

## A GALINHA DOS OVOS DE OURO: UM EXERCÍCIO DE JUSTIÇA TRIBUTÁRIA

Antonio Duarte GUEDES NETO \*

**Sumário:** 1. Imposição e Coerção. 2. O Fenômeno Tributário e os Interesses. 3. Um exercício de interesse e competência impositiva. 4. Interesses e Especificação Tributária. 5. Poder, Tributação e Interesses. 6. Racionalidade e Tributação.

Um fim do Direito é a Justiça, e está certo e inserto (nunca com c) na própria existência do mesmo. As raízes semânticas de *jus* e de *rectum* mostram a mesma confiança social-popular de que o Direito serviria para disciplinar o uso e gozo dos bens essenciais da vida, de acordo com as necessidades básicas dos seres humanos. Assim, superar-se-iam e corrigir-se-iam os desencontros e as injustiças que as relações humanas, destinadas à satisfação de tais necessidades, podem perpetrar. Ao Direito não cabe meramente viabilizar uma vida social: ele deve viabilizar a vida social justa! Para isto, coordena os interesses socialmente entrelaçantes em sadia interdependência Direito-interesses, que, no campo tributário, constitui objeto deste estudo.

O Estado tem sido um promotor de desigualdade e concentração de renda (e não da propalada redistribuição desta), ao mesmo tempo em que engendra ações para tratamento de alguns (os extremos) efeitos da promoção da concentração. Assim, não distribui renda: apenas trata daqueles prejuízos que, por maiores, podem inviabilizar ou tornar crítica

---

\* Doutor em Direito. Professor da Faculdade de Direito – Universidade Federal de Minas Gerais, Professor da Faculdade Mineira de Direito da PUC – MG (licenciado) e Procurador da Fazenda Nacional.

a estrutura social em que o Estado atua como concentrador de renda, através da economia capitalista e da política liberal. Na verdade, dever-se-ia falar em “distribuição de riquezas”, para esvaziar o caráter assistencialista com que, normalmente, se vêem a “distribuição de renda” (que um obteve e é-lhe tomada para dar aos outros!) e as “políticas sociais”. Riqueza é o de que se apropriou ou construiu pela retirada da natureza e introdução na vida social: portanto só existe nesta, é dela e deve ser útil a todos os “*socii*”. De que valerá a moeda para um ser que não estabelece relações? Além disso, renda é instrumental (pelo Código Tributário Nacional é a “aquisição de disponibilidade”); riqueza é o que dispõe de utilidade final, de capacidade de satisfazer necessidades, de realizar interesses (reintroduz-se o tema)! RAFFAELE GIORGI<sup>1</sup> já marcou que os sistemas jurídico e estatal são promotores de exclusão e discriminação.

Às considerações acerca do tema tratado busca-se dar um contraponto prático, através da formulação de um arcabouço geral de repartição da competência institucional (de instituir tributos e em relação às instituições do Estado). Obviamente não se tratou de projeto de Reforma Tributária, mas tão só de aplicação do estudo dos interesses pertinentes ao assunto.

## 1. Imposição e Coerção

O Tributo, desde sua origem, como imposição sobre os vencidos, talvez seja (mais que a polícia) a mais violenta coerção pública. Ao identificar ordem jurídica e Estado, Kelsen desvelou-lhes o caráter de fenômeno de poder. Se têm uma utilidade na vida social, realizando interesses públicos (e nem sempre a têm), legitimam-se teleologicamente, mas não mudam essa sua feição originária impositiva.

---

<sup>1</sup> De Giorgi, Raffaele. *Direito, democracia e risco-vinculo com o futuro*. Porto Alegre: Fabris Editora, 1988, p.76

BEDOYA (p.114/115) mostra que “a evolução do Direito também ocorreu como alienação dos indivíduos, o que de resto é condição necessária à instituição de qualquer ordem jurídica, i.e., o indivíduo deve ceder continuamente prerrogativas ao poder representante da coletividade”.

Daí podemos extrair a confirmação de dois aspectos sobre os quais formulamos (pro)posições.

O primeiro deles é o extrato famoso da doutrina democrática: “todo poder emana do povo e em seu nome é exercido” (CF, art. 5º...). Verifiquem-se seus termos. Primeiro antes de a Constituição de um Estado dizer isto (e ela o diz contemporaneamente ao ato seu de constituir o Estado) não havia organização política, que é o Estado a dominar tal povo. E não havia, também, uma formalização de sociedade, que implica em certas interrelação e interdependência, além dos atributos que são a ela classicamente atribuídos. Então, “povo” pré-constitucional, seria um aglomerado que, não obstante se identifique como tal, com esboços de projeto e características próprios, é ainda inorgânico. Não tem nem mesmo veículo comunicativo capaz de externar sua vontade: aliás, não teria nem mesmo volição comum. Do contrário - isto é, se possuísse volição consistente, capacidade comunicativa dela, profundidade teleológica e de atributos diferenciada, seria uma sociedade, provavelmente uma nação. Para estes casos, MANCINI já propusera a pertinência do “Estado-Nação”. Ora, sem tais volição, expressão e atributos, povo resta apenas como um grande número de pessoas que, embora tenham aspectos de conduta coincidentes, só os têm inorganicamente. Esta idéia parece infirmar o que aqui se propõe e se defende permanentemente, ou seja: a idéia de que homem-indivíduo e sociedade humana nasceram conjunta e interdependentemente. Cada um foi gerador e parteiro do outro. Entretanto, uma análise mais aprofundada mostra inexistir essa contradição, como fez JOSÉ AFONSO DA SILVA em sua tese sobre o procedimento legislativo constitucional, ao distinguir entre a constituição cultural e a formal.

Na verdade, os aspectos de conduta comuns, a aproximação ontológica e teleológica, advêm exatamente desta gestação siamesa, na qual não existe um ou outro, mas existem, juntos, os dois interdependentes. Dos valores que desenvolvem à cosmovisão (ideológica) que assim esculpem, da cultura com que atuam às fidelidades que professam, essas pessoas “grupalizadas” revelam o que ainda não consolidaram politicamente: origem e amadurecimento históricos comuns. Mas, de qualquer forma, não constituem ainda uma estrutura político-social institucionalizada a ponto de se poder garantir que tenha e expresse - ou expresse o contrário e sua discordância, se tentam lhe impingir a imagem que não tem - uma delegação de poder para a constituição do Estado e a positivação do Direito. Logo, emanar do povo e em seu nome ser exercido é um atributo do poder político que remonta ao povo como sua origem, safando-se da subserviência à religião e a outras potestades exógenas. Não é garantia de exercício democrático e participativo deste poder, e nem emana ou se exerce como uma torrente o faz, a partir de sua fonte. Ao contrário, tudo se passa como se a justaposição minimamente, pelo menos, interdependente das pessoas lhes provocasse necessidades cuja satisfação não poderia ser obtida isoladamente. Assim, os interesses comuns fariam nascer uma interface habilitadora de ocupação e exercício por alguém ou alguma instituição que, estrategicamente, na determinação infra-estrutural, estivesse em posição de atender ou controlar esta demanda. Caso tal atendedor fosse a própria organização popular, teríamos o exercício (e não só a origem) democrático do poder. Se fosse uma instituição ou pessoa isolada, capaz também de estabelecer interesses próprios, esse exercício não seria democrático, mas a origem continuaria sendo.

O outro aspecto a que se reporta a instituição alienante de “qualquer ordem jurídica”, como expressa o escrito trecho de BEDOYA, (e KELSEN equipara ordem jurídica e Estado) é que antes de implantada esta, não há forma de implantá-la. Parece petição de princípio, mas quer-se dizer

somente que “qualquer ordem jurídica” só se pode implantar de acordo com regras predefinidas por alguma ordem jurídica. O próprio KELSEN desvia-se desse problema trazendo das ciências exatas a visão axiomática e apodítica da “norma hipotética fundamental”. Se não se quer solucionar o problema através do facilitário das soluções prontas, não há também como apelar para contratos sociais ou políticos, à maneira, só aceitável em seu tempo, de ROUSSEAU ou LOCKE, mas ainda sobram traços de intercooperação, edificando-se de suficientes “sociedades politicamente organizadas” para que se construa uma história do homem e de suas instituições políticas. Ou, como se queira, uma história de dominação institucionalizada a partir da cooperação comunal primitiva, nas atividades de produção, reprodução e preservação. A base é fática, abordável, portanto antropologicamente, historicamente, sociologicamente, politicamente. Restam duas pontes entre a acumulação fática e a criatividade instituinte: o lento desenvolvimento de características ínsitas naquela até que a formação de uma “massa crítica” revele e desencadeie a instituição, ou o apelo a uma consciência necessariamente humana para a deliberação sobre a ação de “alienação dos indivíduos”, submetendo-os impositivamente a uma ordem engendrada. Não se descarta nenhuma delas, mesmo porque aqui não é o “locus” de sua discussão. Basta saber que o ato instituinte é humano, não parece contrato e nem sempre conta com expressa legitimidade.

Não há, pois, um “ceder continuamente prerrogativas ao poder representante da coletividade”. Este se torna tal só após açambarcar todo o poder necessário para tanto, e que era inorgânico enquanto emanatório do povo, e só se tornou orgânico após esse ato, usurpatório ou não, de concentração nas mãos privilegiadas.

A força suasória do Direito, contra condutas inadmissíveis pelas ordem e ideologia dominantes, tem duas faces antípodas. A primeira, viés cultural e psíquico, reporta-se ao poder da autoridade. É o deus, o rei, o

pai, introjetados no psiquismo individual e coletivo à força de superegos e complexos de Édipo, e respaldadores do comando ínsito na norma. Ao negá-la a pessoa estará entrando em conflito consigo mesma. No ponto extremo desta linha de poder está o “outro” sartreano, representado internamente pelo superego. É o “outro dentro de mim” que nos faz ter tendência a respeitar a norma, mostrando ao mesmo tempo o caráter relacional do Direito e a submissão pessoal a ele.

A outra face é egoísta e interesseira. Consiste em um cálculo de custo e benefício ante a consciência dos efeitos do descumprimento da norma. Assim, esta segunda forma de se apresentar e se realizar a força impositiva prévia (ou conformadora) do Direito tem um corte expressa e formalmente jurídico, englobando a composição seriada das normas jurídicas: a originariamente material, impondo ou restringindo uma conduta; a conseqüencial em relação a esta, impondo a “restitutio in integrum”, antes ao próprio ordenamento jurídico que aos direitos subjetivos lesados; a punitiva e/ou responsabilizatória, determinando as restrições pessoais e patrimoniais ao descumpridor daquela norma originária material, aqui sim, adentrando o campo da indenização particular e das punições, civil, criminal, e administrativa; por fim, as normas procedimentais, que instrumentalizam a exigência e a realização coercitiva das anteriores.

## **2. O Fenômeno Tributário e os Interesses**

Não parece que tributo possa ser classificado como um “bem” econômico, e tributação como operação econômica. Seria operação financeira, não econômica, não se inserindo na cadeia econômica produtiva ou remuneratória de utilidades, realizadora de interesses para ambas as partes e mais para a coletividade destinatária do bem/riqueza produzido.

Porém, se dilatarmos o conceito de tributo para incluir arrecadações devolutíveis, como os empréstimos compulsórios, então a atividade do Banco Central (com os depósitos compulsórios, as operações de câmbio, etc)

será quase toda tributária. Além disso, também as requisições e desapropriações serão tributos, pois preenchem requisitos de exação/imposição tributária (CTN, art. 3º); só que tomaram-se bens ou serviços e, no “pagamento” ou indenização deles o Estado está “devolvendo”, repondo o patrimônio atingido no “statu quo ante”, (re)tornando-o indene ante os efeitos do ato de poder. Podem ser, todos, atos/operações financeiros e econômicos. Com efeito, há uma relação bilateral e recíproca de débito e crédito, acresce-se o passivo estatal, o crédito público. Não se configura portanto uma operação exclusivamente financeira, de Finanças Públicas, particularidade que caracterizaria o tributo e, nele, principalmente o imposto. Com efeito, este incide sobre disponibilidades econômicas sim, mas tão somente da vida do contribuinte, de operação ou situação econômica exclusivamente dele, contribuinte: não há uma relação “econômica” (produtiva extrativa; mercantil ou de serviços) que se processe entre o Estado e o contribuinte e que determine economicamente a obrigação deste e o crédito (tributários, por isto) do primeiro: a origem do vínculo é exclusivamente jurídica, não há recíproca contraprestacional e, daí, ocupar o campo restrito das obrigações “ex-lege”!

Em uma outra visada, entretanto, podemos encontrar um suporte ético e teleológico para as exações estatais, que legitimaria a sua exigibilidade exclusivamente jurídica. Com efeito, já dissemos crer que o campo do Direito é o do conflito de interesses: protege, e para isto garante, e para isto elege, e para isso hierarquiza, e para isso valora... interesses.

Se se permite o truísmo, interesse, é, obviamente, muito mais amplo que interesse econômico: este é apenas uma espécie encaixada naquele, como gênero. Aliás, uma das dificuldades para a abordagem humano-social da problemática história atual é exatamente a compulsão da sociedade capitalista para a transformação/equiparação do interesse, “tout court”, com o mero interesse econômico. Este passa a reger o raciocínio, os planos, as políticas e os interesses sociais, chegando, em última

instância, à quantificação monetária de seu valor. Se de um lado isto viabiliza a garantia e a exeqüibilidade jurídicas de tais interesses, de outro deixa um flanco aberto para sua não realização “in specie” e demonstra, ainda, a limitação do Direito, como hoje é visto, em tratar (dar previsibilidade, garantia e realização justa) dos interesses originariamente não econômicos. Um exemplo seria a relação (ou “vínculo” para aqueles que não admitem relação homem/coisa) entre o homem e o ar atmosférico.

Ante a utilidade deste para satisfazer a necessidade de oxigenação daquele, instaura-se um interesse (um vínculo de dependência vital) entre o sujeito e o objeto capaz de atender à sua necessidade. Como não há interferência, para a realização deste interesse, com outros centros humanos de interesse, tal vínculo tende a realizar-se sem quaisquer restrições jurídicas. Entretanto, outras pessoas são dotadas da capacidade e do interesse de dificultar essa relação vital homem/coisa: com a poluição, com o envio dos trabalhadores a locais onde ela é comprometida (minas de sub-solo, carvoeiras, trabalhos subaquáticos, etc). Passa-se então a uma relação negativa pela qual o ser humano tem a realização de um interesse vital, ilimitado e ilimitável, condicionada e prejudicada por outro ser. A conseqüência é transformar o “prejuízo” em seu equivalente econômico (multa, adicional de insalubridade, indenização...), o que não resolve, obviamente, o problema das boas condições de vida e de saúde. Em suma, conserva o comprometimento daquele interesse, sem que o ordenamento jurídico disponha de elementos eficazes para a solução do conflito de interesses então instaurado.

O exemplo ainda é mais significativo ao verificarmos que o Direito tem lutado para a construção de instrumentos de intervenção protetivos do meio-ambiente, com o fim de, ao invés de apenas recompor o dano, evitar que este ocorra, se inicie ou permaneça! Mas por contrariar os interesses econômicos dominantes, essa luta só aos poucos vai apresentando resultados positivos, ainda limitados e não totalmente eficazes.

A quebra dos grilhões do Direito atual, de cunho economicista, só se pode dar, como no exemplo exposto, por uma concepção jurídica que busque proteger a realização de interesses em si, do modo pelo qual ela é capaz de satisfazer a necessidade correspondente, e não por sua convertibilidade em moeda indenizatória ou penalizadora. Esta convertibilidade é o reconhecimento de que o Direito não consegue proteger aquele interesse enquanto tal; deixando-o irrealizável ao nuto de quem é capaz de agredi-lo em benefício de um interesse próprio. Ou, por outro lado, é o reconhecimento de que, por mais que normas digam o contrário, tal interesse: não é inalienável nem impostergável; não tem primazia na hierarquização subjacente ao ordenamento jurídico; e que, nesta, as posições privilegiadas são dos interesses econômicos.

Na verdade, soa como um dislate reconhecer-se que o homem não tem garantia de seu necessário suprimento de oxigênio, mas que, se empestado ou substituído este por metano, enxofre, sílica... aquele passa a ter garantia do seu interesse econômico indenizatório!...

O Direito Tributário pode afastar-se dos preceitos do Dir. Civil, quando tratam de institutos congêneres: a obrigação, o crédito, o pagamento, a quitação... Mas não pode, não conseguir-se-ia um meio racional para tanto, divorciar-se da Teoria Geral do Direito, dos conceitos e princípios jurídicos (CTN, art. 110).

Assim, deve respeitar a noção de que a obrigação é a sujeição para se adotar uma conduta que satisfaça necessidade alheia. Há, pois, uma relação, a obrigacional, em que o interesse imediato de uma das partes está na própria conduta da outra. Com a obrigação desta surge o concomitante e bipolar crédito daquel'outra. Obrigação e crédito são anverso e reverso de uma única realidade jurídica na qual uma pessoa detém o poder de determinar a conduta de outra, voltando-a para a realização de um interesse seu (da primeira), o qual é, portanto, protegido

pelo Direito. Logo, obrigação e crédito nascem juntos, ou melhor: mais que siameses, são a frente e as costas da relação jurídica “de crédito” ou “obrigacional”. Esta é indiscutivelmente, bilateral, mesmo que não oriunda “ex voluntate”.

No Direito Tributário, portanto, não se pode supor, no que reconhecemos nadar contra a corrente, que nasçam em momentos distintos: a obrigação com o fato gerador e o crédito com o lançamento. Este “constitui” o crédito (CTN) só no sentido de formalizá-lo, de dar-lhe aparência sensorial cognoscível pelo homem, não no sentido de gerá-lo. Aliás, tal efeito se dá, de maneira plena, também para a obrigação. No lançamento, o que faz o contribuinte (quando o caso é de auto-lançamento) ou o Fisco (quando o agente procede de ofício), é declarar, indicar, qualificar e quantificar a relação jurídico-tributária concreta, com os respectivos crédito e obrigação contrapostos. Opera-se em tal sentido pelo exame e identificação dos aspectos fático e jurídico do fenômeno da vida real adentrante ao Dir. Tributário, conjugados em seu fato gerador, na respectiva base de cálculo e na alíquota impositiva. Em uma análise operacional, o lançamento tributário seria a operação pela qual se descreve a subsunção ou a incidência, através de seus descritor e prescritor, de uma norma jurídico-tributária sobre dada situação fática, qualificando e quantificando a obrigação desta decorrente.

Considera-se o princípio da legalidade, concomitantemente, como a proteção do cidadão contribuinte ante a situação de poder do Estado (Fisco) e como formalização da manifestação de vontade do próprio Estado (que fala pela lei como o indivíduo pela boca e a empresa pela deliberação assemblear). A lei, pois, alinha os efeitos de dada atuação jurídica, como a do lançamento condicionada à natureza das coisas, aos conceitos e princípios jurídicos. Assim, o pagamento “antecipado” ao lançamento geralmente não o é em relação ao surgimento do crédito, com o fato

gerador, e o quita, condicionado tal só a condição resolutive temporalmente operante de ratificação desse pagamento no ato do lançamento e/ou homologação. Garantia do contribuinte e do Fisco.

### **3. Um exercício de interesse e competência impositiva.**

Não há e nem pode haver uma proposta de sistema tributário perfeitamente racional e absolutamente aplicável a qualquer sociedade e/ou sistema político. Mas, por trás dessa aparência díspar, há a reprodução de elementos ideológicos culturais entre povos de origem, ideologia e cultura comuns. Além disso, soluções técnicas comuns são aplicadas ou copiadas em diversos países, tudo gerando uma proximidade e até uma similaridade entre seus sistemas tributários. De qualquer modo, como essas soluções ou imposições só deveriam ser aceitas quando coadunantes com aqueles fatores que colorem os sistemas tributários, a análise e a descrição de um deles só se deve dar através dos parâmetros locais. Isso não impede uma visão comparatista do Direito tributário.

O município brasileiro não se moldou pelo americano. Por duas vezes na formação de nosso País independente e de nosso Estado (e tantas outras no cotidiano posterior), os constitucionalistas, que formataram a organização político-territorial brasileira, voltaram-se para a Constituição americana do norte. A primeira delas durou da Inconfidência Mineira a 1824, quando o esforço morreu com a Constituição Imperial outorgada e deixou um modelo de Estado Central. A segunda foi na Proclamação da República, quando, com o federalismo, moldou-se o tipo brasileiro de Estado-membro, federado. Nesta ocasião, e em todo o constitucionalismo posterior, foram sugados dispositivos acerca do município, que no texto constitucional passou a ter, formalmente, uma disciplina assemelhada à do americano. Porém, só aí. Isto porque o município brasileiro pré-existiu, com bastante autonomia e configuração própria, quer ao federalismo republicano, quer ao império independente.

Ele, município, nasceu através de uma formação histórica que foi se dando no período colonial e, para tanto, aproveitou-se dos elementos político-organizacionais e fáticos que tinha às mãos<sup>2</sup>. Reuniram-se, pois, características do município ibérico, de ascendentes visigóticos e mouriscos. Mas aplicaram-se elas a um território que não chegava a ser desértico do ponto de vista demográfico (ao contrário) mas que era ocupado como um vazio, após dominação, expulsão e dizimação dos índios (RIBEIRO, DARCI. "O Povo Brasileiro"). Considerem-se aqui as geniais e sutilíssimas justificativas desses intentos, ensejadas por FRANCISCO DE VITÓRIA ao igualar os "impérios" indígenas ao espanhol, na Relección "De Indis".

Mas o mesmo terror demolitório vicejava ante a natureza, pois como as flechas indígenas, dentes de onça, veneno das cobras e doenças e picadas de insetos, vinham das matas e das águas, o conquistador as destruía quando andava adentrando o território, e andava pouco, preferindo fixar-se no litoral. Daí a visão da floresta como inimigo a ser destruído, a civilização mormente litorânea e a importância, por ser exceção, dos movimentos que se aprofundaram no interior: criadores de gado nordestinos, captores paulistas de índios, mineradores.

Não tanto pela História; mas pela comparação física e política, ousar-se-ia dizer que o município brasileiro teria tido, até, influência das tabas e das ocaras indígenas, em sua organização espacial e política.

O fato é que, entre outros elementos organizacionais, município brasileiro se diferencia do americano pela estruturação político-espacial e pela constitucionalização como uma terceira esfera federativa.

De um lado, essa configuração tem influência direta e necessária na ordenação do Sistema tributário. De outro, funciona como uma antítese dialética à sua origem histórica. Assim é que o Estado-membro e os

---

<sup>2</sup> Souza, Washington Peluso Albino de. As lições das vilas e cidades de Minas, in IV Seminário de Estudos Mineiros. Belo Horizonte: UFMG – Imprensa Universitária - 1997

municípios americanos se uniram no Estado Federal, moldando-se pois com uma força centrípeta mas ao longo da História, demonstrando uma acentuada força centrífuga na preservação da autonomia local. Já no Brasil, surgiram como uma força centrífuga a partir do Estado Imperial Unitário (retomando dialeticamente sua autonomia isolacionista histórica); na República, têm sido, constantemente, objeto de uma tendência centrípeta unitarista, ora de caráter político (épocas de Floriano Peixoto e Getúlio Vargas), ora de caráter econômico e tributário (como ocorre desde o golpe de 1964 até hoje, com as exceções dos governos Figueiredo e Sarney, e da Constituição de 1988; na redação original desta).

Um sistema tributário (exacional) moderno, e para a fisionomia e as necessidades do Brasil de hoje, deve atentar para todos os aspectos acima vistos, e mais, para aqueles que podem ser colocados como princípios do próprio sistema: federalismo, simplicidade, efetividade, praticidade, fiscalizabilidade, desenvolvimentismo. Nota-se que não se mencionaram os princípios garantes do contribuinte, pois estes já são tradicionais e otimamente desenvolvidos na doutrina e no ordenamento jurídico pátrios, carecendo tão só da efetividade; escassa em muitos outros setores de nossa vida política. Mas isto decorre do autoritarismo (vinculado a certas elites nacionais) e do formalismo jurídico-judiciário, além de outras causas também por demais conhecidas, e que não são jurídicas propriamente ditas. A doutrina nacional acolheu, desenvolveu e defende, com brilho e, até, interesse, essas garantias principiológicas do súdito do Estado Tributante.

Este mesmo autoritarismo centralista tem maculado o federalismo cooperativo, tão bem e brilhantemente estudado pelo Professor RAUL MACHADO HORTA, da Faculdade de Direito da UFMG; os repasses e aportes federais passaram a ser condicionadores da atuação estadual e municipal, com sua autonomia quebrada no Brasil.

Esses aspectos são decorrentes de nossa História e, por ela amalgamada, de nossa cultura. Estas, no entanto, clamam dialeticamente, e o aprendizado com elas aconselha, que se busquem aperfeiçoamentos de nosso sistema tributário para lhe conceder mais racionalidade e melhor adequação com o tipo federativo brasileiro. Para tanto, indispensável verificar os interesses em jogo: os dos contribuintes a serem defendidos em sua contraposição aos do Estado, e os deste, localizados de acordo com sua predominância em cada esfera autônoma do Poder Público (União, Estados e Distrito Federal, Municípios).

Deveríamos, pois, ter impostos sobre a propriedade destinados, primordialmente, aos municípios, por sua facilidade de avaliar-lhes as bases de cálculo, cobrá-los e adequá-los à situação local.

Assim, IPTU – Imposto Predial e Territorial Urbano e ITR – Imposto Territorial Rural, poderiam ser unificados e o IPVA – Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores, também seria municipal. Com estudo mais aprofundado poder-se-ia verificar a possibilidade de introdução deste último nos anteriores e de estendê-lo para todos os veículos particulares (de transportes terrestres, aéreos e aquáticos), para todo modo de transporte veicular que utilizasse espaços públicos (ruas, avenidas, praças, viadutos, rodovias, aeroportos, lagos, rios, mares) ou cruzassem e condicionassem uma pluralidade de imóveis, mesmo que particulares (trens, máquinas, inclusive agrícolas, metrô). Todos tributáveis, pois signos de riqueza, com a respectiva capacidade contributiva. Além das facilidades de fiscalização, aplicação e avaliação, vejo outro mérito na atribuição do IPVA ao município: é no solo deste, e às suas expensas (rua e estradas vicinais), que os veículos mais trafegam. Salvo caminhões (não todos) e ônibus intermunicipais, a grande maioria dos veículos passa a maior parte de seu tempo trafegando por ruas, avenidas e praças, mantidas pelos municípios. E quando ocorrem o desenvolvimento, a intensificação do tráfego e do número de veículos, é o município que é o mais onerado

com a manutenção viária mais custosa e as obras mais caras, como viadutos, trincheiras, elevados, alargamento de ruas, caríssimas desapropriações de prédios, túneis urbanos, etc. Por fim, ao município compete fixar e implementar seus planos diretores, sua política de desenvolvimento urbano, seu plano viário, tudo envolvendo as fontes e bases de cálculo do mencionado IPVA. Além disso, é finalmente o município que arrosta as conseqüências ambientais de uso dos veículos, bem como as vantagens e desvantagens para a população. O que se aplica a todos os veículos, sempre poluidores e interferidores na geografia e na engenharia urbanas. A municipalização do IPVA, por fim, suprimiria possíveis cogitações de uma Taxa Municipal de Uso de Vias Urbanas, e retiraria o caráter policial das repartições de trânsito.

Impostos sobre a circulação econômica seriam destinados aos Estados, unificando-se o ISS – Imposto sobre Serviços, o ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços e o IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados, sobre operações e bens internos do país.

Um aspecto a ser observado é que a economia nacional se integrou muito, desde a época dos então impostos de consumo e de vendas e consignações, e de sua extirpação. Hoje, dados os atrativos físicos e fiscais, muitas empresas do Nordeste e da Amazônia, de um lado, são controladas por grupos econômico-empresariais do sul e, principalmente sudeste (leia-se mais, Estado de São Paulo). E de outro lado, a distribuição dos bens ocorre de forma nacional. Isto pode influenciar dois aspectos do tributo, que aqui sugerimos e analisaremos à frente: sua cobrança pelo Estado consumidor, e sua incidência na ponta do consumo, não da produção. Ou melhor: na venda ao consumidor final ou na última instância da cadeia formal de circulação (os vendedores de balas, chicletes e bugigangas para camelôs e vendedores nos semáforos, reteriam o tributo). Tudo no Estado em que, por ocorrente a venda, geraram-se e se realizam os interesses e a riqueza, ensejadores da operação mercantil, com sua capacidade contributiva.

Antes, porém, sugere-se que tal imposto deveria tomar uma característica monofásica, ao contrário dos países que adotaram o IVA (Imposto sobre Valor Agregado) plurifásico. Esta concentração na última fase oneraria o consumidor, como já onera, devido aos fenômenos da transferência dos tributos e de sua agregação, operação por operação. E exoneraria o produtor, agro-pecuário ou industrial. Passaria, pois, a funcionar como poderoso instrumento indutor das atividades econômicas produtivas, sem maiores implicações sobre o comércio exterior (sujeito este apenas à tributação federal) e simplificaria ou extingiria complexos procedimentos e discussões tributários da atualidade. Quanto aos primeiros, avulta-se o dos “créditos” em cada operação econômica, com os problemas de aproveitamento, quando se depara com um intermediário não contribuinte (exportador por exemplo) ou uma isenção anterior (do produto agropecuário) ou posterior (do bem exportado), bem como o de definição do Estado a que se destina, com as necessárias compensações, e da fiscalização (assoberbada com a multiplicidade das operações fiscalizáveis e incômoda para os contribuintes). Da maneira proposta, teria como ser alvo prioritário tão só os situados na fase da cadeia econômica em que o tributo incidiria, ou que seria obrigada a retê-lo e transferi-lo ao Fisco. Já quanto às discussões, desapareciam, por exemplo, a da cumulatividade adveniente da “cascata” e a da incidência ou não sobre negócios de corretagem, venda por consignação e combinação de bens e serviços.

Aí vêm as conclusões já anteriormente avançadas. A primeira delas é a cobrança pelo Estado membro consumidor, invertendo-se a tendência dos atuais impostos sobre circulação. As vantagens seriam práticas e doutrinárias. Entre as primeiras veríamos que competiriam a legislação, a fiscalização e a cobrança àquele Estado onde o bem ou o serviço for remanescer e representar ou formar riqueza física. Além disso aumentaria a característica indutora do desenvolvimento, pois os Estados receberiam

(e teriam para investir) de acordo com o que consomem, portanto o consumo estaria gerando recursos para as políticas públicas, independentemente do local onde for produzido o bem.

Com o atual avanço nos mecanismos de controle e fiscalização, superaram-se as carências da época dos antigos impostos de consumo e de vendas e consignações: progresso contábil, informática, controle até por satélite, e meios eletromagnéticos de transportes e estoques.

Já entre as vantagens doutrinárias, a primeira seria a adequação entre o Estado tributante e a pessoa e o local em que se manifestou a capacidade contributiva. Com efeito, até chegar à mão do consumidor, o bem só vem gerando despesa. Mesmo o recebimento de seu valor, cobrindo o custo e ensejando o lucro previsto em uma fase da cadeia circulatória do bem, só ocorre por uma noção prospectiva de que aquele bem terá um consumidor final que remunerará toda a cadeia produtivo-circulatória. Na aquisição por este consumidor, é que encontrar-se-ão a circulação do bem ou do serviço e a da riqueza com a qual ele é comprado. Evidentemente, não se transforma em imposto e fiscalização domiciliares: a retenção seria feita sobre o preço integral da venda ou outra operação final pelo último negociante, que estaria transferindo o bem ou serviço para aquele consumidor final. Os fiscais não precisariam percorrer despensas domésticas de cada cidadão para verificar seus estoques e consumo!

Os impostos sobre comércio e relações exteriores seriam da União, com o fito de servirem, concomitantemente, de fonte de renda, de controle (das balanças comercial e cambial, e da concorrência) e de estímulo à exportação. Para tanto seria estudada a possibilidade de se fundirem: imposto sobre a Importação, sobre a Exportação e o IPI de bens exportados ou importados. Além de atingir a esses fins, a fusão desses impostos, na competência da União, também atingiria aqueles princípios da efetividade, da simplicidade e da melhor fiscalizabilidade.

Os Impostos sobre renda e proventos passariam a ser o que seu nome efetivamente indica, e não um imposto sobre lucro ou renda líquida. É evidente que, com essa ampliação da base de cálculo, deveria ocorrer uma expressiva redução da alíquota. Com elas, simplificar-se-iam as declarações tributárias, a contabilidade fiscal, a atividade fiscalizadora e os controles dos e sobre os cidadãos, acerca de seus rendimentos e despesas. Estas poderiam passar a ser verdadeiros estímulos à não sonegação, através da assistência médica e previdenciária e de desonerações fiscais que efetivamente compusessem uma racional política fiscal, hoje caótica e quase inexistente em vários setores. Na Austrália, por exemplo, a assistência médica é prestada contra recibo, cuja imediata postagem nos correios garante a reposição do valor; imaginamos até que este pode ser pago pelo Estado, diretamente ao prestador do serviço, mediante aquele recibo e já com a retenção do imposto de renda. Qualquer alternativa, é, também, aplicável a mensalidades e material escolares, a aluguéis residenciais e a outros aspectos tidos como relevante interesse isentivo.

Vejam-se, por exemplo, os inúmeros processos de produtores de produtos “essenciais” para efeito de cobrança de IPI (como açúcar por exemplo), em que alegam ser absurdo pagarem alíquota maior que o dos industrializadores de camarão ou importadores de caviar! Veja-se, também à guisa de exemplo, a limitação dos gastos máximos das pessoas físicas, seja com educação, seja com saúde, ou com outro qualquer item que se queira limitar, sempre artificialmente, porque as despesas da maioria desses itens não são controláveis pelo contribuinte consumidor, exatamente porque eles são essenciais e sê-lo-ão em qualquer nível em que ocorrerem.

Tais deduções passariam, após tornado o tributo sobre a renda bruta, a serem substituídas por reembolsos da Previdência social ou dos

programas de educação. Faz-se-ia, por exemplo, como na Austrália, já mencionada, em que o paciente envia o recibo do médico pelo correio, e recebe, por este ou em crédito bancário, a reposição. Obviamente, esta deveria obedecer a tabelas e a fiscalização sérias. Salvo se, por conveniência, opção assistencial e de justiça social, preferir-se enviar o pagamento estatal diretamente ao prestador do serviço.

Não se sugere uma duplicidade de impostos de renda, com os Estados, que ocorre nos EUA, mas não nos parece compatível com a realidade brasileira. Já os demais impostos, se não extirpados, seriam reunidos na competência federal, provavelmente incluídos nos congêneres amplos aqui mencionados, por referentes a interesses públicos de responsabilidade da União: controles monetário e cambial, seguridade social, etc.

#### **4. Interesses e Especificação Tributária**

A doutrina pretendeu fazer uma distinção “ontológica” das espécies de exações públicas, englobando-as todas em um único gênero, o de tributo, acobertado pela amplitude conceitual que lhe deu o CTN – art. 3º. Aí, se incluíram, portanto, as contribuições (qualquer que fosse sua destinação ou seu corte epistemológico), os empréstimos compulsórios e até as requisições.

Cumpre, primeiro, separar os critérios jurídico-legal, de um lado, e jurídico-científico, do outro. Este, na esfera gnosiológica, assume foros de impositividade intelectual resultante da convicção. Além disso, na esfera política, deve ser sociológica e eticamente útil à configuração do outro; por fim, serve pragmaticamente para a interpretação da norma dada, do direito posto. Entretanto, não pode servir para negar o direito posto, nem para impor-lhe mudanças que os processos legislativos de imposição não contemplaram claramente e nem para reter a significação e as

conseqüências do mesmo, em torno de um dado conceitual, quando legalmente já se operou, pelos métodos adequados, a ultrapassagem, a inadmissão ou a obsolência parcial dos conceitos científicos não mudados.

Separando-os, veremos que nem tão unânime e cientificamente inatacável assim, é o conceito veiculado pelo referido art. 3º/CTN. Já antiga sua menção dita defeituosa, “prestação pecuniária”... em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir...”. É evidente que do ponto de vista jurídico-legal deve-se buscar dar um sentido preciso a isto, pois a tanto obrigam as regras de Hermenêutica. Mas o cientista não está subjugado a isto, podendo ver e declarar a inconveniência (para dizer o mínimo) de linguagem:

1. se a “prestação pecuniária” quer dizer efetivamente “em papel moeda, expressão do padrão monetário vigente”, o “em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir”, não é só pleonástico, em sua primeira alternativa, como errôneo, na segunda, já que a significação anterior não admitiu essa alternatividade;

2. se, como conciliatoriamente buscam entender, alguns tributaristas, o final da segunda expressão visa abranger os documentos que lançam, auto-lançam, confessam ou declaram tributos, e ainda os indexadores de débitos tributários e as compensações exclusivamente escriturais ou estampilhas e papéis selados, então inexata estará a primeira, “prestação pecuniária”, posto que, tais formas, “pecuniárias” não são.

Em segundo lugar, deve-se estar cientificamente atento à evolução dos fatos que embasam a observação científica. Com efeito, nas ciências humanas e sociais, não há uma estabilidade “ad aeternum” como já se quis ver nas ciências físicas (também erradamente) e nos dogmas de fé.

Daí que a trilogia tributária clássica já foi dilatada em classificações quadripartite, quinquipartite, encolhida em sistema bipartite e até transmutada em enumeração “*numerus apertus*”, verdadeiro leque expansivo ao sabor dos eventos. E, mesmo assim, luta-se para, a golpes das marretas lógica e analógica, vestir nessa roupa todos os que se lhe dizem herdeiros: impostos, taxas, contribuições de melhoria, idem interventivas, idem organizatórias profissionais, idem sociais, dentro destas as de seguridade, empréstimos compulsórios, e as já faladas requisições! Supõe-se que tema de despesa financeira a destinação da receita tributária só se refere a norma fundante de competência.

Parece-me de uma estranheza, que só o vezo de afastar a “destinação” da caracterização dos tributos explica, os tributaristas não terem notado que a Constituição (art.195 c/c 194) estava exatamente incluindo, constitucionalizando, o elemento “destinação” como caracterizador das contribuições para a seguridade social.

Na verdade, a destinação também caracteriza os impostos e os demais tributos. Tanto que se ocorrem todos os elementos caracterizadores reconhecidos pelos tributaristas, mas dá-se como destinação do crédito exigido a manutenção de uma atividade de (teórico) interesse bilateral, deixa-se de caracterizar a exação como tributo. Neste caso podemos incluir o AFRMM, adicional de frete para recuperação da Marinha Mercante e as tarifas postais, de esgoto e iluminação pública. Dizer que não há a compulsoriedade porque o contribuinte pode optar por não se utilizar dos serviços parece-me sofismático. Com efeito, liberdade é a possibilidade de usar um ou outro fornecedor; usar ou deixar de usar o único existente (ou possível) não é exclusão da compulsoriedade, pois a alternativa somente está em ter o serviço ou exercer a renúncia. E em alguns casos nem esta é possível, como no Seguro de Acidente de Trabalho. O mesmo já foi obrigatório, mas de segurador à livre escolha da empresa. Hoje, só se dá com a Previdência, e nem por isto deixou de ser contrato (coativo)

com o respectivo “prêmio” incluindo-se na categoria dos preços, não dos tributos. Veja-se, além disso que os tributos são compulsórios ante a concretização de sua hipótese de incidência, alheios ao modo como as partes da relação jurídica que a enseja, vejam uma ou outra.

Voltando à existência da consideração com o destino também em tributos/impostos, quando a Constituição proíbe a vinculação a qualquer fim, ela não está negando a possibilidade de o imposto ter um fim, e nem mesmo de este fim ser dúplice: suprimento do Tesouro e política (para)fiscal de estímulo ou desestímulo a alguma atividade econômica. Aliás, o ato jurídico-tributário não deixa de ser um ato administrativo, submetido aos princípios e condições deste, inclusive os da finalidade/motivação. Como eu já disse alhures (inclusive na m/dissertação de mestrado), não se concebe ato humano não finalístico: daí o acerto e a obviedade do art. 5º da LICC (Lei de Introdução ao Código Civil) ao determinar a atenção teleológica do jurista.

O que ocorre é que a Constituição se tornou respeitosa à lição dos doutos: o imposto se destina aos fins gerais do Estado, ao “bem público”, ao “serviço público”. Já as taxas, contribuições de melhoria, etc. têm outro tipo de relação: visam ao custeio do serviço ou da utilidade (inclusive o poder de polícia) cujo exercício é a justificativa/causa de sua exigência.

Poderíamos então, adaptando as lições da Lingüística sobre o gênero dos nomes, ou sobre certos tempos e modos verbais, assim esquematizar a destinação das exações públicas:

1) gênero da livre disposição (não vinculação):

- espécie não marcada – só se supõe fim de direito público, para custeio da atuação geral do Estado - impostos;
- espécie de marcação ampla – determina-se a tipologia geral da atividade custeada: poder de polícia, serviço posto à disposição do público - taxas;

## 2) gênero de disposição restrita (vinculação):

- espécie de marcação ampla – caracteriza-se a exação por uma destinação específica:
  - ● contribuições sociais
  - ● contribuições interventivas no domínio econômico
  - ● contribuições de disciplina de categorias profissionais
- espécie de marcação estrita – vincula-se a uma destinação tipologicamente determinada:
  - ● setor e/ou órgão ou programa: contribuições para a seguridade, em seu tríplice fim (previdência, saúde, assistência social)
  - ● a obra pública determinada: contribuição de melhoria.
  - ● a ente categorial de defesa coletiva: contribuição (ou imposto) sindical, hoje tida como inadmissível.

Na espécie de marcação estrita há casos em que a segmentação desce até subtipos bastante determinados, como patrimonialização do trabalhador, amparo ao desemprego, apoio à saúde materno-infantil, desenvolvimento da educação, e incontáveis outros casos possíveis.

“Listagem apenas exemplificativa tem aqui o fito de mostrar a categorização teleológica das imposições.

## 5. Poder, Tributação e Interesses

A soberania do Estado estaria no fato de velar por interesses de sua comunidade estatal, incomunicáveis e não-influenciáveis a partir do exterior desta mesma comunidade de interesses. Quando uma “potência” política prega a abertura e a comunhão de interesses, pretende explorar em seu benefício (para realizar interesses de sua comunidade estatal) o “mercado” dos países receptivos. Enquanto estes, quando se “abrem”, se “globalizam”, estão deixando a perspectiva de realização dos interesses de sua comunidade estatal a cargo ou na dependência das forças externas. Como culturas diferentes geram necessidades muitas vezes diferentes, há uma alienação dos interesses próprios: a dependência e a não realização dos interesses comunitários.

Internamente ocorre o mesmo com as elites locais em competição com o próprio povo. Elas estipulam como “públicos” os interesses que, na verdade, só se destinam à satisfação das suas próprias necessidades. Através da aparência de legitimidade outorgada pelo Estado, pelo Direito positivo e pela forma “político - democrática” de condução dos dois, esses interesses restritos e elitistas passam a ser adotados pela comunidade estatal ou travestidos de direitos públicos teórica e potencialmente exercícios por “todos”. O pronome indefinido sempre permite afirmar a inclusão de cada pessoa, quando ela questiona, ou excluí-la, quando efetivamente o interesse se realiza, disponibilizando a correspondente utilidade. É, na verdade, uma forma de comunicação mistificadora. Com base nela o indivíduo excluído das elites se sente cada vez mais incompetente, sem dignidade, incapaz de colher os frutos que a boa árvore do Estado lhe oferece. É culpa da própria pessoa a miséria em que se coloca.

O interesse para ser juridicamente protegido precisa ser intensamente valorizado: o que não conta com forte carga de valor não gera facilmente uma ampla esfera de conflitualidade e mesmo que a gerasse, não seria ela objeto de atenção social suficiente para se tornar carente de uma disciplina jurídica. Com esta, na verdade, surge um outro interesse, instrumental do primeiro: o de se disciplinarem as condutas tendentes à realização deste último. Disciplina, como já foi dito, que pode variar da obrigação à proibição de realizá-la. Neste último caso, por exemplo, temos o direito à vida, que recebe disciplina fixadora de atos comissivos particulares (alimentos, prestação de socorro, por exemplo), públicos (prestação de serviços de saúde, socorros emergenciais em catástrofes, Corpos de Bombeiros, “cestas básicas”, etc.), além de atos omissivos (cuja prática é crime: homicídio, aborto, omissão de socorro...) vê-se uma riquíssima teia de proteção jurídica ao interesse vida, que recebe posição no ápice da pirâmide axiológica.

Já os direitos à propriedade podem receber questionamento sobre a contradição entre sua importância axiológica e seu tratamento prático. Quanto à primeira, será ele mesmo indispensável, ou tão importante para caracterizar o ser humano, como é o direito à vida, e como na prática muitas vezes ocorre (Chico Mendes, MST, crianças famintas nas secas, todos inibidos de acesso a elemento vital existente)?

Mas a monopolização do Direito pelo Estado deu-se nos momentos de formação deste, seja Império Antigo, seja na cidade estado da antiguidade clássica, seja na imposição do Estado Moderno. E a que serviu? À classe ou ao povo dominante naquele processo histórico. Açambarcando o Direito, o Estado tornava-se o dominador, senhor de todo o poder sobre a sociedade, necessário a ela porque a mesma não consegue viver sem uma disciplina jurídica e legitimador de sua (dele, dominador) atuação. Daí a universalização conquistadora dos impérios e a perseguição a corporações de ofício, ligas, cidades independentes, senhores feudais recalcitrantes, sindicatos, associações. O Estado Monopolista do Direito não poderia admitir, essencialmente, “corps intermediaires”. O Estado não podia admitir nem mesmo concorrência de entidades tributantes ou militares autônomas. As tropas de mercenários e os policiais/fiscais achacadores são pouco mais que centros de poder não legitimados por um Estado e um Direito correspondente, mesmo que destes tirem seu poder.

Não se vê demasiada gravidade econômica em tributos elevados: o que é extremamente grave na tributação é a inibição que ela pode causar nas atividades produtivas (trabalhistas e empresariais), o que não tem relação diretamente proporcional à carestia exacional. Reveste-se, esta vedação à exação anti-econômica, com a capa de alguns princípios e cuidados tributários, econômicos e sociais.

Do lado dos consumidores pode-se citar a condição econômica, necessária e suficiente para que as pessoas suportem o encarecimento

dos preços oriundo do encarecimento tributário. Tão importante quanto os princípios do não-confisco e da capacidade contributiva do agente econômico tributado é a capacidade econômica de seu freguês.

Já do lado do referido agente tributado, importante é não inibir-lhe as atividades econômicas por força de tributação escorchante. Mas essa inibição não deriva simplesmente da agravação das exigências tributárias com o conseqüente encarecimento do produto. Na verdade, a carestia ou o escorchamento tributário não são fatos absolutos e autônomos, mas profundamente vinculados às relações econômicas sobre as quais incide e, mormente, à sua repercussão sobre estas em comparação com as congêneres e/ou concorrentes. Daí a relevância dos princípios da isonomia tributária e da não exportação de tributos, bem como de um tratamento tributário específico para as importações.

Antes de continuar essas considerações, e valendo-nos do que nos enseja a referência à relatividade do encarecimento tributário, façamos uma observação em paralelo. É que o mecanismo acima mencionado tem como contrapostos o incentivo fiscal (que busca estimular uma atividade econômica exatamente pela minoração relativa de sua carga tributária) e a seletividade (que busca tornar menos interessantes a produção e o consumo de bens e serviços considerados socialmente nocivos).

Daí pode-se extrair o princípio da neutralidade tributária: a tributação obviamente não será, nunca, absolutamente neutra, mas deve perseguir, com afincamento e participação democrática, situações gradativamente mais inócuas (se é que a inocuidade é graduável) ou menos prejudiciais à situação mercadológico-econômica do bem tributado. Então, o Estado que tributa deve velar para que sua tributação seja minimamente interventiva no equilíbrio econômico, quando a impõe tão só para se sustentar. E, em contraponto, ser plenamente consciente dos efeitos da

tributação, quando a quiser interventiva (aliás, é o que parece ocorrer no atual modelo econômico nacional, embora a nação se insatisfaça com os fins propiciados por esta consciência dirigida, os quais parecem residir na compra do beneplácito do capital financeiro nacional e, mormente, internacional).

Riscos quanto à quebra desse princípio da neutralidade podem ser cuidados através de medidas tributárias específicas e de medidas político-econômicas gerais. Entre as últimas, uma cuja citação se sobreleva é a do estímulo ao pleno emprego e aos bons salários, habilitando toda a sociedade para o consumo dos bens encarecidos pela magnificada carga tributária, apesar desta. Outra é o cuidado com o equilíbrio econômico-fiscal. Por este, é necessário que o Estado evite a concorrência de produtos não ou pouco afetados por sua tributação, com aqueles por ele atingidos. Como exemplo, deve lutar persistentemente contra o contrabando, o descaminho, a sonegação fiscal, que privilegia seus praticantes e os habilita à concorrência desleal. Mas também, e às vezes com a contraposição de minorações e benefícios fiscais, contra aqueles subsidiados em suas origens.

Aqui estamos ingressando na zona de transição entre os cuidados econômicos gerais e os especificamente tributários. Nessa área transacional podemos localizar o tratamento econômico-tributário do produto submetido ao comércio exterior (exportados ou importados): não se pode permitir que as condições diversificadas de tributação (e até de produção) que eles tenham no mercado internacional se reflitam como privilégios na economia interna. Aliás, esta é a prática consciente dos Estados Unidos da América e dos países da Comunidade Econômica Européia. E, em relação aos outros países, coibidas pelos organismos e tratados internacionais, como a OMC. Já mais próximo aos princípios específicos do Direito Tributário, temos um consectário dessa conduta necessária: os princípios da não-exportação de tributos e da isonomia

tributária (enquanto o Direito Econômico, mormente quando visa o Trabalho, preocupa-se com a facilitação e o empobrecimento da exportação, incrustada nos produtos da mão-de-obra barata do trabalhador explorado).

Aí adentra-se a fronteira da principiologia tributária específica, onde vicejam, pululam e imperam os princípios tributários doutrinariamente consagrados e, em muitos casos, juridicamente (constitucional e legalmente) impostos.

## **6. Racionalidade e Tributação**

Um sistema de direito positivo não se compatibiliza automaticamente com uma proposta ou visão teórico-racionalista, ou com outra, ideológica, do mesmo ramo do Direito. A esse respeito, vejam-se as brilhantes considerações do PROF. WASHINGTON ALBINO acerca da “ideologia constitucionalmente adotada”, que, “mutatis mutandis”, aplicam-se à afirmação acima, como também o que comentou ele acerca da “ambigüidade”, estudada por existencialistas como Merleau-Ponty.

Com efeito, o Direito visa dar uma disciplina pragmática a condutas e relações sociais tanto quanto possível concretas. Por isto, coloridas quantitativa e qualitativamente pela multiplicidade de fatores que, ou compõem os fatos sociais a serem disciplinados, ou orientam a visão socialmente desejada para eles. Assim, interferem na construção e na vivência do sistema jurídico positivo, as condições políticas e ideológicas e a estrutura econômica dominantes. Não sendo uniformes no seio de sua sociedade e organização econômica essas condições compõem-se em um amálgama politicamente imposto pelas leis.

O Direito tributário rege relações jurídicas democráticas, porque:

1 - há um consenso na sociedade de que seus membros, como um todo, devem custear a atuação do Poder Público, naquilo que ele faz como “bem público”, benefício a todos e

difícilmente custeável por poucos. Ou, no mínimo, pelos que carecem de serviços públicos como os de saúde, educação, previdência, transporte público, Justiça, ... além daqueles serviços que não podem ser isoladamente atribuídos a ninguém, como segurança, proteção ambiental, saúde preventiva. Ao Estado compete empreender a passagem da justiça retributiva para a distributiva, do contrário ele não se justificaria. Há, evidentemente, aqueles que para uso próprio conseguiriam custear inclusive ferrovias, rodovias, portos, etc: mas o fazem com fins econômicos privados; se não há incompatibilidade entre esses e os fins públicos, pode-se até pensar na “privatização” desses bens, serviços ou sua exploração. Porém, a população como um todo, como generalidade, está é nas hipóteses anteriores, e tributo permite a mesma generalidade nos ônus desses serviços e bens públicos, inclusive nos casos em que algum cidadão sofra o ônus ou “leve o bônus” da atuação pública, como em desapropriações e contribuições de melhoria, respectivamente;

2. - a origem do constitucionalismo moderno, do atual Estado de Direito e até de muitos movimentos políticos independentistas esteve nos conflitos tributários (inclusive no que tange ao Parlamento e a princípios como o da legalidade): a “Magna Carta” de 1215, a “Guerra do Chá” e a independência dos EUA, a sedição de Felipe dos Santos e a Inconfidência Mineira. Nesta, a tributação não esteve só na origem, mas nas próprias táticas: os inconfidentes marcaram sua insurreição para o dia da Derrama, quando supunham maior adesão ante a insatisfação dos contribuintes vítimas desta; e o poder colonial, também taticamente, assim que

recebeu a delação (ou a informação, se consideradas a função e a submissão/fidelidade do informante ao reino), suspendeu a Derrama para poder debelar a rebelião sem a oposição, a insatisfação e a aglomeração populares.

3. - Ao contrário da idéia vulgar, democracia não é só eleitoral: é todo processo de participação dos súditos no poder, na formação e realização da vontade social pública, como concursos, licitações, educação pública, etc. Neste aspecto a tributação é democrática porque obediente a garantias explícitas e inamovíveis dos contribuintes e ao princípio da legalidade estrita que é (além de garantia como as outras) condicionadora do exercício do poder de tributar à decisão do órgão “representativo” da população.

As normas constitucionais, mais que as de hierarquia inferior, podem e devem ser olhadas de acordo com a sua atuação na garantia dos interesses que elegem para a incidência da produção jurídica. Só que, neste caso, não basta responder à pergunta “o que protegem?” e “a quem deferem o controle?”.

Explique-se: as normas infra-constitucionais têm na Constituição não só a garantia de sua existência e validade, mas também da competência para sua aplicação, mormente quando forçada esta. Se não são normas dirigidas aos poderes públicos garantem, autorizam e obrigam pessoas “de Direito Privado”. Apenas na resistência do adimplente natural, da não submissão espontânea ao comando, é que se apela a uma solução heterodoxa, mormente a postulação jurisdicional. Esta está garantida pelo art. 5 da CF, que garante o acesso absoluto ao Judiciário para a defesa de todo e qualquer direito turbado ou ameaçado. Aqui surge a outra face do problema: este acesso, constitucionalmente garantido, ao Judiciário, é garantida contra quem (é imposto a quem)? À parte contrária, não: ela é

materialmente obrigada pela norma legal ou comercial que lhe atribuiu a responsabilidade inatendida; é juridicamente constrangida a se ver processar (e a atuar) no processo, pela norma processual; é juridicamente forçada pela ação/execução facultada à parte contrária e ensejadora do adimplemento executivo ou substitutivo. Na verdade, aquele preceito constitucional obriga é ao Estado e, dentro deste, aos Poderes Judiciário, impedido de negar a prestação jurisdicional, e Legislativo, impedido de estabelecer vedações ou obstáculos a esse acesso ao Judiciário e obrigado a criar os caminhos para a concretização/realização do direito à prestação jurisdicional. Isto, aliás, vem da tradição do Direito Brasileiro, em estatuir o monopólio estatal da justiça, prever caminhos judiciais garantidos às pessoas, impedir o “non liquet” (a omissão da prestação jurisdicional), determinar caminhos jurisdicionais para o controle da legalidade e até da constitucionalidade e, com a atual Constituição, estender esse controle jurisdicional até à atividade legislativa (com o “Mandado de Injunção” e a ampliação da “Ação Popular”) e até a grupos e coletividades (através do Mandado de Segurança Coletivo e da constitucionalização dos Dissídios Coletivos Trabalhistas), etc. Neste caso, raro em nosso direito, temos um caso de controle autônomo da atuação da norma, onde o próprio obrigado é seu controlador (o próprio Poder Judiciário, no caso).

Mas na outra vertente, a do Legislativo, e com maior nitidez, em outros aspectos constitucionais, o Poder obrigado sujeita-se a um controle heterônimo, por outro Poder: o poder presidencial de propositura/sanção/veto legislativos é um controle sobre o Legislativo, a retirada política (congressual) de uma norma declarada inconstitucional pelo STF é um controle feito pelo Legislativo (excepcional, dada a adoção de controle autônomo para o Judiciário). Os mandados judiciais (de Segurança, de Habeas Corpus, de Habeas Data, e às vezes de Injunção, além dos estritamente processuais) são um controle sobre o Executivo, talvez mais evidente que os das sentenças em geral.

E como operar-se-ia esse controle na “legislação tributária” expedida por uma organização sindical, no caso das Contribuições? Cassada a competência tributária de Estado, para esta exação, a aplicação da competência concentrada prevista no CTN (a atribuição da competência sobre um tributo inclui todas as suas fases, da disciplina legal ao recebimento) atribui poder amplo e incontrolado à entidade sindical. O Judiciário trabalhista tem procurado, criativamente, disciplinar o problema, criando entretanto, de uma contradição essencial, nessa anômala capacitação, tributária ativa. Seu detalhamento esbarra em outro óbice, tratado com conclusão deste texto. A necessidade de uma Constituição muito ampla, ou o próprio texto constitucional, cresce com a esfera da conflitualidade conceitual e ideológica dentro da sociedade. Quanto maior o dissenso sobre os princípios fundamentais da vida de uma sociedade, maior deverá ser sua Constituição, para estabelecer impositivamente um conjunto básico de princípios de conduta que permita a harmonia (com toda sua reconhecida limitação e relatividade).

O homem nasce e vive em sociedade, e só em sociedade ele poderia ter surgido. Centenas de treinos de um pré-humano para descer das árvores e andar sobre dois pés nas planícies terão feito muito menos para o surgimento do humano que um só desses exercícios realizado com companhia e cooperação de outro. A sofisticação progressiva da sociedade assim formada engendra carências cada vez mais dependentes do poder público, para sua satisfação. Essas necessidades inspiram, então, os interesses públicos vinculantes às respectivas utilidades, só obteníveis pela autoridade, pelo trabalho e pelo custeio estatais. Daí que a obtenção dos aportes da receita indireta se torne, concomitantemente, legitimada democraticamente.

**Resumo:**

A produção do justo é um dos fins do Direito, mas seu agente, o Estado, é promotor do injusto, da concentração de riquezas, da desigualdade. É instrumento de dominação e define interesses e serviços públicos em função desta. Promove tragédias, genocídios, desvios dos fins públicos. E ilegitimidade da tributação que os sustenta. A restauração, nesta, da igualdade e justiça, exige democracia, poder social e respeito Direito cultural. Daí inserir-se em projeto de desenvolvimento popular, independência nacional e adequação do sistema tributário à realidade, no nosso caso federativa: as conclusões são propostas para que, com justiça, seja legítima a produção da galinha dos ovos de ouro.

**Abstract:**

The production of the just is one of the goals of Law but its agent, the State, is a promoter of injustice, wealth concentration and inequality. It is an instrument of domination and it defines interests and public services in such way. The State promotes tragedies, genocides, misleads of public goals. And the illegitimacy of the tributary system that supports it. The restoration of the equality and justice demands democracy, social power and respect to cultural rights. Therefore it is necessary to insert a project of popular development, national independence and adequacy of the tributary system to reality, in the federative Brazilian case: the conclusions are proposals through which, with justice, will become legitimate the creation of the "golden eggs' chicken".