de salvados alienados pelas Seguradoras e decorrentes das operações de seguro, não se objeta o Estado que pretende realizar a cobrança atue processualmente, mas, sem sombra de dúvida, a proteção da eficácia da norma constitucional se faria de forma mais adequada pela atuação da SUSEP (acidentalmente, em razão de uma consulta do Estado, o relevante entendimento da Susep constou da decisão da Adin nº 1.332 – Medida Cautelar).[11]

---

9 *RTJ* 164/73 – item 14.

10 Invocou, neste particular, o Tribunal a lição de Celso Ribeiro Bastos acima transcrita (*RTJ* 164/82).

11 Ver *RTJ* 164/82 a 84.

A análise das finalidades da tributação deverá trazer efeitos importantes, portanto, também na reforma do processo tributário administrativo e judicial, já que devem existir instrumentos processuais aptos à defesa de objetivos visados pela Constituição.

As finalidades da tributação são as seguintes: realização da equidade ou justiça fiscal, os objetivos econômicos de desenvolvimento, de estabilização interna da economia pelo combate ao desemprego e à inflação, estabilização externa da economia pelo equilíbrio do balanço de pagamentos internacionais e formação de reservas monetárias conversíveis, a finalidade política de distribuição do poder mediante o fortalecimento da federação, a finalidade jurídica de proteção dos direitos do contribuinte e a finalidade administrativa, que é a realização na prática de todas as demais (e não a arrecadação).

Sobre a matéria, publicamos dois trabalhos aonde constam análise de maior amplitude sobre o tema: *Uma Visão Interdisciplinar dos Problemas Jurídicos, Econômicos, Sociais, Políticos e Administrativos Relacionados com uma Reforma Tributária*[12] e palestra realizada no Instituto dos Advogados Brasileiros.[13]

Passamos a abordar os principais aspectos da questão.

A Royal Commission on Taxation do Canadá, que realizou o estudo mais profundo sobre a matéria em exame,[14] considerou a equidade tributária (justiça fiscal) como sendo a primeira e mais essencial finalidade da tributação. Tal finalidade é atingida quando contribuintes em situação igual sofrem tributação semelhante e contribuintes em situação desigual sofrem tributação graduada de acordo com a desigualdade de suas capacidades econômicas (equidade horizontal e vertical respectivamente).

As pessoas que discordem do que acima foi afirmado deveriam não considerar importante suportarem elas próprias encargos tributários maiores do que as suas capacidades econômicas comportem.

O objetivo da tributação relativo à justiça fiscal, que, na prática, corresponde também à finalidade de redistribuição da renda, diz respeito à repartição global justa dos encargos "diretos" e "indiretos" decorrentes das atividades financeiras da União Federal, dos Estados, territórios e municípios, entre as unidades tributárias que podem ser constituídas de pessoas físicas sem dependentes ou famílias.

A justiça deve se refletir diretamente às pessoas físicas e indiretamente às pessoas jurídicas.[15] Do ponto de vista da justiça fiscal a tributação das pessoas físicas deveria ser integrada à das pessoas jurídicas para evitar a dupla tributação da renda formada através das pessoas jurídicas. Este problema precisa, entretanto, ser abordado dos demais pontos de vista da tributação.[16]

---

12 *Notícias Econômicas*, de 27 a 31.08.1979 – Suplemento Especial do 1º Congresso Brasileiro de Direito Financeiro, Mapa Fiscal. A seguir, utilizaremos, com alterações, textos do referido trabalho.

13 Publicada na *Revista Forense* vol. 75, nº 267, pp. 331 a 342.

14 Royal Commission on Taxation of Canadá, "Report of the Royal Commission on Taxation", Queen's Printer, Otawa, Canadá, 5 volumes.

15 Royal Commission on Taxation of Canadá, "Report of the Royal Commission on Taxation", citado.

16 MCLURE JR., Charles E. – "Negative Income Taxation and tine Ability to Pay" – *Rivista di Diritto finanziario e Cienza delle Finanze*, março de 1970, WILLIAM D. POPKIN, "Administration of a Negative Income Tax", *The Yale Law Journal* v. 78, 1968-69 Equipe da Universidade de Yale, "A Mode

A capacidade contributiva não se define pela capacidade do contribuinte de abrir mãos de quantos recursos ele possa produzir ou dispor, e sim pela capacidade de que ele tenha de arcar com encargos do Estado sem se privar dos recursos necessários ao desenvolvimento de suas virtualidades e as de sua família e atendimento das necessidades básicas.

Sobretudo no que diz respeito aos países em desenvolvimento, a maioria dos autores tende a atribuir mais importância ao desenvolvimento econômico do que à justiça fiscal, mas todos os pronunciamentos por nós conhecidos atribuem relevância muito grande à justiça fiscal. Entre muitos outros pronunciamentos que reconhecem a relevância da justiça fiscal podemos relacionar os seguintes: Joseph A. Pechman, ex-diretor dos Economic Studies da Brookings Institution e diretor executivo de estudos sobre Finanças Governamentais da referida Instituição; Richard Goode, que foi diretor do Departamento de Assuntos Fiscais do Fundo Monetário Internacional, Leif Johansen, ex-Professor da Universidade de Oslo, Fernando Antônio Rezende da Silva, Professor da Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro e ex-Superintendente Adjunto do Instituto de Pesquisas do IPEA.[17]

A justiça fiscal corresponde, na prática, à finalidade social da tributação que diz respeito a evitar, sobretudo, nos casos de miséria extrema, que contribuintes de baixa renda suportem (indiretamente) encargos fiscais e que os que ganhem relativamente menos não sejam onerados relativamente mais por tributos.

Em termos de justiça fiscal, a cobrança de tributos a maior que concentra em determinado contribuinte, encargos de mais de um, é mais nefasta do que a cobrança a menor. Este fato exige a atenção do legislador e do aplicador da Lei para evitar graves distorções nas cobranças de tributos com base em presunções e arbitramentos.

Negative Income Tax". *The Yale Law Journal*, v. 78, 1968-69. Charles E. Mclure Jr. é também o autor da última e recentíssima publicação da renomada The Brookins, Institution - Must Corporat incorre Se Taxed Twice (Washington D. C., 1979), na qual ele analisa problemas econômicos referentes à integração os impostos de renda de pessoas física e jurídica. Sobre a matéria o referido autor publicou também recentemente o estudo "A Status Report On Tax Integration ri toe United States National" The Journal, 31, nº 4, dezembro de 1978, p. 313. Para a análise do problema da carga fiscal múltipla que grava dividendos e ações pela tributação da renda e do capital em poder das pessoas jurídicas e físicas e as perspectivas de modificação na Alemanha, Argentina, Austrália, Áustria, Bélgica, Dinamarca, Estados Unidos, Finlândia, França, Israel, Itália, Países Baixos, Portugal, Grã-Bretanha, Suíça e Uruguai, ver o v. 55 a dos Cahiers de Droit Fiscal International, International Fiscal Association, Bruxelas, 1970.

---

17 PECHMAN, Joseph A. *Op. cit.*, nota 3, p. 5, Richard GOODE, The Individual Income Tax, Studies of Government, The Brookings Institution, 2ª edição, revista, p. 17. Leif JOHANSEN, Public Economics, North Holland, Publishing Company, Amsterdam Rand Mc Nally & Company Chicago, pp. 135 a 1.371, 1.911, 201, 203, 205, 215, 216, 221, 228, 229, 258. 284 e 317, Fernando Antonio Rezende da Silva, obra cit., nota 5, nº 83, pp. 169 a 178, e muitos outros.

A finalidade da tributação referente ao desenvolvimento da economia tem por objeto proporcionar ao povo o fluxo máximo de recursos humanos e materiais de bens e serviços de que ele necessita para o desenvolvimento de suas virtualidades e lhe proporcionar melhores condições de vida, atendendo às necessidades que ele tenha de consumo.

No que concerne à política de estabilização da economia, o tributo restringe a demanda doméstica, reduzindo o poder aquisitivo dos contribuintes. Reduzindo o poder aquisitivo, reduz-se a demanda doméstica (ou procura) de bens e serviços e compensa a expansão da demanda doméstica causada pela despesa pública.

Deficiência legislativa no Brasil e em muitos países faz com que seja para o Governo mais fácil emitir do que tributar. Há garantias constitucionais utilizáveis pelo contribuinte contra cobrança de tributos, mas não há garantias e direitos individuais utilizáveis pelo cidadão contra a inflação. Ora, a emissão, que constitui uma forma alternativa de repartição de encargos tributários, pode prejudicar, e de fato prejudica, o objetivo econômico referente à estabilização da economia e a finalidade do Governo de justiça fiscal.

A análise da finalidade da cobrança de tributos relativo à estabilização interna da economia pelo combate à inflação e ao desemprego evidencia uma substancial mudança de atitudes dos técnicos em Política Fiscal, em relação à época na qual entendia que o orçamento do País devesse ser equilibrado – este era aliás o entendimento de Adam Smith.

Reduzem-se tributos para combater o desemprego, não para equilibrar o orçamento que esteja acusando "superávit". Mesmo que o orçamento seja deficitário, em caso de desemprego, deve-se reduzir os tributos e aumentar o déficit.

A estabilização da economia requer integração das Políticas Fiscal, Creditícia e Cambial.[18]

Ensina Warren Smith, com apoio de Paul Samuelson:

> *"A única regra boa é a de que o orçamento nunca deve estar equilibrado – exceto por um instante quando um superávit para conter a inflação esteja sendo alterado para um déficit para combater a deflação."*[19]

Os impostos de importação e as imunidades e isenções de impostos de exportação ou que incidam sobre produtos a serem exportados e os tributos que incidem sobre residentes no exterior exigem providências relativas à finalidade da tributação concernentes à estabilização externa da economia e à formação de reservas monetárias conversíveis.

---

18 WULF, Luc de. "Fiscal Incentives for Industrial Eports in Developing Countries", *National Tax Journal*, março de 1978, p. 45.

19 SAMUELSON, Paul A. O pronunciamento invocado consta na tradução brasileira da edição americana de 1973 da obra citada na nota 18, *Introdução à Análise Econômica*, 9ª edição, Rio, Agir, 1975, v. 1, p. 250 (não consta, entretanto, da 7ª edição americana).

O fortalecimento da federação favorece ao princípio antitotalitário da subsidiariedade acima brevemente estudado.

O federalismo tributário acarreta um importante problema para o dimensionamento da carga tributária e para a justiça fiscal: a necessidade de recursos econômicos pode facilmente levar a soma total dos encargos federais, estaduais e municipais a exceder, de muito, a capacidade econômica do contribuinte. Houve até quem observasse que para o contribuinte não importava saber qual dos leões (União, Estado ou Município) o iria devorar.[20]

Na cobrança de tributos terá necessariamente de ser respeitado o primado do Direito. Os próprios textos legislativos devem favorecer o respeito ao direito e propiciar ao contribuinte instrumentos processuais úteis para sua defesa.

Como a realização dos direitos do Fisco corresponde à eficiência administrativa, examinaremos a finalidade jurídica da tributação do ponto de vista da realização dos direitos individuais.

O objetivo jurídico da tributação requer, sem dúvida, o respeito aos direitos e garantias individuais previstos na Constituição Federal. Os economistas ingleses sustentam que a confiabilidade dos juízes representou um fator relevante de desenvolvimento econômico da Inglaterra. A proteção aos direitos do contribuinte constitui também um fator relevante do desenvolvimento econômico.

Cabe, aliás, observar que a desburocratização da tributação – medida sem dúvida necessária – visa a evitar controles desnecessários à proteção de direitos da Administração, como o afirmou diversas vezes o Ministro Hélio Beltrão, que foi ministro da desburocratização. As providências de combate à burocracia não deverão, porém, jamais servir de pretexto para o sacrifício de direitos processuais do contribuinte.

O pequeno contribuinte, certas vezes, nem sequer tem consciência de seus direitos ou meios para remediar a violação deles em Juízo.

Em face do exposto, conclui-se que os problemas referentes à reforma tributária merecem uma solução global e uma análise interdisciplinar, jurídica, econômica, política, social e administrativa.

As soluções unilaterais terão de ser afastadas.

Só se pode sacrificar a justiça fiscal em casos no qual o benefício para outro objetivo da tributação seja consideravelmente maior do que o prejuízo para a equidade.

Os encargos decorrentes de todas as atividades financeiras do Estado, inclusive os de natureza previdenciária, globalmente consideradas, devem ter tratamento sistemático, levando-se em conta tributos e todos os demais encargos decorrentes da atividade financeira do Estado que direta ou indiretamente oneram o contribuinte, dimensionando-se os

---

20 FLEISCHMANN, Julio. Observações à margem do Código Tributário Nacional, "Carta mensal"do Conselho Técnico da Confederação Nacional do Comércio e da Administração Nacional do Sesc, novembro/dezembro, 1966, pp. 3 a 20 (conferência de 20.10.1966). O autor confirmou a afirmação que não consta, porém, da publicação.

encargos totais em termos sociais e de justiça fiscal e evitando-se que a referida carga total ultrapasse a capacidade contributiva.

A análise acima e diversos outros estudos de Política Fiscal levariam à correção de graves distorções existentes no sistema tributário nacional.

Com efeito, é inconcebível que existam ainda tributos calculados com base no faturamento ou na receita, pois empresas com imenso faturamento originário, em certos casos, de um grande número de países, como era o caso da Pan American World Airways, podem estar insolventes e destituídas de capacidade econômica para pagamento de tributos.

A cobrança de tributos em cascata é inteiramente desarrazoada.

A cobrança de tributos em cascata, ao menos as que ocorrerem após a emenda constitucional nº 18 à Constituição de 1946, é inqualificável, pois a matéria foi analisada amplamente nos estudos econômicos dos quais resultaram a referida emenda constitucional. O imposto em cascata (e também aquele que é calculado por dentro mediante a inclusão do próprio tributo na sua base de cálculo – excetuado os casos de assunção do encargo tributário do contribuinte econômico por terceiros) é em muitos casos utilizado para que o contribuinte não tenha verdadeira noção do seu muito elevado encargo.

O princípio do devido processo legal substantivo foi analisado pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal na Adin nº 2.551, em pronunciamento da lavra do Ministro Celso de Mello. Como o referido princípio configura cláusula constitucional pétrea, entendemos ser ele incompatível, tanto na vertente da razoabilidade quanto da proporcionalidade, com emendas constitucionais e leis que criem ou autorizem a criação de tributos sobre a receita ou em cascata.

A propósito da matéria, eis a lição decorrente de decisão unânime do Plenário do Supremo Tribunal Federal proferida na Adin nº 2.551, ao consagrar, no que concerne ao *fumus boni iuris* (tal não ocorreu naquela oportunidade quanto ao *periculum in mora*) decisão monocrática do eminente Ministro Celso de Mello:

> "Também sob esse outro aspecto, entendo que a tese exposta pelas autoras revela-se juridicamente plausível, *especialmente* se se considerar a jurisprudência constitucional do Supremo Tribunal Federal, *que já assentou*, a propósito do tema, o entendimento *de que transgride* o postulado do devido processo legal (CF, art. 5º, LIV), *analisado* em sua dimensão material (*substantive due process of law*) a regra legal que veicula, em seu conteúdo, prescrição normativa qualificada *pela nota da irrazoabilidade*.
>
> Coloca-se em evidência, *neste ponto*, o tema concernente ao *princípio da proporcionalidade*, que se qualifica – *enquanto coeficiente de aferição da razoabilidade dos atos estatais* (CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, *Curso de Direito Administrativo*, pp. 56/57, itens nºs 18/19, 4ª ed., 1993, Malheiros; LUCIA VALLE FIGUEIREDO, *Curso de Direito Administrativo*, p. 46, item nº 3.3, 2ª ed., 1995, Malheiros) – como postulado básico de *contenção* dos excessos do Poder Público.
>
> *Essa é a razão* pela qual a doutrina, *após destacar* a ampla incidência desse postulado sobre os *múltiplos* aspectos em que se desenvolve a atuação do Estado – *inclusive sobre a atividade estatal de produção normativa* – adverte que o *princípio da proporcionalidade*, essencial à racionalidade do Estado Democrático de Direito e imprescindível à tutela mesma das liberdades fundamentais, *proíbe* o excesso e *veda* o arbítrio do Poder, *extraindo* a sua justificação dogmática de diversas cláusulas constitucionais, *notadamente* daquela que veicula, *em sua*

dimensão substantiva ou material, a garantia do *due process of law* (RAQUEL DENIZE STUMM, *Princípio da Proporcionalidade no Direito Constitucional Brasileiro*", pp. 159/170, 1995, Livraria do Advogado Editora; MANOEL GONÇALVES FERREIRA FILHO, *Direitos Humanos Fundamentais*, pp. 111/112, item nº 14, 1995, Saraiva; PAULO BONAVIDES, *Curso de Direito Constitucional*, pp. 352/355, item nº 11, 4ª ed., 1993, Malheiros).

(...)

A essência do *substantive due process of law* reside na necessidade *de conter os excessos do Poder*, quando o Estado edita legislação que se revele *destituída* do necessário coeficiente de razoabilidade."[21]

As exigências de certidão negativa de tributos ou positiva com efeitos de negativa muitas vezes têm constituído obstáculo ao livre exercício de trabalho, ofício ou profissão e à plena liberdade de associação para fins lícitos, com violação dos incisos XIII e XVII do artigo 5º da Constituição Federal, por constituírem formas de coerção indireta para cobrança de tributos, com desrespeito aos fundamentos da orientação jurisprudencial da qual resultaram as Súmulas nº 70, 323 e 547 do Supremo Tribunal Federal.

Há diversas outras distorções graves na cobrança de tributos que vêm prejudicando a justiça fiscal, o desenvolvimento da economia e as demais finalidades dos tributos cuja análise excede os limites do presente trabalho.

---

21 Como é sabido, o teor da referida Decisão Monocrática se encontra disponível no *site* do Excelso SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL e as Decisões proferidas pelo Colendo Plenário do referido Tribunal encontram-se no Acompanhamento Processual da referida Colenda Corte de Justiça.

ÍNDICE SISTEMÁTICO

Sumário V
Apresentação VII

Parte I – Direito

Uma Teoria do Tributo 3

O Imposto Especial sobre o Jogo no Contexto Jurídico-Constitucional Fiscal 9
1. A origem do imposto especial sobre o jogo 9
2. A tributação do jogo e a "extrafiscalidade" 10
3. O modelo constitucional português 12
4. Aspectos jurídicos do "desinteresse do Estado" pela receita do imposto de jogo 14
5. O caso do artigo 87º/1-C da Lei do Jogo: a determinação da matéria colectável nas máquinas automáticas 15
6. O desvio à tributação pelo rendimento real 18
7. A conformidade constitucional do artigo em discussão 20

O Poder Tributário na União Européia 23

Aspectos Fundamentais e Finalísticos do Tributo 35
1. Introdução 35
2. O conceito unitário de tributo 35
3. Aspectos fundamentais e finalísticos dos impostos 36
3.1. Estado de impostos 36
3.2. Estado liberal de direito 37
3.2.1. Liberdade e imposto 37
3.2.2. A capacidade contributiva 38
3.3. Estado social fiscal 39
3.3.1. O positivismo causalista e a capacidade contributiva 39
3.3.2. A legalidade 39
3.4. Estado democrático fiscal 40
3.4.1. O retorno da idéia de liberdade 40
3.4.2. Capacidade contributiva e custo/benefício 41
3.4.3. A questão do princípio da solidariedade 42

4. Aspectos Finalísticos dos Tributos Contraprestacionais 43
4.1. Estado de taxas 43
4.2. Estado de contribuições especiais 43
4.3. Estado de tributos ambientais 44
4.4. Contribuições sociais 44
4.4.1. Conceito 44
4.5. As contribuições previdenciárias 45
4.6. As contribuições exóticas para a saúde e a assistência social 46
4.7. Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) 47
4.7.1. Os fundamentos. 47
4.7.1.1. Contraprestação estatal: a intervenção no domínio econômico. 47
4.7.1.2. Destinação constitucional 49
4.7.2. Natureza tributária 50
4.7.3. As CIDEs no Estado da Sociedade de Risco 50
5. Conclusões. 51
6. Bibliografia 52

Os Princípios Gerais do Sistema Tributário da Constituição 55
1. O sentido do artigo 145 da Constituição Federal 55
2. A repartição das competências tributárias – os seus três aspectos relevantes 58
3. O fundamento do poder de tributar – as pessoas políticas titulares 58
4. O tributo e suas espécies – como reparti-los 58
5. A repartição das competências pela natureza dos fatos jurígenos 59
6. Competência comum e privativa – as técnicas de repartição 59
7. Os insumos doutrinários do constituinte – a teoria dos fatos geradores vinculados e não-vinculados 60
8. A teoria dos fatos geradores vinculados e não-vinculados enquanto suporte do trabalho do constituinte 61
9. As técnicas constitucionais de repartição. 61
10. A razão pela qual a competência comum não provoca conflitos entre as pessoas políticas . . . 62
11. A necessidade de nominar os impostos para depois reparti-los 62
12. Os empréstimos compulsórios e as contribuições parafiscais em face da teoria dos tributos vinculados e não-vinculados 63
13. Algumas palavras sobre a linguagem do constituinte e o papel dos seus intérpretes. 64
14. A redução dos empréstimos compulsórios e das contribuições parafiscais à tricotomia 64
15. Os níveis de análise da questão dos empréstimos compulsórios e das contribuições parafiscais: o nível da Teoria Geral do Direito e o nível jurídico-constitucional 65
16. A classificação jurídica das duas supostas espécies de tributo: contribuições especiais e empréstimos compulsórios. 66
17. Os princípios da capacidade econômica e da pessoalidade dos impostos como princípios orientadores do exercício das competências tributárias 67

18. O manejo dos princípios da pessoalidade e da capacidade contributiva 68
19. Capacidade contributiva e discrição legislativa 72
20. A capacidade contributiva e as espécies tributárias – capacidade contributiva e extrafiscalidade . . 74
21. A capacidade contributiva e o papel do Poder Judiciário 76
22. A importância dos princípios jurídicos – os princípios constitucionalizados são obrigatórios . 79
23. Os poderes de investigação do Fisco para aferir a capacidade contributiva 82
24. O artigo 145, § 2º, ou o papel controlador da base de cálculo dos tributos 82
25. Apontamentos necessários à compreensão da repartição constitucional de competências tributárias 86

A Jurisdicização dos Impostos: Garantias de Terceira Geração 87
1. Do Estado violador dos direitos ao Estado garante dos direitos. 87
1.1. O problema 87
1.2. A "invenção" romana do imposto 87
1.3. A necessária jurisdicização do imposto 88
1.4. Do imposto à contribuição. 89
1.5. O Estado "que confisca": proprietário de todos os bens através dos impostos 89
1.6. O risco do totalitarismo 90
1.7. A pretensa supremacia do Estado 90
1.8. Princípio da legalidade como refutação da supremacia do Estado 91
1.9. O "cidadão – objecto fiscal" 92
1.10. Jurisdicização dos impostos: as vias – direitos das pessoas; obrigação moldada pelo direito civil; participação dos cidadãos. 93
1.11. Projecto: o Estado dos cidadãos 94
2. A evolução das garantias (direitos e liberdades) dos contribuintes. As três gerações 94
2.1. Colocação do problema 94
2.2. O "problema" do direito fiscal. A necessidade de garantias dos contribuintes. A necessidade de um "direito-como-os-outros". 95
3. A primeira geração das garantias. 96
3.1. A resposta política: a autotributação. 96
3.2. Recusa de ir mais longe. Negação das garantias efectivas 97
3.3. Desenvolvimento da garantia política: autotributação; legalidade; tipicidade; proibição da retroactividade 97
3.4. Previsibilidade/estabilidade? 98
4. A segunda geração 98
4.1. O desmascarar do Estado e da autotributação: as novas garantias 98
4.2. Justiça/segurança procedimental; controlo. O problema 99
4.3. O problema e a necessidade de resolvê-lo 100
4.4. Controlo da administração: os tribunais 101
4.5. O devido procedimento administrativo – certeza/segurança. 101
4.6. A justiça: a capacidade contributiva e os direitos da pessoa como base 102

4.7. A diminuição da liberdade da sociedade civil 103
4.8. Os impostos e os direitos (liberdades e garantias) das pessoas – antecipa-se a terceira geração . 104
5. Garantias de terceira geração. O Estado de Direito democrático dos cidadãos (dos direitos). Os impostos dos cidadãos (contribuições) 105
5.1. O problema. Um direito tributário contratualizado e "civil" (dos impostos às contribuições) 105
5.1.1. A nova autotributação. 105
5.1.1.1. Estado, direito e impostos 105
5.1.1.2. Os cidadãos e o contrato social 106
5.2. O direito de não pagar impostos: os direitos (liberdades) das pessoas 107
5.2.1. Direitos humanos e impostos 107
5.2.2. O que podemos fazer dos nossos impostos?. 108
5.3. A nova obrigação tributária 109
5.3.1. Os impostos num direito tributário civil – os pressupostos 109
5.4. Arbitragem 110
5.4.1. A assunção pela sociedade civil da resolução dos conflitos 110

El Concepto de Tributo en el Derecho Español. 113
1. Introducción 113
2. El concepto de tributo 115
3. Clases de tributo 117
4. Tributo y capacidad contributiva. 119
5. Avances significativos de la jurisprudencia española en torno al concepto de tributo 122
6. Los denominados tributos de ordenamiento 125
7. Las dificultades del concepto unitario de tributo y vias de solución 126
8. Bibliografia 129

A Política Tributária como Instrumento de Defesa do Contribuinte 131
1. Introdução 131
2. A atividade financeira do Estado e o conceito de "política tributária" 134
3. Classificações da política tributária 137
3.1. Política tributária quanto à sua finalidade 137
3.2. Política tributária quanto à conduta 138
4. Da opção pela espécie de política tributária aplicável e da necessidade de afastamento de sofismas . 139
5. Elementos norteadores da política tributária 148
5.1. Da necessidade de inter-relacionamento dos fatores jurídicos, econômicos, sociais, administrativos e políticos. 148
5.2. O fator jurídico como instrumento de inter-relação 149
5.3. O fator econômico. 154
5.4. O fator social 156
5.5. O fator político 157
5.6. O fator administrativo 158
6. Política tributária brasileira aplicada 159

7. Conclusões 167

As Contribuições Previdenciárias 169
1. Introdução 169
2. A natureza jurídica das contribuições previdenciárias na Emenda Constitucional nº 8/77 169
3. As contribuições previdenciárias na Constituição de 1988 170
4. A natureza tributária das contribuições previdenciárias na Constituição de 1988 171
5. Contribuições previdenciárias. Prazos de prescrição e decadência: aplicável à Lei nº 5.172/66 ou à Lei nº 8.212/91? 174
6. A posição do Superior Tribunal de Justiça 175
7. Considerações finais 177
8. Bibliografia 178

O Direito de não Pagar Tributo Injusto. Uma Nova Forma de Resistência Fiscal. 179

O Tributo e suas Finalidades 191
1. A conformação do sistema tributário. Relação entre estado, direito e tributação 191
2. Os fundamentos do tributo 198

Função Ambiental do Tributo 209
1. O tributo a serviço da natureza 212
2. Investimentos do setor público 212
3. Estímulos tributários 212
4. Onerações tributárias. 214
5. Aplicação de sanções. 215
6. Conclusão 216

Tributo – Mecanismo de Controle da Vida Civil 217
1. Texto normativo e norma jurídica 217
2. Princípios Jurídicos. Direitos dos Cidadãos. Direitos do Estado 220
3. Competência tributária. Limitações. Princípios 222
4. Dívida e responsabilidade patrimonial 224
5. Pretensão do Estado Administrador. Processo 227
6. Tributo. Mecanismo de controle da vida civil. Inadmissibilidade 229

O Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas e as Distorções na sua Incidência – Injustiça Fiscal? . . 235
1. Considerações gerais. 235
2. As distorções na incidência do Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas (IRPF) – injustiça fiscal? 241

A Dimensão Jurídica do Tributo 251
1. Introdução 251

1.1. Caráter coativo 251
1.2. Caráter instrumental 251
1.3. Caráter formal 252
1.4. Caráter dogmático 252
1.5. Caráter abstrato 252
1.6. Caráter atributivo 252
1.7. Caráter sistemático e unitário 253
2. O tributo 253
3. Classificação 255
4. Empréstimos compulsórios 255
4.1. Classificação segundo Geraldo Ataliba 256
4.1.1. Vinculados 256
4.1.1.1. Tributos vinculados: taxa de polícia e taxa de serviço 256
4.1.1.2. Tributos vinculados: contribuições especiais – de melhoria e previdenciária . . . 256
4.1.2. Não-vinculados 257
4.1.2.1. Tributos não-vinculados: impostos 257
5. Resumo histórico 257
5.1. No mundo 257
5.2. No Brasil-Colônia 258
6. Dimensão jurídica do tributo 258
6.1. Dimensão sociológica 259
6.2. Dimensão normatológica 259
6.3. Dimensão ideológica 260
6.4. Dimensão jurídica 260
7. Conclusão 260

A Fraude à "Lei Negativa" no Exercício do Poder Tributário 261
1. O problema 261
2. Premissas para a análise 262
2.1. O *fraus legis* como critério re-qualificador de operações econômicas dos agentes privados: É contrário à Constituição? 262
2.2. O *fraus legis* como ferramenta de defesa dos contribuintes contra o Estado quando exerce um ato elisivo de um mandato do intérprete constitucional 265
2.3. O princípio de capacidade contributiva é um limite ao Poder Tributário 267
3. Aplicação das propostas ao caso do imposto temporal aos ativos líquidos 268
3.1. Interpretação histórica dos fatos legislativos e pré-legislativos 268
3.2. Da fraude à "lei negativa" e dos direitos constitucionais vulnerados 271
4. Conclusões 277

A Inconstitucionalidade da Feição Tributária do Teto Estipendial 279

Tributo e Justiça Social 289

1. Justiça Social – Conceito 289
2. Bosquejo histórico 289
3. Justiça social e princípios constitucionais da tributação 292
3.1. Artigos 145 a 149-A 292
3.2. Justiça social constitucional 295
4. Justiça social na infraconstitucionalidade tributária: exemplo 297
5. Conclusões 298

Ilegalidade e Inconstitucionalidade da Taxa SELIC 299

Parte II – Economia

Breve História dos Tributos 317

O Brasil Precisa de uma Agenda de Consenso 321
1. A importância do equilíbrio fiscal 321
2. Uma "Agenda de Consenso" 325
3. Os benefícios potenciais de um consenso 326
4. O cenário macroeconômico 329

A Tributação do Trabalho no Brasil 331

Globalização, Federalismo e Tributação 345
1. Introdução: autonomia federativa e princípios tributários 345
2. O Processo de harmonização fiscal em uniões econômicas 346
3. Globalização e autonomia 348
4. Globalização e regionalismo 350
5. Harmonização tributária e federalismo fiscal 351
6. Conclusão 353
7. Bibliografia 355

Parte III – História e Educação

Tributo e Educação 359
1. Competição com o Haiti 360
2. A presença da educação 361
3. A escolha de Sofia 362
4. Como chegar à tecnoestrutura 363
5. A hora da educação 364

6. Um tributo essencial 365
7. Ainda o salário-educação 366
8. Financiamento da educação 367
9. Conclusões 368

Constituição e Financiamento da Educação no Brasil 371
1. Constituição e financiamento no passado 371
2. Constituição e financiamento na atualidade 382
3. Conclusão 387

Parte IV – Sociologia

Função Social do Tributo 391
1. Introdução 391
2. A indivisibilidade dos direitos humanos 391
3. Os direitos sociais 392
4. As finanças públicas 394
5. As relações entre o econômico e o social 397
6. À guisa de conclusão: a responsabilidade social do Estado e a exigibilidade em juízo dos direitos sociais 400

Parte V – Política

A Reforma Tributária como um dos Instrumentos de Justiça Social 403
1. O atual sistema tributário 403
2. Lei Kandir e as exportações 410
3. Sistema tributário da medida provisória 410
4. A reforma tributária depende da reforma política? 411
5. 2005 – carga tributária recorde 411
6. O tamanho do Estado 413
7. Conclusões 416

Parte VI – Filosofia

O Tributo: Finalidades Econômica, Jurídica, Política e Administrativa 423

O tributo tem sido estudado de forma compartimentalizada. Juristas, economistas, historiadores, políticos e filósofos examinam-no pelo prisma de sua formação universitária, razão pela qual há permanente conflito na compreensão de seus contornos e limites. O jurista preocupa-se com sua veiculação e discute, preferencialmente, sua conformação à lei suprema. O economista debruça-se mais sobre sua função no desempenho das finanças públicas, controle da moeda e desenvolvimento econômico. O filósofo sobre a justiça da imposição, o historiador sobre seu papel na aventura humana e o político sobre como utilizá-lo para suas metas pessoais ou no interesse nacional.

O presente livro pretende permitir ao leitor o exame da natureza real deste instrumento, que, através da história, se revelou a mais relevante forma de exercício do poder, nos poucos períodos de paz e na permanente presença de guerras entre os povos, regionais ou de espectro mais abrangente.

A reflexão realizada por especialistas de renome nacional e internacional, nas suas respectivas áreas de atuação, sobre a real natureza do tributo, propiciará meditação integrada acerca da imposição fiscal, facilitando a busca de uma linguagem comum e a compreensão da obrigação tributária. Afinal, no dizer popular, o tributo, ao lado da morte, é a única coisa certa, na vida das pessoas.

103409-0
103409

EDITORA FORENSE

ISBN 85.309.2474-6
9 788530 924744