

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
FACULDADE DE DIREITO DO RECIFE
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO**

**OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA COMO
OBRIGAÇÃO DE FAZER: Conversibilidade parcial
da imposição pecuniária em deveres administrativos. Uma revisão
de paradigmas**

Celso Luiz Braga de Castro

TESE DE DOUTORADO

Área de concentração: Direito Público

Recife
2005

CELSO LUIZ BRAGA DE CASTRO

**OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA COMO
OBRIGAÇÃO DE FAZER: Conversibilidade parcial
da imposição pecuniária em deveres administrativos. Uma revisão
de paradigmas**

**Tese apresentada ao Programa de Pós-
Graduação em Direito da Faculdade de
Direito do Recife / Centro de Ciências
Jurídicas da Universidade Federal da
Pernambuco como requisito parcial para
obtenção do grau de Doutor.**

Área de concentração: Direito Público

**Orientador: Professor Doutor FRANCISCO
QUEIROZ Bezerra Cavalcanti**

Recife
2005

C355

Castro, Celso Luiz Braga de.

Obrigação tributária como obrigação de fazer: conversibilidade parcial da imposição pecuniária em deveres administrativos: uma revisão de paradigmas / por Celso Luiz Braga de Castro. – 2005.

289 f.

Orientador : Profº Francisco Queiroz Bezerra Cavalcanti.

Tese (Doutorado) – Universidade Federal de Pernambuco, Faculdade de Direito, 2005.

1. Obrigação tributária 2. Tributos 3. Direito público 4. Direito tributário

I. Universidade Federal do Recife II. Título

CDU –34

CDD –343.04

CELSO LUIZ BRAGA DE CASTRO
OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA COMO OBRIGAÇÃO DE FAZER:
Conversibilidade parcial da imposição pecuniária em deveres administrativos.
Uma revisão de paradigmas

Tese apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Faculdade de Direito do Recife / Centro de Ciências Jurídicas da Universidade Federal de Pernambuco como requisito parcial para obtenção do grau de Doutor.

Área de atuação: Direito Tributário

**Orientador: Professor Doutor
FRANCISCO QUEIROZ Bezerra
Cavalcanti**

A Banca Examinadora composta pelos professores abaixo, sob a presidência do primeiro, submeteu o candidato à defesa em nível de Doutorado e a julgou nos seguintes termos:

MENÇÃO GERAL: _____

Prof.

Julgamento: _____ Assinatura: _____

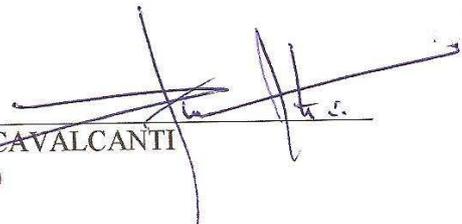
Recife, ___/___/___

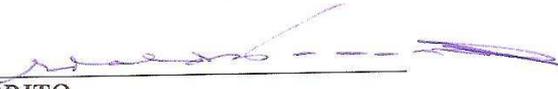
Coordenador do Curso:

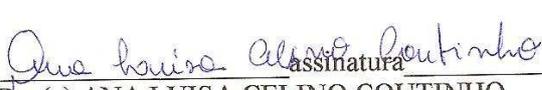
Prof.

Ata da Sessão de Arguição da Dissertação do(a) **Doutorando Celso Luiz Braga de Castro** do Curso de Mestrado em Direito da Faculdade de Direito do Recife do Centro de Ciências Jurídicas da Universidade Federal de Pernambuco.

Aos seis (06) dias do mês de fevereiro do ano de dois mil e seis às nove (9:00) horas na sala de aulas dos Cursos de Pós-Graduação desta Faculdade, reuniu-se a Comissão designada pelo Colegiado e aprovada pela Câmara de Pesquisa e Pós-Graduação a sessão pública de defesa de Dissertação "**Obrigação Tributária. Como Obrigação de Fazer: Conversibilidade parcial da imposição pecuniária em deveres administrativos. Uma revisão de paradigmas**", apresentada pelo(a) aluno(a) **Celso Luiz Braga de Castro**, que concluiu os créditos exigidos para a obtenção do título de "**DOCTOR EM DIREITO**", segundo encaminhamento da Coordenação do Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal de Pernambuco e segundo os registros constantes nos arquivos da Secretaria de Processamento de Dissertações e Teses da Pós-Graduação. Os trabalhos foram instalados pelo (a) Prof.(a) Dr.(a) **Francisco Ivo Dantas Cavalcanti**, Doutor da Universidade Federal de Pernambuco/UFPE, **Presidente da Banca Examinadora**, que foi constituída pelos seguintes Professores Doutores: **Edvaldo Pereira de Brito**, Doutor da Universidade Federal da Bahia/UFBA; **Ana Luisa Celino Coutinho**, Doutora da Universidade Federal da Paraíba/UFPB; **George Browne Rego**, Doutor da Universidade Federal de Pernambuco/UFPE; **Raymundo Juliano do Rego Feitosa**, Doutor da Universidade Federal de Pernambuco/UFPE; **FRANCISCO QUEIROZ BEZERRA CAVALCANTI**, Doutor da Universidade Federal de Pernambuco/UFPE, responsável pela orientação da Dissertação. A Banca Examinadora tendo decidido aceitar a Dissertação, passou à arguição pública do (a) candidato (a) Encerrados os trabalhos de arguição, os examinadores deram o parecer final sobre a Dissertação, tendo atribuídas as seguintes Menções:

Menção APROVADO assinatura 
Prof.(a) Dr. (a) **FRANCISCO IVO DANTAS CAVALCANTI**
(Presidente da Banca Examinadora)

Menção Aprovado assinatura 
Prof.(a) Dr.(a) **EDVALDO PEREIRA DE BRITO**
(1º Examinador)

Menção Aprovado assinatura  - APROVADO -
Prof. (a) Dr. (a) **ANA LUISA CELINO COUTINHO**
(2º Examinador)

RESUMO

CASTRO, Celso. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA COMO OBRIGAÇÃO DE FAZER: Conversibilidade parcial da imposição pecuniária em deveres administrativos. Uma revisão de paradigmas. 2005 (296 páginas). Tese de Doutorado – Centro de Ciências Jurídicas / Faculdade de Direito do Recife. Universidade Federal de Pernambuco, Recife.

Com a presente tese pretende se sustentar a possibilidade de conversão parcial da imposição pecuniária, no âmbito tributário, em obrigações de fazer. O trabalho parte do pressuposto de que o tributo se destina a consecução dos fins primordiais do Estado. Esses fins podem ser alcançados com a oferta de recursos monetários ao tesouro público ou pela atuação direta da cidadania. Com isso o conceito de contribuinte se alarga para incluir não só aqueles que recolhem impostos, mas os que prestam serviços considerados relevantes. No desenvolvimento são questionados aspectos do sistema tributário clássico, de modo a evidenciar suas contradições e fragilidades. A temática central envolve um reencontro desse ramo do direito com o direito administrativo, cujo resultado final busca contribuir para a revitalização de ambos.

Palavras-chave: 1. Obrigações tributárias; 2. Obrigação tributária como obrigação de fazer; 3. Tributos como deveres administrativos.

Abstract

CASTRO, Celso. TAX OBLIGATION AS A DUTY OBLIGATION. Partial conversion of the pecuniary imposition in obligation of duty. 2005 (296 pag.). Master – Centro de Ciências Jurídicas / Faculdade de Direito do Recife. Universidade Federal de Pernambuco, Recife.

The current thesis intends to sustain the possibility of partial conversion of the pecuniary imposition at the taxation ambit in obligations of duty. The work starts from the presumption that the tax aims to the consecution of State's primordial purposes. These finalities can be reached by offering monetary funds to the public treasure or through direct citizenship performance. Thus, the concept of taxpayer covers not only those who collect taxes, but also those ones who render services, which are considered relevant. The aspects of the classic taxation are questioned by the development in a way to evidence its contradictions and fragilities. The central thematic involves a new meeting of this branch of law with the administrative law, which the final result searches the revitalization of both.

Keywords: 1. Tax obligation; 2 Tax obligation as a duty obligation; 3. Tax as administrative duties.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	08
-------------------------	----

PARTE I

OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA COMO OBRIGAÇÃO DE FAZER (CONVERSIBILIDADE PARCIAL DA IMPOSIÇÃO PECUNIÁRIA EM DEVERES ADMINISTRATIVOS. UMA REVISÃO DE PARADIGMAS)	12
--	----

CAPÍTULO I

DA INOVAÇÃO NO CONHECIMENTO CIENTÍFICO. DO FALSIFICACIONISMO AOS NOVOS PARADIGMAS E SUA APLICAÇÃO NO DIREITO	13
Por uma demarcação entre a ciência e a filosofia.	14
Eliminação do psicologismo	18
Por uma demarcação entre a ciência e a filosofia.	20
Da falseabilidade como critério de demarcação.....	23
Da perspectiva da indução – uma escala técnica.....	24
Verificabilidade X Falseabilidade.....	33
Thomas Khun e a estrutura das revoluções científicas.....	37
Uma reabordagem do falsificacionismo.....	39
A teoria dos paradigmas.....	42
Dos efeitos dos paradigmas.....	51
A dinâmica dos paradigmas	53
Da instrumentalidade da epistemologia na aplicação do direito	55
O problema da indução	55
Falsificacionismo e falsificações “ad hoc”.....	58
Os paradigmas no Direito.....	64
O “leading case”	66

CAPÍTULO II

O ATUAL PERFIL PARADIGMÁTICO DOS TRIBUTOS, A PARTIR DE UMA PERSPECTIVA HISTÓRICA	69
Antecedentes à relação tributária atual.....	69
Dos tributos monetizados	74
Propostas de simplificação. Imposto único	80
Pontos a ponderar na aplicação do modelo tributário	82

CAPÍTULO III

HISTÓRIA DOS TRIBUTOS NO BRASIL – O PARADIGMA HERDADO	87
O período colonial.....	87
O período do império	93
A era republicana	94
O Sistema tributário na Constituição Brasileira de 1988	97
O caos tributário no atual momento	98

PARTE II

OS DESAFIOS AO ATUAL PARADIGMA. A INSUFICIÊNCIA DA CONCEPÇÃO TRIBUTÁRIA COMO VETOR DE EQUALIZAÇÃO DA DINÂMICA SOCIAL.....	102
---	-----

CAPÍTULO I

AS CHAMADAS ECONOMIAS SOLIDÁRIAS – UM TESTE AO PARADIGMA DO TRIBUTO TRADICIONAL.....	103
Desconhecido e heterodoxo – O Reino do Botão.....	126
A economia solidária na legislação brasileira.....	128
O modelo tributário tradicional jamais se voltou para esse contexto econômico.....	129

CAPÍTULO II

O SISTEMA TRIBUTÁRIO E ENRIQUECIMENTO ILÍCITO IRREMEDIÁVEL. UMA CRISE DE LEGITIMIDADE.....	133
O enriquecimento ilícito no Direito Administrativo Francês.....	137
O Enriquecimento no Direito Espanhol.....	139
Nossa visão quanto ao enriquecimento ilícito na Administração.....	140
Do enriquecimento pela via tributária.....	145
Enriquecimento tributário corrigível.....	146
Antecedente histórico no enriquecimento sem causa com reflexos no direito tributário.....	149
Compensação de crédito negada. Outra fonte de enriquecimento.....	155
Da negação do crédito tributário ante isenção parcial.....	159
Obstáculos opostos genericamente às compensações.....	161
Da omissão Estatal.....	166
Dos parcelamentos condicionados.....	166
Dos tributos indiretos.....	167

CAPÍTULO III

VULNERABILIDADE DOS SISTEMAS TRIBUTÁRIOS. O VÍRUS PANDÊMICO DA EVASÃO E DA SONEGAÇÃO FISCAL.....	171
Causas possíveis deflagradoras de evasão.....	172
Distinguindo a evasão da elisão. Uma tarefa não muito simples.....	178
A elisão sob vários ângulos.....	181
A elisão e o negócio jurídico indireto.....	181
Da fattispecie sub-rogatória.....	185
Das presunções.....	186
Da desconsideração da pessoa jurídica.....	187
A interpretação econômica do direito tributário.....	188
Do abuso de direito.....	190
Da fraude nas relações tributárias.....	193
Os números da fraude.....	196
A questão do sigilo bancário em face da fraude.....	197

PARTE III

DESCONSTRUÇÃO E RECONSTRUÇÃO DE UM NOVO PARADIGMA A PARTIR DA INCLUSÃO DO TRIBUTO COMO OBRIGAÇÃO DE FAZER.....	202
--	-----

CAPÍTULO I

DISTINÇÕES NECESSÁRIAS ENTRE O PÚBLICO, O PRIVADO E O ESTATAL.....	203
As entidades públicas não estatais.....	216
O Terceiro Setor.....	217

CAPÍTULO II

A SUPERACÃO DO MODELO DE DEMOCRACIA REPRESENTATIVA PELA DEMOCRACIA PARTICIPATIVA E O PAPEL DO TRIBUTO NA CONSTRUÇÃO DA CIDADANIA	220
--	-----

CAPÍTULO III

O TRIBUTO COMO OBRIGAÇÃO DE FAZER. AMPLIAÇÃO DO SIGNIFICADO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	234
Obrigação de dar e de fazer	236
A ênfase ao papel ordenador do Estado	239
Tributos de caráter não pecuniário	241
Considerações sobre as isenções	246
Revisão do conceito de capacidade contributiva.....	253

CAPÍTULO IV

O TRIBUTO COMO CONTRIBUTO À DIGNIDADE HUMANA, À TRANSPARÊNCIA E A EFICIÊNCIA.....	263
Da dignidade humana.....	263
Da transparência.....	272
Da eficiência.....	280
CONCLUSÃO	285
BIBLIOGRAFIA	287

INTRODUÇÃO

O desenvolvimento da presente tese visualiza a possibilidade de uma conversão parcial da imposição pecuniária imanente aos tributos em obrigação de fazer de cunho administrativo em sentido amplo.

Historicamente o direito tributário origina-se do direito administrativo, quando os doutrinadores elencavam os diversos deveres para com o Estado, dentre estes a prestação do serviço militar, o pagamento dos tributos e assim por diante.

Nesse sentido, o tributo ao Estado tinha um significado de prestação administrativa, o que corresponde a verdade histórica de que nem sempre foi ele realizado a partir da oferta de moeda.

A revisitação a essa origem é uma proposta que procura desafiar o atual paradigma para evidenciar as contradições e as insuficiências, promovendo-lhe então uma revisão ainda que parcial.

O trabalho está dividido em três partes.

A primeira cogita da discussão do significado do paradigma, sua importância e seu papel.

Nesse contexto, ela se desdobra em três capítulos, nos quais se busca identificar o atual modelo paradigmático da relação tributária, inclusive em um percurso histórico.

A segunda etapa envolve a demonstração da insuficiência conceptual dos atuais parâmetros nesse campo, desdobrando-se também em três segmentos em que se tenta um certo “falsificacionismo” do *standard* em vigor.

No primeiro capítulo, por exemplo, evidencia-se que o tributo não se mostra apto a acompanhar, senão a chamada economia de mercado, ignorando por completo a economia social.

O segundo revela que esse mesmo sistema enfrenta sério problema de legitimidade, na medida em que se instrumentaliza como fonte de enriquecimento sem causa, algo que se radica na sua própria estrutura.

O derradeiro enfrenta vulnerabilidades, como a evasão e a sonegação fiscal, de modo a positivar um aspecto que envolve uma autêntica crise no vetor atual da relação tributária.

A parte terceira é dedicada a tentativa de reconstrução de um novo paradigma, pela superação de determinados cânones tradicionais que não se revelam aptos a atingir o propósito de organização societária, nem instrumentam o Estado no seu papel ordenador.

O primeiro capítulo está dedicado às chamadas distinções entre o público e o privado e o estatal, para que se promova um reencontro do espaço público, dos seus atores e da própria função pública, em uma dimensão que não tem plena coincidência com a espacialidade estatal.

O segundo se volta a atuação societária, a partir da superação do modelo de democracia representativa e mesmo do próprio cânnon clássico da democracia participativa, que deve envolver não só a deliberação, mas a execução dos projetos públicos.

O papel do tributo é realçado como fator de significativa importância na construção desse modelo.

O capítulo terceiro está voltado às discussões da amplitude da obrigação de fazer como manifestação de tributo.

Fez-se necessário o enfrentamento no qual se destaca o tributo como meio e o tributo como fim na tentativa de promover um encontro onde há tantos desencontros entre administrativistas e tributaristas.

Demonstra-se por essa passagem que instrumentais que buscam substituir-se a obrigação de fazer como as isenções revelam-se ineficientes.

A partir daí se promove uma revisão do conceito de capacidade contributiva para promover ao mesmo tempo um alargamento que não comporte exclusivamente a capacidade financeira, mas um estreitamento que permita o reconhecimento de uma incapacidade em face de determinado cidadão, como medida de justiça social.

O derradeiro capítulo está vocacionado à demonstração de que a reconstrução paradigmática da relação tributária promove paralelamente uma aproximação com o princípio da dignidade humana e com as metas da transparência e da eficiência no convívio da administração pública com o cidadão.

A tese visa encampar uma proposta factível com um grau de utilidade e nisso há todo um seu compromisso.

De outro lado, está descomprometida com esta ou aquela lei vigente, com este ou aquele país, porque em verdade pretende criar instrumentos para o Direito sem um atrelamento geográfico temporal.

O trabalho percorre instrumentalmente os caminhos do direito tributário, mas teleologicamente vai em busca da efetivação de um direito administrativo mais contemporâneo.

Estamos certos de que o encontro entre os dois aplacará a nostalgia do direito tributário que alçou vôo deixando a casa do direito administrativo.

Um reencontro será saudável e poderá produzir uma energia revitalizante para ambos.

PARTE I

A TEORIA DOS PARADIGMAS E O ATUAL MODELO
PARADIGMÁTICO DA RELAÇÃO TRIBUTÁRIA

CAPÍTULO I

DA INOVAÇÃO NO CONHECIMENTO CIENTÍFICO. DO FALSIFICACIONISMO AOS NOVOS PARADIGMAS E SUA APLICAÇÃO NO DIREITO

“Um elemento aparentemente arbitrário, composto de acidentes pessoais e históricos é sempre um ingrediente formador das crenças esposadas por uma comunidade científica em uma determinada época”¹.

Como anunciado no prefácio dessa tese, o que se busca discutir é a perspectiva de que o tributo ao Estado possa ganhar a face de uma obrigação de fazer, contrariando todo o modelo sedimentado na história e na contemporaneidade que o toma sempre sob a ótica pecuniária, seja para garantir recursos ao Estado, seja para atuar na extra fiscalidade, estimulando ou inibindo práticas.

No diapasão em que nos propomos a falar de uma conversibilidade dessa obrigação tributária *“in pecunia”* em deveres administrativos, não queremos correr o risco de sermos tomados como inovadores incoseqüentes, sem o compromisso com o grau de cientificidade necessária a um trabalho desse quilate.

¹ KUHN, Thomas. *A Estrutura das Revoluções Científicas*. São Paulo: Editora Perspectiva, 2000.

Bem por isso é que julgamos importante uma abordagem, ainda que alongada, sobre a questão da revisão dos paradigmas para demonstrar uma certa falsidade, ou um certo mito em torno do conceito de científico.

Para isso, enfrentaremos tal questão, tomando dois juristas filósofos Karl Popper e Thomas Khun, a quem conferimos o encargo de tradutores do nosso pensamento.

Karl Popper

Deve-se a Karl Popper uma vigorosa proposta no sentido de desmistificar a visão positivista do conhecimento científico e ao mesmo tempo construir um espaço adequado para a ciência preservando um “locus” reservado à metafísica.

A essa tentativa de mapeamento, o filósofo vienense vai denominar de “critério da demarcação”.

A questão é agora saber em que consiste demarcar e que territórios devem ser demarcados.

A trajetória percorrida por Popper acicata a concepção vigente de que o experimentalismo indutivo é a marca das ciências, contrapondo-se às hipóteses conjecturais que seriam o signo do conhecimento metafísico.

Nesse campo, o pensador abre guerra contra o indutivismo, posto como selo de qualidade do conhecimento científico.

A sua lança contra tal postulado chega a ser devastadora.

Com efeito, o lente da “London School of Economics” demonstra irrefutavelmente que a indução como método de verdade não resiste a uma projeção lógica.

O enunciado pode ser resumido com manifestação do mencionado autor para quem “independentemente de quantos casos de cisnes brancos possamos observar, isso não justifica a conclusão de que todos os cisnes são brancos”².

Eis aí uma questão fulcral.

O indutivismo esconde, de quantos pode, que as suas conclusões têm maior largueza do que as premissas.

É então plenamente irrecusável que não se possa afirmar, sem qualquer possibilidade de contrastação, que só existam corvos negros, porque até aqui somente aves dessa cor tenham sido visualizadas.

Nem mesmo o fato de que o sol tenha brilhado por todos os dias – por mais apocalíptico que seja – nos autorizará a afirmar que ele voltará a brilhar amanhã.

Essa percepção irrefutável joga por terra tudo o que os indutivistas apregoaram, qual seja a idéia de que a indução é o porto seguro que nos aparta na diferenciação entre as certezas científicas e as especulações filosóficas, as fantasias ou os arroubos poéticos.

Reichenback chega a afirmar que: “o princípio de indução é aceito sem reservas pela totalidade da ciência e homem algum pode colocar seriamente em dúvida a aplicação desse princípio também na vida cotidiana”³.

O argumento parece claramente totalitário ao exercitar uma autêntica patrulha ideológica contra os que não aceitam o indutivismo, mas que correm o risco de, por não o aclamarem, se colocar em oposição ao desenvolvimento das ciências.

² POPPER, Karl Raimund. A lógica da pesquisa científica. Trad. Leônidas Hegenberg e Octanny Silveira da Mota. 1ª edição co-editada, Editora Pensamento Cultrix, 1972. p.28

³ op. cit. p. 29

Ora, aceitar como extensível ao todo, o que foi verificado apenas em relação à parte, é pedir-se uma profissão de fé e a fé como se sabe, não se impõe.

Ao aceitar o dogma positivista da indução, os seus partidários terminam, contraditoriamente, por abandonar os apregoados parâmetros de certeza para reivindicar uma mera crença, que considera a experiência havida, mas não avaliza a sua ocorrência no futuro.

Poderíamos pensar como Calamandrei, para o qual a Justiça é uma divindade que só se apresenta para os que nela crêem⁴. Essa postura aproximaria então o indutivismo muito mais do plano metafísico do que da ciência.

Por paradoxal que pareça, os teóricos da indução aceitam o experimentalismo no presente, mas apostam num resultado futuro ainda não experimentado.

Isso vai gerar, como veremos adiante, uma séria necessidade da demarcação, como percucientemente perseguiu Popper.

Não há nenhuma dúvida de que a pretensa construção de um princípio indutivo nos leva a um regresso ao infinito, se entendermos que estamos sempre a proceder a um “salto”, entre a experiência concretizada e a perspectiva da sua repetibilidade. Esse salto é exatamente o do particular para o geral.

Imaginemos que se tome como experiência a verificação de que em diversos sistemas jurídicos pesquisados os tributos são sempre contribuições de natureza financeira.

Constatado este fato em inúmeras situações partir-se-ia para o enunciado universal de que o tributo é sempre uma contribuição de natureza financeira.

⁴ CALAMANDREI, Piero. *Eles os juízes vistos por nós os advogados*. Livraria Clássica Editora. Tradução Ary dos Santos, 7ª ed. p.22.

Certamente, sempre será possível constatar que em determinadas épocas o tributo não tinha feição pecuniária, bem assim que ainda hoje nas chamadas sociedades de economia solidária, as relações intergrupais fogem da monetização, gerando-se obrigações muito semelhantes aos tributos, com um caráter de solidariedade, sem que se expressem em moedas.⁵

Aí, ter-se-ia que reduzir a afirmação universal para contextualizá-la em uma generalidade menor.

O problema residiria em que limites seria reduzida essa generalidade, porque se fosse limitada aos países efetivamente observados, não teria qualquer carga de princípio indutivo, mas se fosse além daqueles constatados, deveria justificar em que escala se processou a extrapolação.

O cerne, pois, é saber que fenômeno autentica a extrapolação do princípio indutivo quando há um diferencial de extensão entre a premissa e o ato conclusivo.

Para isso, buscar-se-ia recorrer a uma nova regra indutiva, qual seja, a de que somente em sociedades específicas haveria, por exceção, um dever administrativo, com forma de obrigação tributária.

Novamente estaríamos a definir essas áreas e a projetar outras tantas não vistas. E, mais uma vez, buscaríamos outra formulação indutiva, tal como a de que as particularidades de uma sociedade, agregadas a elementos de forte grau de solidariedade gerariam, em regra, uma espécie de tributo não monetizado.

Obviamente poderíamos alargar “ad infinitum” o nosso leque de induções em uma tentativa inglória de chegar a um resultado satisfatório.

⁵ *Economia Solidária: desafios para um novo tempo*. Fundação Luis Eduardo Magalhães, Salvador: FLEM, 2003. p. 104.

A essas observações tem-se contraposto as correntes lideradas por Kant, que sustentam a chamada “verdade a priori”, ou aqueles que mais realisticamente se referem a um grau de confiabilidade ou de probabilidade.

Refutando, com razão, a maior serventia de tal argumento, Popper adverte que: “Se se deve atribuir grau de probabilidade a enunciados que se fundamentam em inferência indutiva, essa terá que ser justificada pela invocação de um novo princípio de indução convenientemente alterado e surgirá a necessidade de justificar esse novo princípio e assim por diante”⁶.

Sem dúvida nenhuma é possível observar uma métrica de regularidade no comportamento de certos fenômenos, mas isso não faz, de modo nenhum, com que se garanta a sua repetição.

Nesse passo, perde em muito a consistência dos que pretendiam atribuir um certo grau de subjetivismo a ciências humanas e sociais, em contrapartida a uma objetividade plena das chamadas ciências naturais.

Em ambas as situações partimos da observação do elemento singular, para o geral, e participamos de chances similares de acerto e de erro.

Eliminação do psicologismo

Sob esse título, de que nos apropriamos (com o crédito necessário), o filósofo sob exame estabelece, com clareza a distinção entre o momento psicológico da criação ou da formulação da idéia, e o instante lógico da realização do teste de validade.

Não há, certamente, como se perquirir o que leva alguém a inspirar-se no momento da criação de uma teoria. Como bem lembrou Einstein, não há

⁶ op cit. p. 30.

caminho lógico para tanto. A razão de ser só pode ser alcançada pela intuição, quiçá justificada no amor intelectual às causas da experiência.

Não se tente, porque impossível, entender-se o que teria levado Einstein à teoria da relatividade, a Pitágoras, a conceber o seu famoso teorema, a Euclides, por formular o paradigma geométrico.

O que importa é trabalhar a criação no seu processo interacional com o meio, submetendo-a aos critérios de testabilidade, o que de alguma forma se tem denominado de “reconstrução racional”.

As provas posteriores é que devem ser pedidas, não a investigação das causas anteriores.

A historicidade do conhecimento científico será razão bastante para explicar, porque tais ou quais descobertas, se dão em um determinado tempo e não em outro. Essa, contudo, não é uma questão da lógica científica.

Urge então reservar-se à psicologia, seja individual ou social, a pesquisa das razões pelas quais uma criação teórica emergiu em um determinado momento.

Não desafia o exame lógico, o encontro do processo da própria criação, que, a rigor, só pode ser explicado na pesquisa íntima da personalidade do seu criador.

Esse diferencial é importante para que não se tome tempo em nome da epistemologia com perquirições, para a qual esse ramo filosófico não dispõe de instrumentação necessária.

Uma coisa é pesquisar-se a causa da criação e outra é desenvolver-se um método de modo a verificar se a teoria criada resiste a um processo de prova.

Nessa linha, não cabe discutir que causa terá levado este autor a discorrer sobre a transmutação parcial do tributo, enquanto contribuição monetária em obrigação de fazer, mas simplesmente testar se essa hipótese levantada pode interagir em um sistema político com os resultados próprios a que o Direito se propõe.

O que alguns estudiosos têm denominado de reconstrução racional dos caminhos da criação não pode atingir ao simples fenômeno da intuição criadora.

O máximo a se conseguir é a descoberta das provas de que aquela concepção pode ser testada no universo da experiência.

Esse aspecto, contudo, não pode conduzir ao que Popper denomina de “verificacionismo”, pelas razões que adiante apresentaremos.

Por uma demarcação entre a ciência e a filosofia

Enfrentaremos agora um dos temas mais caros ao autor sob comento, que dele mereceu o rótulo “Problema da demarcação”.

Pela chamada lógica do indutivismo é fundamental para que uma proposição possa ser considerada científica a sua redução genérica a uma chamada “partícula atômica”.

Daí, qualquer formulação, para que tenha o caráter de ciência, deve poder ser reduzida a um conjunto de formulações específicas vivificáveis na experiência.

A essa postura, os positivistas agregam o conceito de significatividade.

Significativas, portanto, seriam todas as asserções que pudessem, na prática, ser reduzidas a enunciados menores, comprováveis.

A proposta é claramente maliciosa.

A malícia reside exatamente em que estão menos preocupados em criar um critério aproveitável para a ciência, e mais interessados em destronar o conhecimento filosófico, que por oposição ao científico não seria significativa.

A primeira objeção a ser feita é a de que não se chega a uma idéia de significatividade, senão estabelecendo-se uma espécie de convenção sobre o que deva ou não ser significativo, e, nesse passo, inevitavelmente, se ingressa no domínio da metafísica.

Efetivamente, as chamadas “leis naturais”, comumente rotuladas de “científicas” não podem ser reduzidas a simples enunciados elementares da experiência, exatamente porque repousam no altiplano de generalidade, resistindo por isso mesmo a uma singularização.

Schilick admite perfeitamente, tal como Hume, que uma lei natural, em princípio, não tem o caráter de enunciado, mas, antes, de uma prescrição para formação de enunciados.⁷

Se é assim, não se podendo dar na experiência as leis naturais não seriam leis científicas, mas metafísicas...

Nesse ponto, com notável acuidade Popper flagra a contradição visível entre os que querem demolir o conhecimento filosófico e, ao mesmo tempo terminam por considerar filosóficas as principais verberações tidas como científicas.

É realmente paradoxal que se diga que o conhecimento singular precisa ser generalizado, pela indução e ao mesmo tempo que a generalização por não poder ser reduzida atômicamente perde o caráter de cientificidade.

⁷ op. cit. p.38

Por essa linha, forçoso seria concluir que o instante mais alto de uma “lei científica” seria aquele em que ela se despede da sua cientificidade para habitar o plano das idéias filosóficas.

Com tudo isso, verifica-se que o indutivismo não resgata uma diferenciação adequada entre a ciência e a filosofia, exatamente porque o seu método lógico opera um salto inaceitável entre a observação factual e a generalização.

Daí por diante é que Popper sustenta, com razão, que é preciso estabelecer algum modo convencional que permita uma separação entre ciência e filosofia, sem a pretensão insustentável de que essa distinção esteja na natureza das coisas.

Por essa via, a própria idéia de “demarcação” denota uma situação intervencionista, qual seja a de saber que o estudioso interferirá para apartar objetos e não simplesmente encontrará por uma razão apriorística esses objetos já separados.

Em uma paráfrase à linguagem jurídica, diríamos que a atitude demarcatória é **constitutiva** e não, simplesmente, **declaratória**, no sentido de que envolve uma atividade de construção e não a de mero reconhecimento de um estado de coisas pré-existentes. E esse será o primeiro instante em que tentaremos positivar o manifesto caráter instrumental dos fundamentos epistemológicos aqui perpassados, para apreensão do direito.

A conexão, por ora, ainda não é oportuna.

Fiquemos por aqui com a idéia de que a proposta demarcatória de Popper envolve, como ele reconhece, uma medida utilitarista, ou na suas próprias

palavras, uma demonstração de fertilidade, de modo a que ganhe o passaporte da aceitação.

É preciso se estar atento a que os que tenham a preocupação com a ciência devem se debruçar não só pelos fatos, supostamente “comprovados”, mas sobretudo pelas inquietações que surgem ao desenvolver do tempo.

Muitas vezes a pergunta é mais rica que a resposta e uma nova resposta desafia um novo tipo de pergunta – eis a fascinante trajetória do saber, proporcionada pelo inevitável caminho da evolução.

Se é preciso, como diz Popper, “demarcar”, cabe saber que critério será aceitável para essa “demarcação” desde que a moda positivista do inducionismo revela-se frágil, inseqüente e insustentável.

Vai se ver que o autor adota uma proposta singular, a que, seguindo-lhe os passos, nos referiremos como a **Teoria da Falseabilidade**.

Da falseabilidade como critério de demarcação

Sob esse enfoque Karl Popper expõe o seu método pelo qual pretende demarcar o conhecimento metafísico do científico.

Parte da premissa de que, pela chamada lógica indutiva, todos os enunciados da ciência empírica, aqueles chamados de significativos, devem submeter-se a um julgamento conclusivo que lhes permita rotulá-los em uma relação antinômica de falsos ou verdadeiros.

Anota, inclusive, que os luminares dessa escola apregoam, sem rodeios, que se um enunciado não puder ser demonstrado como correto, não terá significado nenhum e, por isso, perde toda sua cientificidade.

Se, por outro lado, se descarta a idéia da indução como método concludente de uma determinada teoria, chega-se ao paradoxo de reconhecer-se que nenhuma teoria é efetivamente científica, uma vez que o método indutivo, no campo experimental, não resiste a um rigor lógico.

Da perspectiva da indução – uma escala técnica

Antes de prosseguirmos no acompanhamento do raciocínio popperiano, pensamos que é importante registrar que o filósofo sob análise está sempre a se referir, como ele admite, à chamada “indução experimental”, a que também denominaremos de “indução incompleta”.

Com efeito, podemos pensar em uma chamada “lógica pura” e em uma “lógica existencial”.

Não há porque, sob o primeiro prisma, recusar-se o valor da indução, pois, nesse caso, não padece essa dos vícios experimentados pela indução existencial ou empírica.

Dizemos que há indução completa formal ou própria quando uma proposição universal se extrai de todos os elementos de uma determinada classe.

Dessa sorte, a fórmula genérica tem a mesma extensão dos elementos específicos.

Exemplificativamente, diríamos que observado um universo “N” de círculos concêntricos, observação indutiva própria ou completa nos permitirá afirmar que o de maior raio guarda uma relação de continência, na qual os de raio menor tem uma relação de conteúdo.

Não há vício nessa concepção por isso que a sua universalidade é limitada aos elementos da classe.

Outro tanto será operar-se com a indução incompleta, onde os elementos de uma determinada classe são tomados apenas por amostragem.

Nesse contexto, a única relação possível de ser extraída é a de probabilidade e nunca a de certeza, o que gera toda perplexidade do positivismo.

Para sanar as dificuldades de um método indutivo experimental, tem-se falado de um sistema de regularidade probabilístico estatisticamente confirmável, o que, apesar disso, não elimina a concepção de que não é possível asseverar-se a certeza de que a parte, por mais expressiva que seja, corresponda ao todo.

É inegável que a indução experimental, também chamada indução imprópria, tem o seu mérito utilitarista, não merecendo a crítica do filósofo, pertinentemente a esse aspecto, embora seja perfeita a inferência de que não se presta a cancelar a cientificidade, na visão dos positivistas empíricos.

Mais uma vez recorreremos ao raciocínio jurídico, onde tomaremos a premissa de que “tudo que não está juridicamente proibido, está juridicamente permitido”, para demonstrar a conversibilidade lógica para o enunciado “tudo que não está juridicamente permitido, está juridicamente proibido”.

Essa conversibilidade seria possível se trabalhássemos os conceitos “permitido e proibido”, como integrantes de um universo fechado, onde a conversão estaria autorizada pelo princípio da comutatividade.

Ao revés disso, sabemos que existencialmente resta impossível delimitar a “facultas agendi”, pelo primado existencial da liberdade que impede a qualquer agente normativo de pautar com precisão todas as condutas possíveis de um indivíduo.

A concepção metafísica da liberdade, nos permite antever que o universo do permitido é ilimitado, ao oposto do universo do proibido.

Se há então um universo ilimitado, não tem ele a mesma extensão do outro e, portanto, não podem ser cambiados por esse aspecto.

A inferência se dá, porque exatamente a questão da indução reside em saber se trabalhamos com um universo restrito e controlável ou, ao por distinto, com um universo fechado e numerável.

A contemplação desses universos é uma freqüente no direito, com as freqüentes categorizações de normas, que ora trabalham com “numerus clausus”, ora operam com “numerus apertus”.

Na primeira situação, haverá inferência dedutiva própria, porque todos os elementos estão contemplados, mas na segunda só poderá existir indução imprópria na medida em que as variáveis são incontroláveis.

Mais uma vez, em um raciocínio recorrente ao direito, poderemos verificar dois universos distintos, como são o do princípio da legalidade estrita e o da legalidade ampla.

Pelo primeiro, todas as variáveis são controladas. Se enuncio que é vedado exigir ou aumentar tributo sem que a lei estabeleça, estou a me referir à produção legislativa formal, das Casas Legislativas Federais⁸.

Então, ao percorrer todo o elenco das normas aprovadas pelo Congresso Nacional e ali não encontrando nenhuma lei específica criando determinado tributo posso afirmar que no sistema tributário da União esse tributo inexistente.

⁸ Com as exceções previstas no nosso ordenamento constitucional em relação às medidas provisórias pertinentes a tributos especificados.

Bem diversamente, se tomo a legalidade ampla, onde a Carta Constitucional afirma que ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer, senão em virtude de lei, devo considerar que essa expressão não abrange tão só a atividade do legislador formal, mas até o regulamento do clube, ou a convenção do condomínio, que também obrigam.

Segue-se daí que, qualquer indução sobre normas de comportamento à luz dessa legalidade elástica será necessariamente uma indução de modelo incompleto, com todos os vícios que mereceram a crítica de Popper.

A alta improbabilidade de uma conjectura não chega a ser um aval da certeza de que ela não acontecerá.

Ao que importa para prosseguirmos é que no discurso indutivo de Popper está a se considerar a chamada “indução imprópria”.

Desmerecido o princípio indutivo com a ressalva ora feita, vamos ver que o falseamento consiste em admitir-se como científica uma afirmativa, não que possa ser confirmada, mas que possa ser falseável.⁹

Bem poderíamos discorrer sobre a falseabilidade como critério, mas nada nos parece tão enfático do que uma das últimas manifestações do mestre austríaco sobre a matéria.

Referimo-nos ao capítulo intitulado “Um caso de verificacionismo” encartado em sua obra “Realismo y el objetivo de la ciência”¹⁰

Nessa passagem Popper analisa, com vistas a sua teoria da falseabilidade, a famosa obra de Freud denominada “A interpretação dos sonhos”.

⁹ Em outras palavras não exigirei que um sistema científico seja suscetível de ser dado como válido, de uma vez por todas, em sentido positivo; exigirei porém, que sua forma lógica seja tal que se torne possível validá-lo através de recurso a provas empíricas, em sentido negativo; deve ser possível refutar, pela experiência um sistema científico empírico. p.42.

¹⁰ Popper, K. Madrid: Editorial Tecnos, vol. I, p. 203-214. Tradução de Marco Antonio Frangiotti. Apud. www.geocities.com/marcofk2/popper.htm, em 14/10/2002.

Destacamos, por primeiro, o exemplo ali dado em que um homem empurra um menino na água com a intenção de afogá-lo e outro sacrifica a sua vida para salvá-lo.

Para Freud, diz o filósofo, o primeiro homem sofria de repressão, ao passo que o segundo desenvolveu um processo de sublimação. Para Adler, ainda segundo o pensador, ambos os homens eram portadores de sentimentos de inferioridade, tendo o primeiro buscado superá-la ao demonstrar a si mesmo que era capaz de cometer um crime, enquanto que o segundo desejava provar que tinha capacidade de arriscar a própria vida.

Para Popper, qualquer conduta humana pode ser sempre explicável por uma das duas teorias, resultando na prática impossível, todas as tentativas de buscar-se um modelo que possa testar a sua falsificabilidade.

Infere-se daí que as afirmativas, por não se submeterem ao teste da falseabilidade não poderiam receber a rotulação de científicas.

O “Livro dos Sonhos” é também um momento de larga experimentação do que se denomina na teoria sob exame de “estratagema convencionalista”.

A essa figura denomina-se a tentativa de fuga do teórico ao falseamento, reconstruindo a hipótese de pesquisa, ou modificando as suas condições de enunciação, com vistas a salvar o enunciado.

No dizer de Black “uma conveniente adaptação de condições fará com que praticamente qualquer hipótese concorde com os fenômenos. Isso agrada a imaginação mas não fará nosso conhecimento avançar”¹¹

¹¹ op. cit. p.86.

A fuga mais freqüente ao falsificacionismo é, porventura, a excepcionalização expressamente admitida à regra.

Ao se afirmar que todos os corvos são negros e ao se encontrar em uma remota região um corvo que não o é, pode-se tentar salvar a teoria reduzindo-a em generalidade para dizer que salvo os corvos da região “Y”, todos os demais são negros.

Também podemos recorrer a estratégia de desqualificar a importância do evento e a sua repetibilidade.

Assim, a existência de uma pequena comunidade onde ao invés do tributo em pecúnia se exigissem colaborações administrativas dos membros da comunidade poderia ser descartada, como sem importância e sem possibilidade de se repetir em outro ambiente.

Voltando ao exemplo, encontrado - um corvo não negro - podemos dizer que esse espécime resultou de uma mutação genética excepcionalmente anômala sem qualquer significado para construção da minha teoria.

Cabe-nos ainda sustentar que os exames de pigmentação do referido corvo não são comprovadamente consistentes, quem sabe resultando essa cor diferente em algo transitório.

É óbvio que essas fugas estratégicas impedem por si mesmo, como percucientemente, anotou o autor o progresso da ciência.

Voltando ao livro dos sonhos flagra-se um forte embate quanto à premissa de Freud no sentido de que todo sonho é objeto de um desejo.

O pai da psicanálise, certamente não deixou de perceber que muitos sonhos tinham forte conteúdo de angústia e medo.

Não obstante, desenvolveu diversos “estratagemas”, para tentar salvar sua teoria.

Por primeiro, asseverou que embora haja sonhos que pareçam de angústia trata-se de mera aparência, onde o conteúdo manifesto, não obscurece o sentido latente do desejo.

Em outra passagem, saiu-se com a idéia de que os sonhos de angústia não são um problema do sonho, mas um problema da própria angústia.

Essa chamada busca de imunização, é uma forma de estabilizar-se a teoria protegendo-a do seu avanço face o credo positivista do axioma posto em prova.

Mais uma vez Popper realça a fuga ao falseamento empreitada por Freud nas situações seguintes.

A primeira hipótese de que possam haver sonhos que não são objeto de desejo seria daqueles que pretendendo que a teoria freudiana não seja correta, fixam-se de tal modo nesta idéia, que acabam tendo sonhos que contradizem a teoria...

O segundo exemplo em plano oposto, seria o dos chamados sonhos complacentes, onde o paciente procuraria pura e simplesmente agradar o seu analista desenvolvendo sonhos condizentes com a sua teoria. Nessa linha, claramente não teríamos um objeto de desejo, mas malgrado isso a concepção freudiana não abre concessões à sua teoria inicial, preferindo dizer que essa circunstância de tentar ser fiel ao analista não descaracteriza a perspectiva antes traçada.

Desse modo, qualquer que seja a amostragem dos fatos colhidos encontraremos sempre Freud disposto a encaixar sua teoria a eles, adaptando-os, como se fossem peças de um quebra-cabeças, inteiramente moldáveis.

Assim, o evento produzido servirá como uma verificação clínica da teoria que, no máximo, será convenientemente adaptada.

Com essa postura qualquer caso que se apresente será tido como exemplo verificador.

A lança de Popper se faz afiada, quando diz que Freud perde a imensa oportunidade de aceitar que o sonho de angústia é uma tentativa de falseamento do sonho de desejo, para que, desse modo, podendo realizar um confronto viesse a empreender uma evolução científica.

Efetivamente, poder-se-ia sustentar que os sonhos não são objeto de desejo, mas emergência de conflitos, ainda quando essa conflitualidade se desse entre desejos satisfeitos e não satisfeitos. Não se afirma absolutamente seja isso exato, mas pelo menos seria um contra-ponto de falseabilidade instrumentalizado como suscetível a testar a teoria freudiana.

Do mesmo modo, ao se encontrar eventualmente uma relação com o mesmo grau de obrigatoriedade de um tributo e com a mesma finalidade dele poder-se-ia dizer que naquela comunidade a participação direta dos cidadãos na execução dos serviços públicos se mostrou mais plausível que a arrecadação de verbas para permitir o governante agir.

Com isso, na perspectiva popperiana evoluiríamos cientificamente para reconstrução de um conceito.

Com essa amostragem quisemos por em evidência o núcleo do suposto da falseabilidade como aval de uma proposta do empirismo científico.

É útil, nesse momento, dizer que os falsificacionistas não rejeitam modificações teóricas, desde que essas modificações não sejam *ad doc*, isto é, elaboradas exclusivamente com o propósito de salvar a teoria, sem comportar outros desdobramentos.

Para ficarmos com o exemplo de Alexandre Marques¹², tomaremos a seguinte proposição: “o pão alimenta”. Descobriu-se, anota o autor que, na França, numa determinada região, onde o trigo foi convertido em pão, deu-se que a maioria das pessoas que o comeram ficaram seriamente doentes.

Foi então falsificada a teoria.

Para evitar tal falsificação a solução “ad hoc” seria reformular a teoria para dizer-se que todo pão alimenta, exceto o da região “R” da França.

Esse reducionismo seria rejeitado pelos falsificacionistas por se constituir em um mero estratagema, pois, a teoria modificada não pode ser comprovada sem que o seja também a original.

Outro tanto se passará se tal postulado teórico for reformulado de forma distinta para conceber que: “todo pão alimenta, salvo se o trigo com que foi produzido tiver contaminação parasitária”.

No dizer de Popper, tal alteração não é *ad hoc* pelo seu caráter de contrastabilidade independente, isto é, porque pode submeter-se à prova de falseamento em caráter autônomo em relação à proposta original.

O mesmo se diga em relação ao tributo onde a alteração do enunciado pode não ser *ad hoc* **para dizermos que o tributo será sempre uma prestação pecuniária, quando tal prestação se revelar mais eficiente do que a execução direta** dos serviços pelos membros da comunidade.

¹² MARQUES, Alexandre. A doutrina do falseamento em Popper. www.cfh.ofsc.br/wfil/popper5.htm, Acesso em 16/09/2002.

Verificabilidade X Falseabilidade

Vimos que Popper rejeita a verificabilidade como critério, pelo simples motivo de que nenhuma teoria pode se dar por verificada ou confirmada pela ocorrência de um ou de múltiplos eventos singulares.

Nada pode confirmar que uma teoria é correta - e nesse ponto a história lhe dá razão - quando se percebe facilmente que postulados assentes tornam-se mutáveis ao longo do tempo.

Esse argumento de historicidade não se achará presente em Popper, mas será visto magistralmente em Thomas Kuhn¹³, que lhe dará inteira razão, como se há de ver.

De modo muito claro nenhuma evidência é suficientemente concludente para conferir o grau de eternidade a um axioma teórico.

Encontrados nesse dilema os empiristas tradicionais foram buscar auxílio na elaboração intelectual de Carnap¹⁴ para quem a idéia de verificação concludente é substituída pelo pressuposto da confirmação gradualmente crescente.

Por isso, uma teoria é posta a prova e quando resista aos fatos que lhe são submetidos vai sendo gradualmente confirmada, isto é, tomada mais fortemente como aceitável.

Se, não obstante, nos ativermos a um conceito questionável de verdade absoluta, poderemos de logo conceber que uma teoria não pode ser presumivelmente dada como demonstrada, simplesmente porque ainda não foi falseada.

¹³ A Estrutura das Revoluções Científicas, editora Perspectiva.

¹⁴ A doutrina do falseamento em Popper. Alexandre Marques. www.cfh.ofsc.br/wfil/popper5.htm, em 16/09/2002

A esse momento Popper busca uma saída onde diz que ao submeter-se à prova pormenorizadas e severas, não sendo suplantada, a teoria diz-se corroborada ou dela se pode dizer que comprovou a sua qualidade.

No máximo, para Popper a teoria corroborada ganha o status temporário de teoria aceitável, mas jamais de definitiva.

Nesse ponto, forçoso é concluir que a tributabilidade como expressão pecuniária intermédia é uma teoria corroborada e com o *status* temporário de teoria aceitável, não mais que isso.

O questionamento que se não nos afasta incide em saber se a idéia da corroboração não figuraria como elemento capaz de assegurar a inteireza da teoria da falseabilidade.

Não que seja, rigorosamente, uma modificação *ad hoc*, mas pelo menos pensamos que possa ser uma alteração no modelo original, ainda que contrastável em termos autônomos.

O fundo dessa questão, quiçá, não será relevante, desde que para Popper (como para nós) a teoria da ciência é conhecimento metafísico, não se submetendo a regra da falseabilidade com a qual se demarca o conhecimento científico.

Popper também reage a um resgate do verificacionismo suportado em uma idéia de probabilidade.

Não crê, então, que possa existir um axioma mais provável, nem muito menos que a probabilidade corresponda ou tenha a ver com o grau de confirmação de uma teoria.

Árdua é sua labuta no sentido de demonstrar que o grau de confiabilidade de uma experiência repousa nos testes mais ou menos severos a que tenha sido submetida, nada tendo a ver com a possibilidade de repetição do evento.

Por isso, refuta-se com veemência todos os teóricos que tentaram aglutinar conceitos de corroboração, verossimilhança e probabilidade.

Embora a demonstração do diferencial seja lógica parece-nos que a preocupação de Popper em defender-se dos que atacavam seus postulados levou a um certo exagero ao desprezar o grau de probabilidade como instrumento utilitário na produção do conhecimento científico possível.

As razões pelas quais Popper terá operado são aspectos que contudo, para usarmos uma definição que lhe é cara, importam mais à psicologia do conhecimento do que a epistemologia deste.

Ao que nos interessa nesse instante vale fixar que, como ele, jamais consideraremos uma teoria verificada, ou seja, dada como incontestável, mas pura e simplesmente pensamos que possa ser corroborada, sem descartar que também seja valioso efetuar-se um exame da probabilidade de repetição.

A regularidade dos fenômenos, medida estatisticamente, é sem dúvida uma pauta que nos orienta na nossa conduta no planeta e isso nos basta.

No pólo oposto também pode se apostar que a falsificação de uma teoria jamais é definitiva, do que não discordará Popper.

As evidências que levem a um falseamento de um postulado em um determinado momento podem ser contraditadas em momentos posteriores.

Configuremos uma hipótese.

A imposição de uma alíquota de 500% sobre um determinado produto a ser importado gerará na prática uma importação inexistente ou pouco significativa.

Em uma dada situação verificou-se que uma comunidade, ainda que com essa alíquota exorbitante buscou importar determinado insumo, o que falsearia a primeira teoria.

É possível em um exame mais detido verificar-se que no mercado exterior um determinado produto que reclamaria esse insumo na sua composição alcançou um preço estratosférico, permitindo inclusive a importação do componente do produto final, mesmo a uma alíquota proibitiva.

Com essa premissa, perceber-se-á que a experiência falseadora pode ser falseada, demonstrando-se que a incidência da alíquota tributária em um ambiente de normalidade será efetivamente impeditiva da importação.

Essa é inequivocamente a grande marcha da ciência, para qual não existem conclusões prontas e acabadas.

Mais uma vez vale a própria literalidade de Popper quando afirma: “O jogo da ciência é um princípio interminável. Quem decida, um dia que os enunciados científicos não mais exigem prova, e podem ser vistos como definitivamente verificados retira-se do jogo”¹⁵

Ponto e pronto.

A maior dignidade do falseamento em face da verificação é que o primeiro permite pelo menos uma inferência provisória, e a última, sequer tem esse condão.

¹⁵ op cit. p. 56

Resistir ao teste não é prova de veracidade, mas simples constatação de sobrevivência dos mais aptos.

Por falar nesse grau de sobrevivência a concepção popperiana afigura-se claramente afinada com a teoria da seleção natural de Darwin, segundo a qual na natureza só sobreviveriam os mais aptos.

Nesse compasso, ao invés de se buscar um conceito definitivo de tributo deve-se ter a abertura necessária para admitir que o atual paradigma tributário só sobreviverá enquanto for a forma mais eficiente, dando lugar a outras mutações conceituais, que lhe permitam sobreviver de forma mais eficaz.

Embora por via transversa vamos verificar que no sistema brasileiro os impostos têm perdido o seu significado face as contribuições, malgrado o evidente desvio de finalidade com que se tem operado a cambialidade dessas formas.

O mesmo sucederia com as teorias.

Thomas Khun e a estrutura das revoluções científicas

Passemos agora a uma análise do pensamento de Thomas Khun, sem dúvida nenhuma um dos mais importantes nomes da teoria do conhecimento científico, quiçá com o mérito sobre o Popper de ter produzido uma versão menos clássica e mais socializada, no particular.

Lembre-se, de logo, que Khun teve toda sua carreira universitária trilhada no âmbito da física teórica, tendo-o levado as circunstâncias ao discurso filosófico acerca da natureza da ciência.

A análise que ora será feita acha-se focada em sua obra denominada “A Estrutura das Revoluções Científicas”.

Por que incluímos Thomas Khun em uma seqüência à abordagem do pensamento de Popper? Porque, para nós os alicerces de Popper são coadjuvados com enorme ganho pela visão historicista de Khun.

Enxergamos uma relação de inter-complementariedade, como buscaremos demonstrar.

O autor ora abordado abre o seu ensaio com a contundente informação de que se aos historiadores fosse conferida a posição que lhes cabe, poder-se-ia produzir uma decisiva transformação na imagem da ciência que atualmente nos domina.¹⁶

O fundamental para Khun é, substancialmente, registrar que o avanço da ciência não tenha linha direta com a acumulação do conhecimento, mas sobretudo, com o processo cíclico de contradições que terminam por gerar o que ele denomina de revoluções científicas.

A aguda observação do epistemólogo pode ser resumida em um primeiro momento em algumas linhas.

Para ele, se as antigas certezas, outrora proclamadas como científicas, são vistas hoje como credo ou superstições, também é exato o que hoje se tem como ciência, venha amanhã a ser descartado, como algo absolutamente inconsistente.

Segue-se que, se os valores científicos do passado não podem ser tidos como ciência, então, os valores de hoje também não podem ser científicos pela possibilidade de superação no amanhã.

¹⁶ op cit p. 19

Daí é se que infere que “Teorias obsoletas não são acientíficas em princípio, simplesmente porque foram descartadas”.¹⁷

É importante notar ao que conclui o pensador, que as grandes descobertas científicas passam necessariamente por uma concepção prévia de cada comunidade sobre a sua visão do universo, aproveitando sempre os elementos que fortalecem esta visão e abandonando os que as desmerecem.

“Por exemplo, a ciência normal freqüentemente suprime novidades fundamentais, porque estas subvertem necessariamente seus compromissos básicos”.¹⁸

A afirmação aparentemente surpreendente revela-nos o conteúdo aleatório, para não dizer arbitrário, do conhecimento científico, que envolve muito mais compromissos profissionais e comunitários do que uma busca neutral da absoluta “veritas”.

O autor vai além ao afirmar que a competição entre os segmentos da comunidade científica é o único processo histórico que realmente resulta na rejeição de uma teoria, ou na adoção de outra.

Uma reabordagem do falsificacionismo

A premissa do falsificacionismo, passa a ganhar uma reabordagem, uma releitura, tomando-se como ponto de partida Thomas Khun, a quem daremos o crédito de ter transposto a barreira de uma visão clássica do conhecimento científico, para construir um modelo da socialização da ciência.

¹⁷ op cit p. 21

¹⁸ op cit p. 24

Para Khun, o processo de verificacionismo ou de falsificacionismo, é um problema de dimensão interna face a questão mais ampla da modificação do paradigma.

Veremos mais adiante que a questão do paradigma é para Khun, de tanto relevo quanto o problema do falsificacionismo para Popper.

Instigante é o raciocínio segundo o qual ao transitar entre a verificação e a falsificação o cientista não está efetivamente pondo em jogo o método ou as suas regras, nem tampouco testando coisa alguma, senão a si mesmo.

O lente de Harvard, estabelece um comparativo com o jogo de xadrez, onde a busca do melhor movimento das peças no tabuleiro é um teste para o enxadrista, mas não para as regras daquele jogo.

Posto diante do tabuleiro ele age como um operador da ciência normal, transitando em um círculo delimitado de premissas, cuja validade não questiona.

Inseridos que estamos dentro das regras do jogo, as soluções que busquemos não serão falsificacionistas ou verificacionistas do próprio jogo, senão das nossas habilidades de jogar.

Ao admitirmos que a busca de um doutorado se faz através de um extenuante sacrifício, comportamo-nos segundo suas regras, para obtenção do título, mantemo-nos exclusivamente em um circuito interno abrindo mão de discutir se há outras formas de incrementação do saber que não passem necessariamente pela láurea doutoral.

Essa diferenciação entre um circuito interno e externo parece ser a nota básica que aparta os dois pensadores.

Khun, duvida fortemente de que uma teoria possa ser falseada, por completo, passando a exigir que se estabeleça um grau de falseabilidade, o que em última análise também se aproximaria da necessidade de um grau de verificabilidade.

O argumento é no sentido de que se qualquer falseamento importasse na demolição de uma teoria, nenhuma delas resistiria inteira.

Diferentemente, se somente um alto grau de falseamento fosse necessário, voltaríamos ao problema da gradação.

Para Khun, o pesquisador é um solucionador de quebra-cabeças e não alguém que testa paradigmas.

Essa abordagem nos permitirá um exame de maior amplitude da dimensão da falseabilidade.

Imprescivelmente, a falseabilidade em Popper, quando se considera a experiência da negação, não dos pressupostos de uma teoria, mas a contestação da própria teoria permite a geração de uma chamada experiência anômala, capaz de atrair novos competidores a um paradigma existente.

A questão, pois, será de que a pressão interna dentro de um modelo paradigmático faz com que se busquem novos paradigmas.

Nesses termos, não é de todo incorreto o pensamento de Khun, segundo o qual o falseamento ou a falseabilidade envolve uma situação nova de verificação.

O ponto primeiro a ser definido é o de quais são as perguntas que são adequadas em uma sociedade e quais as respostas que se pretendem obter.

Na comunidade científica, os seus expoentes brigam pela prioridade na formulação “dessas perguntas”, porque daí poderão melhor encaixar suas respostas.

Desse modo, não temos resposta erradas ou certas, sem pelo menos, discutirmos quais as perguntas que desejamos.

Uma coisa é seguir as regras do jogo, outra distinta é discutir essas mesmas regras.

A teoria dos paradigmas

Se Popper se notabilizou pela falseabilidade, Khun é o apóstolo da teoria dos paradigmas, convergindo ambos, por cultos diversos a uma promessa com carga de consistência convergente.

Como entender um paradigma?

Na linhagem de Thomas Khun, a “Óptica de Newton”, “Eletricidade de Franklin”, a “Química de Lavoisier”, são exemplos de paradigmas no campo das ciências físicas.

O que levaram esses teóricos a ocupar tais postos na visão do epistemólogo foram duas características essenciais.

Primeiro, conseguiram realizações suficientemente inovadoras que lhes permitiram amealhar um grande número de partidários.

Em segundo lugar, conseguiram que esses partidários se afastassem de outras correntes, também havidas como científicas, mas dessemelhantes do novo modelo adotado.

Em terceiro lugar, suas propostas foram suficientemente abertas para deixar uma gama de problemas em aberto de modo que a pudessem ser redefinidos pelos seguidores da nova modelagem.

Essa estratégia última nos permite elaborar um vôo metafórico, com os tratados internacionais, autênticos paradigmas no direito, que estabelecem cláusulas de reserva a serem adotadas em cada país, tanto quanto trabalham com conceitos indeterminados, garantindo-lhes um grau de estabilidade.

Nessa linha, os homens comprometidos com os paradigmas têm abertas as portas das academias e podem produzir os manuais científicos.

Aos dissidentes, restarão os artigos esparsos em revistas científicas.

Partindo-se dos manuais, os ensinamentos tomam em conta as suas premissas e a pesquisa é realizada nessa direção.

Exemplificativamente, a concepção de que a luz é composta de fótons e de outras partículas, faz com que a pesquisa caminhe nesse sentido, segundo os traçados desenvolvidos pelos responsáveis paradigmáticos.

Antes disso, o sentimento que a luz é um movimento ondulatório, produziu outra forma de conhecimento.

Estabeleceu-se uma larga competição entre as escolas e uma delas passou a ser vencedora.

Isso não quer dizer, que os atuais paradigmas não venham a ser quebrados por uma chamada revolução científica.

“Para ser aceita como paradigma, uma teoria deve parecer melhor que suas competidoras, mas não precisa (e de fato isso nunca acontece) explicar todos os fatos com os quais pode ser confrontada”¹⁹

¹⁹ op cit p. 38

Em um exemplo que nos diz de muito perto, Thomas Khun acentua: “Tal como uma decisão judicial aceita no direito costumeiro, o paradigma é um objeto a ser melhor articulado e precisado em condições novas ou mais rigorosas”.²⁰

O importante é conceber-se o paradigma não como uma solução fechada e pronta, mas como um ponto de partida de onde a ciência normal segue em frente no desvendar dos chamados quebra-cabeças que desafiam o cientista normal.

Em *posfacio* de 1969, Thomas Khun aclara algumas idéias significativas a respeito da concepção paradigmática.

Nada que efetivamente comprometa o arcabouço original, nem as luzes originalmente lançadas sobre a questão do paradigma.

O grande mérito da postulação paradigmática está em socializar a idéia da formação do conhecimento científico e ao mesmo tempo abolir a concepção neutral de ciência.

Das duas tarefas deu conta o físico americano, à nosso ver com bons resultados.

Da idéia de socialização, basta a sua vocação declaradamente de historiógrafo da ciência, conferindo-lhe um viés de abordagem que rompe todas as barreiras tradicionais.

Coerente com o que defende, o autor revela de modo singular a saga que percorreu na trajetória entre o físico teórico puro e o epistemólogo com visão sócio-histórica do processo científico.

²⁰ op cit p. 44

Essa “revolução interna” como nos anuncia o autor em seu prefácio, deveu-se a sua permanência nos anos de 1958 e 1959, no Centro de Estudos Avançados em Ciências Comportamentais, na Universidade de Harvard.

Ali, o convívio com uma comunidade científica da área das ciências sociais, pôs-lhe a raciocinar sobre a diferença entre esses cientistas e aqueles das ciências naturais.

Notou que o desacordo expresso entre as pessoas do primeiro bloco sobre pontos da metodologia e sobre problemas científicos legítimos era muito maior que as questões levantadas entre os chamados praticantes das ciências naturais.

Apesar disso, concluiu que mesmo sem se dar conta os cientistas naturais não tinham respostas tão firmes quando sinalizavam a sua quietude.

O terreno movediço era, seguramente, o mesmo do plano das ciências sociais, e apenas dele o cientistas naturais não se dava conta.

É desse ponto em diante que o filósofo busca descobrir a fonte dessa diferença, a partir do que passa a chamar paradigma.

O paradigma portanto seria a solução modelar, universalmente reconhecida, que durante algum tempo fornece subsídio de atuação a uma comunidade.

Foi preciso no *posfacio* ao qual nos referimos que se rebatessem possíveis críticas à concepção paradigmática.

Nesse sentido, o autor avança em termos claros para trabalhar o paradigma em duas acepções básicas.

A primeira delas, indica “toda a constelação de crenças, valores, técnicas etc..., partilhadas pelos membros de uma comunidade determinada”.²¹

²¹ op cit p. 218

Nessa linha, encontra-se uma concepção circular de paradigma quando se pode afirmar que esta consiste na tábua de valores partilhada por uma sociedade e que, ao inverso, a própria comunidade social se define como grupamento em volta desta tábua.

É necessário pretender que não se estabeleça um círculo vicioso, podendo-se criar mesmo com esse raciocínio uma espiral virtuosa.

Não fosse assim, não teria o autor consumido imensas páginas para elaborar o traçado entre as comunidades pré-paradigmáticas, as sociedades alimentadas por um paradigma e a sociedade pós-paradigmática, mergulhadas em crise ou vias de revolução científica.

De todo modo, é possível conceber-se comunidades científicas de diversos graus, como é o caso dos que cuidam das ciências sociais e de um círculo concêntrico como a comunidade dos historiógrafos.

As técnicas de identificação dos integrantes desses grupos embora pareçam mecanismos deveras importantes, deixam de ser cogitados nesse ensaio analítico.

O momento mais rico neste estudo comunitário será certamente a fase de transição entre as concepções embrionárias dos paradigmas, o seu atingimento da fase adulta e o alcance de sua senilidade.

Entusiasmante assistir-se a mudança do paradigma, com as mudanças dos valores comunitários, mostrando o papel da crença na formação da ciência em uma completa desmistificação do positivismo dogmático.

À crítica procedente de que não se pode estabelecer uma relação biunívoca entre as sociedades e paradigmas, Thomas Khun não se faz de rogado e

responde que: “um paradigma governa, em primeiro lugar, não um objeto de estudo, mas um grupo de praticantes da ciência”.²²

Com isso, se quer dizer que os conhecimentos tal como hoje se encontram agrupados, estiveram dispersos ao longo da história em diversos segmentos da sociedade.

Como nota o professor da Harvard, até a metade do século XIX, não havia nenhuma comunidade de cientistas da física, mas fragmentos comunitários que se dividiam entre a matemática e a filosofia da natureza.

Esse processo aglutinatório ao nosso ver, somente reforça a idéia da relação intrínseca entre os grupamentos sociais e o desenvolvimento do paradigma.

É certo que na altura do *posfacio* o autor em comento abre um flanco para admitir que a reconstrução dos compromissos comunitários pode germinar de forma mais gradual e menos perceptível que a chamada estrutura das revoluções, como teria ocorrido com o pensamento coperniciano.

Sob a segunda linha de visualização dos paradigmas, acepção que o autor tem como mais profunda, está a própria constelação modelar capaz de solver ou instigar a solução dos problemas postos por um paradigma.

Khun, tenta substituir o termo “teorias” por uma proposta que estaria engajada como uma matriz, ou como ele denominaria uma matriz disciplinar.

No primeiro componente de uma matriz disciplinar seriam as chamadas generalizações simbólicas que tem como função atuar como leis, mas também como definição de alguns dos símbolos por elas empregados.

²² op cit p. 224

O que nos interessa, contudo, é saber que essas matrizes não são invariáveis, porque o equilíbrio entre suas forças muda conforme positiva o filósofo, com o tempo.

O exemplo que se nos traz é de uma precisão ímpar.

Para que fosse aceita a Lei Ohm, foi necessário que se redefiniram os conceitos em vigor de “corrente e resistência”, porque de outro modo a mencionada lei não teria qualquer significado.

Essa perspectiva, de abandono de concepções generalizantes é a que vai permitir a manutenção de um equilíbrio ante a concepção nova.

Decerto, não estavam errados os que diziam que a terra não se movia, mesmo depois que se assentou a sua mobilidade.

Para isso, foi necessário entender-se que havia uma parte da terra imóvel, e portanto, o signo do todo passaria a ser concebido como sentido da parte.

O desafio de aceitar mudanças em definições parcialmente tautológicas é efetivamente o que move a revolução científica.

Se a matriz pode ser considerada como tal, em um primeiro sentido também é possível se lhe atribuir um outro significado, qual seja, o de fornecer modelos interpretativos (heurísticos) e até antológicos.

Essa modelagem matricial envolve os valores e a intensidades dos compromissos assumidos pelo grupo.

Isso os auxilia a determinar que soluções podem ser aceitas e, ao contrário, quais são os problemas não solucionados e mais ainda aqueles cuja solução deve ser abandonada e os que demandam uma resposta.

Em outro prisma, a matriz reside exatamente no partilhamento dos valores entre os membros da comunidade a tal ponto que Thomas Khun ao admitir

que os compromissos da comunidade sejam ao mesmo tempo fundamentais e constitutivos da ciência, não deixa de reconhecer que esse plano de valores é consideravelmente afetado pelos traços de personalidade pessoal e pela “biografia que diferencia os membros do grupo”.²³

O epistemólogo não ignora as críticas que lhe foram amiúde dirigidas no sentido de que estaria a empinar a bandeira da subjetividade e até mesmo da irracionalidade científica.

A isso responde, que embora sendo a coerência um valor preconizado pelo conhecimento científico é impossível deixar que se insiram os valores sobre as opções do avanço científico.

A questão é saber que riscos devem ser enfrentados, quando é certo que a maioria das teorias terminam por não ter sustentação, segundo o paradigma adotado.

Investigar-se uma a uma seria uma tarefa inglória, o que não afasta a decisão axiológica de optar-se pela persecução de uma trilha, e, ao mesmo tempo, do abandono de outras tanto.

Daí porque enfatiza o autor:

“Em assuntos dessa natureza, o controle da escolha individual pode ser feito antes pelos valores partilhados do que pelas regras partilhadas”.²⁴

No discurso de Khun, vamos verificar várias outras modalidades de emprego da expressão matricial ou “matriz disciplinar”, sempre envolvendo a idéia do paradigma, como um elemento em permanente reconstrução, jamais como um conceito acabado.

²³ op cit p. 230

²⁴ op cit p. 231

Isso parece desmontar, por completo, as velhas teorias, segundo as quais no âmbito das ciências sociais, o observador termina por interferir no objeto, o que não aconteceria no plano das ciências naturais, gerando-se aí uma substancial diferença.

Está mais que compreendido que o observador da ciência natural é também observador participante que se deixa modelar pela observação, mas que de algum modo, interfere no objeto observado.

Nos limites estreitos desse capítulo, não se torna necessário ir adiante.

Temos ficado a premissa da socialização do conhecimento e da inexistência da neutralidade científica “tout cour”. Sob esse último aspecto a frase enfática de Khun ecoa em nosso ouvido: “não pode haver nenhum sistema de linguagem ou de conceitos que seja científica ou empiricamente neutro”.²⁵

Como bem acentua o filósofo americano, “a competição entre paradigmas não é o tipo de batalha que pode ser resolvido por meio de provas”.²⁶

O exemplo que nos é dado parece-nos insubstituível, daí porque lhe abrimos espaço na sua inteireza:

“Uma teoria do movimento deve explicar a causa das forças de atração entre partículas de matéria ou simplesmente indicar a existência de tais forças? A dinâmica de Newton foi amplamente rejeitada porque, ao contrário das teorias de Aristóteles e Descartes, implicava a escolha da segunda alternativa. Por conseguinte, quando a teoria de Newton foi aceita, a primeira alternativa foi banida da ciência”.²⁷

²⁵ op cit p. 185

²⁶ op cit p. 188

²⁷ op cit p. 188

Parece claro que houve uma opção da comunidade científica em investigar muito mais a fundo a questão das forças de atração entre partículas, do que propriamente a razão de ser delas.

Essa opção permitiu que a concepção newtoniana fosse mais amplamente aceita em função de uma opção axiológica definida.

Em tudo se vislumbra que nessa, como em outras situações, a opção por um modelo importa na abdicação de um questionamento possível e até no desprezo de uma solução já obtida.

A questão, pois, do acerto científico é também e sobretudo uma opção crucial do rumos que desejamos imprimir ao conhecimento.

Essa diferente forma de visualização não passa de uma priorização de ótica, quando “verbi gratia” diante de um mesmo fenômeno, como a subtração de alguma coisa alheia, o psicólogo poderá rotulá-lo, como cleptomania, quando o jurista lhe caracterizará como furto, sendo certo que o moralista tecerá conjecturas sobre a integridade do agente, em todos os casos o valor propriedade foi implícita e axiologicamente aceito como determinante dessas descobertas.

Dos efeitos dos paradigmas

A concepção paradigmática ao lado de ser uma conquista científica porque harmoniza a produção intelectual e estabiliza as relações na comunidade, produz alguns efeitos colaterais notórios.

Por primeiro, a definição do paradigma importa na escolha de critérios pelos quais deverão ser definidos os problemas que serão merecedores de discussão, por terem uma solução possível.

Esse vetor redireciona toda a pesquisa científica chamando-a a uma ordem e evitando a produção desestruturada do conhecimento.

Ao lado disso, não obstante, faz deixar de lado problemas então existentes que passam a ser rejeitados.

Essa rejeição se dá pela consideração que esses antigos ou novos temas não afeiçoados ao paradigma, ou não têm conotação científica ou passam a fazer parte de outras ciências.

Por igual, até a excessiva complexidade leva a rejeição de algumas elaborações que passam a ser cogitadas “a latere”.

O paradigma portanto, é ao mesmo tempo encorajador e limitante.

De um lado, exerce um ato de convergência, de outro pratica formas de exclusão.

Um outro aspecto relevante, diz respeito à prioridade no estabelecimento dos paradigmas.

Por primeiro, o que a história da ciência nos revela é que a comunidade seleciona a escolha de paradigmas considerando-se seus aplicativos, na medida em que sejam consentâneos com as aspirações sociais.

Nesse sentido, a aceitação de um paradigma contra um outro não é necessariamente a maior demonstração de certeza desse ou daquele, mas a opção em um dado momento, em face da força dos contendores.

A eficácia paradigmática é como dito um fator expansionista e ao mesmo tempo limitante, funcionando como bússola a estruturação das comunidades em um processo de interação recíproca com estas.

A dinâmica dos paradigmas

Fossem os paradigmas estáveis, sequer mereceriam maior destaque porque os instrumentais da velha filosofia positivista teriam maior valor na tentativa de aproximação epistemológica.

A essência do paradigma é exatamente o seu dínamo, isto é, a sua mobilidade em relação ao tempo.

Não é sem razão que Thomas Khun, ao invés de intitular a sua obra como a teoria dos paradigmas prefere denominá-la “estrutura das revoluções científicas”.

Para o epistemólogo, a revolução irrompe quando se substitui um paradigma por outro, rompendo-se o chamado conhecimento cumulativo e introduzindo-se ao alcance societário um novo direcionamento com ampla densidade de aceitação na comunidade.

Mais uma vez o filósofo traça um interessante paralelo entre as revoluções sociais e as revoluções científicas.

Na primeira, os segmentos sociais representativos começam por entender que o regime político deixa de responder de modo suficiente aos problemas sociais que lhe são postos.

Urge então recuperar-se uma solução adequada que traga de volta uma resposta confortável.

Nesta acepção - trazer de volta - está o exato núcleo semântico da palavra revolução, literalmente “revoluire”, isto é, voltar atrás.

Porque uma revolução que se entende um movimento à frente estaria agasalhada em um vocábulo que traduz um retrocesso?

É que a volta, é a do estado de equilíbrio, como um axioma permanente de coerência.

A volta desse equilíbrio, uma vez constatada que as premissas voltaram impõe que a solução silogística seja outra.

Nesse intermédio (literalmente inter-mezzo), ou nesse meio a sociedade não é dirigida por nenhum vetor estabilizante, daí porque se diz que está em crise até que um novo momento político se instaure.

Para Khun, esse paralelismo é inevitável no que tange ao mundo das ciências, quando cientistas percebem que o seu conjunto de crenças não responde mais às indagações geradas pelos novos fatos.

Na revolução social como na científica, não há um paradigma previamente posto como substituto, mas inscrevem-se postulações paradigmáticas que disputarão a primazia e tomaram o assento do velho regime.

A idéia do crescimento do conhecimento cumulativo, somente poderia ser constatada sob uma perspectiva histórica, que não a confirma.

É muito incisivo Thomas Khun a esse propósito:

“Aquele que leva a sério o fato histórico deve suspeitar de que a ciência não tende ao ideal sugerido pela imagem que temos de seu caráter cumulativo. Talvez ela seja uma outra espécie de empreendimento”.²⁸

Há sem dúvida nenhuma inevitavelmente um jogo estratégico, que tal como na seleção natural permitirá a sobrevivência dos mais aptos.

O desprestígio parcial da dinâmica de Newton, se deveu a uma ingenuidade ou falta de malícia por parte de seus seguidores, que teimaram em imaginá-la que ela teria resultados absolutamente precisos, abrindo margem a que

²⁸ op cit p. 130

ganhasse fortuna a Teoria de Einstein que mostrou a insuficiência do modelo newtoniano no que concerne a corpos a grande velocidade.

Essa passagem rápida por esse ciclo, face o caráter instrumental desse empreendimento destina-se a desmistificar mais uma crença de que os alicerces das ciências naturais são permanentes, ao passo que nas ciências sociais são transitórios.

Nesse ponto, se nos perdoarem a quebra de certa sisudez acadêmica invocáramos Vinícius de Moraes “que não dure para sempre posto que é chama, mas que seja infinito enquanto dure”.

Da instrumentalidade da epistemologia na aplicação do direito

A proposta que agora tomamos, como corolário desta abordagem é de realizar uma demonstração pontual do significado das concepções epistemológicas analisadas, do ponto de vista da operacionalidade do direito.

Insosfismavelmente, a única perspectiva que teríamos seria a de trabalhar com uma rede amostral, onde a partir das elaborações teóricas traçadas no segmentos precedentes pudéssemos exibir uma conexão com a realidade jurídica.

Nessa empreitada, tomaremos então topicamente algumas das nossas falas precedentes para verificar o seu ajuste na área do cientista do direito.

O problema da indução

A abertura desse capítulo se faz com a crítica acesa de Popper à concepção do método indutivo, por visualizar nele um grande hiato lógico entre a amostra e a fórmula generalizante.

No campo do direito, essa discussão tem passado ao largo, sob a premissa do que conhecimento jurídico não opera com a lógica do ser, mas do dever ser, sendo certo que a indução ou dedução seriam atributos do primeiro modo de estruturação.

O raciocínio não é exato.

Se podemos dizer que na elaboração normativa as condutas estão pensadas como um dever ser, do ponto de vista da aplicabilidade concreta da norma à conduta caberá ao jurista inegavelmente realizar uma operação dedutiva a que todos se acostumaram a nomear como processo de subsunção da norma ao fato.

Ora, essa subsunção não é mais do que a busca do arquétipo genérico, para a partir dele verificar a sua adequação aos fatos e bem poder-se conceituá-los.

Com isso, tem-se o método dedutivo, onde a norma funciona como premissa geral, exibindo-se a conduta como premissa média, resultando a conclusão da interação entre ambas.

Por certo, nem sempre o modelo geral consegue resolver a situação específica posta diante do operador, daí porque embora se fale em plenitude hermética do ordenamento jurídico, estamos sempre defronte das chamadas lacunas axiológicas, que terminarão provocando, quando em grande consistência uma alteração paradigmática.

É importante notar que, além da construção dedutiva essencial ao direito, em determinadas situações projetamos raciocínios e construções jurídicas que levam em conta a chamada indução completa, esta imune à crítica de Popper.

Quando proclamamos que não há crime sem lei anterior que defina, estabelecemos um círculo fechado onde podemos afirmar que sem uma norma específica de tipificação penal não haverá a configuração delitiva.

Igualmente, quando o legislador adota a técnica dos “*numerus clausus*”, ao dispor sobre a configuração dos direitos reais, permite que se conclua que fora do elenco não estaremos diante de tais direitos, então a conclusão do todo é derivada do exame do universos de todas as partes.

Seria ainda de se ressaltar, a necessidade de catalogar-se, segundo a visão de Popper, os fundamentos mais gerais do direito, que por se constituírem em seus postulados básicos, tem caráter metafísico e não propriamente científico.

Quando proclamo que toda norma jurídica tem por suposto a liberdade humana e conseqüentemente a possibilidade de sua transgressão estou no plano de que se chamaria de predições, isto é, leis cuja regularidade parece inabalável, sob pena de comprometer-se a própria essência do direito.

Seria, aliás, absolutamente impensável que a norma jurídica dispusesse sobre eventos, onde não estivesse presente o componente da liberdade humana.

Imagine-se uma lei que dissesse, que o sol brilhará todos os dias, que os átomos se dividem em elétrons, prótons e nêutrons, que a vida humana tem um início e um fim. Tudo isso, resultaria em que normas dessa natureza, não teriam o rótulo de jurídicas, porque lhes faltaria uma matéria-prima essencial, qual seja o conteúdo da liberdade em interação.

Quando dizemos liberdade em interação, queremos evidenciar que Robinson Crusóé, ao estar sozinho na Ilha da Esperança, por mais que se esforçasse em criar um código legislativo nada conseguiria produzir no campo do

direito, por não poder estipular sanções heterônomas, isto é, estabelecidas independentemente da vontade de quem a suporta.

Desde quando apareceu o “Sexta-Feira”, aí seria possível estabelecer-se um embrião de ordenamento jurídico, mesmo que de pura dominação.

É por isso que, erigimos a uma categoria metafísica o postulado da sanção heterônoma, como suposto da existência de uma norma jurídica válida.

Dito isto, devemos distinguir no direito as suas predições, de caráter metafísico, a dedução generalizada a partir da norma abstrata e o processo indutivo próprio na configuração do “*numerus clausus*”.

Falsificacionismo e falsificações “ad hoc”

Pela própria dinâmica da mutação das relações sociais, o direito está sempre posto a teste, quanto a sobrevivência das suas classificações.

Nada mais emblemático do que o paradigma da liberdade de contratar, tão caro aos juristas no séculos passados.

Examinemos essa situação do ponto de vista da concepção popperiana.

Teoriza-se, desde os romanos, sobre o princípio da autonomia da vontade a nortear a celebração dos contratos como fonte primacial das obrigações.

A liberdade de contratar erigiu-se em dogma teórico inafastável da própria figura do contrato e sempre se afirmou que onde não houvesse liberdade não haveria contrato.

Essa liberdade chegou mesmo a ser enfocada sob três aspectos distintos, a saber:

A liberdade “stricto sensu”; a liberdade de escolha do parceiro na relação contratual e a liberdade na deliberação do conteúdo do contrato.

Pois bem, a história evolutiva das relações econômicas cuidou por falsear todas essas três premissas da contratualidade.

Em um primeiro momento passou-se a admitir contratos obrigatórios, em que não é dado a parte deixar de contratar, abandonando-se a liberdade contratual “stricto sensu”.

Esses eventos se verificam com o comerciante, que pela lei dos crimes contra a economia popular não pode deixar de vender o seu produto a quem se dispõe a pagar o preço à vista.

De igual, o concessionário de transportes coletivos não pode recusar o passageiro cabendo sempre com ele realizar o respectivo contrato, constituindo a recusa em contratar grave infração ao ordenamento jurídico.

Em outra situação os possuidores de automóvel são compelidos a celebrar contrato de seguro obrigatório, mais uma vez violando-se a sua liberdade contratual em sentido estrito.

Não só nesse aspecto foi contrastada a liberdade contratual. Igualmente em muitas situações, inclusive nas elencadas acima não é dado a parte escolher o parceiro da relação contratual.

Em alguns casos é possível contratar ou não, mas não escolher a parte com quem se vai contratar. Exemplo disso é a situação dos distribuidores de produtos de petróleo, que podem ou não exercer tal atividade, mas se quiserem exercê-la necessariamente contratarão com a Petrobrás, empresa monopolística na produção do gás petrolífero.

Com muita freqüência as partes, embora podendo contratar ou não e mesmo podendo escolher o parceiro da relação contratual não podem decidir sobre o conteúdo do contrato.

Quem pretenda realizar uma viagem aérea celebrará um contrato com a companhia que desejar, embora não possa alterar as cláusulas desse contrato, que normalmente se encontram pré-impressas no bilhete.

Multiplicados são os exemplos de contrato de adesão, chegando a doutrina mesmo a diferenciá-los na categoria de contratos por adesão, onde ambas as partes seguem um ditame de um terceiro, normalmente um órgão público e nos contratos de adesão propriamente ditos onde a parte inferior submete-se a determinação do economicamente mais forte.

Lacordaire proclamou que entre o fraco e o forte a lei liberta e o contrato escraviza.

Essa situação está a nos mostrar a seguinte encruzilhada em que se encontraram os juristas.

Uma primeira perspectiva recomendaria a remodelação de toda concepção teórica da liberdade contratual para afirmar-se de forma diametralmente oposta à teoria anterior, que nem todo contrato é livre.

Uma outra postura seria a de tentar-se construir situações “ad hoc” que permitissem afirmar a liberdade contratual com as exceções hoje admitidas.

Parece claro que os formuladores da teoria jurídica optaram pelo esquema convencionalista em que o afirmado teórico pode ser, por esse modo, reelaborado:

A liberdade integra a essência dos contratos, sempre passando a existir ainda que mitigada em algumas situações como a dos contratos de adesão.

Outra postura seria a de reduzir o enunciado teórico.

O que importa para nós é mostrar agora que as chamadas teorias ecléticas do direito não são mais do que o dilema que vive o jurista entre abandonar o seu modelo teórico original e reconstruir um novo modelo ou se apropriar das antigas teorias operando um redirecionamento.

Quanto as falsificações “ah hoc”, encontramos amiúde essa prática no direito.

Vejamos a situação em que o legislador contrariando toda a lógica possível e mesmo a unidade de linguagem admite que existem imóveis por definição legal.

A encruzilhada em que se encontrou se dá no sentido de que toda a doutrina proclamava que só os bens imóveis estavam sujeitos a registro público.

Como se percebeu que era relevante que fossem registrados outros bens, pela sua significação social, tais como: embarcações e aeronaves, preferiu o jurista a posição mais cômoda de considerar tais imóveis como “imóveis por definição legal”, em uma tentativa desesperada de salvar a regra segundo a qual os móveis não estariam sujeitos à registro.

A falsificação grosseira aqui exhibe-se de modo muito semelhante a aquela operada por Freud na situação apontada por Popper.

Outro exemplo significativo, nos é dado a partir da contribuição alemã que permitiu às Cortes Constitucionais evitar o sacrifício de uma norma, atribuindo-lhe uma interpretação capaz de preservá-la, mesmo ao custo às vezes do sacrifício de sua integridade.

No Supremo Tribunal Federal, passou-se a adotar o mecanismo da interpretação “conforme” numa tentativa de salvar o arcabouço normativo, quando efetivamente ele se mostra como um barco que é inundado por água.

Configuração marcante desta postura foi a decisão da Suprema Corte ao apreciar questão de ordem em Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade, quando deparou-se com o art. 28 da Lei nº 8.906, de 04 de julho de 1994²⁹, que proibia, como proíbe o exercício da advocacia por membros de quaisquer órgãos do Poder Judiciário.

O Supremo Tribunal Federal deparou-se com a situação de que nos Tribunais Eleitorais dois dos membros são advogados e por isso, sem sacrificar a regra abriu-lhe uma pontual exceção para proclamar que essa vedação não atingia aos integrantes dos Tribunais Eleitorais³⁰.

Hoje, segundo o mesmo diapasão existem decididas mais de uma centena de questões, com base na regra da interpretação conforme, que mais não é senão do que uma falsificação “ad hoc”, no dizer de Popper.

Tomemos ainda uma outra situação em que com freqüência tem se buscado construir uma falsificação “ad hoc”, para salvar situações em que o modelo teórico em vigor se acha insuficiente.

Referimo-nos, ao manto de proteção que recai sobre a coisa julgada, sobre o qual se praticou um grau de falseamento, no Corpo Constitucional, ao se admitir a rescisória, demonstrando-se que a magnitude não era tão ampla.

A leitura pois, é de que a coisa julgada esta protegida, mas que só é definitiva, quando decorrido o prazo da ação rescisória.

²⁹ “Art. 28 – A advocacia é incompatível com as seguintes atividades: I - ... II – Membros de órgãos do Poder Judiciário.

³⁰ ADI 1127 MC-QO / DF. Relator: Min. Paulo Brossard. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Julgamento: 29/06/1994. DJ 29/06/2001.

Uma tentativa importante de falseamento foi a edição da Medida Provisória nº 2.180-35-2001, incorporada ao parágrafo único do art. 741, do Código de Processo Civil Brasileiro.

Por esse dispositivo, tornou-se inexigível o título judicial, mesmo quando formalmente transitado em julgado, quando fundado em lei ou ato normativo considerados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal ou que tiver dado interpretação incompatível com a Constituição Federal.

Nesse instante, os juristas se dividem, perplexos, admitindo uns que não há aí a formação da coisa julgada, o que preservaria a regra da sua incolumidade e sustentando outros que ela existe, mas que não se aplica em excepcionalíssima hipótese.

No primeiro caso, teríamos que reconstruir o modelo de coisa julgada formal, que é simplesmente aquela acobertada por decisão irrecorrível.

Fariamos então o abandono conceitual da coisa julgada formal.

Em uma espécie de instinto de conservação o jurista prefere asseverar a coisa julgada, mas relativizar os seus efeitos, como o faz Juary Silva para quem a coisa julgada não é um valor absoluto e no contraste entre ela e as idéias de justiça, esta que deve prevalecer³¹.

De igual modo, uma gama imensa de processualistas relativiza hoje a dimensão da coisa julgada.

Pontes de Miranda, falava em sentença nula de pleno direito e que portanto não levaria a obtenção da coisa julgada, nas hipótese que o *decisum* fosse

³¹ SILVA, Juary. Responsabilidade Civil do Estado por Atos Jurisdicionais – Revista de Direito Público. Nº 20. Abril/Junho 1972, p. 170.

ininteligível, submetesse ao regime de escravidão ou constituísse um direito real incompatível com a ordem jurídica³².

Vislumbra-se um pêndulo oscilante entre a negação da formação da coisa julgada e a mitigação dos seus efeitos.

Com o propósito de mera teia amostral, damo-nos por satisfeitos.

Os paradigmas no Direito

Nada é mais sensível e apropriado para o raciocínio jurídico que a teoria dos paradigmas de Thomas Khun.

Por primeiro, contemplemos aquela situação em que o filósofo nos revela que o cientista não está diante de um questionamento dos paradigmas, mas da solução do “quebra-cabeças”, segundo um determinado paradigma vigente.

É, pois, que o aplicador da pena na esfera do direito criminal há de aplicá-la segundo o paradigma que lhe é posto da individualização, da circunstância do crime, da suas circunstâncias qualificadoras, das atenuantes e das agravantes.

Ao realizar essa operação, ele não se questiona sobre a existência de outras propostas paradigmáticas, mas busca resposta dentro do próprio paradigma com o qual convive e que se incumbe de lhe fazer as perguntas.

No paradigma brasileiro, uma pergunta será inevitável: é o réu de bons antecedentes?

E mais outras tantas. Foi o crime praticado sob impacto de violenta emoção e daí por diante.

O jurista francês nessa mesma operação buscará investigar se houve pré-meditação na prática do crime, o que lhe agravaria a pena.

³² Apud. César Santos. *In Prática Jurídica*. Ano 3, Nº 22, 31 de jan. 2004. p. 40

Percebe-se que o paradigma brasileiro não oferece essa pergunta à consideração de que a premeditação não é elemento palpável que possa interferir na agravação da pena.

Esse ponto passa a ser ignorado pelo jurista brasileiro, independentemente de suas convicções por não compor o modelo da equação que lhe é exibida para lhe decifrar.

Em face disso, muita vez o enfrentamento do paradigma não se faz em cotejo com outro, mas dentro do próprio modelo.

Induidoso que, poderíamos aqui desenvolver a idéias dos chamados princípio de salvaguarda, que conferem uma maleabilidade ao modelo paradigmático capaz de preservá-lo, com a busca estabilizante.

Refiro-me aos princípios da razoabilidade, da proporcionalidade, dentre outros que modulam o raciocínio do operador sem necessidade de fuga para outros paradigmas.

A salvaguarda paradigmática é aliás uma constante nos tratados internacionais, onde a partir de uma determinada cláusula de reserva é possível aos países aderentes o traçamento de variáveis, sem as quais o paradigma não teria sobrevivência.

Igual técnica de preservação do paradigma é a utilização de conceitos elásticos ou indeterminados, que por isso mesmo podem ser preenchidos segundo um de historicidade o que lhes evita o sacrifício.

Apesar de tudo isso, há momentos em que o rompimento do paradigma termina por se tornar inevitável.

A Constituição Brasileira de 1988, no campo de direito de família revela claramente uma clara ruptura do modelo anterior, com a concepção mais formal do núcleo familiar.

Por isso mesmo, de certa feita, revelou-nos com certo desalento um ilustre professor de direito de família que seu pai precursor na cátedra publicara à época obra original, sob o título “Filiação ilegítima” que por uma compreensão natural não encontra quem queira reeditá-la.

O reconhecimento da união estável, ao mesmo par do casamento celebrado, a igualdade plena de direito entre os cônjuges revelam claramente um êxodo do modelo anterior.

Diz-se-á então que há uma nova visão paradigmática em termos de direito constitucional da família.

Essa revolução, havia sido flagrada com rara oportunidade, por Savigny, quando se referiu a revolta dos fatos contra os códigos.

As revoluções paradigmáticas em direito, não param de acontecer e mesmo é possível detectar aquelas situações de crise a que tão percucientemente aludiu Thomas Khun.

O “leading case”

Apontado por Khun como a melhor formulação do paradigma em direito, essa figura se reveste de um precedente com força suficiente para gerar novas soluções societárias, mas ao mesmo tempo com a abertura devida de modo a não impedir novos enriquecimentos teóricos.

A própria concepção do paradigma judicial configura-se como um novo modelo, oriundo dos países de formação anglo-saxônica, que privilegiam o precedente judicial, para além da norma abstrata.

O juiz então, antes de indagar sobre o arcabouço normativo hipotético – a norma in natura – tomará a lei em estado de beneficiamento, isto, é aprimorada pela sua impactação no fato concreto.

Hoje, o Superior Tribunal de Justiça, tem-se vocacionado para uma Corte de precedentes, invocando muito mais que a lei, os seus *leading cases*, como forma de equacionar os seus conflitos e sobretudo unificar o direito nacional.

O Supremo Tribunal Federal Brasileiro foi aquinhado com a perspectiva de poder editar súmulas vinculantes. Se vier a se valer dessa prerrogativa estará criando embriões paradigmáticos, que como tendência natural serão um dia modificados.

Em um espaço apertado, são essas algumas considerações que julgamos significativas para demonstrar por amostragem a instrumentalidade das concepções epistemológicas das ciências na formação do operador do direito.

O presente capítulo dedicou-se a mutabilidade das concepções científicas, buscando enfrentar o problema da demarcação dos conceitos e a evolução dos paradigmas.

Sintomaticamente ao estabelecer um trajeto entre Popper e Kuhn, de algum modo enfrentamos dois paradigmas da teoria do pensamento científico para demonstrar substancialmente que tais conceitos não podem ser mantidos arraigados, mas que ao contrário evoluem segundo uma historicidade social.

Pode parecer a muitos que em uma proposta focada sob os ângulos do direito tributário e administrativo, haveria uma introdução meta-jurídica algo longa.

Tivemos plena consciência disso, mas estamos imbuídos da convicção de que uma tese deve se propor a mover paradigmas e por isso é preciso deixar pistas seguras do nosso intento.

Abriremos o capítulo seguinte tentando compor o atual paradigma da relação tributária.

CAPÍTULO II

O ATUAL PERFIL PARADIGMÁTICO DOS TRIBUTOS, A PARTIR DE UMA PERSPECTIVA HISTÓRICA.

Discutimos no capítulo anterior a questão dos paradigmas como ponto referencial da construção do chamado conhecimento científico.

O paradigma como bem visto funciona como um pólo de atração em torno do qual todo conhecimento científico deve girar, tal como o sol, em volta do qual circundam os planetas.

Pois bem, urge elaborar um traçado descritivo da atual concepção paradigmática do tributo, desde a sua origem histórica ate a sua feição atual.

A partir do desenho dessa concepção tributária tentaremos testar a consistência do paradigma sob vários matizes.

Iniciemos pois nossa jornada, sob o prisma da historicidade dos tributos.

Costumam os autores de direito tributário, mesmo aqueles que se aprofundam sobre a matéria³³ fixar os primórdios da relação tributária a partir do momento da sua monetização, como um fenômeno intrinsecamente ligado a captação de recursos financeiros, de modo a manter os Estado.

Antecedentes à relação tributária atual

Optamos por um método de regressão e entendemos que a compreensão do fenômeno jurídico não pode dispensar um suporte antropológico,

³³ SIDOU, J. M. Othon. *A natureza social do tributo*. 2ª. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1978.

posto que o tributo é fenômeno de organização da sociedade e é necessário conhecer-se a índole dos povos para necessariamente ter-se uma compreensão mais radical, vale dizer mais aprofundada da relação tributária.

Por isso mesmo, tomamos como ponto de partida não um trabalho essencialmente jurídico, mas a produção de Marcel Mauss³⁴, referida por Lanna³⁵ como “Ensaio sobre a dádiva”, onde o sociólogo francês estabelece sob esse rótulo todo o processo de trocas no âmbito das sociedades.

Na visão de Mauss a convivência no âmbito social impõe um sistema de trocas compulsórias, aí rotuladas genericamente como dádivas.

Nesse sentido, os tributos funcionavam como uma dádiva, que nesse caso só as lideranças tinham a prerrogativa de receber.

Essas dádivas não tinham necessariamente conteúdo predefinido, passando muitas vezes ao largo da contribuição pecuniária, mas geravam sempre ao receptor da dádiva a obrigação da contrapartida, resgatando um modelo de aliança de convivência entre as comunidades.

É certo que o mestre francês chegou a falar em trocas voluntárias e obrigatórias interessadas e desinteressadas.

Por isso, a expressão “tributo” ganha uma feição original de “retributo”, ou seja, de retribuição, sem que necessariamente esteja atrelada ao sistema de mercado.

No capítulo III do seu ensaio encontra-se o título “Sobrevivência desses princípios nos direitos antigos e nas economias antigas”.

³⁴ MAUSS, Marcel. Ensaio de sociologia. São Paulo: Perspectiva. 2001. p.339.

³⁵ “Nota sobre Marcel Mauss e o ensaio sobre a dádiva”, Maros Lanna, Universidade Federal do Paraná. http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0104-44782000000100010. Acesso em 12/03/2005.

Nesse momento, o antropólogo francês demonstra que desde a Roma Antiga o sistema jurídico chancelava a idéia de que o fato de alguém ter aceito algo de outrem o tornava obrigado.

Consoante a observação de Lanna tanto o direito germânico antigo, quanto o Hindu teriam sólidos fundamentos no princípio da dádiva, princípio este que teria alimentado o direito grego e romano.

Note-se que Mauss para conferir uma noção de tributabilidade à dádiva associa sempre o tributo ao retributo, daí porque descarta a hipótese de que a exigência da população de dar aos brâmanes na Índia não tinha conotações tributárias.

E por que não tinha essas conotações?

Porque para o Autor os brâmanes não se obrigavam a retribuir os presentes recebidos mas encarregavam os Deuses de fazê-lo.

Perceba-se, portanto, que a dádiva nesse sentido será tributária quando recomende uma contra partida.

O grande ganho da concepção está em enfatizar que o doador é sempre credor do donatário, o que permite inferir-se que o súdito tem um crédito para com o Rei.

Esse aspecto traz uma importante implicação, acentuada por Lanna segundo a qual nos mecanismos de redistribuição estatal do que se arrecada com os tributos não deixam de ser prestações assemelhadas às dádivas.

Tal questionamento levar-nos-á a discutir se ainda se justifica o tributo como prestação desarraigada de uma contraprestação específica, em dessemelhança com a contribuição.

Vejamos se adiante poderemos voltar ao tema.

Recentemente, em 1998, o indiano Amartya Kumar Sen conquistou o prêmio Nobel de economia ao trabalhar a civilização da dádiva, mostrando inclusive que a ética do mercado pode ser destruidora da própria organização social.³⁶

A essa linha, queremos então descartar a idéia de que o tributo seja geneticamente pecuniário ou de caráter monetário.

As civilizações contemporâneas, sobretudo a cultura de mercado tentam jogar no esquecimento o tributo como um “modus faciendi”, para consagrá-lo como está no ordenamento brasileiro, como expressão exclusivamente pecuniária.

Esse esquecimento encontra até um certo abono ético, haja vista que as prestações exigidas como um fazer, muita vez foram imposições de vassalagem, exigências desmedidas dos senhores feudais, sacrifícios indevidos dos prestadores de serviços, humilhações ao homem do campo e daí por diante.

É natural, portanto, que o tributo, como trabalho, esteja fortemente lembrado como um marco da escravatura, como uma relação de escravidão que parece ter merecido o abandono, dentre outros motivos em nome do resgate da dignidade humana.

Colhemos a propósito um excerto poético, oriundo da idade média, no qual se destaca a dureza de vida do servo da gleba, que dia a dia, mês a mês cultivava e arava para o senhor feudal, entregando-lhe o que tivesse de bom e de melhor.

³⁶ “Nota sobre Marcel Mauss e o ensaio sobre a dádiva”, Maros Lanna, Universidade Federal do Paraná. http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0104-44782000000100010. Acesso em 12/03/2005.

Ali se enfatiza a prática da vassalagem, a prestação da corvéia, o pagamento da renda e todas as formas de tributos a que se submetia a população espoliada³⁷.

Esse poema bem diz das duras condições a que se submetiam os servos, em boa hora abolidas com a queda de um sistema que guardava fortes paralelos com o escravagismo.

A sociedade feudal que explicitamente concebeu o tributo sob a forma de prestação de serviços era odiosamente discriminatória.

Os nobres arrecadavam, os padres rezavam e os servos pagavam.

Estes últimos estavam sujeitos a várias taxas e tributos, dentre eles a corvéia que consistia em trabalho de três a quatro dias para o senhor feudal.

A instituição da vassalagem na idade média começava pela cerimônia da homenagem, pela qual em troca da terra os servos se obrigavam a prestar serviços e a submeter-se ao suserano. Nesse sentido, guardamos hoje ainda as expressões correlatas “tributo” e “homenagem”.

³⁷ O TRABALHO SERVIL, O Calendário do Vilão O primeiro serviço do ano, Pelo S. João () o devem prestar, Devem o feno ceifar, Medir e juntar, E no meio dos prados atar. Quando tudo amontado estiver, Ao solar o devem levar, Quando lhes fizerem saber. Depois devem limpar o canal: Aí vão todos, forçado ombro, Levantar o estrume, o duro e o mole. E vem o mês de Agosto: Um serviço a não esquecer, É que devem a corveia, Que cumprida tem que ser. O trigo devem ceifar, Amontoar e aparelhar, E No meio dos campos empilhar. Devem levá-lo à granja, Fazem este serviço desde criança. Tudo se exige ao vilão, E o seu trigo fica à chuva e ao vento, E já sem alento, Amaldiçoam esta herança De má sorte. Depois vem a Nossa Senhora, Em Setembro. Se o vilão oito porcos tiver, Os dois mais belos levará, E o outro a seguir é do Senhor, Que não ficará com o pior, E ainda é preciso pagar, Pela sobra deles, Um dinheiro. Depois vem o S. Dinis, Os vilões aterrados estão, É preciso o censo pagar. Depois devem os campos cercar E a respectiva renda, Ao senhor, ainda pagar. Depois vem a corveia, Quando a terra lavrada estiver. a trigo ao celeiro devem ir buscar, Semear e gradar, Um acre cada um. Depois devem as oferendas. Toucinho pelo Santo André, Três semanas antes do Natal. No Natal devem as galinhas, Que têm que entregar, boas e finas. Depois vem a braçagem. Vá! levem os cavalos, As vacas, os Veados, Empenhem a casa, Tragam-me bastante! Depois vem o Domingo de Ramos, Festa por Deus estabelecida, E o direito dos carneiros para pagar! Na Páscoa devem a corveia: Podem ir à forja, E os cavalos ferrar, Pois a lenha têm que ir buscar. Depois vão ao moinho banal, E o moleiro a farinha mal medirá, E o seu quinhão tirará. Depois vão ao forno banal. Este direito ainda á pior! Quando a mulher do vilão aí vai, E mesmo que pague bem a sua fornada, Nunca o vilão Comerá bom pão, Pois ela será mal preparada E o pão, cru ficará. in Recueils de textes d'histoire, Le Moyen Age, dir. de Louis Gothier e Albert Troux. Apud. http://www.omeusitio.com/joraga/feiradecastro/pags/07_1servil.htm. Acesso em 12/03/2005.

Dos tributos monetizados

É certo que com a monetização generalizada na sociedade tornou-se mais prática exigir-se o tributo como contribuição direta, de início a ser paga pelos vencidos aos vencedores e depois pelos membros da sociedade para manter o Estado.

Obviamente na idade média não havia qualquer preocupação em distinguir-se as modalidades dos tributos, não se cogitando seguramente da distinção entre impostos e taxas, nem tampouco se apartavam categorizadamente impostos diretos e indiretos, embora todas essas modalidades fossem praticadas pelos chamados coletores.

É interessante perceber-se, entretanto, que o princípio da proporcionalidade era sentido desde a Roma Antiga onde circulava a parábola “bonis pastoris esse tondere ovis, non deglubere”.

Nesse sentido, os romanos literalmente preconizavam que a ovelha não devia ser morta, mas tosquiada.

De algum modo, havia nessa metáfora um sentido de justiça social, especificamente de justiça tributária, no sentido de que não se deveria com os impostos tornar insuportável a vida do cidadão, nem impedir-lhe o desenvolvimento de suas atividades regulares, nem mesmo provocar-lhe a antipatia ou desestímulo.

Esse sentido romanístico acha-se teoricamente presente na Carta Constitucional Brasileira, dentre outras passagens, na regra pertinente ao princípio da capacidade contributiva, a proibição do tributo com efeito de confisco, à segurança jurídica traduzida na legalidade estrita, dentre outros momentos.

Como sabemos, entretanto, historicamente esse princípio salutar jamais foi observado, ao longo da história, como até hoje não o é.

Há certo consenso entre os historiadores do direito tributário no sentido de que os primeiros tributos passaram a ser exigidos quando o homem nômade vencia uma determinada tribo e passava dela a exigir compensações e sacrifícios para se repor dos gastos da luta empreendida.

Esses tributos tinham, portanto, caráter episódico e não obedeciam quaisquer regras, senão que resultavam do puro arbítrio do espoliador sobre o espoliado.

Ao se tornar o homem sedentário é natural que as práticas tributárias também ganhassem uma certa estabilidade, a partir do instante em que as lideranças em troca de garantir uma parada segura cobravam uma contraprestação dos que estavam sob sua tutela.

Do ponto de vista da legislação dentre os mais antigos códigos, o de Hamurabi nada cogita sobre impostos.

O Código de Manu, consoante anota Othon Sidou³⁸ deles cogita ao garantir a intransmissibilidade dos impostos em razão da morte do devedor e ao exercer isenções tributárias “intuito persone” a pessoas idosas, deficientes e em situações excepcionais.

A China conheceu um sistema tributário razoavelmente organizado onde haviam impostos “in natura” ou em dinheiro, estabelecidos sobre edificações, terras, águas e mercadorias.

³⁸ Id. p. 19

A civilização grega destacou-se pelo seu espírito organizado, onde as finanças eram controladas e direcionadas a retribuição dos funcionários, a administração da justiça e inclusive ao estímulo das ciências e das artes.

O mais importante de tudo era a prestação de contas de qualquer parcela arrecadada, bem como de qualquer despesa por se realizar, o que mostra o que não foi ao acaso que os povos gregos conquistaram a posição que a história lhes confere.

Dessa organização muito se aproveitou o império romano.

O caráter agrário de Roma fez com que por muito tempo a principal fonte de tributos se originasse da terra, sob a forma do “tributum soli”.

Como esse tributo se revelou insuficiente foi instituído uma espécie de imposto sob a renda e o patrimônio, embora se revestisse de uma espécie de empréstimo compulsório.

A idéia de empréstimo compulsória repousava na concepção romanística de que impostos diretos ou sobre pessoas eram incompatíveis com a dignidade humana dos homens livres, daí porque optavam preferencialmente pelos tributos incidentes sobre os bens.

Tributavam-se assim heranças, mercadorias compradas e a venda de escravos, dentre outros fatores.

É interessante notar que a extra fiscalidade não era um conceito desconhecido dos romanos quando confiscavam toda porção excedente que pudesse caber ao legatário, em relação à quota dos herdeiros.

É possível que estivesse aí presente o embrião da extra fiscalidade, onde o imposto é tomado não com o fim de arrecadar, mas com o propósito de inibir

uma conduta considerada socialmente injusta, qual seja a de um terceiro receber maior herança do que o parente.

Merece registro, sobretudo para evidenciar que o exemplo histórico deve ser o grande subsídio para o exercício das práticas atuais, a chamada reforma tributária operada sob o bastão de Diocleciano.

Dita reforma revestia a relação tributária de alto grau de complexidade, gravando através de imposto, simultaneamente o homem e a terra, ambos em relação conjugada.

Assim, cada homem pagaria um imposto multiplicado pela área da qual fosse proprietário, denominada a unidade pessoal de *caput*, e estabelecendo-se para as mulheres metade do valor dessa unidade.

Ocorre, entretanto, que o processo de multiplicação além da variação da área ocupada levava-se em conta a qualidade da terra.

Mais ainda, além da qualidade a destinação compunha o elemento formador do imposto, e a área destinada ao pastoreio tinha tributação diversa daquela vinculada a agricultura.

Não é necessário dizer-se que um sistema operacional de alta complexidade terminaria por inviabilizar os sistemas de controle, ora ferindo o princípio da justiça tributária, ora dando lugar à sonegação, ora gerando a excessiva onerosidade.

O campesinato se desorganizou e muitos posseiros ou abandonaram as terras ou passaram a buscar proteção de proprietários que pudessem pagar o tributo.

Muitos historiadores apontam o fiasco desse sistema e mais ainda lhe imputam a responsabilidade de ter contribuído para o advento do regime feudal.

A lição que fica, mas que não tem sido bem captada nos vários sistemas pelo mundo é o de que o sistema tributário quando passa a operar em bases de alta complexidade passa a gerar ineficiências e resultar em desorganização da sociedade.

É clássica a afirmação da Suprema Corte Americana no sentido de que o poder de tributar envolve o poder de destruir.

Infelizmente, uma observação do que se passa, sobretudo nos países de terceiro mundo revela o esquecimento da lição alhures lembrada de que a ovelha não deve ser morta, mas só tosquiada e mais ainda estampa o desconhecimento de que superamos os impostos emergenciais do vencedor sobre o vencido, abrindo-se espaço, como direito do contribuinte, a que a tributação seja efeito de um planejamento sensato e eficaz.

Do sistema da idade média falamos por antecipação, com o propósito de enfatizar pela perspectiva dessa tese, a conversão parcial do tributo em trabalho social útil.

Para não se perder a sistemática registre-se que o período medieval caracterizava-se por tributos, absolutamente arbitrários e vorazes, tal como a talha, o obséquo, a banalidade e o dízimo, este o de maior peso e significação.

A Igreja Católica era também a grande beneficiária desses tributos, inclusive o da enfiteuse, que até hoje sobrevive.

A idade moderna marca uma mudança na concepção filosófica da relação tributária, a partir da figura do orçamento.

O instrumento orçamentário passa a ter o papel de dimensionar as chamadas necessidades públicas deixando de se ver o imposto como uma forma de entesouramento das casas reais.

Na Inglaterra esse processo nunca teve um marco histórico adequado e até hoje ainda vemos permanentes conflitos entre os tributos pagos e os gastos da rainha.

Na França há uma marca muito clara de transferência dos recursos públicos para uma administração mais profissionalizada, tendo-se saído de um sistema mercantilista para um sistema liberal, onde a tributabilidade passa a ser a terra, mesmo que a indústria pudesse ocupar maior prioridade econômica.

A Revolução Francesa foi marcada pela profunda repulsa aos chamados impostos diretos.

Essa repulsa parecia absolutamente natural, porque exatamente o terceiro Estado era o grande contribuinte na fase pré-revolucionária.

Aboliu-se evidentemente a talha em período bem próximo a revolução.

Privilegiou-se o chamado imposto sobre o consumo e em alguns casos esse imposto tornou-se seletivo gravando sobretudo os produtos supérfluos.

Curiosa é a situação do imposto do selo que logrou aceitabilidade em quase todos os países do mundo, a partir da sua implantação na Holanda.

No Brasil enorme foi o seu sucesso chegando-se a instituir os fiscais do selo, na medida em que a maioria dos tributos se espelhava em estampilhas.

Augusto Becker traça uma caricatura interessante, quando se refere a um bacharel em direito, recém graduado que protocola uma petição e fica intrigado, porque passados vários dias ela não tem qualquer andamento, sequer é autuada, ou mesmo despachada.

Inquieto indaga do auxiliar da serventia e esse lhe afirma que a petição não teve trânsito, porque estava assinada sobre selos dos correios e não aqueles relativos ao tributo específico cobrado pela prestação jurisdicional.

Diz Becker que ali o jovem bacharel recebeu sua primeira lição de direito tributário³⁹.

Tal imposto passava a ser devido a partir de quaisquer atos, contratos ou registros.

A vida moderna incumbiu-se de colocar tal imposto no ostracismo por não revelar em princípio uma capacidade econômico.

Propostas de simplificação. Imposto único

Os juristas têm assinalado que uma das marcas do sistema tributário tem sido em todos os tempos a pluralidade, descartando-se a figura do imposto único, que vez por outra no Brasil é elevado à bandeira política, sem maior substrato de análise econômica.

Um médico francês, Quenay com várias obras publicadas na sua área, passou-se a se interessar por economia e em consequência disso lançou com o título “Tableau economique” em 1758, no qual considerava que a única atividade de renda tributável seria a agricultura.

Sustentava ele que a renda líquida do proprietário, que não se confunde com a do agricultor, era a única suscetível de impostos de tal sorte que os adquirentes da terra ao efetuarem o pagamento de preço teriam descontado o tributo.

³⁹ BECKER, Alfredo Augusto. Carnaval Tributário. 2ª edição. São Paulo: Lejus, 2004. p.13

Assim, haveria um imposto único e direto de um terço do produto líquido da terra.

O médico/economista recebeu aplausos a sua idéia mas Mirabeau em que se inspirou, por aderir-lhe ao pensamento acabou preso no Castelo de Vincennes⁴⁰.

A luta pela unidade dos impostos teve a vantagem de simplificá-los e reduzi-los em número.

Essas idéias ficaram desmoralizadas e estigmatizadas pelo trocadilho de Voltaire “impot unique, impot inique” (imposto único, imposto iníquo)⁴¹.

Pelo século XIX as idéias do imposto único voltaram a fazer praça, onde sustentou-se que ele deveria incidir sobre a renda substituindo os demais tributos, o que chegou a provocar um congresso internacional do imposto em Lausanne.

Ao depois da Segunda Guerra Mundial o engenheiro Eugene Shueller defendeu o imposto único sobre as fontes de energia.

Nos Estados Unidos vigorou a campanha do *single tax*, mais uma vez se voltando a tributação da terra, sob a inspiração de Henry George.

No Brasil, na década de 90, desenvolveu-se plataforma política pretendendo-se o imposto único de 1% (um por cento), o que ganhou a simpatia da população, não obstante a sua inexecutabilidade.

Os inconvenientes desse imposto são visíveis.

⁴⁰ TEMAS DA FILOSOFIA: resumos. <http://www.cobra.pages.nom.br/ft-fisiocracia.html>. Acesso em 23/03/2005.

⁴¹ François-Marie Arouet de Voltaire. L'HOMME AUX QUARANTE ÉCUS. <http://www.readme.it/libri/4/4081024.shtml> Acesso em 23/03/2005.

Em primeiro lugar, para que pudesse existir um único imposto sua carga seria tão pesada que não passaria de um convite a sonegação, pelo temor do contribuinte.

Afora isso, como acentua Aliomar Baleeiro, esse imposto tenderia a ser fortemente regressivo, porque captaria ricos e pobres em uma mesma alíquota.

De igual modo, tornar-se-ia extremamente difícil valorar o peso tributário de cada mercadoria de sorte a torná-la apreciável no mercado internacional.

As operações no exterior seriam amplamente incentivadas e haveria forte risco de um incremento inflacionário descontrolado.

Além desse fator haveria o problema de distribuição dentre as diversas esferas da Federação, gerando acirradas disputas entre aqueles que julgavam ter produzido mais.

Pontos a ponderar na aplicação do modelo tributário

Essa questão da distribuição do tributo entre as Unidades da Federação, diga-se de passagem, é um problema nosso que peca pela base.

Não há uma distribuição de tarefas administrativas rígidas na Federação.

Assim, a União mantém instituições de ensino superior, os Estados idem e há municípios que também os possuem.

Do mesmo modo, no Brasil, a União abre esgotos, os Estados também e os municípios não fazem por menos.

Torna-se assim impossível encontrar-se um bolo tributário adequado se não há uma divisão de tarefas próprias.

Esse é, entretanto, um outro assunto que não cabe aqui nesse momento.

O importante é pensar-se em que a teoria do imposto único tem o mérito histórico de provocar a discussão sobre a justiça social do tributo.

A história dos tributos não pode ser contada sem a discussão da justiça fiscal e do princípio da capacidade contributiva.

Afinal, todos se protegem ou buscam se proteger contra os impostos iníquos e desqualizadores.

A grande questão é saber se o princípio da capacidade contributiva chega a algum lugar.

Estamos entre os que entendem que se trata de conceito indeterminado, mas não indeterminável.

Estabelecer-se uma mesma base de contribuição para todos os que estão nas mesmas condições de contribuir é algo que pode ser pesquisado e deve ser atingido.

A dificuldade consiste portanto em encontrar-se um parâmetro que atenda ao que se tem denominado de “justiça fiscal”.

A questão não traria maiores embaraços se imaginássemos que essa justiça não seria mais que o signo do justo aplicado ao campo tributário.

O Tribunal Constitucional Federal Alemão tem interpretado o princípio da igualdade como a proibição de arbitrariedade, vale dizer como um comando genérico no sentido de tratar igualmente aos iguais e desigualmente aos desiguais, atento às suas adversidades.

Esse enunciado de caráter meramente formal permitiria em princípio considerar-se justo um tratamento tributário igual, desde que abrangesse toda uma classe, ainda que sem uma razão plausível de ser.

Teríamos no caso uma igualdade meramente formal.

Essa fórmula terminou sendo abandonada para entender-se que deve haver uma racionalidade mínima na causa da tributação.

Nesse caso buscou-se observar se o critério comparativo em que se fundamenta a norma é ponderável e aceitável.

Com efeito, definir-se por justo apenas o que não é arbitrário é efetivamente uma visão conceitual muito pobre.

No Brasil o princípio da seletividade que rege o imposto sobre a propriedade industrial permite que o Estado para evitar o consumo do cigarro estabeleça uma alíquota desproporcional a um produto similar de igual valor.

Nesse ponto os tributaristas se queixam do problema das normas extra fiscais.

Klaus Tipke e Douglas Yamashita⁴² ferem fundo o problema quando questiona, a aplicabilidade dos incentivos fiscais, exatamente por gerarem privilégios inadequados, inoportunos e injustos, sugerindo a ocorrência de subvenções abertas, desde que devidamente justificadas.

Para os autores essa seria a grande forma de reconduzir o direito tributário à função de obter de modo equânime e proporcional os recursos necessários e imprescindíveis aos entes federativos.

⁴² *Justiça Fiscal e princípio da capacidade contributiva*. Malheiros: Rio de Janeiro, p.39. “Com frequência é sugerido que os incentivos fiscais sejam substituídos por subvenções abertas (prestações de transferência desde que haja uma justificativa para tal medida. Desse modo o direito tributário seria reconduzido a sua verdadeira função qual seja o de obter de modo justo os recursos necessários para o orçamento de cada ente federativo”

Essa temática voltará a ter uma abordagem mais aprofundada na parte terceira desse trabalho.

Os juristas germanos ponderam entretanto que não seria possível estabelecer-se incentivos fiscais à base de alíquota porque isso significaria a concessão de maior vantagem fiscal a quem tivesse renda mais alta.

Questão interessante que diz respeito a capacidade contributiva concerne ao princípio da não exaustão tributária, que pode simplificadaamente ser explicado por uma curva de gauss, onde o imposto 0 de nada valeria para o Estado e o imposto 100% esvaziaria completamente a capacidade contributiva.

Divergências múltiplas ainda ocorrem entre os que sustentam a teoria da fonte e a teoria da renda, sendo que para os primeiros somente os ganhos periódicos seriam tributáveis, enquanto para os últimos qualquer acréscimo patrimonial mereceria a imposição dessa natureza.

Não nos cabe evidentemente no bojo de um histórico do sistema tributário assumir partidarismos, sem que com isso tenhamos que abandonar uma posição decididamente crítica.

Há hipótese entretanto em que no Brasil situações de tributabilidade são gritantemente despropositadas, como é o caso das contribuições de melhoria, fiéis ao princípio constitucional entre nós adotado o da renda.

Figuremos a situação, em que alguém tendo por propriedade um terreno rústico, de acesso difícil e sem iluminação visse de repente passar à sua margem uma trilha asfáltica e a luz elétrica.

Poderá acontecer a esse proprietário que não tem recursos para arcar com uma contribuição de melhoria que se do ponto de vista do Estado é adequada, do ponto de vista individual é iníqua.

Falta ao legislador a criação de uma solução intermediária, qual seja de um tributo diferido, que gravasse o bem, a modo de uma hipoteca, para uma venda futura.

Exigir-se de imediata a contribuição é um exemplo que se nos parece perfeito de violação da capacidade contributiva.

Muito teríamos que discorrer sobre a questão da justiça tributária, mas por ora contentamo-nos com o que foi dito.

Toda essa divagação se fez a partir do apanhado histórico do imposto único, como móvel à discussão de uma justiça fiscal parametrizada pelo princípio da capacidade contributiva.

Essas as cores, que em um apanhado rápido pretendemos enfatizar como relevantes na atual concepção paradigmática do tributo, desde a sua evolução histórica até a sua feição nitidamente monetizada, nos dias atuais.

Em nome exclusivamente da fixação das venturas e desventuras do modelo tributário moderno, prestaremos homenagem a história tributária brasileira, em capítulo apartado que se seguirá.

CAPÍTULO III

HISTÓRIA DOS TRIBUTOS NO BRASIL – O PARADIGMA HERDADO

Com o nítido propósito de fixar os laços da cultura brasileira atrelados a relação tributária vamos nos permitir um histórico do seu perfil evolutivo.

Conscientes de que o Direito tem caráter pragmático e ante as sempre freqüentes discussões sobre uma reforma nesse setor pensamos que uma passagem com olhos históricos conjunturais seria valiosa.

Estamos em pleno acordo com Fernando José Amedi e Plínio José Labriola de Campos Negreiros⁴³ quando em obra referencial sobre a matéria revelam a preocupação não em descrever os tributos propriamente em si mesmos, mas contextualizados no âmbito do social como um todo.

Como acentuam os autores a relação tributária não se resolve em um descritivo estático, mas ao contrário só poderá ser compreendida a partir de uma dinâmica que associe os processos de resistência a imposição de tributo a eclosão de sonegações generalizadas e de formação de rebeliões.

Nesse sentido, a abordagem se enriquece na medida em que se contextualiza o tributo no ambiente social⁴⁴.

O período colonial

A colonização brasileira inicia-se a partir de 1530, porquanto até aí a Corte Portuguesa limitava-se basicamente a explorar o pau brasil, mediante regime de concessão.

⁴³ História dos Tributos no Brasil, p. 24.

⁴⁴ “Urge conhecer os processos de resistência às políticas tributárias que poderiam se concretizar na sonegação ou em uma rebelião. Enfim é preciso pensar em homens concretos dentro de um contexto histórico” p. 24

Por essa época, o concessionário obrigava-se face o Reino a não só a pagar um quinto da produção extraída, mas ainda a realizar fortificações.

A partir de 1530 inicia-se o povoamento pelo sistema das capitânicas hereditárias, através dos quais os donatários se investiam da qualidade de arrecadadores dos tributos que incidiam a base da quinta parte sob metais e pedras preciosas além do dízimo sob produtos agrícolas.

Os historiadores anotam que simultaneamente a instituição do sistema tributário instaurou-se a chamada sonegação fiscal, com o propósito de burlar-se a Corte Portuguesa.

O insucesso do sistema de capitânicas hereditárias onde a tributação se dava pela concessão deu lugar a instituição do governo geral como órgão centralizador da administração da colônia.

Ao Governador Geral eram dadas atribuições amplas e vastas, atuando em paralelo com o provedor mor, pessoa de estrita confiança do Reino e incumbido da chamada administração fazendária.

Os ilimitados poderes dos Agentes Fiscais foram sempre uma fonte de constante atrito entre a população, quando meios constrangedores e arbitrários eram usados, em escancarada violência.

A esse dado histórico talvez corresponda a razão de termos tipificado na nossa legislação penal ainda hoje o chamado crime de excesso de exação⁴⁵.

Essa figura do excesso de exação foi fortemente alimentada por um curioso processo de arrematação do direito de tributar, pelo qual mediante processo

⁴⁵ Art. 316 § 1º Código Penal: Se o funcionário exige tributo ou contribuição social que sabe ou deveria saber indevido, ou, quando devido, emprega na cobrança meio vexatório ou gravoso, que a lei não autoriza: Pena – reclusão, de 3 (três) a 8 (oito) anos, e multa.

licitatório o arrematador obrigava-se a recolher um valor mínimo para os cofres do Governo Português, assumindo os riscos de arrecadá-lo.

Para que não sofressem prejuízo valiam-se de práticas as mais abusivas, contanto que extorquisses o tributo em valor o maior possível, assegurando-se o lucro.

Demais disso, o processo licitatório sempre foi eivado de corrupção, gerando freqüentemente o benefício a privilegiados dos administradores. Nesse sentido, pode-se dizer que a história da corrupção no Brasil coincide com o marco inicial da própria administração.

É importante notar que durante todo tempo em que a circulação da moeda era proibida na colônia os tributos eram pagos *in natura*.

Isso reforça tudo que temos sustentado no sentido de que inexistiu um atrelamento essencial ao pagamento de tributo e a prestação pecuniária, haja vista que tais imposições existiram no Brasil antes da própria movimentação monetária.

A permissão de circulação de moedas deu margem entretanto a manipulações graves em relação ao seu valor acentuando desde os primórdios uma relação de desconfiança entre um ente tributante e o contribuinte.

A marca da relação tributária no Brasil é portanto acesamente escorada na conflitualidade constante, o que explica o propósito de lado a lado de tirar proveitos indevidos.

É interessante notar-se que àquela época os contribuintes se queixavam não só dos tributos ordinários mas das cobranças extraordinárias, destinadas a fazer face as necessidades do Império Português, sem qualquer observância da capacidade contributiva.

Não custa lembrar que não há nos momentos atuais como afirmar-se o abandono dessa prática, haja vista a história dos empréstimos compulsórios não devolvidos, das contribuições provisórias tornadas permanentes...

Falando-se em contribuições para gastos específicos uma delas era aquela destinada a custear um casamento de um príncipe ou princesa e que portanto deveria ser cobrada por tempo limitado, mas acabavam se eternizando.

Diz-se que representantes da família real portuguesa ainda recebiam contribuições para casamentos dos seus familiares, mesmo após a morte destes.

Com roupagem mais sofisticada, basta lembrar-se a contribuição provisória sobre a movimentação financeira-CPMF, idealizada pelo médico Jatene, destinada a gastos específicos com a saúde, durante um determinado tempo, que hoje se perenizou e ninguém mais lembra da sua origem.

A esse fenômeno vamos dar um tratamento específico ao cuidarmos do tributo como fonte de enriquecimento ilícito da administração pública.

O certo é que a crise de legitimidade da relação tributária termina por gerar forte tolerância na comunidade com a prática do contrabando, do descaminho, da sonegação e da fraude.

Essas duas primeiras modalidades de sonegação revestiram-se de forte importância no instante em que a essência de tributação até o século XVIII encontrava-se nas entradas e saídas de mercadorias, do que resultava chegada e saída de navios clandestinos.

É útil registrar-se entretanto que o primeiro modelo de isenção fiscal conhecido no Brasil está mais próximo do sentido de justiça tributária do que certas formas hoje praticadas.

É assim que em 1935 os habitantes da Vila de Itu foram dispensados de contribuírem com impostos para os casamentos reais, devido a sua pobreza.

A política isencional começa pois voltada a uma questão da capacidade contributiva.

O pedido de isenção deveria ser encaminhado pelas Câmaras Municipais.

Na fase colonial o primeiro grande significado da arrecadação tributária de Portugal está atrelado à produção do açúcar.

Como o açúcar gerava bons tributos e a sua base de sustentação era alimentada pelo trabalho escravo a Coroa Portuguesa estendeu ao que pode a prática escravagista. Não contente com isso, passou a cobrar tributo sobre a aquisição dos escravos.

O fumo foi também de substancial importância, a tal ponto que chegou a render mais que o próprio ouro.

A partir de 1580 encontrando-se Portugal sob o controle efetivo da Espanha verificou-se um novo modelo de organização tributária em função inclusive de uma maior preocupação dos espanhóis com outras terras da América, como era o caso do México e do Peru de onde eram retiradas grandes quantidades de prata.

Os Espanhóis passaram a exigir tributos com vistas a proteção da Costa Brasileira, ou seja, com fins militares.

Verifica-se nesse período conflitos abertos entre o Reino Espanhol e os Portugueses, exigindo o primeiro dos últimos que estes custeassem as despesas com seus fidalgos com receitas próprias.

Desnecessário dizer o quanto esses fatos repercutiam na colônia, que recebia os reflexos das desavenças entre os dois Reinos.

A partir de 1640 Portugal recupera a sua autonomia mas achava-se em grave crise financeira.

Não lhes restou outra idéia senão a de acrescer os tributos a serem cobrados no Brasil, como grande espaço colonial preservado.

A produção brasileira passou então a ser o sustentáculo de Portugal.

No século XVIII as finanças lusitanas ancoram-se fortemente nas receitas brasileiras.

A partir da decadência da mineração no Brasil e com o crescimento das exigências tributárias a situação da colônia brasileira se agrava.

Com a assinatura do Tratado de Methuen criou-se uma situação amplamente desfavorável a Portugal nas suas relações com a Inglaterra, na medida em que os lusos obrigaram-se a receber toda a lã inglesa, enquanto os ingleses comprometiam-se a não estabelecer tributos diferenciados para o vinho português, diante do mesmo produto francês.

Ocorre, entretanto, que Portugal comprava muito mais manufaturados ingleses do que vendia vinhos de sua terra.

Ao lado disso, enquanto que se desenvolvia a indústria inglesa beneficiada por esse acordo as fábricas portuguesas fechavam sem possibilidade de competir com o tecido britânico.

Isso leva a desmesurada ganância sobre a produção da colônia brasileira, contribuindo para o aumento da revolta e da sonegação.

Essa ebulição resultaria nos fatos históricos conhecidos como a derrama e a inconfidência mineira.

A derrama caracterizou-se pela cobrança violenta e militar de impostos atrasados, do que resultou o movimento da conjuração apontado.

Percebe-se então claramente uma história social contada a partir de uma relação tributária.

O período do império

Essa história culminaria com o processo de independência, que conta como antecedente tributário valioso a Carta Régia de 28 de janeiro de 1808 que embute novos e pesados impostos no Brasil, contribuindo para o aguçamento da crise.

No período imediatamente anterior à separação política entre Portugal e Brasil o quadro tributário desenhava-se a grosso modo, a partir dos impostos de importação e exportação, sobre os bens de raiz, sobre os produtos agrícolas, sobre vendas de escravos, sobre heranças e sobre legados, além de contribuições diversas como pedágios e taxas de trânsito.

O perfil das finanças era caótico e havia o forte apelo a que os governos provinciais contribuíssem para as despesas extraordinárias relativas aos gastos da defesa e do reconhecimento da independência.

A Constituição de 1824 consagra o princípio da universalidade dos impostos e da capacidade contributiva, pelo qual ninguém seria isento de contribuir para as despesas do Estado, na proporção dos seus haveres.

Com o retorno de D. Pedro I a Portugal sucederam-se várias crises, destacando-se do ponto de vista tributário, a guerra dos farrapos que se traduziu no inconformismo dos produtores gaúchos com a concorrência dos seus produtos suportada por aqueles originários do Uruguai, Paraguai e Argentina.

O chamado período da regência é entendido como a época em que ocorreu a sistematização embrionária dos impostos no Brasil.

O Segundo Império é marcado por uma forte elevação de tributos, ora decorrente da crise do café, ora resultante de calamidades públicas, ou mesmo destinadas ao custeio da guerra do Paraguai.

Terminada a guerra que produziu uma sangria de impostos, iniciou-se um período de abolição da carga tributária em um processo mais nítido de divisão de competências entre os tributos do império e os da província.

O poder central se reservou o direito de cobrar os impostos de importação, de exportação, de propriedade imóvel, de navegação, de viação nas estradas de ferro, enquanto que as províncias cobriam os tributos relativos a transmissão da propriedade inter-vivos ou causa-mortis, além do chamado imposto das indústrias e profissões.

A era republicana

A forte reação das províncias terminou por embaralhar completamente o sistema das competências tributárias gerando uma multi-tributação desordenada.

O advento da República traz como substrato econômico básico a abolição da escravidão, com fortes reflexos na economia brasileira e, portanto, no seu sistema de tributos.

Ao lado disso, a implantação do federalismo levou a que a Carta Republicana de 1891 estabelecesse um sistema de distribuição rígido de rendas tributárias.

Apesar disso, não se evitou a super posição de tributos.

O imposto sobre a importação constituía o tributo básico, respondendo por 40% da receita pública, seguido do imposto sobre o consumo que atingia a faixa dos 15%.

O imposto sobre a renda somente seria implantado no Brasil a partir de 1922, sobre o influxo de práticas no exterior, visando uma distribuição mais equânime da carga pública proporcionalizada aos ganhos individuais.

É certo que desde 1843 que o Brasil impunha certos impostos sobre categorias de rendas. De destacar-se o imposto sobre subsídios e vencimentos, que não abrangia os ganhos dos militares em campanha.

Em 1891 o Ministro da Fazenda Ruy Barbosa foi grande defensor de tal imposto, que esbarrava na Carta Constitucional que outorgava aos Estados o imposto sobre indústrias e profissões.

Sem sombra de dúvida, embora de caráter mais justo tal imposto enfrentava um problema maior de cobrança do que os impostos indiretos, como bem acentuava o jurista baiano.

A Constituição de 1934 aprimora o sistema de discriminação da competência tributária, distinguindo com mais clareza a capacidade impositiva da União, dos Estados e Municípios.

Com o Estado Novo, ao lado de uma notória centralização verificou-se uma certa simplificação nas rubricas de receitas, ao lado de uma centralização da cobrança.

Com a Constituição de 1946 é restaurada a autonomia dos Estados e em 1953 cria-se uma Comissão destinada a elaboração de um Código Tributário Nacional.

A partir desse período crescem os investimentos estrangeiros no Brasil e os perfis de consumo se modificam.

O Golpe Militar de 1964 produz no ano seguinte à sua deflagração uma chamada reforma tributária, destacando-se a criação de uma Zona Franca em Manaus, na qual se verifica uma política de isenção fiscal claramente acentuada em busca do chamado desenvolvimento econômico.

O Governo Militar passou a imagem ilusória de que era possível ao mesmo tempo ter-se um alto perfil de crescimento, sem uma espiral inflacionária, espiral esta que serviu de motivo para instalação de militares no poder.

Com a desenvoltura de quem não tinha que respeitar leis, o Governo Militar estabeleceu uma política tributária de caráter amplo, mas com nítido caráter de fortalecer os cofres públicos federais, sem desonerar as unidades federativas do seu encargo.

Bernardo Ribeiro de Moraes⁴⁶ aponta características do sistema tributário em vigor, destacando a repartição das competências tributárias e enfatizando a complexidade desse sistema no modelo federativo sobretudo em razão do “bis in idem” da bitributação e da invasão da competência tributária.

Para o Autor o “bis in idem” ocorre quando o mesmo ente tributante impõe dois impostos sobre um mesmo fato econômico. Na bitribuição um mesmo imposto é exigido simultaneamente por dois entes federativos e na invasão de

⁴⁶ MORAES, Bernardo Ribeiro. *Compêndio de direito tributário*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993. p.283/285: São Elementos configurativos do bis in idem os seguintes: “a) uma única entidade tributante. As exigências fiscais partem de uma única entidade tributante; b) identidade de causa jurídica. As exigências fiscais são decorrentes da ocorrência de um único fato da respectiva obrigação, in idem quer dizer “sobre o mesmo” fato; c) identidade de contribuinte. O sujeito passivo das exigências fiscais é um único, sendo o contribuinte da primeira exigência fiscal o mesmo da segunda; d) duas normas jurídicas. O bis in idem exige a presença de duas normas jurídicas, que deverão recair (incidir) sobre o mesmo fato. Bitributação, conforme o nome indica, exprime a mesma exigência da mesma imposição fiscal por duas ou mais vezes. O que caracteriza a invasão de competência tributária é a exigência de um tributo privativo por entidade pública não contemplada na partilha constitucional com o aludido imposto.

competência tributária verifica-se a exigência de um imposto por ente que constitucionalmente não tem tal competência.

A restauração democrática no país só ocorreria a partir da instalação do Governo Sarney, que do ponto de vista econômico foi inicialmente marcado pela forte aposta no chamado plano cruzado que lhe gerou forte apoio popular, mas que depois redundou num autêntico fracasso.

O Sistema tributário na Constituição Brasileira de 1988

A Constituição de 1988 é uma Carta descentralizadora rompendo com o modelo implantado pela Emenda Constitucional n.18.

Apesar da descentralização o sistema é considerado complexo e com um peso de 2/3 de impostos indiretos e 1/3 de impostos diretos, na contra-mão portanto do entendimento de que os últimos realizam mais fortemente a justiça tributária.

O ano de 1989, que corresponde a implantação do modelo tributário constitucional de 1988 é marcado por forte crise econômica, que enseja um grave desgaste ao Presidente Sarney e dá lugar a ascensão a chefia do Poder Executivo do então desconhecido Fernando Collor, pelo que significava de proposta de mudança.

A instalação desse Governo é marcada por medidas heterodoxas e de choque, como o confisco da moeda.

O debate sobre a reforma tributária ganha corpo em meio a denúncias de corrupção que levariam ao impeachment do Presidente eleito, que é sucedido por Itamar Franco.

Como se sabe Itamar desenhou sua política econômica a partir do então Ministro da Fazenda Fernando Henrique Cardoso a quem coube a coordenação da implantação do plano real.

Segue-se a partir daí a Presidência do próprio Fernando Henrique que, ao invés de uma reforma tributária, buscava sempre solução para os problemas fiscais e de caixa, criando contribuições e fundos, sem qualquer dimensão mais global.

Esse modelo que em linhas gerais permanece tem sido asperamente criticado pela sua extrema complexidade, pelo seu caráter cumulativo e pelo sério gravame que gera a produção e ao consumo nacional.

O certo é que no espaço de quatro anos houve um forte incremento da imposição tributária que em 1994 correspondia a 25% do PIB e em 1998 alcançava a casa dos 30%, beirando agora o patamar dos 35%.

As dificuldades de uma reforma tributária passam hoje sobretudo por uma definição das atribuições dos entes federativos e do seu respectivo quinhão.

De um lado a União deseja uma fatia maior dos tributos, de outro os Estados e os Municípios se queixam da ausência de recursos.

O caos tributário no atual momento

Ninguém tem dúvida de que as relações de tributação se revelam excessivamente caóticas no panorama brasileiro.

Ao apagar das luzes na elaboração deste trabalho veio a público pesquisa efetuada por uma instituição – Docs Inteligência Fiscal – conforme noticiário da Folha de São Paulo, de 29 de outubro de 2005, onde se delineia com cores muito nítidas o atual quadro tributário.

Segundo levantamento de dados a relação de empresas paulistas com o Fisco nunca foi tão ruim.

Noventa e seis por cento de um total de duzentas e cinquenta empresas, com faturamento superior a cem milhões de reais por ano, encontra-se em situação irregular com o Fisco, seja em decorrência de não pagamento de tributos, seja em função de desatualização cadastral ou do cumprimento de obrigações acessórias.

O Presidente da Instituição pesquisadora asseverou que quase todas as empresas consultadas operavam com algum tipo de irregularidade, circunstância que atribuiu a extrema burocracia tributária no país e a proliferação de normas nesse setor, matéria objeto da nossa preocupação nesta tese⁴⁷.

Curiosamente, a exatos três dias foi aprovada pelo Congresso Nacional Medida Provisória criando uma séria de benefícios fiscais, que neste país foi apelidada de “MP do bem”.

A denominação revela que a expectativa do contribuinte é sempre a de edição de medidas destinadas a gerar maior carga tributária, ou maior complexidade nas relações com o Fisco.

Por um raciocínio lógico, se essa MP que tomou o n.255, haja vista a não aprovação da anterior com o n.252, foi considerada “do bem”, mesmo assim não é imune a forte crítica.

O Ex-Secretário da Receita Federal Everardo Maciel apontou o fato de que em cento e trinta e quatro artigos a mencionada Medida Provisória cuida de uma infinidade de setores da economia, causando um embaralhamento, segundo ele sem precedentes no mundo.

⁴⁷ Fábio Pereira Ribeiro, declarou ao jornal Folha de São Paulo: “A burocracia tributária é tão grande no país por conta de excesso de normas e de obrigações dos contribuintes, que quase todas as empresas consultadas operam com alguma irregularidade tributária” São Paulo 29/10/2005.

De logo, registre-se a manifesta impropriedade das Medidas Provisórias para resolverem questões tributárias, na medida em que existe uma contradição intrínseca entre a provisoriedade e a necessidade de segurança nas relações contribuinte/fisco.

Voltando à pesquisa realizada, encontram-se dados altamente preocupantes, dentre estes os de que 93,6% das duzentas e cinquenta empresas pesquisadas receberam entre 21 e 50 autuações no ano passado, cada uma.

Um dos elementos significativos nesse quadro é a clara constatação de que as interpretações do Fisco são sempre descoincidentes com a interpretação das empresas, quanto as normas tributárias.

Outro aspecto importante ali constatado foi o de que 80% das sociedades envolvidas na pesquisa enviam seus funcionários três vezes por semana às repartições públicas.

Isso sinaliza para uma atividade de acompanhamento de processos e de busca de desentrelace nos sistemas burocráticos.

Os levantamentos também mostram que o Fisco se concentra basicamente nos grandes contribuintes, deixando o pequeno empresário, absolutamente vulnerável, porque não conta com o suporte da Receita.

Nada menos que 67,2% das empresas consultadas considerou que o atendimento pelos funcionários do Fisco é péssimo e confuso, enquanto 12% entenderam regular, 20% consideraram bom e 0,8% julgaram ótimo.

É preocupante que 8% consideram-se perseguidos pelo Fisco.

Ouvido sobre essa pesquisa, conforme ainda o jornal Folha de São Paulo, o Secretário Adjunto da Receita Federal, Paulo Ricardo Cardoso limita-se a

dizer que a pesquisa não reflete a realidade e que os empresários que dela participaram não estão dispostos a cumprir com suas obrigações.

O Secretário, de modo sintomático, alerta que está preocupado **“em prestar um bom serviço para quem cumpre suas obrigações”**.

Por aí se verifica que essa alta autoridade insinua que aqueles que sob sua ótica não cumprem as obrigações tributárias, sequer merecem um serviço público adequado.

É evidente que essa visão não leva a lugar nenhum.

O dever de transparência, de atendimento e de boa prestação de serviços não leva em conta, nem pode levar a regularidade fiscal do contribuinte.

Seria o mesmo que o carcereiro dizer não torturamos os presos de bom comportamento.

Os dados colhidos, consubstanciam tudo que vemos assentando em torno do caráter conturbado das relações entre o contribuinte e o Estado, em nada se contribuindo para realização da paz social.

Longe de ser uma situação pontual ou confinada ao Estado de São Paulo esse desenho se reproduz no país inteiro e não temos dúvida em afirmar, pelo mundo afora em maior ou menor escala, em função do grau de desenvolvimento.

O que parece certo é o caráter estrutural da conflitualidade na relação.

Trata-se de um dado empírico de alta relevância para a proposta de construção de uma alternativa ao modelo jurídico vigente.

PARTE II

**OS DESAFIOS AO ATUAL PARADIGMA. A INSUFICIÊNCIA DA
CONCEPÇÃO TRIBUTÁRIA COMO VETOR DE EQUALIZAÇÃO DA DINÂMICA
SOCIAL**

CAPÍTULO I

AS CHAMADAS ECONOMIAS SOLIDÁRIAS – UM TESTE AO PARADIGMA DO TRIBUTO TRADICIONAL

Fiéis a abertura do primeiro capítulo da Parte I, onde dizíamos que as teorias deveriam ser falseadas ou que os paradigmas deveriam ser testados, à luz de Popper e de Kuhn, vamos submeter o tributo tradicional ao primeiro teste, qual seja o da sua abrangência e a sua universalidade.

A pergunta básica desafiada pelo paradigma é a seguinte: É possível tributar-se a todos?

Se não é os tributos devem ser suportados pelos beneficiários dos serviços por eles custeados ou remetidos aos que tem capacidade de pagá-los? A resposta parece óbvia e está resolvida pelo chamado princípio da capacidade contributiva.

Os juristas são algo avessos a pesquisa de campo, limitando-se a maioria dos trabalhos as elucubrações mentais.

Eis um desafio que pretendemos agora quebrar com a chamada experiência das economias solidárias.

Advertimos que se a nossa pesquisa não pode ser considerada “de campo”, muitas das observações aqui feitas resultam desse método, aproveitando-nos de relatos fidedignos com os créditos necessários.

Jean Louis Laville demonstra-nos que as sociedades se originam do princípio da reciprocidade e citando Marcel Mauss sustenta que na economia real a

troca de bens é feita para manter e reforçar o elo social e que essa troca nada tem a ver com a troca de mercado.

Adam Smith garantiu-nos que a mão invisível da natureza seria responsável pelo equilíbrio social.

A história mostraria o quão redondamente (ou globalmente) enganado estaria o economista.

Ao invés de trazer a paz social o mercado trouxe a miséria e a pobreza e fez eclodir a chamada questão social.

Por isso mesmo, operários do mundo inteiro têm se reunido para mostrar que ao lado da economia de mercado pode existir também uma força capaz de organizar a produção, denominada solidariedade.

Na Europa, nos últimos trinta anos, houve uma multiplicação de experiência de economia solidária que tem sido pouco explorada e conhecida entre nós e que muito provavelmente não desperta o interesse da grande mídia, porque exatamente os grandes interesses capitalistas não têm nenhum interesse em que experiências dessa ordem cheguem a vingar.

A rigor o conceito de economia solidária desenvolve-se nos anos 90 na França, a partir da constatação de que o vertiginoso crescimento e as transformações econômicas do final do século passado não projetaram um bem-estar coletivo e ao contrário foram fontes do aumento do desemprego.

Débora Nunes⁴⁸ estabelece distinções entre economia solidária, terceiro setor, economia popular e economia social.

⁴⁸ NUNES. Débora. *A construção de uma experiência de economia solidária num bairro periférico de Salvador*. <http://twiki.im.ufba.br/pub/PSL/EconomiaSolidaria/ExperincianumBairrodeSalvador-Bahia.pdf> Acesso em 15/10/2005.

A economia solidária nessa visão seria o conceito mais abrangente de um modelo suportado em objetivos sociais que vão ao encontro do ideal de cidadania.

Economia social corresponderia ao modelo europeu, suportado em grandes fundações, associações e entidades cooperativas, atreladas ao próprio Estado na composição dos conflitos sociais.

A economia popular, por sua vez, origina-se no seio da latino-américa, como forma de coexistência da população excluída, consistindo-se em um prolongamento das economias familiares.

Interessante é a definição de Genauto França levantada pela mesma autora para quem o terceiro setor seria “o universo do privado, porém público”.

Particularmente, essa relação transicional entre o privado e o público merecerá de nossa parte um tratamento específico na parte terceira desta tese.

Daqui por diante utilizaremos a expressão solidária com uma abrangência ampla, na qual se abriga a economia popular e que se conecta com a chamada economia social.

Precisamos, para desenvolver essa idéia, romper o preconceito de que só existe a sociedade de mercados e capitais.

Um determinado autor definiu a economia capitalista como um autêntico “big brother”, onde a cada semana alguém é eliminado e os que permanecem vão ficando enlouquecidos.

Para melhor compreensão da economia solidária é importante ter-se presente que em uma tentativa de afirmação da sua cientificidade a doutrina econômica auto proclamou-se como conhecimento científico ortodoxo habilitado a

estudar as escolhas racionais entre os chamados bens raros, ou de oferta limitada, observando-se a lei da oferta e da procura.

Com isso a ciência econômica passou a ser a ciência do mercado, que sem dúvida nenhuma envolve uma grande parte da economia real, mas nem toda ela.

A grande verdade é que o mercado é apenas parte da economia, com o que essa vertente importa em um claro reducionismo do conhecimento econômico.

É importante anotar que o contexto econômico adota fortemente a principiologia do mercado, mas também é sensível a dois outros princípios, quais sejam, o da redistribuição e o da reciprocidade.

Pela redistribuição é possível retirar-se parte da produção, a partir de um poder central para alocar tal parcela a um determinado setor, segundo um prisma de normatividade.

Pela reciprocidade temos que a troca de bens é um reforço do elo social existente desde as sociedades mais antigas até as contemporâneas, como bem visto por Marcel Mauss.

A reciprocidade está, sobretudo, marcada pela solidariedade intrínseca, como vínculo mais forte a manter a integridade do tecido social.

O nosso modelo previdenciário tradicional assentou-se sempre em uma regra de solidariedade, segundo a qual a geração dos trabalhadores ativos contribuía para formar a aposentadoria daqueles idosos que tinham perdido a capacidade de trabalho.

A seu turno, os contribuintes de hoje receberiam o fruto do trabalho das novas gerações emergentes, quando não mais pudessem trabalhar.

Esse modelo passou a ser conhecido como “pacto de gerações” e se contrapõe fortemente ao sistema da previdência capitalizada, onde a cada um se dá de acordo com as suas contribuições individuais.

Acontece que a democracia contemporânea sob a seiva do neoliberalismo passou a rezar pela cartilha de Adam Smith, segundo a qual o mercado se incumbiria de trazer a paz social, ainda quando as pessoas perseguissem os seus interesses privados.

Essa perspectiva mostrou-se uma ilusão (ou desilusão) inescandível.

A prática do mercado incumbiu-se sim de espalhar a miséria, a exploração do homem pelo homem, a tal ponto de se afirmar a clara necessidade de revisão dos padrões clássicos de liberdade.

No plano do Direito, essa dolorosa decepção levou a que os juristas destronassem o ícone da liberdade contratual para admitir um certo grau de dirigismo ou a formação clara de mecanismos compensatórios que impedissem os efeitos deletérios da regra de mercado, que partiam de uma premissa terrivelmente equivocada, como já vimos.

A premissa de que se fala consiste em admitir-se que regras iguais para todos produzem um resultado adequado, mesmo sem se levar em conta que nem todos os competidores estão em iguais condições.

Seria mais ou menos o mesmo que se admitir que em um ringue lutadores considerados “peso pena” pudessem competir com aqueles “peso pesado”, desde que as regras fossem uniformes. Resultado. Nocaute inevitável.

O mercado é exatamente isso. A uniformidade de regras ante a desigualdade de situações.

O mundo jurídico reagiu, mesmo sacrificando seus dogmas mais sagrados, como a autonomia da vontade, a ponto de Lacordaire ter afirmado que entre o forte e o fraco o contrato escraviza e a lei liberta⁴⁹.

Sob esse novo signo floresce, por exemplo, o direito do trabalho e exsurge o direito das relações de consumo, identificando sempre um lado forte e um lado fraco para estabelecerem-se as compensações.

Ante a clara insuficiência da proposta de mercado como realizadora dos fins almejados pela sociedade passou a erguer-se entre os teóricos e camadas de pequenos produtores a idéia de que uma outra força poderia se propor a organizar a produção.

A essa força se tem denominado de solidariedade.

Foram levantadas então duas bases de sustentação, quais sejam a base mercadológica e a do Estado Social, este último como ente responsável pelo reequilíbrio do jogo.

Esses dois vetores terminariam por se mostrar insuficientes na equação do problema.

A partir do que, passam a vingar movimentos no mundo inteiro destinados a criar uma rede da chamada economia solidária.

É importante, contudo, criticar uma idéia difundida na concepção do terceiro setor que é a idéia da subsidiariedade.

Essa idéia sustenta-se em que o mercado deve resolver os problemas, se o mercado não o fizer deverá fazê-lo o Estado e se o Estado não conseguir chega a vez do terceiro setor.

⁴⁹ GOMES, O. *Contratos*. 24. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 35.

A própria denominação parece claramente preconceituosa, onde se estabelece uma cronologia na qual a última etapa corresponde exatamente a uma forma de organização da sociedade civil.

Veremos mais tarde que essa questão resulta de uma insuficiência do arcabouço teórico que não consegue visualizar o chamado terceiro setor, como ente público, mesmo não estatal.

A economia clássica insiste em ignorar solenemente os modelos de cooperação, as chamadas empresas sociais e todas as formas que não representem a bandeira do capitalismo.

É natural, portanto, que a relação tributária não tenha qualquer preocupação em se plantar neste terreno, dado que toda ela está radicada no paradigma do mercado.

Sob esse prisma o tributo está pensado como forma de enriquecer os cofres estatais e não de organizar o social, daí porque quando a contribuição não significa uma vontade de arrecadar fala-se claramente em uma extra fiscalidade.

Não resistimos a adiantar que o nosso entendimento é que o tributo deve se inserir sempre como uma das ferramentas inerentes ao papel organizador do Estado, muito menos do que cumprir um papel meramente arrecadador.

Prossigamos em um possível desenho dos postulados dessa economia solidária.

As distorções do modelo da economia clássica revelam-se claramente contraditórias no sentido de oferecer um perfil que avalie as condições de bem-estar de uma comunidade.

Em primeiro lugar, diga-se de passagem, que a economia de mercado trabalha fortemente com a sobrevivência, abandonando por completo a idéia de bem-estar.

Essa sobrevivência significaria, por exemplo, garantir a longevidade máxima e o maior tempo de capacidade produtiva do escravo para que pudesse ele contribuir para uma economia pujante, como se dizia na época da cana-de-açúcar.

Para se avaliar o quanto esse modelo econômico produz uma imagem desfocada da realidade tomemos a falsa dicotomia hoje claramente estabelecida entre o econômico e o social.

Diz-se, por exemplo, que o Estado Brasileiro vai muito bem do ponto de vista econômico, mas vai muito mal do ponto de vista social, como se fosse possível desvincular o papel econômico da função social.

O triunfalismo resultante do superávit primário, como um grande medidor do equilíbrio das contas estatais esconde efetivamente uma realidade intrínseca que não se pode deixar de questionar.

O Governo orgulha-se de economizar nos gastos públicos, poupando cada centavo o que lhe permite alardear o pagamento neste ano de algo como cem bilhões de dólares, relativos aos serviços da dívida externa.

Paradoxalmente anuncia-se, no exato momento em que escrevemos esse trabalho que a maior parte dos países estabeleceu embargo a aquisição da nossa carne bovina, em função da detecção de febre aftosa na região do Mato Grosso do Sul.

Essa notícia preocupante, mesmo do ângulo macro econômico pode ter uma causa simplória, qual seja a de que dos cento e trinta e sete milhões de

dólares disponíveis no Ministério da Agricultura para o programa de saúde animal, apenas trinta e dois milhões de dólares foram liberados até agora.

Certamente os cem milhões faltantes serviram de orgulho para compor o quadro do que o Governo economizou nesse sentido.

Essa é apenas uma contradição intrínseca que revela a insustentabilidade endógena do próprio sistema, na medida em que a retração das exportações em um setor altamente significativo para a economia nacional significará uma forte retração no aporte de divisas para o próprio país, com o que ficará difícil pagar a dívida externa.

A economia solidária é mal vista porque não acredita nesses dados como indicadores do bem-estar social, porque sabe que os lucros dos bancos, por exemplo, é retirado dos recursos possíveis para construção de moradias, de estradas, para apoio a educação e à saúde.

Os conceitos autônomos de economia não interessam a proposta da chamada economia solidária, para a qual os resultados valiosos são os que aumentam o bem-estar.

Em termos econômicos a solidariedade significa um consumo ético, uma produção auto gestonária e um conceito de empresa comunitária, onde o compartilhamento ceda lugar a uma forma hierarquizada de distribuição (ou não distribuição) de rendas.

Marcos Arruda em palestra realizada no Brasil ressalta o distanciamento cada vez mais do sentido da expressão “economia” (oikos + nomia) governo da casa, onde as vertentes econômicas cederam espaço para o mercado e o neoliberalismo perdeu a dimensão o homem.

Nesse sentido, alinha estratégias que se vão desenvolvendo pelo mundo afora das quais se extraem alguns conceitos que lhe parecem fundamentais:

- “o conceito de mercado solidário como outra maneira de ver a relação de trocas;
- a idéia do modo solidário de formação de preços, através da transparência de custos;
- a idéia da eficiência sistemática, e não só a eficiência de cada empreendimento, porque na economia solidária interessa tanto o comportamento de cada empresa, como a do sistema inteiro, em relação às necessidades e aspirações de toda a sociedade; será necessário desenvolver indicadores para medir essa eficiência;
- a vantagem do modelo cooperativo em lugar do competitivo, tanto individual, quanto sistêmico; é a idéia das empresas como comunidades, com finanças não mais centradas e sim nas mãos dos que geram as riquezas;
- a integração solidária e fraterna entre os povos. Auditoria cidadã das dívidas e a renegociação soberana das dívidas, que é uma urgência tão grande no Brasil atual;
- uma nova governabilidade global, dentro do paradigma da partilha, da reciprocidade e os valores da complementaridade, da ajuda mútua e da colaboração solidária, como fundamentos de uma globalização diferente, uma

globalização da solidariedade, da cooperação e da amorosidade entre todos”.⁵⁰

O suporte da economia solidária está em que o modelo a ser reproduzido não deve atender à lógica do capital e sua forma de multiplicação, mas ao processo de reprodução da própria qualidade de vida humana.

Esse modelo não pode ser construído a partir do abstrato, mas deve ser fruto constante da experimentação, a exemplo do que ocorre com as chamadas redes de economia solidária, espalhadas por todo o mundo.

O modelo econômico tradicional valorizou o salário como forma de acesso aos bens da vida, mas a grande verdade é que esse modelo de pagamento mal consegue ensejar a subsistência orgânica, daí porque no seio das próprias comunidades começa-se a questionar se a relação assalariada é a adequada para o desenvolvimento humano, ou se ao contrário o modelo cooperativizado pode realizar a sua estrutura.

Cada dia mais as pessoas se conscientizam de que o crescimento econômico no sentido tradicional não envolve absolutamente qualquer compromisso com os ganhos sociais e o que era meio passa a ser um próprio fim.

Em última análise é preciso que se tenha a idéia de que Economia e Direito devem conviver num círculo mais abrangente da ética da responsabilidade social.

Esse fenômeno que contrapõe cooperativismo a capitalismo tem provocado a erupção ainda que desordenada de uma nova consciência sobre a questão da legitimidade de determinadas práticas, que não se ajustam ao liberalismo econômico.

⁵⁰ *Economia Solidária: desafios para um novo tempo*. Fundação Luis Eduardo Magalhães, Salvador: FLEM, 2003. p. 31

Discute-se cada vez mais a legitimidade de leis que impõem encargos, por exemplo, a quem não tem empregos, ou que asseguram hipotecas capaz de desalojar de um imóvel alguém, para satisfazer um crédito bancário.

Bem a propósito, no Brasil, graças a atuação insistente de entidades populares empenhadas na defesa de adquirentes de imóveis o Superior Tribunal de Justiça criou verbete específico na sua súmula que torna ineficaz a hipoteca firmada entre a construtora e o banco no sentido de afetar aquele que adquiriu o imóvel⁵¹.

Essa construção representa uma pequena vitória dos associativismos contra a crescente sanha do capital dos bancos.

No caso, há uma clara prevalência entre o valor moradia, como valor social em relação ao interesse do Banco na extorsão do lucro.

Há muito caminho ainda a percorrer no desenho jurídico da figuração da economia solidária.

O Superior Tribunal de Justiça, por exemplo, entende ser possível a supressão de fornecimento de energia elétrica e até de água em detrimento do consumidor, mesmo desempregado.

Menos pela posição cristalizada na Corte, mas, sobretudo pelo voto vencido do Relator original e pela ressalva feita pelo Relator designado, vale a pena comentar o aresto adotado em Recurso Especial recente, tomado precisamente em 03/02/2005.

Cuidava-se de demanda de usuário que por falta de condições financeiras insurgia-se contra a supressão de fornecimento de energia elétrica à sua residência, ante a impossibilidade material de arcar com o pagamento.

⁵¹ Súmula 308: A hipoteca firmada entre a construtora e o agente financeiro, anterior ou posterior à celebração da promessa de compra e venda, não tem eficácia perante os adquirentes do imóvel.

O Ministro José Delgado na contra-mão do entendimento do Tribunal, trazendo à colação vários julgados em apoio à sua tese acentuou, citando Marçal Justen Filho que o princípio da dignidade humana entronizado na Constituição Federal importa em reconhecer a todos a garantia da prestação de serviços públicos essenciais, impedindo-lhes a sua suspensão⁵².

O Relator designado para o acórdão prestigiando a uniformização do entendimento da Corte não deixou, entretanto, de proferir lição na qual destacou a imperiosa necessidade de se incluir a prestação dos serviços públicos essenciais como medida efetivadora da implementação das garantias da dignidade humana.

Afastou com isso a aplicação da legislação infra-constitucional quando esta pudesse se atritar com esse princípio máximo da nossa Carta, verdadeiro ideário da nação, como pontificou.

Usando parâmetros de razoabilidade distinguiu a inadimplência por parte de uma empresa de grande porte, na qual teoricamente se justificaria a interrupção do serviço, do não pagamento por uma pessoa física, cujos recursos são bastantes apenas para sobrevivência biológica.

Mostrou com muita clareza a prevalência do interesse público sobre os eventuais interesses das concessionárias.

O precedente para sua melhor compreensão vai transcrito *in verbis* em nota de rodapé⁵³.

⁵² RESP 684442-RS. “Em suma quando a Constituição Federal assegurou a dignidade da pessoa humana e reconheceu o direito de todos à seguridade introduziu obstáculo invencível a suspensão dos serviços públicos essenciais”

⁵³ RESP 684442-RS. “4. Não obstante, ressalvo o entendimento de que o corte do fornecimento de serviços essenciais - água e energia elétrica – como forma de compelir o usuário ao pagamento de tarifa ou multa, extrapola os limites da legalidade e afronta a cláusula pétrea de respeito à dignidade humana, porquanto o cidadão se utiliza dos serviços públicos posto essenciais para a sua vida. 5. Hodiernamente, inviabiliza-se a aplicação da legislação infraconstitucional impermeável aos princípios constitucionais, dentre os quais sobressai o da dignidade da pessoa humana, que é um dos fundamentos da República, por isso que inaugura o texto constitucional, que revela o nosso ideário como nação. 6. In casu, o litígio não gravita em torno de uma empresa que necessita da energia para insumo, tampouco de pessoas jurídicas portentosas, mas de uma pessoa física

Quando percebemos que questões desse matiz eclodem nos tribunais verificamos que uma nova consciência surge rompendo o círculo gravitacional em torno do mercado.

É importante notar que realisticamente as propostas de definição de uma economia solidária pretendem coexistir com a chamada economia de capital, como bem afirma José Luis Coraggio⁵⁴, para quem através do orçamento participativo, por exemplo, pode-se reverter prioridades no setor público, estabelecer a cobrança de tarifas sociais e impor limites ao capital financeiro.

É importante, portanto, notar que esse desenho não propugna um modelo substitutivo, mas um esquema convivencial.

Para uma melhor compreensão passaremos a analisar alguns experimentos da chamada economia solidária, a partir do qual formularemos uma contextualização, para voltarmos ao questionamento inicial, qual seja a do espaço da relação tributária tradicional nesse ambiente econômico.

Veremos que ao defendermos um sistema alternativo de tributação, tanto quanto um modelo de economia solidária não pretendemos afastar, até porque utópico o atual sistema tributário, mas estabelecer um ciclo de convivência com outra forma, ainda que de caráter experimental.

Relatemos algumas experiências em torno de um modelo de economia solidária.

miserável e desempregada, de sorte que a ótica tem que ser outra. Como afirmou o Ministro Francisco Peçanha Martins noutra ocasião, temos que enunciar o direito aplicável ao caso concreto, não o direito em tese. Forçoso, distinguir, em primeiro lugar, o inadimplemento perpetrado por uma pessoa jurídica portentosa e aquele inerente a uma pessoa física que está vivendo no limite da sobrevivência biológica. 7. Em segundo lugar, a Lei de Concessões estabelece que é possível o corte considerado o interesse da coletividade, que significa interditar o corte de energia de um hospital ou de uma universidade, bem como o de uma pessoa que não possui condições financeiras para pagar conta de luz de valor módico, máxime quando a concessionária tem os meios jurídicos legais da ação de cobrança. A responsabilidade patrimonial no direito brasileiro incide sobre o patrimônio do devedor e, neste caso, está incidindo sobre a própria pessoa”

⁵⁴ Economia Solidária, p. 50.

Importante depoimento colhemos em Gonçalo Guimarães⁵⁵ em torno do chamado Projeto de Incubadora Tecnológica de Cooperativas Populares da Universidade Federal do Rio de Janeiro, projeto este que se integra com dezesseis universidades nacionais e que não obstante a observância das peculiaridades regionais procura manter um vetor altamente contributivo para a extensão universitária.

No caso do Rio de Janeiro, o trabalho é desenvolvido em favelas e o seu objetivo é a conversão do trabalho informal em trabalho formal.

A partir das chamadas incubadoras, assim entendidas instituições destinadas a formar cooperativas de trabalho, conseguiu-se nesse período agregar mil e duzentos postos de ocupação formal nas áreas trabalhadas o que é algo significativo.

O dado mais revelador desse projeto, entretanto, se traduz na reflexão aguda do que pode ser considerado inclusão e o que deve ser tido por exclusão social.

Os pesquisadores chegaram a uma conclusão de que o critério de renda individual era insuficiente para responder essa questão.

Assim, percebeu-se que nos sistemas tradicionais fala-se de uma chamada linha de pobreza, a partir da qual o cidadão que não tem uma renda mínima equivalente a certa quantia pode ser considerado excluído, ocorrendo o contrário com quem a atinge ou supera.

Observação muito lúcida do grupo de pesquisadores do Rio de Janeiro era a de que nas favelas em que trabalhavam havia pessoas com renda de até dez salários mínimos, padrão considerado alto no Brasil.

⁵⁵ Economia Solidária, p.54

Apesar disso, essas mesmas pessoas viviam em área favelada, sem esgoto, sem encanamento, sem educação adequada, sem transportes, sem acesso ao lazer, sem garantias de segurança.

A conclusão a que se chegou é a de que o conceito de exclusão tem uma conotação jurídica, na medida em que envolve o acesso a direitos básicos da cidadania e não apenas a disponibilidade de alimentos, que no máximo conduziria a uma vida vegetativa.

O modelo cooperativado teve que produzir duas relações básicas.

A primeira do ponto de vista interno, onde graças a redução dos custos e a eliminação de intermediários chegou-se a dobrar a renda dos que ganhavam um salário mínimo.

Esse processo se deu sem qualquer mágica, eliminando-se apenas o lucro e evitando-se o desperdício, quando os próprios gestores são beneficiários.

Uma ação exógena, entretanto, se faria necessária, de modo a permitir-se que os moradores de uma determinada região pudessem ter efetivo direito ao uso de serviços públicos.

Uma realidade constatada foi a de que por exemplo em quarenta e oito horas uma comunidade conseguia obter uma linha de ônibus, mas em um espaço curto essa linha desaparecia porque os moradores não podiam arcar com a tarifa.

De igual modo de nada adiantaria trazer-se o serviço de água ou de energia elétrica quando os ganhos da população estão ainda atendendo a estrita faixa da necessidade alimentar.

Nesse instante o tributo funciona com efeito perverso encarecendo esses serviços básicos e tornando-os mais distantes.

Essa conclusão última é inteiramente nossa.

Nesse sentido, ao invés de significar uma transferência para as populações pobres o sistema tributário tradicional saca daqueles que deveriam receber crédito.

Outra experiência significativa nos é dada a partir do relato de Joaquim Melo⁵⁶, em torno do chamado Banco de Palma, localizado na área favelada de Palmeiras, na cidade de Fortaleza.

Esse conglomerado formou-se a partir de 1973 com a exclusão de moradores de uma área naquela Capital, onde seriam construídos hotéis, levando-se os então ocupantes a uma região de lama e sem condições de habitabilidade.

Em 1991 a comunidade se organiza e passa a construir obras de infra-estrutura, sob a administração da associação de moradores e com parceria de entidades governamentais e não governamentais.

O passo seguinte seria a chamada criação do Banco de Palmas que parte da idéia de dar crédito a quem produz e consome dentro da própria comunidade

O Banco observou que os moradores locais poderiam fazer muitos e que lá havia desde costureiras a bordadeiras, a carpinteiros, ferreiros e outros tantos que, entretanto, não conseguiam dinamizar sua produção por falta de crédito.

De outro lado, o pouco que produziam não conseguiam vender, porque os consumidores da área, levados pelo marketing, consumiam produtos de grandes fornecedores, inclusive de multinacionais, que obviamente não reinvestiam um centavo no local.

⁵⁶ Economia Solidária, p. 99

Partindo dessa premissa o Banco criou três setores, um deles o de objetos de limpeza e assim, desde o sabonete até o detergente passaram a ser comprados de fornecedores da própria região, que por seu lado contaram com laboratório químico que deu suporte a esse investimento.

Do mesmo modo, o grupo de costureiras, com o apoio do Sebrae lançou uma grife e passou a realizar desfiles, ampliando sensivelmente suas potencialidades comerciais.

No setor da produção de alimentos as pessoas foram incentivadas a plantar poucos pés de alface, mas que em mil quintais geravam um volume expressivo.

Igualmente com cinco galináceos em cada casa chegava-se a uma produção de cinco mil.

O Banco de Palmas fornece crédito independentemente de consulta aos cadastros oficiais, mas baseado exclusivamente na informação dos vizinhos, sobre a idoneidade do tomador. E isso funciona.

Os créditos não são em larga escala, chegando às vezes a vinte reais para aquisição de latinhas de cerveja que serão vendidas em um jogo de futebol qualquer.

O mencionado Banco emite um cartão de crédito, com validade restrita ao bairro, garantindo assim que os moradores com essa facilidade adquiram produtos do próprio local onde moram, gerando benefícios que voltam para a comunidade.

Importante também é a feira semanal onde todos se reúnem para oferecer produtos e trabalho.

É relevantíssimo registrar que quem precisa de trabalho pode também pagar com trabalho, para o que o Banco emite uma moeda própria, onde todos saem ganhando, e os laços de solidariedade se fortalecem.

Essa comunidade é um exemplo vivo de como os elos sociais se estabelecem dentro de um modelo capitalista, mas com alternativas consistentes de sobrevivência.

Mais uma vez pode-se verificar que o poder público tão ausente não se acha legitimado a cobrar tributos nessa área, embora os cobre, o que gera a manifesta ilegitimidade de tal cobrança, porque desvirtua a sua própria natureza, na medida em que ao invés de reduzir amplia as desigualdades sociais.

Relataremos a seguir a existência nos Estados Unidos do chamado *Time Dollar Institute* que trabalha basicamente com a idéia da troca de serviços.

Essa instituição foi desenvolvida a partir da experiência de Ana Miyares.

Essa pesquisadora é graduada em psicologia industrial pela Universidade de Cuba com MBA pela Rutgers University, Newark, New Jersey.

Foi co-fundadora do Instituto e criou programas similares no Japão, na Inglaterra e na República Dominicana.

A idéia do Banco parte do suposto de que há pessoas com capacidade ociosa, mas com um potencial de serviços e que por outro lado também necessitam de apoio em áreas nas quais tem dificuldade de atuar.

Uma das modalidades iniciais pelas quais se instalou o Instituto foi a da troca de serviços a partir do qual pessoas idosas e que não mais trabalhavam se dispunham a tomar conta de crianças filhas de mães trabalhadoras e que não tinham condições de pagar uma creche.

Assim, enquanto as pessoas idosas cuidavam dos filhos das pessoas jovens, estas últimas resolviam os problemas daquelas, fazendo-lhes as compras de mercado, ou simplesmente as acompanhando, face a dificuldade que tinham em locomoção.

Desse modo, o idoso permanecia em casa cuidando de uma criança, enquanto sua mãe resolvia os problemas externos da pessoa de idade mais avançada.

Nenhuma moeda envolvida, mas um laço de solidariedade forte que perdura por quase vinte anos.

O depoimento da fundadora revela que essa instituição se baseia na verificação das aptidões de cada um e na reciprocidade na troca de serviços⁵⁷.

Desnecessário dizer que essa é uma atividade social de extrema relevância não só para o conforto humano, mas para o atendimento das necessidades básicas.

Para que se tenha uma idéia dimensional das chamadas redes de economia solidária entendemos útil relatar alguns dados sobre essa situação.

Em primeiro lugar, a expressão economia solidária, embora não tenha uma univocidade conceitual, está ligada sempre a participação coletiva, a auto gestão, a democracia, ao igualitarismo, à cooperação, a auto sustentação, a promoção e ao desenvolvimento humano, como bem registra Euclides Mance⁵⁸.

No Brasil temos a Associação Nacional de Trabalhadores de empresas auto geridas (ANTEAG).

⁵⁷ “Nós organizamos o grupo com base nos ativos, ou seja, criamos um banco com as qualidades, os talentos, as destrezas das pessoas e a mesma coisa fizemos com as agências. Que serviços vocês podem fornecer? Quer serviços necessitam? Como é que vocês querem expandir os serviços na comunidade? E assim nós vamos tentando ligar as pessoas às agências”. Op cit p. 67.

⁵⁸ Economia solidária, p.73

A Anteaq congrega hoje cerca de trinta mil trabalhadores, e em torno de cinquenta empresas, com o perfil da economia solidária.

São quase vinte e cinco milhões de reais recolhidos em impostos.

As redes de economia solidária chegam a atingir um total de quase dez mil empresas nos Estados Unidos e com um faturamento de cerca de seis bilhões de dólares.

Em dezoito países da Europa há três mil lojas que só vendem produtos oriundos das redes de economia solidária.

Essas redes obrigam-se por si e por seus associados a evitar qualquer forma de opressão ou exploração do trabalho e a adotar políticas ecologicamente aceitáveis.

Por esse modo, ao adquirir um produto da rede de economia solidária o consumidor ao mesmo tempo manifesta a sua posição em favor do trabalho digno e da preservação do ambiente.

Os clubes de trocas afloraram nos Estados Unidos e no Canadá, mas especialmente na Argentina, conseguiram atingir a milhões de pessoas, que sem dispor de moedas intercambiam produtos e serviços de forma direta.

Organizações internacionais têm se incumbido de fiscalizar os produtos originários da economia solidária, apondo-lhes uma etiqueta para gerar a confiança do consumidor.

Como características básicas das redes de economia solidária e dos empreendimentos solidários, poderemos anotar os seguintes elementos: Ações que possibilitem a inserção social em razão do trabalho, a democratização da gestão, a valorização das relações cooperativistas, a distribuição equânime de renda e o desenvolvimento sustentável.

A economia solidária está fundada nos valores da ajuda mútua, Responsabilidade, Democracia, Igualdade, Equidade, Solidariedade, Honestidade, Transparência, Responsabilidade social, como tem acentuado os estudiosos sobre o tema.

Tal economia ainda guarda entre nós uma certa idéia de ilusionismo de algo utópico, exatamente porque confronta com o paradigma central do mercado e não conta com o apoio essencial do sistema tributário.

Se conceitualmente o sistema de economia solidária não deve visar o lucro desmedido, por outro lado não há um diferencial tributário que estabeleça um mecanismo de compensação, de modo a assegurar a essa fórmula de produção uma maior aceitabilidade no mercado.

José Luis Coraggio parece definir com alguma precisão o que tem sido considerado o sistema de economia solidária.

Avessos que somos a citações diretas no corpo do texto, não podemos fugir as exceções, sem correremos o risco de trair o pensamento do autor.

Para Coraggio a economia solidária **“Significa de uma maneira geral que os serviços têm muito mais peso do que a produção material de bens”**⁵⁹.

Veja-se, portanto, que não se exclui nem o Estado, nem o mercado, mas se cria uma terceira via não vinculada aos projetos de mercado.

Na Argentina assistimos há pouco a um fenômeno espontâneo de comunidades que se organizavam para compartilhar suas dificuldades, dada a grave crise financeira, abandonando valores de mercado para criar uma rede de solidariedade.

⁵⁹ op. cit. p. 45

Hoje existe naquele país dezenas de fábricas que fecharam em função do modelo econômico capitalista e que voltaram a ser ocupadas por antigos trabalhadores e operários que se reuniram de modo cooperativo e reiniciaram a produção, dirigindo o empreendimento em proveito da classe trabalhadora.

Hotéis fechados voltaram a operar sob esse novo modelo e essa é uma forma que uma parcela de desempregados encontrou para voltar ao trabalho de forma mais digna, mais humana e mais justa.

Não resistimos neste instante, antes de prosseguirmos com o estudo dessa modelagem para qual o tributo clássico não está aparelhado em falar naquilo em que os economistas brasileiros têm denominado de “economia informal”.

Em artigo publicado no jornal folha de São Paulo de 12/02/2004, o Professor Joaquim Falcão traz um episódio paradigmático dessa situação.

Conta ele que na década de 60 um professor fazia uma pesquisa sobre o direito de propriedade nas favelas do Rio de Janeiro. Ao entrevistar um morador perguntou-lhe se ele não achava ilegal construir sua casa em um terreno de terceiro, ao que teve como resposta: “Doutor ilegal não é o meu barraco, ilegal sou eu”.

A visão era clara. Aquele homem, certamente não tinha “carteira assinada” “não gozava dos direitos elementares à saúde, ao saneamento e a educação”. Em suma, não lhe tinha assegurado qualquer dos pressupostos da dignidade humana hoje tão enfaticamente proclamada na Constituição de 1988.

Ao sintonizar esse quadro a legislação inicia um movimento ainda tímido no sentido de gizar juridicamente uma realidade que não só contemple, mas ao mesmo tempo incentive um processo de resgate dessa situação de exclusão.

Desconhecido e heterodoxo – O Reino do Butão

Sempre temos falado de sistemas de economia solidária instalados em Estados tradicionais fortemente arraigados ao modelo capitalista e monetizado.

A globalização se traz problemas também nos permite conhecer realidades algo distintas daquelas que contemplamos.

Nós próprios jamais havíamos ouvido falar no Reino do Butão país situado na fronteira entre a Índia e a China e governado por um Rei descendente de uma estirpe de monges.

Esse país durante muitos anos nunca se abriu ao mundo e somente há poucas décadas passou a admitir a visita de turistas que, todavia, não devem ultrapassar o número de três mil por ano, de modo a não prejudicar e nem interferir na forma de vida do país.

Esses turistas pagam a significativa importância de duzentos dólares por dia de permanência e ainda assim têm um período de estadia limitada.

O monarca não mora no grande palácio que existe na capital. Reside em uma casa de madeira simples, isolada nos montes. Embora ainda haja um índice de mortalidade infantil considerável, os monges se encarregam de implementar normas de higiene nos setores populacionais mais carentes. Lá não há fome.

O monarca teve a ousadia de organizar um seminário internacional sobre o desenvolvimento, onde o postulado essencial era o de que o econômico não traz obrigatoriamente a felicidade.

A partir daí o Butão passou a trabalhar com um conceito inteiramente novo denominado “Felicidade internacional Bruta” ao invés de “Produto Interno Bruto”, deixando de utilizar os *ranking* tradicionais de classificação.

Baseado em laços de solidariedade e na preservação do meio ambiente, em abril deste ano o Butão ganhou da ONU o prêmio campeões da terra pelo seu programa de sustentabilidade do meio ambiente.

Consoante divulgou a imprensa recentemente um dos mais destacados economistas do Banco Mundial declarou que o Japão tem muito a aprender com o Butão.

Essa afirmativa foi referendada por inúmeros economistas daquele país considerado desenvolvido.

Do ponto de vista ambiental Shunichi Murata, professora da Universidade Kansei Gakuin declarou que em matéria ambiental o que se aprende no Butão “é muito melhor do que aquilo que se ensina aos meninos japoneses neste campo”.

Não se quer dizer que o Butão não tenha seus problemas e um deles tem sido apontado como uma certa intolerância religiosa por entender-se que o budismo encerra a única verdade vivencial.

Ao que nos importa, entretanto, trata-se de um experimento que desafia fortemente as concepções tradicionais e para o qual o cânone clássico do tributo teria que ser revisto⁶⁰.

⁶⁰ “<<http://www.apagina.msnet.com.pt/2005/10/japo-buto.html>> Economistas dizem que Japão deveria inspirar-se no feliz Butão. Acesso em 10/07/2005.

A economia solidária na legislação brasileira

A Lei n.3.039 de 05 de julho de 2005 do Estado do Mato Grosso do Sul, instituiu o Programa Estadual de Fomento a economia solidária.

Percebe-se pela dicção do seu artigo preambular que o referido programa tem por objetivos gerais o estímulo a formação desse modelo econômico, o combate às causas da pobreza, o fomento das redes de produção e das parcerias, a criação de políticas de finanças solidárias e a promoção de um comércio ético e justo.

É interessante notar que o referido diploma legal estabeleceu bases muito específicas para configuração de um modelo de economia solidária, destacando-se dentre estas a proibição de uma relação entre o menor e o maior salário, não excedente ao múltiplo de quatro, a proibição de mão de obra infantil, a garantia do voto independentemente do capital, e a distribuição coletivizada dos recursos.

Assim, qualquer grupo que pretenda comportar-se segundo esses parâmetros poderá participar do referido programa, comprometendo-se ainda a não adotar qualquer mão de obra de pessoa estranha ao próprio grupo.

Atendidos esses pressupostos o Estado assegurará a subvenção de direito real de terrenos e o provimento de infra-estrutura e serviços necessários, além de disponibilizar apoio concernente a capacitação e comercialização dos produtos ou serviços.

Ponto importante diz respeito a instalação de centro de comércio de feiras e articulação de redes de agentes que promovam atividade comercial solidária e justa.

O diploma legal estabeleceu ainda um conselho de orientação do fundo de apoio a economia solidária composto de órgãos governamentais e da sociedade civil.

Do ponto de vista tributário promete a Lei, de modo genérico, a concessão de benefícios fiscais e a isenção de impostos, o que como veremos em outra parte dessa tese, é um tema delicado.

Antecedentemente a essa lei temos notícia da Lei 3.572 de 05 de abril de 2005, do Distrito Federal que trilha pelo mesmo caminho acenando inclusive com fontes de financiamento e entrelaçamento de atividades do grupo empreendedor aos órgãos públicos.

No âmbito do Município de São Paulo tramita Projeto de Lei com a mesma finalidade.

A impressão geral é a de que há uma certa boa vontade dos órgãos estatais, mas ainda não um compromisso concreto e definitivo com o modelo, cuja divulgação é inclusive ainda muito restrita.

O modelo tributário tradicional jamais se voltou para esse contexto econômico

Parece-nos inevitável para que se possa pensar seriamente em uma modelagem jurídica da economia solidária fazer-se um redimensionamento do arquétipo tributário. Senão vejamos.

De início afirmemos que o atual sistema tributário ignora tanto o mercado informal, quanto a economia solidária.

Quanto ao primeiro como pensar-se em uma relação tributária eficaz quando as estatísticas apontam para 48% de pessoas fora do mercado formal?

O sistema tributário evidentemente nesses casos se mostra absolutamente inoperante, seja porque não encontra base para tributar um miserável, nem tem meios de alcançar aqueles que ganham muito bem, mas que optaram pela via “simplificada” de uma atuação econômica longe do alcance do Estado.

Mesmo na economia formal enfrentam-se sérios problemas.

Verifica-se, por exemplo, que entre os hipo-suficientes economicamente encontra-se a mais visível negação do princípio constitucional da capacidade contributiva.

Para se ter uma idéia na Argentina o IVA – que corresponde ao nosso ICMS – também com caráter regressivo projeta para quem ganhe o equivalente a 200 pesos um percentual de impostos da ordem de 21% que chega a declinar a 2,5% para as pessoas de rendas mais altas.

Naturalmente, em uma extrapolação os que ganham 1.000.000 de pesos quase nada pagam de impostos.

No Brasil, dados da Receita Federal mostram que a população que percebe até dois salários mínimos recebe uma oneração de 13,13% sobre seus ganhos, enquanto que aqueles que recebem mais de trinta salários mínimos são onerados em 6,94%, considerado o imposto sobre o consumo.

Nesse momento o paradigma da justiça tributária é fortemente abalado.

Ora, exatamente dessas pessoas que precisam de mais serviços públicos é que se retiram proporcionalmente mais impostos, embora paradoxalmente o que deles se retire pouco signifique para o erário.

Pensemos no que ocorre com a economia solidária que visa exatamente coibir os desvios do mercado informal e da hiposuficiência econômica, antes analisados.

A pergunta que faríamos é a de que: como o sistema tributário poderia atuar nessa área? Tributando serviços prestados?

É certo que eles têm valor econômico, mas nenhuma tradução monetizada, uma vez que não são mensurados os valores de cada serviço, mas eles são prestados segundo as possibilidades do prestador e as necessidades do receptor. Por outro lado, há uma mão dupla, aquele que presta também recebe serviços. Essa mão dupla é inclusive atemporal no sentido de que eu presto serviços hoje e me credencio a receber serviços amanhã.

A relação tributária não passa então pelo teste da convivência com o modelo de economia solidária, porque ela está absolutamente desenhada para a economia de mercado.

Nessa linha de pensamento podemos dizer que o paradigma tradicional do tributo se revela em crise por não poder responder a esse desafio.

Reconhecemos que essa crise não é capaz ainda de produzir uma revolução, mas, sem dúvida, responsabiliza-se por um pensamento dinâmico da tributabilidade.

Não é à toa que no palco das discussões acadêmicas o mais recorrente dos temas é o da reforma tributária.

O que nos parece é que o foco da discussão está desgarrado, na medida em que enquanto se tentar resolver o sistema tributário dentro dele mesmo, não se chegará a lugar algum, ou o que é pior, fatalmente se chegará a um lugar indesejado.

A reforma tributária passa a nosso ver pela concepção do tributo como um meio e não como um fim. Passa, portanto, pela pergunta elementar: há que servem os tributos?

Se entendermos que o papel dos tributos é arrecadar recursos para o Estado a pergunta volta em tom desafiante: e o que o Estado fará com esses recursos?

Ora, se o modelo não resolve a ansiedade social pela redistribuição da renda e é historicamente conflitivo há algo de inadequado nesse modelo.

A sua insuficiência para contemplar o universo do social emergente é o que se quis demonstrar com esse capítulo.

Que a relação tributária nos moldes históricos conspira contra a paz, isso foi posto em um capítulo específico.

Com isso quer-se demonstrar que o modelo paradigmático dos tributos na sociedade contemporânea não enfrenta os desafios latentes, nem resolve a questão da cooperação social e da organização de um outro modelo societário que não o do mercado.

CAPÍTULO II

O SISTEMA TRIBUTÁRIO E ENRIQUECIMENTO ILÍCITO IRREMEDIÁVEL. UMA CRISE DE LEGITIMIDADE.

“Mas veja Vossa Excelência o que está ocorrendo com uma questão constitucional “X”; há quatro anos a União não teve sequer uma sentença de qualquer instância a seu favor; no entanto dizia meu técnico – a arrecadação real está por volta de 85% do previsto porque a grande maioria não vai a juízo”⁶¹

No capítulo antecedente demonstramos o desconforto do modelo tributário clássico que não se produziu para as economias não monetizadas, lastreando-se em uma economia de mercado e por isso mesmo insuscetível de abranger um universo social.

O tributo como atualmente concebido ao invés de parceiro é algoz do sistema econômico solidário porque sua ligação umbilical é com a economia liberal.

Os descaminhos desse modelo passarão agora a ser analisados por uma outra ótica, qual a do enriquecimento ilícito da Administração Pública.

Não se diga que um modelo é ruim porque em relação a ele podem se verificar condutas patológicas como é o caso do enriquecimento sem causa.

⁶¹ SRF. ADI 1.102-2/DF. Ministro Sepúlveda Pertence.

A problemática toda está quando ao lado de se reconhecer essa patologia não se encontra um remédio ou um corretivo.

Essa é a situação que detectamos em relação ao enriquecimento sem causa pela via tributária, notadamente quando cuidamos dos impostos indiretos que constitui dois terços da receita tributária.

Se temos um mal ao qual se apresenta o corretivo, não há o que contestar, mas quando temos um dano que se entenda como essencial, uma ilicitude que não possa ser aplacada ou mitigada isso passa a compor um problema do próprio arquétipo conceitual do instituto.

Desnecessário dizer que quando a Administração Pública se enriquece a partir do tributo lhe retira a legitimidade e o torna extorsivo e quando não se encontra remédio no ordenamento jurídico para essa prática a extorsão se torna crônica e isso conspira contra a própria higidez do modelo.

O desafio que enfrentamos é o de que a administração pública vale-se do tributo como meio de enriquecer-se ilicitamente e com isso o deslegitima, porque ao invés de cumprir uma função social, produz um efeito repugnante de confisco.

Partiremos de premissas gerais do enriquecimento sem causa, cuja abordagem se faz necessária pelo escasso tratamento no nosso direito pátrio e em seguida tomaremos a questão tributária.

A noção de enriquecimento ilícito é, sem dúvida nenhuma, mesmo no campo do direito privado, extremamente controvertida, pouco sistematizada e sem uma unificação dogmática mais sedimentada.

Sem que afirmemos tratar-se de uma instituição de direito privado, é por esse campo que iniciaremos a nossa conversa, justo porque a tradição de

antiguidade concedeu primazia a esse setor do direito à incursão sob temas, que depois vieram a se revelar como comuns a toda ciência jurídica, ou pelo menos, parcialmente aplicáveis à ela.

A tradição napoleônica, de que foram herdeiros muitos sistemas civilistas, inclusive o brasileiro, encaminhou-se naturalmente para a não referência ao assunto, menos por uma postura de omissão, mas, essencialmente, por uma fidelidade ao modelo que adotou.

De tal ordem, considerada a causa, como parte integrante do negócio jurídico, anulado à que faltasse o requisito causal, sempre se julgou não ser necessário o uso de outro recurso, até porque a invalidez do ato negocial, desprovido de causa, projetava a restauração do “statu quo ante”, restituindo-se as partes ao estado original.

Com esse mecanismo, supunha-se não ser necessário outro instrumento para propiciar o reequilíbrio entre as partes.

De outro modo, um certo primado da autonomia da vontade não era o palco adequado a que se introduzisse um elemento que não resultasse de uma relação contratual específica ou que fosse estranho ao elemento volitivo das partes.

A única porta de abertura que poderíamos encontrar seria a chamada relação de “gestão de negócios”, conhecida no nosso Direito Civil.

Doutrinariamente, passou a se associar a “gestão de negócios” a uma categoria denominada “quase contrato” que, a rigor, não chega a esconder a insuficiência epistemológica na classificação.

Historicamente, o enriquecimento ilícito era sempre pensado como a possibilidade de não ser o gestor reembolsado pelo que despendeu em favor do “dominus”.

Natural, portanto, o elo estabelecido entre enriquecimento sem causa e obrigação retributiva ao gestor.

Anote-se, como verdadeiro, que a configuração jurídica do quase-contrato, aliás, nunca guardou maior precisão.

Franck Moderne lembra que ele difere dos contratos por não envolver uma manifestação bilateral de vontade e não se confundir com os delitos, por não resultar de um ato ilícito.

Apesar de tudo, pondera que muitos são os que contestam sua significação, atribuindo a Joserand a afirmativa de que se trataria de um monstro legendário a ser banido do vocabulário jurídico.⁶²

Ao que se tem notícia, o enriquecimento sem causa só passou a ganhar referência autônoma a partir do art.812 do Código Civil Alemão para o qual: **“Quem por prestação de outro, ou de outro modo a custa destes se enriquece sem causa está obrigado a restituição”**.

Pareceu, então, que pelo próprio sistema abstrato germânico, a perfeição dos negócios jurídicos não estando condicionada à causa, deu lugar a que se construísse uma teoria da responsabilidade, desvinculada do próprio vínculo contratual.

62 MODERNE, Franck. *Les quasi-contrats administratifs*. Editora Dalloz, 1995.

Pode-se, no entanto, dizer que nos diversos sistemas contemporâneos, de um modo geral, a introdução de um conceito de enriquecimento ilícito produziu-se a partir de um trabalho espaçado da jurisprudência, repousando, sobretudo, na idéia de equidade e de justiça.

A evolução no trato da matéria veio a trazer uma bifurcação entre a chamada “gestão de negócios”, como causa específica de restituição e o “enriquecimento ilícito”, como princípio geral, dando lugar à chamada ação de “rem in reverso”, que consistiria na transferência daquele que se enriqueceu de todo proveito obtido à custa do empobrecido.

Nos propósitos limitados desta tese não caberá uma discussão mais aprofundada quanto à sede do instituto, se em direito privado, se em direito público, ou ao contrário, um princípio geral.

O Enriquecimento Ilícito no Direito Administrativo Francês

Pretendemos, agora, trazer algumas considerações que dificultaram o ingresso da figura no direito administrativo francês.

Admite-se que possa ter contribuído para a admissão do conceito a lei de 22 de outubro de 1790 que estabeleceu o chamado “princípio da distribuição da carga pública”, pelo qual o Estado deveria indenizar a todos os cidadãos que tivessem sofrido perdas em proveito de uma utilidade pública.

Mais tarde, um processo de requisição imposto às prefeituras em tempo de guerra, que veio a repercutir, de forma direta, economicamente sobre os

cidadãos, favoreceu à consciência no sentido de que deveria haver lugar a uma indenização fora das relações de contratualidade.

As objeções prosseguiram, mesmo depois desse evento, quanto ao ingresso do enriquecimento ilícito no plano do direito administrativo.

Dentre os argumentos em sentido contrário, levantavam-se as normas pertinentes à proteção da Fazenda Pública, à vinculação orçamentária dos gastos públicos, à impossibilidade de exercício irregular da função pública, a que resultaria o gestor de negócios e, ainda, à questão de não poder o juiz imiscuir-se no critério da administração para aferir a existência de utilidade na atividade do gestor, circunstância imprescindível à composição da figura jurídica da gestão do negócio.

Efetivamente, era difícil admitir-se que alguém pudesse desempenhar atividades úteis à administração sem que, regularmente, estivesse investido em alguma função ou autorizado por algum contrato.

Tais oposições acabaram encontrando alguma resposta ou uma forma de acomodação.

Quanto à impossibilidade da existência de gastos públicos não autorizados, Hauriou incumbiu-se de demonstrar que não se podia permanecer sem distinguir as obrigações administrativas e os gastos públicos. As primeiras nasciam de fontes específicas, inclusive independentemente de qualquer previsão. Os gastos, estes sim, dependeriam de previsão orçamentária⁶³.

Essa concepção temos nós, hoje, quando distinguimos obrigação de crédito.

⁶³ Apud., Puig, Manoel Rebollo, El enriquecimiento injusto de la administración pública, pag.54

Outra questão essencial, qual a de se indagar como alguém poderia interferir no desempenho de função pública sem o consentimento administrativo, passou a ser resolvida pela introdução do conceito de “assentimento”, expressão menor, mas que, de qualquer modo, induz à idéia de que a administração, de algum modo, sem que se autorize expressamente, tolera ou permite, de modo tácito, a execução de determinados serviços.

A partir daí, também, pode-se resolver a questão da existência da utilidade pública no serviço realizado com base no chamado “assentimento administrativo”.

Transpostos esses obstáculos, pode-se encontrar a fórmula que solucionava o problema crucial de não se deixar sem indenizar aqueles que, de boa fé, haviam contribuído para a administração.

Nesse enfoque, parece correto afirmar-se que o enriquecimento ilícito ingressa no direito francês, como uma gestão de negócios devidamente temperada para o modelo da administração pública.

O Enriquecimento no Direito Espanhol

Na Espanha, como nos dá conta Puig,⁶⁴ não houve uma rejeição plena ao princípio do enriquecimento injusto no direito administrativo.

É certo que o Tribunal Supremo, muitas vezes, se utilizou, sem a precisão necessária, ora dos conceitos da ação “in rem reverso”, ora do regime da gestão de negócios.

⁶⁴ Puig, Manoel Rebollo, op cit.

Coincidentemente, o grande desenvolvimento da temática no âmbito pretoriano se dá nos anos 70, na mesma época do desenvolvimento da questão, na Corte francesa.

O autor hispânico citado, em alentada monografia sobre o tema, revela que o Tribunal Supremo Espanhol veio de consagrar o enriquecimento ilícito, como um princípio geral de direito.⁶⁵

De outra forma, parece que no direito francês enriquecimento ilícito, pragmaticamente, atrelou-se à idéia dos quase contratos.

Cuidando do assunto, o mencionado Franck Moderne, aponta situações específicas em que se admitiu o enriquecimento sem causa, por via do recurso da gestão de negócios quando obras são executadas a partir de um contrato que venha a ser anulado ou que não foi legitimamente concluído; quando, após a cessação dos efeitos de uma relação contratual, atividades são realizadas; quando o particular desenvolve trabalhos úteis, mas distintos do padrão contratual; quando são realizados trabalhos suplementares, em decorrência de situações excepcionais justificadoras.

Nossa Visão Quanto ao Enriquecimento Ilícito na Administração

É necessário, agora, que efetueemos um traçado menos histórico e mais analítico sobre a questão.

⁶⁵ “Numerosas son las sentencias de lo contencioso-administrativo en que así lo califican y las que lo aplican como tal. Modelo de ello es la de 12 de marzo de 1991 (Ar. 1987), que habla de la <<aplicación de los principios de la buena fe y de la evitación del enriquecimiento injusto, en cuanto informadores de todo el ordenamiento jurídico (arts. 1 CC y 11 LOPJ)>>.” op cit. pag.91

É evidente que ninguém mais do que a administração pública deve pautar-se por uma linha a não ensejar prejuízo àqueles de quem recebe colaboração ou que, de qualquer modo, contribuem para o benefício da coletividade.

O enriquecimento sem causa é, sem dúvida, nenhuma fonte de restituição, nos exatos limites do aproveitamento pela esfera administrativa.

Qualquer que seja a circunstância em que a administração esteja se enriquecendo indevidamente, é mister que essa situação se corrija até em nome do princípio do Estado responsável.

Não há porque atrelar-se o enriquecimento ilícito à gestão de negócios, porque, a nosso ver, nessa última hipótese, poder-se-á verificar um enriquecimento sem causa, embora com solução específica.

Parece-nos que a velha figura do direito civil que permitiu, de certo modo, a abertura da responsabilidade da administração pública, deve ceder lugar a um princípio mais geral, segundo o qual não é dado ao Estado enriquecer-se, de nenhum modo, à custa do esforço do cidadão.

A contribuição que se deva dar ao Estado há de ser uniforme e isonômica, daí porque os excessos contributivos dos particulares devem ser podados.

Não é razoável, qualquer que seja a situação, ou o pretexto, que o Estado receba mais dos seus cidadãos do que as contribuições tributárias que lhes são devidas.

Parece que o fundamento maior ao sancionamento do enriquecimento sem causa é o chamado princípio da legalidade, que não permite ao agente público impor qualquer carga, ainda que por via oblíqua, que não tenha caráter geral e natureza universal.

Sem sombra de dúvida, o campo dos contratos nulos revela-se de enorme fertilidade na produção de enriquecimento ilícito da administração pública a ser compensado nos limites do empobrecimento do particular.

É de se registrar que proliferam as situações em que o próprio Estado dá margem à nulificação de uma avença, quando a parte já desenvolveu trabalhos, despendeu valores e contribuiu para realização de obras e serviços e, por isso, deve ser indenizada.

No plano dos servidores públicos, também se verifica que não é o fato de ter-se consumado uma investidura irregular que dará margem a que o Estado se aproveite dos serviços prestados, sonogando a remuneração correspondente.

Não se confine, de modo algum, a idéia do enriquecimento sem causa à do contrato ilícito ou à das relações extra-contratuais, mas derivadas originariamente de um contrato.

Muita vez, no curso da execução contratual, deverá o Estado abster-se do enriquecimento ilícito face o particular.

Imaginamos a hipótese em que o preço dos bens ou serviços contratados sofra alteração anômala nas suas bases.

Nesse caso, a não recomposição do equilíbrio econômico financeiro da relação importará também em enriquecimento sem causa.

Nem se diga, seguindo-se a doutrina civilista, que, nessa hipótese, a perda será creditada à álea natural dos contratos, porque, se essa regra vale em direito privado, não prospera em direito público.

É que o contratante particular submete-se a um processo licitatório onde é convidado a oferecer, como regra, o menor preço.

Fixando a sua oferta em patamar mínimo, não pode suportar oscilações quaisquer que sejam. Essa é a contrapartida natural da ausência de liberdade de contratar.

Não se olvide a circunstância de que a inexecução contratual pode dar lugar ao enriquecimento ilícito. Dir-se-á que, nesse caso, serão utilizados os remédios causais, ou seja, aqueles especificamente previstos para a relação.

Ilustrativamente, se há um atraso no pagamento, devem estar previstos os juros e, se não estão, prevalecem os legais, de modo que não se instalaria a figura do enriquecimento indevido pelo próprio mecanismo de recomposição.

Pensamos que nem sempre é assim.

Interessante precedente do Tribunal Supremo da Espanha, de 12 de fevereiro de 1990, traz notável contribuição a uma situação relativamente frequente em que se defrontam os contratantes com órgãos públicos no Brasil.

Esse precedente, colhido no sempre recorrido Manoel Rebollo Puig, vai a seguir resumido.

A Prefeitura de Telde contratou a realização de projetos, obras e serviços que ficaram a cargo de um particular. Contudo, após os investimentos feitos por esse particular, a administração retardou o pagamento, obrigando-o a recorrer ao sistema bancário, onde teve que arcar com juros de mercado.

O Tribunal Supremo entendeu que a indenização pela “mora” ia além dos juros contratuais para incluir todas as despesas realizadas.

Ao assim decidir a Suprema Corte considerou que os contratos administrativos não se podem converter em via oblíqua de obtenção de crédito pelo Município, daí porque a aplicação pura e simples da cláusula contratual a respeito da mora daria lugar a um enriquecimento sem causa.

Cuida-se de um precedente corajoso, mas extremamente realista, a exigir se estendido a outros sistemas um maior nível de grau de seriedade do ponto de vista do Estado⁶⁶.

Estamos em que agiu com acerto a Corte Espanhola, porque não é possível exigir-se do particular que arque com despesas decorrentes exclusivamente da mora do Estado.

⁶⁶ Manuel Rebollo Puig, op cit. pag.130. O aresto mereceu o seguinte comentário do autor citado: “La larga cita era conveniente para poner de relieve que en realidad el enriquecimiento sin causa no es la fuente específica de la obligación declarada, que más bien encaja en la responsabilidad contractual y que aquel concepto se utiliza aquí para reforzar la argumentación o, quizá, para obviar la aplicación del artículo 1.108 CC, que hubiera supuesto una condena limitada al interés legal. Con todo, debe constar que no conocemos otras sentencias que se pronuncien en esta línea invocando el enriquecimiento injusto y que, incluso en la transcrita, el Tribunal Supremo simplemente razona que <<la contratación administrativa no es una forma privilegiada de obtención de créditos por el municipio convirtiendo en prestamista forzoso al contratista”.

Do enriquecimento pela via tributária

Temos tomado exemplos alienígenas para cuidar da questão do enriquecimento ilícito mostrando-lhe as soluções adequadas.

Especificamente no campo do direito tributário a jurisprudência brasileira é bastante fértil, de modo que sem sacrifício do arcabouço teórico, pragmaticamente em torno dela poderemos desenvolver nossas concepções, possibilitando a um tempo um testemunho próximo e a outro um grau de generalidade.

Quando damos essas explicações é porque temos a ousadia de não acreditar em uma tese de direito positivo, isto é, cujo grau de abrangência tem uma confinação geográfica predefinida e não necessariamente ditada por uma instrumentalidade lógica com algum grau de universalização.

Bem por isso, os exemplos brasileiros são exemplos próximos, mas que valem na medida em que presumivelmente tenham uma correspondência com modelos gerais de outros continentes.

Por primeiro afaste-se o argumento vexatório e constrangedor de que o enriquecimento ilícito no campo tributário não comporta corrigendas. Comporta sim e os tribunais têm dado prova disso.

A problemática está em que em alguns casos o Pretório aceita, em tese, que tenha havido uma disfunção na exação tributária, mas não encontra meios de resgatar o desvio perpetrado.

Começemos com a hipótese mais comum. A do enriquecimento sanável, até para que não pareça que temos preconceitos.

Em matéria acadêmica não há lugar para estratégias, de modo que se afirmar que o sistema tributário não dispõe de mecanismos auto corretivos em hipóteses de enriquecimento sem causa seria inaceitável.

Enriquecimento tributário corrigível

Diga-se de logo, que nos tributos diretos a emenda do erro na tributação pode ser atalhada com mais facilidade do que nos tributos indiretos.

Mesmo quando a quantificação é difícil, senão impossível, os tribunais em salvaguarda ao princípio maior valem-se da razoabilidade.

Examinemos o chamado empréstimo compulsório, instituído no Brasil pelo Decreto Lei n.2.288/86, pelo qual os veículos ao se abastecerem pagariam um valor adicional recolhidos aos cofres da União proporcional ao preço do combustível.

Pelo mencionado diploma, com o propósito declarado de reduzir o chamado excesso de poder aquisitivo estabeleceu-se uma alíquota de 28% incidente sobre o valor do consumo de gasolina e álcool carburante.

Por motivos vários o Supremo Tribunal Federal julgou inconstitucional o referido empréstimo, do que decorreram ações diversas para obter a restituição do indébito.

Ressalte-se que o Superior Tribunal de Justiça entendeu em prol do contribuinte desnecessária a prova do efetivo consumo de combustível no qual se embutiu a alíquota à guisa de empréstimo reputado inconstitucional.

A controvérsia instalou-se quanto ao termo decadencial, entendendo-se inicialmente que esse termo deveria ser computado a partir do

trânsito em julgado da decisão do Supremo Tribunal Federal que reconheceu a inconstitucionalidade do tributo.

O entendimento foi, entretanto, modificado para fixar-se que o prazo decadencial seria computado após o lapso de cinco anos para homologação do lançamento.

Sem sombra de dúvida a leitura mais literal do Código Tributário Nacional leva ao entendimento mais restritivo adotado pelo Superior Tribunal de Justiça, que chegou a considerar inteiramente arbitrário o critério que levava em conta a decisão do trânsito em julgado.

É preciso, contudo, que se tenha em conta a necessidade de estender ao máximo possível os prazos para resgate de valores pagos indevidamente, de modo a não se estimular o enriquecimento sem causa.

A decisão anterior do Superior Tribunal de Justiça ao permitir que a parte aguardasse a decisão sobre a inconstitucionalidade, além de ter o mérito de evitar a multiplicação de ações, antes do pronunciamento da Excelsa Corte, deixava mais protegido o próprio contribuinte, que assim aguardaria o desfecho da matéria no Tribunal.

Para agravar o quadro o Supremo Tribunal manifestou entendimento de que nem o Ministério Público, nem a Associação de Contribuintes teria legitimidade para impugnar a cobrança de tributos e do mesmo modo para pleitear a restituição de valores que resultaram em enriquecimento ilícito da União.

Provocados a propor ações individuais, uma imensa gama de contribuintes deixou de haver de volta o empréstimo compulsório, consagrando-se pois o enriquecimento sem causa⁶⁷.

Verifique-se que estamos diante de tributo direto, onde não há qualquer questionamento quanto a possibilidade de recebimento, ainda assim as estruturas jurídico-processuais erigem barreiras quase intransponíveis para o recebimento do quantum pago indevidamente.

Tal postura estimula a irresponsabilidade do poder público, que sabe de antemão que não será molestado por imenso rol de contribuintes que não tem como comparecer individualmente a justiça em defesa de interesses dessa monta.

Confirma-se pois, mesmo nessa modalidade de tributo, a crítica que vínhamos fazendo ao sistema como um todo no sentido de que é gerador de enriquecimento ilícito.

É interessante notar que a Constituição Brasileira no seu art. 37, § 5º preconiza a edição de lei que estabeleça a prescrição para punição de atos ilícitos praticados por agentes públicos que causem prejuízo ao erário, ressalvando, porém, as ações de ressarcimento, que à sua leitura são imprescritíveis.

Ora, soa a nosso ver em nome de um mínimo de isonomia impossível admitir-se que os ressarcimentos em favor do erário sejam imprescritíveis, mas contra estes estejam sujeitos a uma prescrição de cinco anos.

⁶⁷ STF AI 382298 AgR / RS, Relator: Min. Carlos Velloso, DJ 28-05-2004 pag.00053. Agravo regimental em Agravo de Instrumento. 2. Recurso Extraordinário. Ação Rescisória. 3. Ilegitimidade ativa de associação de defesa do consumidor para propor Ação Civil Pública na defesa de direitos individuais homogêneos. Matéria devidamente prequestionada. Questão relativa às condições da ação não pode ser conhecida de ofício. 4. Empréstimo compulsório sobre a aquisição de combustíveis. Qualificação dos substituídos como contribuintes. 5. Inexistência de relação de consumo entre o sujeito ativo (poder público) e o sujeito passivo (contribuinte). 6. Precedentes do STF no sentido de que o Ministério Público não possui legitimidade para propor ação civil pública com o objetivo de impugnar a cobrança de tributos. 7. Da mesma forma, a associação de defesa do consumidor não tem legitimidade para propor ação civil pública na defesa de contribuintes. 8. Agravo regimental provido e, desde logo, provido o recurso extraordinário, para julgar procedente a ação rescisória.

A Suprema Corte se mostrou sensível a questão isonômica em matéria decadencial quando rejeitou o alargamento de prazo para ação rescisória, com validade restrita as hipóteses em que o rescindente fosse o poder público.

Naquela oportunidade pelo conduto do voto do Ministro Sepúlveda Pertence, destacou a Corte: “No caminho da efetivação do *due process of law* – que tem particular relevo na construção sempre inacabada do Estado de direito democrático – a tendência há de ser a gradativa superação dos privilégios processuais do Estado, à custa da melhoria de suas instituições de defesa em juízo, e nunca a da ampliação deles ou a da criação de outros, como – é preciso dizê-lo – se tem observado neste decênio”.⁶⁸

O precedente traz uma luz que focaliza de modo agudo a impossibilidade de privilégios do Estado em face do particular.

Como observamos o atual modelo tributário, mesmo nos chamados tributos diretos constitui-se fonte de enriquecimento sem causa.

Não dispomos de dados estatísticos, mas será fácil verificar o quanto a União se apropriou indevidamente de empréstimos, sem que os tivesse pago.

Antecedente histórico no enriquecimento sem causa com reflexos no direito tributário.

O matiz de desconfiança do contribuinte no Estado foi bastante realçado quando tomamos o histórico dos tributos no Brasil.

Remontamos agora a uma questão particular, qual seja a dos empréstimos obtidos pela União entre os anos de 1902 e 1941.

⁶⁸ STF. ADI 1910-DF, DJ 27/02/2004.

Mediante tais empréstimos o Governo Brasileiro emitia em favor do mutuante apólices da dívida pública, cujo início de resgate se daria a partir da sua conclusão, rendendo juros anuais de cinco por cento e amortização anual de meio por cento.

Como era previsível no nosso caldo de cultura, muitas dessas obras sequer se iniciaram, daí porque a condição necessária a retribuição dos títulos e ao seu resgate jamais chegou a se implementar.

Diante dessa realidade, o Governo ditatorial de 1967, pelo Decreto-Lei n.263 estabeleceu um prazo para resgate dos créditos originários, de seis meses, prazo esse que foi ampliado por mais seis pelo Decreto n.396 de 1968.

O certo é que muitos títulos remanesceram sem que fossem resgatados, ante mesmo a exigüidade do prazo concedido e as dificuldades de liquidação dos seus valores, alinhando-se a isso os tradicionais entraves burocráticos.

Em tempos mais recentes eclodiu um movimento no sentido de afirmar-se a inconstitucionalidade dos referidos Decretos-Leis sob motivos múltiplos, dentre eles o da impertinência de diplomas de tal natureza para cuidar de prescrição de títulos cambiários.

Parecia algo natural que essa discussão só viesse a ser travada findo o período ditatorial, porque as chances de vingar um entendimento favorável ao cidadão eram à época pequenas.

Ocorre, entretanto, que os Tribunais, a exemplo do Superior Tribunal de Justiça passaram a entender que a exigibilidade desses títulos achava-se prescrita, emprestando então inteiro valor aos Decretos-Leis ora cogitados⁶⁹.

Pode-se compreender com clareza razões pragmáticas que levaram a que se formasse uma cortina de extrema má vontade com esses títulos, em face de uma propalada aquisição aos credores originais por preços simbólicos, de modo a ensejar a grandes empresas devedoras a sua oposição contra o Estado.

Não estamos, entretanto, convencidos de que os Decretos-Leis que criaram uma prescrição em prazo muito breve, sem autoridade formal para tanto pudessem operar contra o mutuante de boa-fé.

Tudo parece levar a crer que o expediente foi propositalmente erigido para apagar das escrituras do passivo da União esses incômodos débitos que não honram a tradição do Estado.

Parece-nos fora de dúvida a necessidade de questionar-se a autenticidade dos títulos, a partir de uma investigação rigorosa. O que não se imagina é que se criem mecanismos que consagrem o enriquecimento sem causa.

Perguntar-se-á em que entra a relação tributária em face desse precedente histórico.

A resposta advém de que, sem a perspectiva de receberem os seus créditos pela via da ação judicial os supostos credores tentaram exibí-los como

⁶⁹ ADMINISTRATIVO. RECURSO ESPECIAL. AÇÃO ORDINÁRIA. APÓLICES DA DÍVIDA PÚBLICA EMITIDAS NO INÍCIO DO SÉCULO XX (1902 A 1941). RESGATE. DECRETOS-LEIS NºS 263/67 E 396/68. PRAZO PRESCRICIONAL. 1. Ação ordinária ajuizada objetivando o reconhecimento da validade e o resgate de títulos públicos federais (fls. 27-35), emitidos em 1902 pela União, bem como a condenação da ré ao pagamento de seu valor integralmente atualizado, acrescido dos demais consectários legais 2. A jurisprudência desta Corte assentou a ocorrência da prescrição e, a fortiori, a inexigibilidade dos Títulos da Dívida Pública, emitidos no início do Século XX (entre 1902 a 1941), decorrente da inação dos credores que não exerceram o resgate em tempo oportuno, autorizado pelos Decretos-Leis nºs 263/67 e 396/68. 3. Precedente Jurisprudencial desta Corte: RESP 678.110/SC, Relator Ministro José Delgado, publicado no DJ de 02.12.2004. 4. Recurso especial improvido. STJ RESP 655512/PR, Relator Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJ 01.08.2005 p. 331.

títulos hábeis a oferta de garantia quando executados, ou à compensação em relação a tributos.

A Fazenda Nacional resistiu e foi vitoriosa nessa resistência, que mais ainda realça a fragilidade do cidadão diante de um aparelho tributário que se irroga todos os privilégios, e não se acanha mesmo diante do enriquecimento ilícito.

Aldémário Araújo Castro, em trabalho intitulado “**As apólices da dívida pública emitidas no início do século e a impossibilidade de serem usadas no âmbito tributário**”, permite-nos visualizar com boa nitidez o comportamento da máquina tributária.

Sustenta o autor que é impossível a dação em pagamento desses títulos porque tal procedimento dependeria de lei expressa.

Igualmente entende que não é possível a consignação porque esta pressupõe a oferta de dinheiro.

Identicamente sob o palio da Súmula 112 do Superior Tribunal de Justiça preconiza a impossibilidade de suspensão do crédito tributário porque esta só ocorreria se houvesse depósito integral e em dinheiro.

Nega ainda o autor a possibilidade de que tais títulos possam servir como garantia a execução, inclusive pelo fato de que o poder público não reconhece a sua eficácia.

Afasta, por último, a possibilidade de compensação, porque esta dependeria exclusivamente de lei.

Eis aí um retrato sem retoques da posição exteriorizada pela própria Fazenda Nacional, de quem o articulista é Ilustre Procurador.

Não procuraremos discutir a firmeza dos argumentos. Ao contrário, admitimos até que à luz do direito brasileiro o raciocínio, salvo quanto a higidez dos títulos tem procedência.

Exatamente por entender que esse raciocínio é adequado é que concluimos que a modelagem jurídico-tributária agasalha institucionalmente e não apenas de modo acidental o enriquecimento sem causa.

Com efeito, quando se admite que a União devedora de valores a um particular e ainda assim não se permite que este particular suspenda paralelamente a exigência de um crédito da União, efetivamente o que se está a dizer é que a União não trata os seus contribuintes com a mesma seriedade com que quer ser tratada por estes.

Chega a ser estarrecedor que se sustente com base no art. 54 da Lei 4.320 de 17 de março de 1964 que: **“Não será admitida a compensação da obrigação de recolher rendas ou receitas com o direito creditório contra a Fazenda Pública”**.

É de se perguntar claramente se o mencionado dispositivo resiste a uma consideração em torno do princípio da moralidade administrativa e se não se constitui em uma norma afirmativa da irresponsabilidade do Estado.

Do artigo mencionado, que pela sua capacidade de síntese nos permitiu seguir a trilha desvendando as tentativas de enriquecimento ilícito do Estado, por via da relação tributária devemos entretanto destacar a invocação imprópria feita a Aliomar Baleeiro, jurista notável cujo cem anos de nascimento se completam neste ano de 2005.

Não se tome o emérito tributarista como avalista desse processo de enriquecimento, porque a própria citação que se lhe faz deixa claro que o seu entendimento era outro.

Confira-se o texto transcrito: **“Processo irregular e condenável de amortização, praticado por governos sem crédito, consiste na faculdade que o Tesouro acena aos subscritores de pagarem impostos com títulos públicos, pelo valor ao par. Uma perda seca para o Fisco, quando os títulos se acham abaixo do par, é a consequência desses expedientes, que repugnam aos Estados de sadia administração financeira”**⁷⁰.

É fácil então perceber-se que o saudoso Ministro do Supremo Tribunal Federal não acicata a utilização dos títulos públicos no pagamento dos impostos, mas apenas a tomada desse valor por montante superior ao do mercado.

Não se invoque, pois, o nome de Baleeiro para envolver mazelas de credibilidade de um sistema que estruturalmente não merece a confiança do contribuinte.

Demonstramos assim mais um artifício pelo qual se fecha o sistema tributário a qualquer tentativa da geração de uma relação mais transparente com o contribuinte.

A negativa de compensação de créditos líquidos e vencidos é na verdade algo que não podemos imaginar.

A mão pesada do Fisco ao cobrar tributos esconde uma outra face da moeda, quando se trata de pagar os seus compromissos.

⁷⁰ Uma Introdução à Ciência das Finanças. Forense. 14ª Edição. pag. 488.

Na Bíblia, pela voz do evangelista Mateus temos a parábola do servo que devia mil talentos ao seu senhor e que lhe pedindo clemência, o senhor o perdoou.

Ao sair à rua, entretanto, esse mesmo devedor que teve a complacência do credor leva ao açoitado um homem humilde que lhe devia quantia muito menor.

Assim é o Estado.

Ao cobrar o tributo impõe todas as sanções, todos os gravames.

Quando se trata de pagar o que deve erige todas as desculpas, todos os pretextos, todas as dificuldades.

Como estamos em sede bíblica que se nos permita dizer que uma diferença possível entre o purgatório e o precatório é que o primeiro é temporário e o segundo parece ser eterno.

Compensação de crédito negada. Outra fonte de enriquecimento

Analisemos agora uma singularíssima situação que se nos afigura claramente consagradora do enriquecimento sem causa na relação tributária, qual seja a vedação de correção monetária dos chamados créditos escriturais relativos ao Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e ao Imposto sobre Produtos Industrializados.

Como é sabido o princípio da não-cumulatividade que impede que os referidos impostos atuem em cascata, isto é, reincidam em cada nova operação, faz com que o comerciante credite em seu favor o valor do imposto pago na primeira etapa recolhendo a diferença acrescida na comercialização seguinte.

No período de inflação exacerbada surgiu uma questão crucial qual seja a de saber se o contribuinte poderia corrigir monetariamente os créditos escriturais a que tinha direito, de modo a não sofrer os efeitos corrosivos da inflação, ante a demora em aproveitar esses créditos.

Sem sombra de qualquer dúvida o mecanismo de correção do chamado crédito escritural era a única via pela qual se poderia assegurar a inexistência de cumulatividade do imposto, a garantia da compensação, e ao mesmo tempo impedir-se o enriquecimento sem razão de ser pelo Estado.

Sobre a matéria Ayres Barreto publicou artigo apresentado ao 6º Congresso Brasileiro de Direito Tributário, no qual concluiu que a impedibilidade da correção desses créditos feria o princípio da compensação, porque esta só é verdadeira quando crédito e débito são apurados segundo medidas reais, isto é, corrigidas.

Sustentou ainda que a adoção do valor nominal importa em mera compensação parcial, o que torna o imposto em parcialmente cumulativo.

Esse raciocínio é de uma singeleza incontestável. Basta por exemplo que se converta cada etapa de uma operação em uma moeda estável, para verificar-se claramente a iniquidade da não ocorrência da correção.

Suponha-se que ao adquirir uma mercadoria no valor de um dólar, para a qual foram recolhidos dez “cents”, o comerciante vá revendê-la por um dólar e meio, acrescentando então cinco “cents” em favor do Estado, porque abateu o crédito original.

Verifique-se agora que à época da aquisição o dólar valia um real e por isso houve o crédito de dez centavos. Na época da venda um dólar valia dois

reais e tendo sido vendida a mercadoria por um dólar e meio, tem-se um valor de três reais.

Se não for corrigido o crédito o imposto a ser pago equivalerá a trinta centavos, descontados os dez centavos de crédito, resultando um valor final de vinte centavos.

Ao se corrigir os dez “cents” originais, encontrar-se-á no momento da última venda um valor de vinte centavos, pelo que o saldo remanescente será de apenas dez centavos, ou cinco “cents”.

O referido posicionamento doutrinário chegou a ser chancelado pelo Superior Tribunal de Justiça que entendeu que a não correção monetária além de tudo significava enriquecimento sem causa⁷¹.

A decisão não foi unânime, mas o que há de se destacar no voto vencido do Ministro Demócrito Reinaldo um viés absolutamente metajurídico, qual seja a preocupação com os efeitos financeiros daquela decisão.

Lembrou o Juiz da Corte que o deferimento do pedido de correção constituiria grande ônus para o Estado e que se aquela jurisprudência fosse firmada a repercussão financeira seria desastrosa.

Na oportunidade, o Ministro Delgado valeu-se de manifestação de Aliomar Baleeiro do Supremo Tribunal Federal, transcrevendo-lhe literalmente a frase: “Se eu fosse Ministro da Fazenda preocupar-me-ia com esse prazo de cinco

⁷¹ Tributario. Icms. Crédito. Correção monetária. 1. A não correção monetária de créditos do icms, em regime de moeda inflacionária, quer sejam lançados extemporaneamente ou não, fere os princípios da compensação, da não-cumulatividade e do enriquecimento sem causa. 2. A permissibilidade de corrigir-se monetariamente o crédito do icms pela entrada de mercadoria visa impedir-se que o estado receba mais do que lhe é devido, se for congelado o valor nominal do imposto lançado quando da entrada da mercadoria do estabelecimento. 3. O crédito do icms e uma “moeda” adotada pela lei para que o contribuinte, mediante o sistema de compensação com o débito apurado pela saída da mercadoria, pague o imposto devido. 4. Recurso provido. STJ RESP 91978-SP, Relator Ministro José Delgado, Primeira Turma, DJ 23.09.1996 p. 35059

anos (prescritivo para exigência da correção monetária). Mas como não o sou tenho que me preocupar apenas com o Estado de Direito”⁷².

Cumpre-nos informar que perdeu o Estado de Direito e ganhou a preocupação financeira.

Assim, em abril de 1998 o Supremo Tribunal Federal sustentou a impossibilidade da correção monetária de tais créditos⁷³.

Os argumentos foram genéricos e substancialmente reportavam-se ao fato de que a lei não previa correção monetária e de que a inexistência dela não importa em quebra da isonomia.

Contra tal posição se insurgiria o Ministro Marco Aurélio para quem a não correção monetária dos chamados créditos escriturais importava em violação ao princípio da não-cumulatividade, ferindo também a razoabilidade e a isonomia ao permitir a utilização de “dois pesos e duas medidas”⁷⁴.

No seu voto divergente Marco Aurélio acentuou com ênfase: **“Correção monetária não é plus, não é acréscimo é simplesmente a manutenção de um quadro financeiro...”**⁷⁵.

Em razão dos reiterados pronunciamentos do Supremo em desfavor do contribuinte, o Superior Tribunal de Justiça reviu o seu entendimento para curvar-se a orientação da Excelsa Corte.

Dessa reviravolta nos dá conta o Recurso Especial n.445809, onde o Ministro Relator mantendo posição pessoal declara render-se a nova posição

⁷² STJ RESP 91978-SP, Voto vencido p.1.

⁷³ STF RE 195.643-7/RS

⁷⁴ STF RE 236408-3, DJ 26/05/2000.

⁷⁵ STF RE 236408-3, DJ 26/05/2000. E acrescentou o Ministro: Talvez devamos mesmo em 1998, em plena vigência a Constituição que Ulysses Guimarães apontou como cidadã assentar que é instituto (o da correção monetária) voltado a beneficiar tão somente o todo poderoso que é o Estado” Parêntesis nosso.

assumida pela sua Corte, que a seu turno homenageava o entendimento do Supremo Tribunal Federal.

A nossa convicção é de que o peso substancial a motivar tal posicionamento estaria na inegável dificuldade que a correção monetária, em caráter retroativo, traria para os Estados.

Isso, contudo, não afasta máxime em uma tese que não pode ter compromissos estratégicos, a crítica no sentido de que o enriquecimento sem causa acabou por ser tutelado.

A questão hoje não se afigura de monta pelos baixos índices de inflação, mas foi deveras significativa outrora.

Da negação do crédito tributário ante isenção parcial

As múltiplas facetas do enriquecimento ilícito pela via tributária chegam a passar inclusive pelo texto da própria Carta Constitucional, que nesse caso opera uma verdadeira revogação da lógica adotada pela Suprema Corte.

Referimo-nos ao chamado crédito presumido ante a isenção parcial do imposto em uma das suas etapas de circulação.

Esse crédito é mera derivação do princípio da não-cumulatividade adotado no Brasil, a partir da Emenda Constitucional n.18 de 1965, princípio esse que se achava em sede ordinária inscrito na legislação sobre o imposto de consumo.

A comunidade Européia desde 1967 o adota para os seus membros, onde paulatinamente foi sendo implantada em cada um.

A lógica imanente a não-cumulatividade parte da premissa de que o imposto afinal é suportado pelo consumidor, daí porque procura-se tributar em cada etapa de circulação apenas o valor adicionado ou agregado, o que tem dado ensejo

inclusive a que o ICMS seja conhecido IVA, por exemplo na Argentina, significando imposto sobre valor agregado, como em outra altura anotamos.

Esse princípio – da não-cumulatividade – inaugurado na Constituição de 1967 foi expressamente incorporado, tanto em face do ICMS, quanto diante do IPI, na Carta Magna de 1988.

Com extrema acuidade Sacha Calmon registra que embora sejam impostos suportados pelo consumidor que a legislação abandonou a expressão “imposto sobre o consumo” para adotar o *nomen juris* de Imposto sobre Valor Agregado ou sobre Valor Adicionado ou sobre a Circulação, certamente em uma tentativa de torná-lo pouco perceptível aos olhos de quem efetivamente o paga.

Dois foram então os estratagemas adotados – agora dizemos nós – o primeiro o de tornar o valor embutido, o que faz com que o consumidor não desconfie do que está pagando – o segundo o de disfarçar a nomenclatura.

Países com maior transparência fiscal adicionam o imposto ao valor, de modo a infundir a consciência coletiva do quanto se paga por exemplo em um dia de impostos ao Estado.

Assim, no Canadá, nos Estados Unidos e em países europeus, o preço é sempre dado sem o valor do imposto que só depois é acrescentado ao valor.

Assim, é fácil ao contribuinte saber quanto exatamente está pagando, podendo melhor exercer a cidadania.

Verifica-se que no Brasil a regra não é a da transparência.

Visando garantir a não-cumulatividade o Supremo Tribunal Federal empregando pura e simplesmente a lógica, pacificou o seu entendimento no sentido de que se um determinado insumo ou uma mercadoria recebia isenção parcial, na etapa seguinte o valor isentado seria considerado como crédito.

Os Estados insatisfeitos com esse entendimento pressionaram o Congresso Nacional que editou quanto ao então ICM a Emenda Constitucional n.23 que tornou em princípio não aproveitáveis os créditos decorrentes de isenção.

Essa regra viria a ser incorporada a Constituição de 1988.

Com tal postulado pode-se dizer hoje que o ICMS atualmente não é plenamente não-cumulativo e que a concessão de isenção termina por enriquecer um Estado da Unidade Federada em detrimento de outro, desde que o Estado isentante não se beneficia do imposto, com o fim de desonerar o produto, mas a Unidade Política onde se verifica a última etapa apropria-se desse valor isento, obrigando o consumidor a arcar com eles.

Trata-se portanto, de mais uma forma de enriquecimento sem causa, onde o próprio Poder público apropria-se de imposto que foi dispensado por outro ente federativo.

Vale ainda afirmar que a ganância da administração pública não respeita sequer a coerência, uma vez que em relação ao IPI prevalece o entendimento em regra da não-cumulatividade, entendimento este que foi desterrado diante do ICMS.

Mais uma vez dois pesos e duas medidas.

Obstáculos opostos genericamente às compensações

Verificamos em estudos de casos específicos as dificuldades antepostas pelo Estado no sentido de admitir a compensação de créditos de terceiros em seu desfavor, contra os seus créditos face os contribuintes.

Observemos agora que longe de serem hipóteses específicas, a compensação tributária é vista com enorme foco de má vontade por parte do poder

público, mais e mais contribuindo para o descrédito, desconfiança e até aversão ao sistema tributário.

Diga-se de logo que a rigor não é possível falar-se com propriedade técnica em indébito tributário, porque aquilo que é indevido não pode ser considerado tributo.

A obrigação tributária emerge da lei e a simples cobrança arbitrária pelo Fisco não torna o valor arrecadado tributo, sequer pode ser considerada receita pública, mas mera entrada de caixa.

Se, portanto, os valores carreados ao tesouro sem base legal constituem apropriação indébita, nada mais natural que assegurar-se a restituição mais ampla, sem quaisquer empecilhos, seja pela forma direta, seja pela via da compensação.

Ocorre, contudo, que desde o Código Civil de 1916 até o atual Código Tributário em vigor, vamos verificar que obstáculos são postos à compensação.

Por este último diploma somente a lei pode autorizar a compensação de créditos tributários.

Os que argumentam em seu favor sustentam que não é possível erigir-se o direito privado contra os interesses da Fazenda Pública, desfalcando-a abruptamente das suas expectativas de receita.

Interessante notar-se que a Constituição Brasileira no § 7º do seu art.150 assegurou a imediata e preferencial distribuição da quantia paga por contribuinte responsável quando da não ocorrência do fato gerador.

Trata-se de tributo indevidamente pago e, portanto, imediatamente restituível.

Que diferença haverá entre essa hipótese e todas as demais em que o poder público transfere para seus cofres, de modo compulsório, quantia indevida?

Não se deve confundir o interesse da administração com o interesse público, porque de há muito na Itália, Renato Alessi estabelecia a diferença entre o que chamava então de interesse público primário e o interesse público secundário, este último encorpado nas pretensões mais imediatas da administração pública.

De resto, como reconhecer-se como interesse público o direito de o Estado reter importância que indevida e arbitrariamente recolheu?

Identificamos tal situação como imoralidade administrativa a preencher o cânon do art. 37, *caput* da Constituição Federal.

Por certo, o princípio da moralidade atinge os atos legislativos, não sendo possível negar-se ao administrador e permitir-se ao legislador.

O estudo da Ação Direta de Inconstitucionalidade n.1.102-2-DF, nos traz um valioso depoimento do Ministro Sepúlveda Pertence sobre a chamada inconstitucionalidade útil.

Na visão do Ministro esse fenômeno se caracteriza quando o Estado mesmo plenamente consciente da inconstitucionalidade de um tributo de uma lei que institui ou majora um tributo, ainda assim a edita.

A adoção de leis inconstitucionais figura, portanto, não como mero acaso, mas como um ato de esperteza do poder público, que seguramente não se apega aos parâmetros de moralidade e deseja arrecadar, mesmo quando sabe que o aporte é indevido.

Tal situação sem dúvida nenhuma projeta além do descrédito a revolta contra uma postura absolutamente inaceitável, mas de largo uso.

Nesse sentido, é lapidar o voto do Ministro realçando que apesar da inconstitucionalidade o governo se enriquece porque a grande maioria não vai a juízo⁷⁶.

Diante disso, temos um claro espelho em que o Estado consciente da sua ilicitude enriquece deliberadamente a custa de atos que configuram improbidade administrativa do agente e que desmerecem a seriedade das instituições.

Não há como, portanto, salvar-se a regra do art. 170 do Código Tributário Nacional, impeditiva da garantia de compensação, sem sacrificar-se o preceito do art. 37 da Constituição Federal, preservador da moralidade.

Após o advento do Código Tributário Nacional, Hugo de Brito Machado, saudou o art. 66 da Lei 8.383/91 como a maior conquista do contribuinte brasileiro nos últimos cinquenta anos⁷⁷.

Dito dispositivo veio a permitir ao contribuinte efetuar a compensação em caso de pagamentos indevidos de tributos ou de contribuições federais, desde que esses tributos sejam da mesma espécie.

A jurisprudência de um modo geral vem dando interpretação estrita a essa regra, no sentido de que a espécie tributária corresponde ao mesmo tipo de tributo.

Para nós que entendemos que a compensação é ampla, certamente deveremos sustentar que esse caráter restritivo envolve inconstitucionalidade, na medida em que impede que sejam compensados créditos contra o mesmo agente, apenas, porque um deles se trata de contribuição e outro de imposto, por exemplo.

⁷⁶ ADI 1.102-2/DF. “Certa vez fui consultado por técnicos de determinado setor governamental sobre uma proposta de Decreto-Lei. Lembro ter dito – este Decreto-Lei não passa pelo primeiro juiz de plantão: a inconstitucionalidade é bradante. A resposta foi mais ou menos assim: quem somos nós, doutor procurador para discutir questão de inconstitucionalidade com Vossa Excelência?”

⁷⁷ Apud. Gabriel Lacerda Troianelly, *Compensação do Indébito Tributário*, ed. Dialética, 1998. p.60.

Deve-se dizer aliás que essa distinção está se tornando cada vez mais tênue, quando a União cria contribuições destinadas a um determinado fim e ao final estabelece a figura da desvinculação da receita orçamentária (DRU), convertendo o mencionado contributo em imposto geral.

É interessante anotar que nessa selvageria da ação fiscal, nem mesmo os entes federativos são poupados, pois, as contribuições não conseguem disfarçar o propósito de sonegar a cota dos Estados e Municípios em relação aos impostos, por força da partilha tributária constitucional.

Os empecilhos criados são de monta e a Fazenda Nacional está sempre a buscar mecanismos impeditores da compensação, sustentando, inclusive que ela não é automática, porque dependeria de um seu reconhecimento.

Nada mais falso. Se o contribuinte entende que é simultaneamente credor e devedor, poderia processar a compensação, ressalvado o direito do poder público de impugná-la.

Isso é bem diferente de um pedido de autorização.

Sem compreender os valores protegidos na obrigação de restituir aportes indevidos, o legislador não se acanha em criar regras de inconstitucionalidade gritante, como é o caso daquela que limita em face das contribuições previdenciárias o montante a ser compensado a 30% do que deva ser recolhido.

É o devedor impondo regras ao credor, quando a rigor a relação sequer é de crédito, mas de apropriação indébita.

Proposta de Emenda Constitucional no Congresso que permitirá inclusive a cessão a terceiros do crédito contra o poder público e a sua conseqüente compensação com tributos devidos poderá dar um basta a essa vexatória situação.

Obviamente o que temos é um espelho a confirmar as nossas reiteradas afirmativas de que a relação tributária é a fonte por excelência do enriquecimento sem causa do Estado.

Da omissão Estatal

Chega à raia do absurdo imaginar-se como efetivamente ocorre que após o trânsito em julgado de decisão judicial em caráter abstrato que proclama a inconstitucionalidade de uma imposição tributária, permaneça o Fisco inerte, aguardando que as ações individuais sejam promovidas.

O elementar dever de moralidade imporia a edição de instrução normativa, dispondo no mínimo sobre os meios administrativos para o ressarcimento, sob pena de não se poder levar a sério a administração tributária.

Dos parcelamentos condicionados

Outra modalidade de enriquecimento sem causa consiste na prática comum da União quando ao deferir parcelamento exige a confissão incondicional de toda a dívida e mais ainda que o sujeito passivo renuncie a qualquer direito a discussão judicial do seu débito.

Como é sabido a confissão em direito público não pode ter qualquer significado de legitimar um débito, porque ele existe ou não existe, não sendo cabível que o Estado se enriqueça sobre a pressão de um parcelamento feito sob um escorchante condição.

Como legitimar-se o reconhecimento de uma dívida, apenas para obter-se um parcelamento, se afinal o evento que lhe deu causa foi considerado inapto?

Como impedir-se a parte de exercer o inafastável direito de ir a via do judiciário, ou de nela permanecer?

São esses dados que desejamos trazer a matizar o enriquecimento sem causa tendo como fonte os tributos.

Em síntese, estamos a demonstrar que a relação tributária é forte foco de conflitualidade, porque envolve um desmesurado poder que se desgarrar para o enriquecimento indevido.

Em sendo assim, do mesmo modo que demonstramos que o modelo tributário clássico é incapaz de abarcar a economia solidária, damos por demonstrado também que ele é fonte de grave desvio de conduta da administração.

Passemos agora ao aspecto crucial do enriquecimento ilícito, que diz respeito aos chamados tributos indiretos que, como afirmado, respondem por dois terços da nossa arrecadação.

Dos tributos indiretos

Questão significativa diz respeito ao entendimento pacificado do Superior Tribunal de Justiça de que os chamados tributos indiretos, ou seja, aqueles repassados ao consumidor não comportam ação de repetição do indébito ao fundamento da ilegitimidade ativa daquele que os recolheu, exatamente por se entender que o contribuinte de fato é que seria o titular.

Nesse sentido, multiplicadas são as decisões dessa Corte, decisões estas que se encontram sedimentadas em ambas as seções.

No que concerne a ilegitimidade ativa temos que estar com a razão o Tribunal, na medida em que devolver ao contribuinte de direito um tributo que na

verdade foi repassado ao consumidor é permitir-se a este um enriquecimento à custa de terceiro.

A questão, malgrado, comporta um aprofundamento maior do que tradicionalmente se lhe tem emprestado.

Ao exigir tributo inconstitucional e ao não devolvê-lo o Estado se enriquece ilicitamente, seja esse tributo direto ou indireto.

Por óbvio parece que se enxergou apenas duas alternativas, na prática. Ou se enriquece o Estado, ou se enriquece o comerciante, indevidamente.

Pensamos que não é bem assim e que outros caminhos devem ser buscados.

Por primeiro não reconhecemos ao contribuinte indireto o direito a restituição do tributo pago que de fato não foi suportado por ele.

Em tese, inquestionavelmente, será possível ação indenizatória pelos prejuízos que tenham sido causados ao comerciante que, tendo que embutir no valor da venda do seu produto o imposto indevido, tornou-o encarecido e com probabilidade de ter vendido menos.

A teoria econômica da elasticidade da demanda revela-nos sempre que em regra toda demanda é elástica, isto é, cresce com a redução do preço e diminui com o aumento dele.

Há produtos com uma baixa elasticidade, mas ainda assim sensíveis como é o caso dos combustíveis, cuja retração de consumo pode não ser significativa com a alta do produto, mas que em algum grau ocorrerá.

Outros bens têm demanda essencialmente elástica e por isso a procura pode se reduzir a zero se o preço alcançar a estratosfera, ou porque o bem não é essencial, ou porque pode ser substituído. Exemplificativamente tome-se a

comercialização de brinquedos onde o preço é decisivo para a opção em adquiri-lo ou não ou para a escolha de um outro modelo mais barato.

Diante disso, não se pode ocultar que o enriquecimento do Estado deu lugar ao empobrecimento do comerciante, em razão da exação tributária indevida.

Não se trata de conceder-lhe o direito a restituição do indébito, mas o de outorgar-lhe a possibilidade de uma ação indenizatória onde demonstre os prejuízos suportados pela majoração de preços indevidamente imposta.

De outro lado, urge que se estabelecesse pela via da ação civil pública a possibilidade de uma ação de ressarcimento de âmbito coletivo, destinando-se o produto da condenação a um fundo gestor do interesse dos contribuintes, a exemplo do que estabeleceu a lei brasileira n.9.008/95.

Incumbiria a esse fundo em um primeiro plano convocar todos os contribuintes de fato que pudessem comprovar aquisições oneradas pelo imposto ilegal ou inconstitucional, para que viessem a ser ressarcidos do quanto indevidamente pagaram.

Decorrido um determinado prazo essas verbas seriam gradativamente revestidas em ações de proteção ao contribuinte.

Tal medida, a um tempo procuraria remediar dentro do possível o enriquecimento ilícito e a outro desestimular a tentativa do Estado em se locupletar pela via da norma inconstitucional.

Em paralelo a isso necessário se tornaria importante que ante uma ação questionadora da constitucionalidade de um tributo, ao verificar o julgador a sua mera plausibilidade determinaria ao poder público que efetuasse uma reserva para o ressarcimento, ao mesmo tempo em que todas as operações que

envolvessem o tributo sub-judice deveriam conter informações nesse sentido ao contribuinte de fato, de modo a alertá-lo a que conservasse em seu poder a respectiva prova.

No estágio atual temos a porta aberta a que o poder público institua tributos indiretos, mesmo que inconstitucionais, porque os efeitos da declaração de inconstitucionalidade, ainda que proclamados *ex tunc*, na prática, só se darão *ex nunc*.

Inconstitucionalidades úteis diria Pertence. Imoralidade manifesta diremos nós.

CAPÍTULO III

VULNERABILIDADE DOS SISTEMAS TRIBUTÁRIOS. O VÍRUS PANDÊMICO DA EVASÃO E DA SONEGAÇÃO FISCAL

“A pesadíssima pressão fiscal nos modernos Estados Sociais de Direito que são até qualificados, por vezes, pela doutrina, como Estados Fiscais, por oposição aos antigos Estados Patrimoniais, deu origem a uma fuga estrutural à tributação, que tem atingido nas últimas décadas níveis inimagináveis”⁷⁸.

O presente capítulo é aberto com o claro propósito de demonstrar que o modelo sistemático tributário aplicável no mundo inteiro traz como marca indissociável a evasão e a sonegação fiscal.

Quando examinamos a história dos tributos no Brasil, de algum modo fizemos também a história da sonegação e assim será em qualquer sistema tributário, em qualquer lugar do planeta, variando apenas o grau.

Múltiplas podem ser as causas da evasão tributária, significando a fuga ao recolhimento dos tributos devidos.

⁷⁸ Nuno Sá Correa. Reflexões sobre a natureza, legitimidade, constitucionalidade e eficácia das sanções extintivas, suspensivas e impeditivas dos agravamentos fiscais em caso de condenação por infracção tributária. Caderno de Ciência e Técnica Fiscal, n.145, Centro de Estudos Fiscais. Apud. Antunes, Francisco Vaz. A evasão fiscal e o crime de fraude fiscal no sistema legal português. www.verbojuridico.net, Acesso em 19/10/2005.

De logo, queremos alertar que reservamos a expressão evasão à prática considerada ilícita, não acolhida pelo ordenamento jurídico, para distingui-la de elisão, como instrumento do planejamento tributário.

Causas possíveis deflagradoras de evasão

Busquemos estabelecer possíveis motivações do fenômeno da evasão, considerado o quadro internacional contemporâneo.

Por primeiro, gostaríamos de anotar a complexidade da legislação tributária, de um modo geral formulada caótica e oportunisticamente, de tal sorte a provocar a ignorância do contribuinte quanto ao real alcance da sua obrigação tributária.

Compreender a lei tributária ou o acervo normativo tributário é tarefa entregue a especialistas que freqüentemente não se põem acordes quanto a certos temas.

O leigo simplesmente ignora grande parte desse arsenal das obrigações que se lhe impõem e a rigor não tem como acompanhar a céleres mudanças no quadro da tributação, muitas vezes ocorrida em uma velocidade estonteante.

A máxima de que a ninguém é dado ignorar a lei representa, especificamente no direito tributário uma ficção escandalosamente distanciada de quaisquer dos fatos.

Vamos sustentar que o amontoado legislativo em matéria tributária produz seguramente uma situação de inconstitucionalidade difusa a permear todo o ordenamento jurídico, por atentar quanto ao valor relativo à segurança.

Temos apregoado que a segurança jurídica é grande pilar de sustentação do Estado de Direito, a ela se submetendo a própria Lei.

Sem sombra de dúvida o chamado princípio da legalidade homenageia tão somente a segurança jurídica.

Arriscamo-nos a dizer que a lei em si mesma é um valor que só se sustenta teleologicamente como ferramenta da segurança que se deve outorgar aos cidadãos para assim reconhecer-se o Estado de Direito.

Não é por menos que a plebe romana um dia reivindicou leis, mesmo injustas, porque de qualquer modo elas significariam algum grau de segurança.

A legalidade estrita em direito penal não é mais do que também homenagem a esse princípio, exteriorizado na garantia de que não haverá crime sem lei anterior que o defina.

De igual diga-se que essa mesma legalidade na esfera tributária visa buscar a segurança jurídica.

Os Tribunais do mundo inteiro, ao seu turno, no confronto entre a aplicação da lei e a preservação do valor segurança tem optado por este último.

Essa nuance foi traçada com cores fortes desde o chamado “arret dame cachet”⁷⁹, no qual se sustentou que os atos criadores de direito não poderiam ter sua nulidade decretada após decorrido determinado prazo em homenagem ao princípio da segurança jurídica⁸⁰.

Na mesma trilha está a norma expressa na Lei de Procedimentos Administrativos da Espanha (26/11/1992).

⁷⁹ REC 790/1922

⁸⁰ LONG. M. Weil. P. *Les grands arrêts de la jurisprudence administrative*. 10ª ed. Editions Dalloz, 1993. p.222. No caso considerou-se que a segurança jurídica seria comprometido se direitos adquiridos mesmo irregularmente por particulares pudessem vir a ser suprimidos em benefício da administração. Tal decisum além do pioneirismo traz interessante sistematização sobre a matéria.

A jurisprudência brasileira, por seu turno, timbrando na mesma tecla.

Dessas ilações temos sustentado que o vetor segurança jurídica tem a lei como serviente, e se põe acima dos seus limites.

A rigor, poderíamos dizer até que a segurança jurídica acha-se canonizada inclusive na Carta Brasileira, quando se assegura que a lei não vale contra o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada, porque estes são exteriorizações do padrão segurança.

Traçadas essas linhas entendemos que o sistema tributário, com a sua parafernália de leis agride a mais não poder o princípio da segurança jurídica, quando não fosse por outro motivo pela simples babel legislativa.

Teríamos aí, aventuramo-nos em afirmar, uma hipótese de inconstitucionalidade por omissão do legislador no dever de simplificar a legislação, de modo a torná-la conhecida e portanto segura.

A ignorância hoje em relação aos sistemas tributários contribui fortemente para a insegurança do contribuinte, o que é um desvalor do ponto de vista do Estado Democrático de Direito.

Não somos ingênuos, contudo, a imaginar que a evasão tributária se dá apenas pelo desconhecimento.

A complexidade do aparato legislativo tem o efeito perverso de impedir a sua operacionalidade e conseqüentemente o acompanhamento e a submissão do cidadão às suas regras cambiantes e mutadiças.

Deveras, mesmo as empresas organizadas é difícil manter-se em dias com toda a sorte de exigências burocráticas do aparato fiscal, de tal ordem que muito poucas conseguem realizar plenamente as chamadas obrigações acessórias.

Afora isso, elevam-se os custos periféricos à tributação pela necessidade de manter-se sistemas informatizados, contratar-se advogados especializados, contadores e até especialistas em planejamento tributário, de modo a permitir-se uma sobrevivência na selva legal.

Além do mais, a carga fiscal que abocanha parte significativa dos rendimentos de qualquer cidadão é sempre usada como motivo ou argumento moral para a prática da evasão, sob a lógica de que sem ela o empreendimento econômico não consegue vingar.

Nesse momento, instala-se um círculo vicioso onde um determinado empreendedor supondo que o seu concorrente sonega tributos acha que não terá saída senão a de sonegar também, de modo a permanecer competitivo no mercado.

Esse fenômeno convive ainda com outras vertentes.

Uma delas a chamada complacência tributária, onde o poder público parece saber que existe a sonegação, mas que por alguma razão de conveniência (inconfessável) tolera esse quadro.

Sem dados precisos, permitimo-nos falar do aberto e conhecido comércio praticado em relação a mercadorias clandestinas, oriundas do Paraguai, que não sofreram qualquer tipo de imposto.

De igual, quase como em um “mea culpa” por ser o fomentador da economia informal o Estado fecha os olhos à larga sonegação nessa área.

De outro lado, o inequívoco problema da corrupção, onde agentes fiscalizadores acobertam práticas sonegatórias, tudo concorrendo para alastrar o leque da evasão.

Quando não há a corrupção há uma espécie de conivência freqüente e em mão dupla.

Tal ocorre, por exemplo, quando os Municípios no Brasil estipulam uma determinada alíquota para o Imposto Predial e Territorial Urbano(IPTU), suficientemente alta para permitir uma subvalorização avaliativa dos imóveis a serem tributados.

O motivo é simples.

Enquanto o contribuinte poderá sempre ir ao Judiciário discutir o valor venal do imóvel, o mesmo não poderá fazer em relação ao percentual da alíquota, fixado em lei.

Assim, um artifício aritmético permite essa situação de subvalorização da base de cálculo com hipertrofia da alíquota.

Nesse caso, o Município passa a não ter legitimidade para questionar quando o contribuinte ao alienar o bem atribui-lhe um valor fictício correspondente aquela mesma base de cálculo subestimada pelo órgão público.

Para que não pareçamos muito sisudos chamemos a isso efeito bumerangue, onde o dardo se volta contra o atirador.

Percebe-se pois que a relação tributária é permeada por uma promiscuidade onde se pratica de lado a lado um grande jogo de “espertezas”.

Todos sabemos que o Fisco muito freqüentemente não age com lealdade em relação ao contribuinte, e enriquece-se ilicitamente à custa dele, matéria abordada no capítulo anterior.

Igualmente, adota práticas absolutamente censuráveis como a de discutir tributos cuja inconstitucionalidade é manifestamente indubitosa e a de impor exações francamente descabidas.

Sobre a matéria e para que não operemos maior alargamento, reportamo-nos ao capítulo que cuida do enriquecimento ilícito pela via do tributo.

As práticas desleais do Fisco terminam por fazê-lo vilão na relação com a cidadania e aplacar o grau de censurabilidade nas condutas evasivas e sonegadas.

Na sociedade contemporânea, não raro o sonegador é visto como o empresário hábil, competente e capaz de driblar o fisco, exibindo sinal de inteligência a que outros desejam copiar.

Como o Estado não se faz sério o contribuinte se põe como vítima dele e chega a alardear o seu êxito nas condutas evasivas.

A distribuição desigual da carga tributária inspira, o que se tem chamado de uma certa sede de vingança daqueles que são forçados a contribuir, porque não tem escapatória.

É o caso, dos assalariados que têm o seu imposto descontado na própria fonte, enquanto assistem a profissionais liberais que lhes perguntam se querem recibo sobre os seus serviços, ofertando preços inferiores quando o recibo é dispensado.

Há como que se falar em uma revolta de oprimidos ante a situação de não poder fugir do imposto o lhes estimula na primeira oportunidade a sonegar como forma de sobressair-se dessa injustiça.

Os sistemas tributários que atuam com um número pequeno de contribuintes e lhes impõe uma forte carga tributária, sujeitam-se, com maior evidência, à sonegação.

Outro argumento expendido para não pagar os impostos é o de que a sua destinação é efetivamente duvidosa, para dizer-se o mínimo.

A manipulação dos recursos públicos sem uma clareza necessária reduz qualquer motivação psicológica para quem queira contribuir e produz uma

“racionalização” da conduta sonegatória onde os espíritos se confortam achando que sonegar é não dar ao Estado o que será gasto com festas palacianas.

Esse processo agrava sensivelmente o quadro daqueles que pagam regularmente, porque suportam uma carga maior, vítimas que são dos sonegadores.

Avanços tecnológicos têm também contribuído para sonegação fiscal, como é o caso de compras por internet, onde muita vez é difícil fiscalizar-se a exação tributária, desafiando-se a uniformização dos ordenamentos jurídicos, porque as partes estão sujeitas as vezes a dois ordenamentos muito distantes, como por exemplo quando se compra um produto por esse meio na Austrália.

A essas causas alinhadas a esmo como projetoras da sonegação, deve-se acrescentar uma motivação básica e universal: a de que as pessoas no mundo capitalista buscam sempre se enriquecer, a crescer o seu patrimônio pessoal e por isso mesmo não querem pagar, porque não querem e se furtam ao pagamento sempre que podem.

Distinguindo a evasão da elisão. Uma tarefa não muito simples

Aspecto deveras merecedor de análise é o fenômeno da elisão fiscal, que significaria, em termos muito sintéticos, uma proposta de não pagar, de pagar menos, ou de pagar mais tarde o imposto, sem afronta a norma legal.

Entramos sem dúvida nenhuma em um terreno movediço, qual seja o de identificar-se o que é elisão e o que é evasão fiscal.

Hermes Marcelo Huck, em monografia sobre o tema, abre exatamente o seu primeiro capítulo com o seguinte enfoque: **“Da elisão à evasão: uma nebulosa travessia”**⁸¹.

⁸¹ HUCK, Hermes Marcelo. Evasão e Elisão: rotas nacionais e internacionais. São Paulo: Saraiva, 1997. p.15

Não resistimos a uma consideração particular sobre a situação brasileira onde o próprio Estado pratica condutas sobre as quais se ficará em dúvida, se se trata de evasão ou de elisão em prol do Poder Público.

Não, não há engano na afirmação acima e buscaremos elucidá-la com a criação pela União de contribuições, claramente configuráveis como impostos, com um único propósito de impedir a partilha tributária.

É sabido que enquanto Estados e Municípios participam do produto da arrecadação dos impostos federais, tal não ocorre quando se está diante das contribuições.

Um percentual elevado de contribuições no contexto da arrecadação tributária gera inequivocamente um desvio de finalidade, revelando o propósito da União de arrecadar sem distribuir.

Não se contenta o Poder Centralizado com essa prática, mas ultimamente tem vindo de sofisticá-la através da chamada desvinculação da receita da União, pela qual um percentual retirado das contribuições passa a ingressar na Receita do Tesouro, desnaturando por completo seu caráter originário.

Esse exemplo, mesmo acobertado por instrumentos normativos, abre as portas para tentativas dos contribuintes de efetivar um “drible” no modelo tributário, ainda quando aproveitando as brechas do próprio aparato normativo.

Como dizem os italianos “fatta la legge trovato l’ingano”.

É preciso, portanto, que se estabeleçam limites os mais claros possíveis entre a evasão fiscal e a elisão, a primeira como forma ilícita e a última modalidade permitida.

A Organização Econômica de Cooperação e Desenvolvimento, vinculada as Nações Unidas divulgou nos anos 80 um interessante trabalho sobre as

características sobre a evasão e a elisão fiscal no mundo, comparando as experiências jurídico-tributárias dos diversos países.

Segundo aqueles dados, a elisão possuiria características básicas, assim sintetizadas: a) a existência de uma artificialidade na celebração de um negócio jurídico, evidenciado a preocupação com a melhoria no tratamento tributário; b) a utilização das lacunas da lei, valendo-se do princípio da legalidade tributária estrita⁸².

A admissão da prática elisiva e a sua concepção envolve uma filosofia conceitual de cada sistema tributário.

O perfil ideológico de cada país pode por exemplo considerar o que é visto como simples planejamento tributário em um, como forma evasiva em outro.

Sistemas jurídicos menos liberais consideram fraudulenta a simples frustração do objetivo da lei tributária, ainda quando o agente tenha se valido na configuração do seu negócio de meios lícitos.

Nesse caso, é forçoso admitir-se que se estará abandonando o princípio da legalidade estrita para prestigiar-se a teleologia legal.

Com efeito, o hermetismo do sistema tributário como primado da segurança deve conviver com a proibição de formas analógicas e com a vedação de interpretação extensiva, de modo a preservar a tranquilidade do contribuinte.

Há quem sustente, não obstante, que a elisão fiscal de hoje é a evasão de amanhã.

Isso quer dizer que descoberta pelo contribuinte uma lacuna na lei o Fisco abstém-se da imposição tributária, mas ao mesmo tempo *ad futurum* estará estimulado a incluir aquela prática como conduta vedada.

⁸² op cit. p.32

No Brasil, tivemos o imposto sobre transporte de pessoas e mercadorias, do qual se eximiram as empresas funerárias alegando que o morto não era pessoa, nem mercadoria.

Essa é uma forma elisiva pela busca de lacuna que poderia ser superada com a dicção da lei no sentido de que seria tributável qualquer transporte remunerado.

A elisão sob vários ângulos

No sistema anglo-saxônico a elisão é conhecida como a “tax avoidance” por oposição a “tax evasion”, esta sim modalidade ilícita.

Convém lembrar o precedente Gregory v. Helvering no Direito Norte Americano.

A hipótese singelamente pode ser descrita a partir de um contribuinte, que teria direito a distribuição de dividendos, cuja tributação poderia ser reduzida mediante a transferência desses valores a uma empresa que depois viria a ser extinta.

A Suprema Corte Americana sustentou o direito de qualquer cidadão organizar seus negócios, de tal forma a reduzir os seus impostos, não sendo obrigado a escolher a forma mais benéfica para o fisco⁸³.

A elisão e o negócio jurídico indireto

Não há como deixar-se de associar a prática elisiva tendo como conduto mais importante o chamado negócio jurídico indireto.

⁸³ Gregory v. Helvering, Commissioner of Internal Revenue, No. 127, Supreme Court Of The United States <http://www.independentdealer.com/library/library15.asp> Acesso em 20/10/2005.

Não se confunde tal negócio com negócio simulado, porque no primeiro as partes se valem de modelo jurídico, desejando seus efeitos, enquanto que no último a intenção das partes não corresponde a realidade.

Negócio jurídico se faz presente quando o arquétipo legal projeta conseqüências que irão tutelar um interesse das partes, que não é típico do negócio.

Veja-se, por exemplo, a alienação fiduciária em garantia, onde na verdade o adquirente de um bem o aliena a terceiro, quando em verdade tal alienação visa apenas dar a garantia ao agente financiador de que a propriedade só se consolidará com a efetivação do pagamento.

As partes sabem que está havendo uma alienação, querem os seus efeitos, mas na verdade o propósito não é o resultado pensado para esse instituto.

Igualmente, pode se falar em negócio jurídico indireto quando alguém cria uma sociedade patrimonial, não propriamente para administrar seu acervo, mas para distribuir cotas aos herdeiros, poupando-se de uma sucessão hereditária, com as complexidades que lhe são inerentes.

Nesse caso, os efeitos societários são desejados, mas o âmago do desiderato está na questão sucessória.

Da mesma sorte, pode se cogitar de negócio jurídico indireto com a venda feita a descendente a preço ínfimo, exatamente para que concordando os demais esse bem não volte à colação.

Não se trata de uma doação simulada, porque um preço foi pago embora as partes conscientemente o desejassem menor, porque o seu intuito último era o de gerar uma liberalidade mitigada em favor do adquirente.

Como não temos nas estruturas jurídicas o instituto da “quase doação”, utiliza-se a compra e venda, com essa eficácia.

Exemplo tupiniquim de negócio indireto é a entrega de cheques pós datados, cuja finalidade em última análise é a de dar uma garantia, embora as partes saibam que estão a emitir uma ordem de pagamento “ad futurum”.

A doutrina tem considerado que a razão de ser dos negócios indiretos está na constante evolução das relações na sociedade, sem o pronto acompanhamento da modelagem jurídica.

No campo tributário, o negócio jurídico indireto envolve sempre a busca de um benefício fiscal, onde as partes entretanto entabulam um determinado negócio.

Consoante explica Alberto Xavier⁸⁴ a norma tributária incide sobre a estrutura de um determinado negócio jurídico. O negócio jurídico indireto não se encontra alcançado por essa norma. Nesse caso, ele tem características impeditivas. Em outras situações o negócio jurídico indireto viabiliza-se como possibilidade redutiva da imposição da carga fiscal, gerando para o contribuinte condições menos gravosas.

Imagine-se a seguinte hipótese: Um comerciante vende mercadorias à prazo e naturalmente embute o custo financeiro no valor final do produto. Como o preço em parcelas lhes será pago deverá haver uma incidência do ICMS sobre o valor total.

Nesse caso, esse comerciante ao constituir uma empresa de financiamento poderá distinguir a operação de venda do negócio de financiamento e,

⁸⁴ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002, p.60-61. “Nuns casos, a estrutura do negócio jurídico é elemento da previsão da norma tributária e a do negócio indireto não se encontra prevista em qualquer outro tipo de imposto: temos a figura do negócio indireto de exclusão. Noutras hipóteses, a estrutura do negócio jurídico é ainda elemento da previsão da norma tributária, enquanto que a do negócio indireto se encontra expressamente prevista numa norma de isenção: temos a figura do negócio indireto impeditivo. Nem sempre, porém, o negócio indireto pretende subtrair-se ou impedir qualquer tributação efetiva, ou a impedi-la pela realização do fato impeditivo, limitando-se a desencadear conseqüências fiscais menos gravosas do que as que resultariam do negócio direto correspondente: é o negócio indireto redutivo, o qual ainda pode atuar por duas vias distintas.”

portanto, provocar uma incidência de ICMS sobre o valor que corresponderia ao preço à vista e submeter-se apenas ao imposto sobre operações financeiras, no que tange aos acréscimos decorrentes do financiamento.

Há aí um negócio indireto, porque esse agente financiador não tem nenhum interesse em abrir-se ao público, mas pura e simplesmente em diferenciar o que é venda do que é valor financiado.

Veja-se que tal prática não se confunde com a existência hoje, infelizmente difundida de um negócio simulado, que descreveremos a seguir.

Uma determinada empresa – os jornais têm noticiado essa prática – vende um produto eletrônico, emitindo uma nota fiscal no valor de trezentos reais.

Além dessa nota fiscal de venda é emitida uma nota de prestação de serviços no valor de duzentos reais, sob o argumento de que esses serviços corresponderão a montagem, a instalação do equipamento e a informações sobre assistência técnica.

É óbvio que o valor dos serviços está absolutamente super dimensionado, com um único propósito de fazer incidir a alíquota sobre o valor do imposto agregado sobre uma base de cálculo menor.

É tanto assim que se o cliente resolver dispensar esses serviços a venda não se concretiza, porque pode acontecer que a mercadoria tenha custado trezentos reais ao próprio comerciante, cujo lucro está exatamente nos duzentos reais adicionais. Esse é um negócio simulado.

Com o propósito de impedir os efeitos elisivos da ação do contribuinte, inclusive por meio de negócio jurídico indireto tem a doutrina e a legislação proposto diversas fórmulas.

Analisemos algumas das chamadas tentativas anti-elisivas.

Da fattispecie sub-rogatória

Alguns países tais como França, Inglaterra e Itália tem adotado um modelo, no mínimo polêmico, que se denomina geralmente de “facti especie” sub-rogatória, técnica pela qual o legislador após definir o tipo tributário determina que sua incidência deve ocorrer, uma vez verificados os pressupostos econômicos, mesmo que operados através de instrumental jurídico distinto do previsto.

Com esse modelo o que se salienta é o objetivo econômico do contribuinte, em uma clara prevalência da substância sobre a forma.

Poderíamos ver o eco dessa corrente no art. 109 do Código Tributário Nacional Brasileiro que veda a utilização de princípios de direito privado para definição de efeitos tributários, servindo estes apenas para pesquisa da definição e do conteúdo e ainda do alcance dos institutos de direito tributário.

A “facti especie” sub-rogatória seria também um remédio ao chamado abuso de direito do contribuinte, a recomendar o desprestígio da forma anômala do negócio jurídico, prestigiando-se o seu teor econômico.

É útil anotar-se, entretanto, que a forma em Direito tem o significado de garantia contra os abusos.

Ninguém defenderia a prevalência da forma, não fosse o fato de que sem ela o contribuinte estaria desprotegido ante os desmandos do Estado.

Estamos a preferir um modelo que evolua a cada passo para recapitular como evasão formas elisivas encontradas pelo contribuinte.

Com isso, poder-se-á encontrar um ponto de equilíbrio nessa relação.

Das presunções

Modelo considerado também anti-elisivo é o das chamadas presunções sejam elas *juris tantum*, sejam *juris et de jure*.

Por meio desse sistema o legislador faz presumir determinadas conseqüências ante a ocorrência de determinados fenômenos, dispensando-se da exata verificação da real produção dos efeitos.

Modalidade dessa presunção é aquela que reputa disfarçada a distribuição de lucros, ante a ocorrência de certas práticas comerciais.

A partir da presunção o legislador considera ou demonstrado o fato gerador do tributo, ou inverte contra o contribuinte a prova de que tal ato não deu lugar a incidência tributária.

A presunção, convenhamos, não pode ser vista exclusivamente como técnica anti-elisiva, mas ainda é adotada como técnica de simplificação da relação tributária.

Essa situação existe, quando se admite que determinados contribuintes fiquem dispensados da demonstração do seu lucro real, presumindo-se a partir da receita bruta uma determinada receita líquida.

É preciso considerar-se que a técnica de presunção deve-se subsumir ao princípio da razoabilidade e ao da proporcionalidade.

Em linhas gerais dir-se-á que pode ser acoimada de inconstitucional uma presunção artificiosa ou que factualmente não se reproduza em experimentos aleatórios.

Da desconsideração da pessoa jurídica

Uma das formas mais comuns de elisão fiscal, aceitas no mundo liberal, se dá pela constituição das pessoas jurídicas.

A rigor nada há de equívoco ou de irregular, por óbvio, na instituição de pessoa jurídica notória estruturação técnica do Direito que permite o desenvolvimento das relações sociais.

Em linhas muito gerais, o fenômeno da pessoa jurídica funciona como a criação de uma norma repercutidora que absorve o impacto das normas gerais do ordenamento e redistribui esse impacto com os membros do ente ficto.

Assim, se uma empresa é multada o custo dessa multa será distribuído entre os seus integrantes, quando da figuração do balanço, pelo critério interno estabelecido para a distribuição dos resultados.

Do mesmo modo, quando a pessoa jurídica contrai uma obrigação com terceiros essa obrigação é repassada fragmentariamente aos sócios, segundo o modelo societário adotado e as regras internas da sociedade.

Dizemos então que a pessoa jurídica funciona como uma norma de repercussão provocando uma intermediação na incidência do ordenamento jurídico.

Em rápidas palavras a pessoa jurídica representa uma unidade externa com uma pluralidade interna.

Evidentemente que sempre que a pessoa jurídica vier a ser criada, exclusivamente com o fim de realizar uma fraude, operar-se-á o sistema conhecido no direito anglo-saxônico como “disregard doctrine”, ou seja, desconsideração da pessoa jurídica para encontrar-se a efetiva pessoa física que buscou nesse valioso instrumento um esconderijo para atividades fraudulentas.

A desconsideração da pessoa jurídica exige a demonstração da clara intencionalidade na produção da evasão ilícita.

A interpretação econômica do direito tributário

Sob o influxo da legislação alemã, implantou-se nos diversos modelos um pressuposto anti-elisivo calcado na chamada interpretação econômica da relação tributária.

Albert Hensel propõe determinados elementos que seriam norteadores de uma chamada interpretação econômica da norma tributária, espelhando-se na legislação alemã⁸⁵.

Com base em suas conclusões chega-se a admitir que o contribuinte deveria ser tributado, quando tivesse usado negócio jurídico não usual àquele efeito econômico, com base no negócio típico capaz de gerir aquela relação.

Igualmente, considerar-se-ia que qualquer vantagem jurídica decorrente da utilização de uma via legal, mas excepcional deveria ser desconsiderada.

Por outro lado, a chamada via anômala poderia ser admitida quando se pudesse demonstrar que com sua adoção o contribuinte obteve mais proveitos econômicos de natureza extra-tributária do que com o uso da via regular.

Em resumo, somente se legitimaria o negócio indireto, se abandonada a questão tributária, fosse possível demonstrar a existência de um ganho econômico adicional.

⁸⁵ Apud. HUCK, Hermes Marcelo. Op cit. p.71.

Com base nessas raízes floresceu e fez fortuna a chamada teoria da interpretação econômica que considera irrelevante o desenho jurídico da atividade do contribuinte como fator de projeção da relação tributária.

Considera os adeptos dessa corrente que o fato gerador do tributo é a realidade econômica subjacente e não o arcabouço jurídico que a envolve.

Nesse sentido, Dino Jarach⁸⁶, sustenta que deve prevalecer a intenção de fato e não a de direito e que ainda que prevaleçam válidos e não sejam desconstituídos os atos de direito privado eles não terão relevância para configuração da exigibilidade do tributo.

Para tal doutrina, os tributos incidem sobre fatos econômicos e não jurídicos.

Essas postulações, a nosso ver, redundam em um equívoco epistemológico intransponível.

Ninguém negará que há um forte substrato econômico na relação tributária, como de igual modo haverá um dado sociológico a ser considerado, mas que são insuscetíveis de inibir a atuação da interpretação jurídica.

Ora, supondo-se que a interpretação econômica busca antes de mais nada identificar a capacidade contributiva e a regra da isonomia, concluir-se-á que esses são conceitos conduzidos segundo a ideologia de um determinado ordenamento.

Não ficamos seduzidos nem um pouco por uma interpretação que a pretexto de colher o fundo econômico da relação tributária abandona as garantias da segurança e da legalidade.

⁸⁶ Apud. HUCK, Hermes Marcelo. Op cit. p.73.

Descartamos inclusive a possibilidade de haver uma interpretação econômica excludente da jurídica, embora uma sirva de base para outra.

Vamos nos arriscar a dizer que a busca dessa economicidade mais uma vez revela um déficit epistemológico no exato contexto em que se poderá trabalhar contra os desvios do contribuinte, a partir de uma categoria ainda não muito bem elaborada como é a do abuso do direito.

Entendemos, que bem trabalhada a concepção de abuso do direito poderá substituir, como categoria geral a interpretação econômica, evitando essa hermenêutica casuística exclusivamente para os confins tributários.

Do abuso de direito

Pela vertente do abuso de direito não precisamos nos desligar de uma interpretação jurídica dos textos normativos tributários, nem tão pouco somos obrigados a acolher interpretações estritamente literais, mas desgarradas do sentido da lei.

Arriscamo-nos a dizer que de modo muito sintético o abuso de direito representa uma traição da ideologia jurídica exteriorizada em uma determinada Lei.

O desenvolvimento ainda incipiente da teoria do abuso de direito remonta seguramente a uma insuficiência de arquétipo epistemológico que pretende criar um terceiro gênero entre o lícito e o ilícito.

Há que se verificar que impulsionada pela corrente exegética a denominação ilicitude, vista como ilegalidade, em sentido estrito é insuficiente para resolver a juridicidade da conduta.

Nesse sentido, se desejamos preservar o conceito de ilícito devemos sem dúvida nenhuma albergar dentro nele o abuso de direito, que significa a desconformidade da conduta com os *standards* principiológicos do sistema.

Diversas teorias têm disputado a primazia na explicação do abuso de direito.

Georges Ripert entende que o abuso de direito significaria o uso da lei em desconformidade com os princípios morais⁸⁷.

A idéia deixa no ar uma questão de difícil ajustamento, qual seja o conceito de valor moral.

A luta árdua para separação dos campos do direito e da moral não deve ser jogada por terra pela necessidade de se encontrar uma solução para o abuso.

Josserand considera que o abuso de direito se realizaria quando o titular de uma prerrogativa a exercitasse em desatenção ao interesse coletivo.

De igual, o conceito embora se aproxime de uma visão social parece não oferecer ainda um porto seguro.

Nos limites deste trabalho, preferimos entender que a noção de abuso de direito, é modalidade de ilicitude sistêmica e não tópica.

Essa questão remonta a uma interpretação principiológica do direito que envolve a proporcionalidade, a razoabilidade, e a boa-fé.

Abusa do direito o contribuinte que fixa sua sede em local em que não corresponde ao centro das suas atividades para beneficiar-se de uma alíquota menor, como abusa de direito o Estado quando não corrige pelos índices inflacionários as tabelas de imposto sobre a renda para efeito de incidência na fonte.

⁸⁷ BARROS, João Álvaro Quintiliano. Abuso de direito. Jus Navigandi, Teresina, a. 9, n. 727, 2 jul. 2005. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=6944>>. Acesso em: 23 out. 2005.

Abusa do direito o contribuinte que mascara uma relação de venda como prestação de serviços, quando claramente não consegue desatrelar uma coisa de outra e destaca a última parcela com o fim exclusivo de eximir-se de uma carga tributária maior, como abusa do direito o Estado que não restitui tributo, cuja inconstitucionalidade foi declarada ou que os institui por lei, sabidamente agressiva a Carta Magna.

A teoria do abuso do direito é, portanto, bifronte, no sentido de alcançar tanto o Estado quanto o contribuinte, jamais podendo se converter em um modelo preconceituoso que vilaniza sempre a cidadania.

Se há descaminho de um lado, há de outro, não sendo correto nem adequado referir-se exclusivamente ao contribuinte como parecem pretender os áulicos da teoria da interpretação econômica.

A fórmula do abuso de direito é tão elástica que permite inclusive flagrar o Estado, abusando do direito de tributar, quando desvincula receitas emergentes de contribuições de uma finalidade específica ou institui empréstimos compulsórios sem restituição no mesmo patamar em que são tomados.

Não precisamos, portanto, de uma chamada interpretação econômica no direito tributário, construída apenas em desfavor do contribuinte, quando a teoria do abuso do direito pode operar sistematicamente também contra o Estado.

De modo muito contraditório e ainda quando se tinha o tributo como relação de poder e não de direito, sempre se pensou ser possível o alargamento das hipóteses de incidência por analogia, ao mesmo tempo em que se tinha como inimaginável a atribuição de isenção, por simples isonomia...

A história brasileira nos revela o quanto foi importante a intervenção de Augusto Becker no sentido de evitar que o Código Tributário Nacional encampasse a chamada teoria da interpretação econômica, que segundo ele, sem medir palavras, **“era uma teoria introduzida no código tributário alemão pelo nazismo e que autorizou a morte financeira dos contribuintes alemães de forma igual a morte física dos judeus”**⁸⁸.

O fundamental é que se tenha presente de que a segurança jurídica é uma viga inabalável construída em prol da cidadania e que não pode ser desgastada por modelos que representem retrocesso nessa conquista que se resolve no Estado de Direito.

Da fraude nas relações tributárias

Aspecto que se destaca na patologia das relações tributárias diz respeito à fraude.

Na fraude há intenção clara do agente, que exibindo uma aparência de legalidade, busca escapar a exação fiscal.

A detecção de fraude autoriza o Fisco a requalificar o ato de modo a verificar quais seriam os seus efeitos normais e portanto fazer incidir o tributo.

A relação tributária, como temos visto, é uma guerra atemporal e sem fronteiras e bem a propósito da ausência de fronteiras, diríamos que nesse caso uma das vibrações mais fortes produzidas pelos acordos da fraude soa como os paraísos fiscais.

O conceito de paraísos fiscais não tem qualquer uniformidade, sendo certo, entretanto que praticamente desde a história da tributação monetizada

⁸⁸ BECKER, Alfredo Augusto. *Carnaval Tributário*. 2ª edição. São Paulo: Lejus, 2004. p. 30

tem-se presenciado a estruturação de sistemas internacionais que oferecem vantagens aos contribuintes, para sob o palio de suas leis constituam empresas e estacionem seus capitais.

Nesse sentido, qualquer que seja a escala, podemos considerar que praticamente todos os países no mundo oferecem algum tipo de tratamento privilegiado ao investidor estrangeiro que estacione ali os seus capitais.

Um paraíso fiscal pode, em tese, no contexto capitalista, significar uma alternativa de dinâmica do mercado internacional, quando, por exemplo, se instala uma fábrica em determinados locais, porque os impostos são menores, mesmo quando o produto dessas fábricas é praticamente todo ele exportado para outros países.

No Brasil, por exemplo, muitos produtos vêm com o rotulo “made in China”, graças aos incentivos que fazem com que grandes industriais americanos instalem naquele país o seu parque, sem que vendam nesse mesmo mercado qualquer parte da sua produção.

Nesses limites, consideradas as regras do liberalismo, os paraísos funcionam como mecanismo elisivo.

Ocorre, entretanto, que frequentemente a utilização dos chamados “tax havens” significa basicamente a busca de um refúgio, onde o sigilo fiscal pode ser um componente decisivo a fixação desses negócios.

Bem por isso, começa a doutrina a falar de uma distinção entre paraísos e refúgios fiscais.

É importante notar que nem todos os países de baixa tributação assim se articulam para formar paraísos fiscais.

Citaríamos como exemplo o Kwait e Arábia Saudita, onde praticamente não se cobram impostos, mercê da alta rentabilidade do petróleo que faz com que esses Estados mantenham os seus serviços a custa da exploração comercial desses recursos minerais.

Países que exacerbam o sigilo fiscal e bancário têm se constituído no grande atrativo para capitais ilícitos, lavagem de dinheiro e sonegação fiscal.

Os paraísos fiscais típicos caracterizam-se por não cobrar quaisquer impostos decorrentes dos ganhos de capital obtidos no exterior pelas empresas que ali se sediam.

Isso contribui então para que muitas empresas tenham sede nesses países, cujo endereço é apenas o de um banco, sem qualquer espaço físico real ou um funcionário sequer próprio.

Uma das modalidades operacionais nesses paraísos consiste na criação de empresas financeiras que tomam empréstimos a baixos juros de empresas sediadas em outros países e os reemprestam com juros bem mais altos, que serão aplicados no paraíso sem qualquer tributação.

Na visão do Fisco canadense os paraísos fiscais são locais usados por alguém com a finalidade de evitar o pagamento de impostos.

Uma prática muito comum com a intermediação dos paraísos fiscais consiste na criação de encargos fictícios que são pagos ao país/paraíso e deduzidos como despesa no país sede, mas que, em verdade, são capitalizados no destino.

Desnecessário dizer que a globalização abriu as portas dessa experimentação fraudatória, onde sofisticados instrumentos se aliam em busca da perpetuação da fraude.

Nunca é demais dizer, entretanto, que não só é o contribuinte quem fraudava, mas também a fiscalização, por incrível que pareça age de modo fraudulento.

Os Tribunais de Justiça têm flagrado inclusive escamoteações por parte da União no propósito de lesar os Estados e Municípios nos repasses que lhes são devidos.

Igualmente em face do contribuinte instituem-se contribuições provisórias, que se tornam definitivas, abreviam-se abruptamente prazos prescricionais, dificultam-se informações, coage-se economicamente o devedor a não recorrer, acenando-se-lhe com dispensa de multa, obtêm-se confissões à custa de parcelamentos

Quer seja no sentido mais comum atribuído por Aurélio Buarque de Holanda qual o de que a fraude é o logro o abuso de confiança e a má fé, quer seja no sentido mais técnico de que se constitui em vício social, pelo qual se produz a lesão a direito de terceiros, encontraremos nivelados nessa guerra contribuintes e Estado.

Os números da fraude

Lamentavelmente não se tem um estatuto do contribuinte no Brasil, nem a cultura da relação tributária permite uma organização que produza efeitos efetivos quanto a mensuração das fraudes praticadas pelo Estado.

Mesmo com árduo o trabalho não encontramos quem registrasse os dados de que resultaram enriquecimento do Estado decorrente de lesão ao contribuinte.

Em contra partida, a Receita se organiza – e deve se organizar – e divulga dados alarmantes e dignos de alta preocupação quanto a sonegação fraudulenta.

São deveras impressionante os dados da Receita Federal em torno da sonegação⁸⁹.

São elementos efetivamente assustadores que demonstram o descompromisso moral de inúmeros contribuintes em relação a construção da sociedade.

De outro lado, sente-se a carência de registros, quaisquer que sejam que revelem o outro lado, qual seja a lesividade do contribuinte.

Enquanto não se buscar uma relação mais equilibrada, ou uma nova alternativa para o modelo tributário, será difícil, muito difícil, aplacar essas mazelas.

A questão do sigilo bancário em face da fraude

Um tormentoso problema que diz respeito diretamente a relação tributária está de um lado no interesse da Receita em realizar uma devassa nas contas bancárias do contribuinte e de outro na tentativa a todo custo de proteger o sigilo bancário do cidadão.

⁸⁹ CASTRO, Aldemario Araujo. A constitucionalidade da transferência do sigilo bancário para o fisco preconizada pela Lei complementar nº 105/2001. Jus Navigandi, Teresina, a. 5, n. 51, out. 2001. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=2220>>. Acesso em: 20 out. 2005. “(a) 62 pessoas físicas que declararam perante a Receita Federal suas condições de isentas de imposto de renda tiveram movimentação financeira anual acima de R\$ 10 milhões, totalizando R\$ 11,03 bilhões; (b) 139 pessoas físicas omissas perante a Receita Federal tiveram movimentação financeira anual acima de R\$ 10 milhões, totalizando R\$ 28,92 bilhões; (c) 45 pessoas jurídicas incluídas no SIMPLES (pressupõe receita bruta anual inferior a R\$ 120 mil) tiveram movimentação financeira anual acima de R\$ 100 milhões, totalizando R\$ 53,21 bilhões; (d) 46 pessoas jurídicas que declararam perante a Receita Federal suas condições de isentas de imposto de renda tiveram movimentação financeira anual acima de R\$ 100 milhões, totalizando R\$ 18,39 bilhões; (e) 139 pessoas jurídicas omissas perante a Receita Federal tiveram movimentação financeira anual acima de R\$ 100 milhões, totalizando R\$ 70,96 bilhões”

No modelo constitucional brasileiro institui-se como princípio basilar a garantia da intimidade da vida privada e a inviolabilidade dos dados relativos ao cidadão.

A proteção ao sigilo das contas bancárias efetivamente pode ser vista como uma garantia, guardado evidentemente o princípio da proporcionalidade.

Não interessa ao cidadão ver suas contas abertas em público, onde se revelem os seus hábitos de pagamento e consumo, onde se conheça a sua disponibilidade econômica e financeira porque isso o tornará vulnerável a intromissões indevidas e até a agressões como assaltos, seqüestros ou outras tantas.

Nesses limites é perfeitamente compreensível a proteção do sigilo bancário e a sua quebra somente por ordem judicial.

Há que se ver, entretanto, que o direito ao sigilo não pode ser absoluto nem muito menos constituir-se em fonte da corrupção e da lavagem de dinheiro.

Recentemente, no ano de 2003 a Convenção de Palermo contra Delinquência Organizada Transacional estabeleceu determinados pressupostos a partir dos quais o sigilo fiscal poderia ser quebrado.

Estabeleceu-se um consenso à respeito de delitos que ensejariam essa quebra, mas nesse rol não incluiu a chamada evasão fiscal, muito em função da aguerrida posição da Suíça em sentido contrário.

Entendemos que o sigilo bancário deve ser visto sempre sob o ângulo teleológico, isto é, sob o prisma do interesse a ser protegido.

De logo, antecipamos que não conseguimos erigir a categoria de tal sigilo essencialmente no chamado plano dos direitos humanos, porque seria um efetivo exagero ao plano da liberdade, da vida e da dignidade.

A garantia do sigilo tem antes uma construção histórica no mundo liberal capitalista, onde efetivamente ele interessa aos grandes negócios comerciais, como também é forçoso reconhecer interessa a sonegação e a fraude fiscal.

De ordinário, a imensa maioria dos trabalhadores não está absolutamente preocupada com quebra de sigilo bancário porque os seus minguados salários são pagos e retirados, quando muito mediante cartões eletrônicos em operações singelas.

Os verdadeiros interessados no sigilo bancário compõe um quisto de privilegiados economicamente que detêm operações mais complexas.

Não vemos nesse sentido como impedir-se nos limites estritamente necessários a apuração da capacidade contributiva do cidadão o acesso da Receita Federal a esses dados, sob o compromisso e sob a responsabilidade do sigilo.

A quebra do sigilo a nosso ver só ocorre com a divulgação pública, jamais com o acesso a órgãos idôneos e que façam uso das informações estritamente necessárias.

Dir-se-á que poderá haver o abuso, mas não será este que impedirá o uso.

É importante notar que o Supremo Tribunal Federal tem mitigado o princípio da privacidade absoluta, admitindo limites mais largos a invasão do que o que poderíamos conceber, como é a hipótese dos chamados “arquivos de consumo”.

Sobre esse aspecto a Suprema Corte entendeu não haver quebra de privacidade na chamada manutenção dos arquivos de consumo, onde determinado fornecedor registra dados relativos aos hábitos do consumidor, desde os produtos que escolhe até as formas de pagamento.

Sempre se pôs em dúvida a validade de tais sistemas de registros, sendo certo, entretanto, que o mais Alto Pretório entendeu-se que a manutenção desses bancos de dados constitui-se **“um imperativo da economia da sociedade de massas”**⁹⁰.

Se é assim em relação aos arquivos de consumo não vemos como considerar-se um preceito absoluto o sigilo quando seja ele a fonte capaz de propiciar a sonegação fiscal, a lavagem de dinheiro, ou a corrupção.

No particular, o nosso raciocínio se dá pela prevalência dos interesses do coletivo sobre o individual.

Combater o tráfico de armas, de drogas, evitar a evasão de divisas e impedir a sonegação fiscal, corrosiva das políticas públicas, são medidas de proteção à sociedade.

Seguramente quando determinadas práticas puderem ser evitadas a partir de uma transparências nas movimentações financeiras, a sociedade estará como um todo muito mais protegida.

Nesse caso diremos que a quebra do sigilo não é só um direito, mas um imperativo da salvaguarda dos valores sociais mais caros a convivência pacífica.

⁹⁰ STF. Pleno. Ação Direta de Inconstitucionalidade no 1.790-DF. Relator Ministro SEPÚLVEDA PERTENCE. De viabilizá-la cuidou o CDC, segundo o molde das legislações mais avançadas: ao sistema instituído pelo Código de Defesa do Consumidor para prevenir ou reprimir abusos dos arquivos de consumo, hão de submeter-se as informações sobre os protestos lavrados, uma vez obtidas na forma prevista no edito impugnado e integradas aos bancos de dados das entidades credenciadas à certidão diária de que se cuida: é o bastante a tornar duvidosa a densidade jurídica do apelo da arguição à garantia da privacidade, que há de harmonizar-se à existência de bancos de dados pessoais, cuja realidade a própria Constituição reconhece (art. 5º, LXXII, in fine) e entre os quais os arquivos de consumo são um dado inextirpável da economia fundada nas relações massificadas de crédito

A conclusão a que se chega é a mera derivação do princípio da proporcionalidade, que em sentido estrito envolve uma nítida relação entre custo e benefício.

De todo modo, nenhuma construção é possível de ser feita “in abstracto”, senão que se entender a perspectiva do sigilo bancário deve se dar na medida da ponderação do conflito de interesses.

Toda essa questão remonta ainda ao velho tópico da fraude irmã siamesa no sistema tributário.

Com esse capítulo voltamos a fazer um desafio, evidenciando as discrepâncias de um modelo tributário tradicional que convive com os problemas da evasão, com as dificuldades da elisão, com o vírus da fraude e com o problema do sigilo buscado como um escudo de proteção, mas também como máscara.

Não há a pretensão de substituir o atual modelo, mas a convicção de que o ingrediente mais humanizante poderá gerar-lhe maior eficácia e minorar de alguma sorte as vulnerabilidades aqui expostas.

Enquanto não se conceber o tributo como meio e a paz como fim, paz esta a traduzir uma sociedade harmonicamente organizada será impossível efetuar-se correções no sistema tributário em face de uma visão hermeticamente fechada e introspectiva que vai do nada a lugar nenhum.

PARTE III

**DESCONSTRUÇÃO E RECONSTRUÇÃO DE UM NOVO
PARADIGMA A PARTIR DA INCLUSÃO DO TRIBUTO COMO OBRIGAÇÃO DE
FAZER.**

CAPÍTULO I

DISTINÇÕES NECESSÁRIAS ENTRE O PÚBLICO, O PRIVADO E O ESTATAL

O tema que ora desenvolveremos é de fundamental importância para a sustentação que pretendemos fazer de que o Estado não mantém o monopólio das ações públicas e que bem assim o conceito de público não se encontra radicado necessariamente no Estado, nem tão pouco os de privado fincado entre os particulares.

Essa questão remonta a antiguidade clássica, embora até aqui não solvida.

Em primeiro lugar, cabe discutir-se a viabilidade de uma dicotomia entre público privado como conceitos essenciais ao âmbito de determinadas relações.

Em outras palavras, vale indagar se há algo essencialmente público e se há outro algo essencialmente privado?

O advento do Estado Moderno pareceu aplacar a discussão de uma forma reducionista, onde o Estado incorporaria o público e a sociedade vivificaria o privado.

É de se dizer que sempre se sustentou uma ambigüidade entre os dois pólos.

Consultado pelos persas se comparecia a uma reunião como personalidade pública ou privada, o representante de Esparta teria respondido “pública se tivermos êxito, caso contrário, como pessoa privada”⁹¹.

Em Athenas costumava-se distinguir o homem enquanto participando do “oikos” e portanto dotado de personalidade privada e depois integrante da polis, aí como personalidade pública.

Em Roma, mesmo as relações da “autoritas” eram vistas sob um modelo privado.

Não obstante isso, Ulpiano estabeleceu distinções entre o público, enquanto algo que interessasse ao Estado e o privado, concernente aos usos pessoais.

É importante notar que a própria idéia de Fisco (Fiscus – do latim = cesta de dinheiro) foi construída em torno do direito privado.

Essa mesma idéia de Fisco enquanto instituição privada serviria depois de mote na Alemanha para garantir-se a responsabilidade do Estado, que não podendo ser imputada ao príncipe, enquanto ente público era atribuída ao Fisco como expressão patrimonial da arrecadação.

Na idade média a relação pública de subordinação passava por um vínculo de contratualidade privada, tendo como base o contrato de vassalagem.

Nesse sentido, é clássica a afirmação de que o domínio gerava o império, ou seja, de que a propriedade privada era a fonte do poder

Como bem definiram Pollock e Maitland: **“O feudalismo é a negação dessa distinção. (entre direito público e privado) No que toca à realização do feudalismo tudo que chamamos de direito público é fundido em**

⁹¹ O direito público em tempos de crise. p. 16

direito privado. A jurisdição é propriedade, o escritório é propriedade, o parentesco é propriedade”⁹².

A propriedade feudal cede espaço à burguesia e com isso se implanta o absolutismo, onde a vontade privada do rei não conhece limites, daí porque continuamos sem uma definição mais adequada entre público e privado.

O liberalismo contrapondo-se ao absolutismo trabalha fortemente as relações privadas, apregoando um abstencionismo estatal e um exagerado culto a individualidade e ao mercado.

O papel do Estado limitava-se simplesmente a garantir a projeção máxima dos indivíduos, de tal sorte que o privado assumia nítida superioridade sobre o público.

O Estado assumiria o papel de vassalo do setor privado.

A reação ao Estado Liberal projetaria a chamada questão social e de um lado o bloco socialista e de outro o “welfare state”, disputaram o monopólio da realização pública em uma reação histórica, que se traduz em uma incisiva resposta aos que acusavam o Estado da privatização.

Os problemas ocorridos no bloco socialista, ao lado de fortes reações contra o novo custo do Estado do Bem-Estar Social terminaram por dar força ao chamado Movimento Neo-Liberal.

A chamada crise do Estado Social é provocada também pela verificação de que os limites de receitas públicas são insuficientes para atender as demandas crescentes e as chamadas políticas sociais.

Em uma leitura de Canotilho, Paulo Luiz Netto Lôbo ao proclamar que o Estado Social é vítima do seu próprio sucesso ressalta a forte crítica que se

⁹² Pollock, Frederick e Maitland, Frederic Wiliam. The history of english law, Cambridge University Pres, 1978, p.230.

faz às chamadas Constituições “socialmente amigas”, consideradas “flagelo do bem, fim da igualdade e bancarrota do Estado”⁹³.

No Neo-liberalismo tem-se a volta do Estado, que embora ostente uma posição de aparente supremacia é visto pelo mercado como um ente que deve receber suas ordens.

Nessa contextualização deflagra-se um “tertius genus”, que se interpõe entre o Estado e o mercado, em busca da realização dos valores da sociedade.

Esse terceiro gênero costuma se identificar como quem não é nem príncipe nem mercado, mas cidadão.

Ocorre que o modelo histórico do liberalismo havia implantado a doutrina do confinamento do público no âmbito do Estado exatamente para deixar um espaço livre ao mercado.

Assim, atrelar-se o público ao estatal é uma forma de deixar o público engaiolado em uma instituição orgânica para que livre dele, o privado circule.

Disfarçadamente ou não o liberalismo entregou ao Estado as chaves do público, para que se evitasse uma intromissão desse público no privado.

Daí é que se assentou o público como prisioneiro do Estado.

Essa concepção, entretanto, não pode vingar ainda hoje, presa a uma conveniência histórico ideológica que não resiste a uma reflexão mais contemporânea e mais consentânea com o resgate da significação pública.

Habermas mostra-nos claramente o momento em que o Estado passa a se assenhorear do público para transformar-se no que ele próprio denomina

⁹³ LÔBO, Paulo Luiz Netto. Direito do estado federado ante a globalização econômica . Jus Navigandi, Teresina, a. 5, n. 51, out. 2001. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=2243>>. Acesso em: 27 out. 2005.

um “Estado de impostos” onde a administração financeira é o cerne da sua existência⁹⁴.

Depois disso, o mesmo jurisfilósofo, apoiado em Hanna Harendt, evidencia o périplo que é economia privada confinada ao ambiente familiar tem que percorrer para alcançar uma interação societária, convertendo-se em economia política.

Nesse momento em que o estritamente privado é recebido na esfera pública passa-se a resgatar o significado de público, atrelado a idéia do social.

O espaço público nesse sentido não é ocupado somente pelo Estado⁹⁵.

O referido Paulo Lobo refere-se a uma espécie de dualidade entre o interesse público estatal e o interesse público social, na medida em que atesta uma convivência menos traumática entre o Estado e a chamada sociedade civil organizada.

A partir desse momento, a distinção público e privado necessita ser revista.

O interesse público como acentua o articulista pode não estar no poder político organizado, mas estará habitando o espaço tido como nobre pela sociedade.

A concepção desse interesse público social distinto do estatal, sobre o que discutiremos adiante revela-se mais visível, quando o Estado submisso aos interesses de uma economia globalizada cede aos seus interesses realizando fins privados, enquanto que o fim público efetivamente se contrapõe à conduta perseguida pelo Estado.

⁹⁴ op cit. p. 31

⁹⁵ op cit. p. 33

O Autor aflora por exemplo a questão da transgressão ambiental que pode ser perpetrada, obviamente de modo contrário ao interesse público social, pelo próprio Estado.

Feitas essas observações, vamos tentar sustentar que o conceito de público não tem rigorosa pertinência lógica com o conceito de Estado.

Efetivamente para nós a idéia de público radica à transcendência, isto é, uma postura que vai além do próprio indivíduo.

Essa relação transcendental, mesmo em perspectiva, é seguramente a que configura a natureza pública de uma ação, enquanto que uma consideração de imanência radica-se no conceito de privado.

Evidentemente descartamos por completo os conceitos de transcendência imanente de Nietzsche para acompanhar Ernst Tugendhat, quando melhor assimila a posição de Íris Murdoch, segundo a qual há no homem o intuito de transferir “algo de bom” para o outro⁹⁶.

Eis aí um conceito metafísico e metajurídico que a nosso ver pode ajudar melhor na compreensão do distintivo público privado do que as especulações no plano do Direito.

Relembre-se de logo, que público e privado, sequer são conceitos originalmente jurídicos, mas antes agregados ao próprio modo de relacionamento da humanidade.

Veremos agora que a o simples resgate etimológico histórico vai nos revelar a idéia de público voltada a origem do “populus”, ou seja, do povo.

Por aí se tomarmos uma definição clássica de Estado, no sentido de que é o ente político formado de governo, de território e de povo chegaremos à

⁹⁶ <http://www.cfh.ufsc.br/ethic@/ETHIC1~4.PRN.pdf> Acesso em 27/10/2005.

conclusão, de que no mínimo o público, ou seja, o povo, seria apenas um dos elementos da organização estatal.

Em sentido mais amplo, podemos pensar que o que é público é o que interesse ao povo organizado e não às individualidades.

Nesse caso, é razoável imaginar-se que o Estado procure atender aos interesses do público, mas não se confunda com este.

Afinal de contas, atrelar-se a idéia de público ao conceito de estatal resultará em uma redução tautológica pela qual ao dizer-se que o Estado persegue um fim público estaríamos a enunciar que ele persegue um fim estatal, o que absolutamente resultaria em uma petição de princípios.

Como muita freqüência hoje se alude a expressão público não estatal para diferenciar-se do público estatal.

A nosso ver o público deve guardar tanto quanto possível um certo núcleo rígido conceitual, que não o torne variável, quando afetado ao Estado, ou quando buscado pelos indivíduos.

De logo acentue-se que o conceito de Estado é orgânico, enquanto que o de público é absolutamente funcional.

Propomo-nos inclusive a demonstrar a seguir que público jamais pode ser sinônimo de Estado, porque muita vez é antônimo.

Por primeiro, verifiquemos que não há na natureza da vida social algo que possa ser considerado essencialmente público ou essencialmente privado, senão que podemos dar aos atores sociais um tratamento público ou lhes conferir um tratamento privado.

Ser público ou ser privado, depende do direcionamento que efetivamente queiramos dar, ou de modo mais preciso do olhar que projetamos sob o fenômeno.

Sejamos mais explícitos.

Se alguém pergunta se a educação tem natureza pública a resposta mais imediata é que sim, pela inequívoca repercussão que o patamar educacional projeta na organização da sociedade.

Com efeito, uma sociedade só se organiza à base de um processo de conhecimento e auto conhecimento dos seus partícipes que saberão com mais clareza discernir os seus objetivos e propósitos.

Esse olhar que diríamos público sobre a educação, absolutamente não repele a configuração do mesmo fenômeno sob um prisma privado, quando por exemplo o autor dessa tese imagina que a obtenção do título de doutor se vier a ocorrer, lhe propiciará uma ascensão pessoal na carreira universitária.

Sob esse ângulo, nesse ponto de vista o doutoramento acode a um interesse privado, embora o verniz que normalmente lhe acentua o valor costume ser sempre público.

A água como bem essencial à vida é inequivocamente um bem público, mas se nela penso como jorrando em uma fonte luminosa para ornamentar uma casa estou a lhe atribuir um viés privado.

Tomemos o pólo oposto, de objetos que mais amiúde têm recebido a consideração privada, mas que podem ser contemplados sob a visualização pública.

Não precisamos ir longe.

Fiquemos só com a honra, a privacidade e a intimidade, que são atributos imanentes ao homem no que tem de mais pessoal, de mais particular, mas sobre os quais há que se debruçar sempre um olhar público.

A casa na antiguidade era o símbolo do privado, por excelência, o refúgio do homem, sua fortaleza intransponível.

O direito de moradia é, como sabemos, contemplado como uma garantia pública atrelada a dignidade humana.

Assim, tanto posso ver a casa como o altar da privacidade, como enxergar a morada como o espelho do público.

Afinal, as favelas que mais não são que casas mal ajambradas, teriam uma descrição muito pobre se parássemos apor aí e certamente seríamos consideradas altamente limitados se não as considerássemos em uma contextualidade social que evoca a má distribuição da renda e o subdesenvolvimento.

O que queremos susentar é que não há algo essencialmente público ou privado, mas o que existe são visualizações públicas ou visualizações privados sobre um mesmo fenômeno.

Se é certo que é possível afirmar-se que determinadas ações despertam prioritariamente considerações públicas ou evocam preferencialmente reflexões privadas isso se deve às nossas condicionantes culturais e não ao fenômeno em si mesmo.

Essas condicionantes aguçam os nossos sentidos ora em direção ao público, ora em direção ao privado e é assim que passamos a vê-los.

Com isso, estamos descartando a essencialidade conceitual entre público e privado para demonstrar que todo o aspecto se resolve na prioridade da ênfase.

Muitas vezes desgarrar-se inteiramente do público para perseguir fins privados, embora na sua concepção originária a vocação pública lhe seja essencial, com o que parecem inconformados os arautos do neoliberalismo.

E justamente porque se confiou ao Estado a realização dos propósitos públicos é que se permitiu a utilização de instrumentos do ponto de vista social tecnologicamente mais adequados ao alcance das metas.

O “Estado dos impostos” de que fala Habermas é o Estado que se vale dos impostos para realizar fins públicos, muito embora esses impostos possam quando mal arquitetados ou mal concebidos exatamente conspirar contra esses mesmos fins.

Dissemos alhures que o Estado pode inclusive se contrapor ao público e afirmamos inclusive que o público em certas situações se desenvolve melhor fora do Estado.

Vejam-se, por exemplo, as chamadas terras devolutas que se tornaram privadas quando foram arrecadadas pelo Estado sem uma destinação específica, ao passo que aquelas que doadas aos particulares foram povoadas cumpriram um fim público desgarrado da tutela estatal.

Em outras palavras, ao ingressarem no acervo do Estado tornaram-se privadas e quando saíram dele tinham vocação pública.

Sem esquecer as raízes da baianidade, não obstante a generosíssima acolhida que nos deu a gloriosa Universidade Pernambucana

usaremos como exemplo o carnaval do Salvador, sem sombra de dúvida uma das mais significativas manifestações populares no Brasil.

O compositor baiano Caetano Veloso afirmara em sua música alusiva a esse evento que “a praça Castro Alves é do povo, como o céu é do condor”, ao aludir ao espaço público, destinado a manifestação explosiva do lazer baiano nas festas de Momo.

Pois bem, as forças do mercado criaram os blocos carnavalescos, os camarotes, todos eles pagos e restritos aos que possam pagar altas somas.

O Município interveio para “organizar” os desfiles nas ruas e fez cercar os blocos de cordões dentro dos quais só participam os pagantes e limitou a presença nas ruas praticamente aos que comprasse o ingresso para cordões ou camarotes.

A praça então deixou de ser do povo, privatizando-se na comercialização dos ingressos, sob a tutela e proteção do órgão estatal.

E o povo que brincava nas ruas foi expulso delas e agora os blocos disputam até por mandado de segurança a posição em que vão desfilar, porque a depender destas obterão maior visibilidade na mídia e, conseqüentemente, maior resultado econômico.

Foi, portanto, a presença do Estado o grande responsável pela privatização do espaço público.

De outro lado, imaginamos que determinadas organizações jamais poderiam receber vestimenta estatal, sem grave comprometimento das suas funções eminentemente públicas.

Não conseguimos imaginar os movimentos como anistia e transparência internacional, cruz vermelha, médicos sem fronteiras e outras organizações que atuam internacionalmente, submissos à bandeira de um Estado.

Inimaginável que se a Cruz Vermelha dependesse de verbas do Estado Norte-Americano fosse amparar um terrorista iraquiano.

Se a anistia estivesse vinculada a um Estado totalitário seria a sua própria negação, mas mesmo vinculada a um Estado liberal, estaria quanto a este atada nos seus movimentos.

São configurações hipotéticas que nos animam a propor esse desatrelamento, que infelizmente radica-se de modo muito forte na modelagem jurídica brasileira.

Façamos essa demonstração.

Desde a vigência do Código Civil Brasileiro de 1917, passando pelo atual acostumamo-nos a uma classificação dos bens públicos que levam e conta exclusivamente a titularidade do Estado.

Nessa trilha, teríamos os bens públicos de uso comum do povo, de uso especial e dominicais, mas todos eles necessariamente de propriedade do Estado.

A revolta dos fatos contra os códigos, tem produzido cada vez mais um desconforto entre os juristas, quanto a esta aproximação forçada entre o estatal e o público, percebendo-se que não corresponde mais há algo que se possa sustentar sem sério risco de críticas.

A própria Constituição Federal do Brasil dá mostra dessa insegurança, quando no seu art. 188, cogita das terras públicas e das devolutas,

com se pela concepção tradicional as últimas não integrassem o bloco das primeiras.

O art. 223, dessa mesma Carta, determina que o regime de concessão de serviços de rádio-difusão e de imagens obedeçam ao princípio da complementaridade “dos sistemas privado, público e estatal”.

Está aí mais uma evidência de que o constituinte sentiu a necessidade de apartar o público do estatal, o estatal do privado e o privado do público.

A tudo isso poderia ainda se acrescentar a extravagante norma do art. 173, que ao conceber as empresas públicas, sujeita-as ao regime jurídico próprio das empresas privadas.

Poderíamos acrescentar mais que o Ministério Público, está impedido de defender entidades de direito público, porque aí o constituinte não se sentiu seguro em definir-lhe a noção do bem jurídico sob sua guarda, preferindo a locução “interesses sociais e individuais indisponíveis”.

Não seriam esses os interesses públicos?

Mais do que nunca entre nós, a distinção de Renato Alessi, sobre interesse públicos primários e secundários ganha notoriedade.

De forma babélica o legislador pátrio continua a missigenar os verbetes público e estatal como se tivessem um sentido unívoco, desconhecendo-se até a natureza funcional de um e a configuração orgânica de outro.

Bem por isso criam-se “organizações da sociedade civil de interesse público”, consórcios públicos, relações de parcerias público privadas, sem qualquer preocupação contra essa insuficiência teórica evidentemente cristalizada.

As entidades públicas não estatais

Agiganta-se no mundo inteiro o perfil de uma atividade pública de natureza não estatal, muito embora o seu desenho nem sempre esteja gizado em configurações precisas.

Na Itália Putnam desenvolveu estudos sobre as chamadas comunidades cívicas, chegando a conclusões deveras interessantes.

Um dos resultados da pesquisa registra que as regras de confiança permitem que a comunidade cívica supere a barreira do oportunismo, em que os interesses comuns deixam de prevalecer, porque os atores do cenário social agem isoladamente, ante a desconfiança recíproca.

Os resultados positivos também foram anotados como os ganhos dos indivíduos quanto a hábitos de cooperação, solidariedade e espírito público.

Putnam considera a formação desses grupamentos um verdadeiro capital social constitutivo de bem público.

O mérito maior da sua pesquisa está entretanto em revelar que esses recursos do capital social, ao contrário daqueles oriundos do capital econômico se ampliam na medida em que são usados e se atrofiam ou se esgotam quando não tem utilização.

Para o autor a crescente acumulação desse capital social é a fonte mais importante do desenvolvimento da chamada “Itália Cívica”⁹⁷.

Está aí um modelo de democracia associativa, que não dispensando a participação do Estado atua em estrita parceria com este produzindo energias públicas.

⁹⁷ PUTNAM, Robert (1996). Comunidade e democracia: a experiência da Itália moderna. Editora Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro. Apud. Estado e setor público não estatal: perspectivas para a gestão de novas políticas sociais. **Elisabete Ferrarezi**. www.riits.org.br/acervo-d/Ferrarezi.doc Acesso em 27/10/2005.

O Terceiro Setor

Genericamente essas entidades públicas não estatais tem sido denominadas sob o rótulo de “Terceiro Setor”.

A sua concepção jurídica ainda não se encontra bem formulada bastando-se verificar que na descrição encontrada no site “Ambiente Brasil” ao definir-se Terceiro Setor chega-se a afirmar que ele engloba situações com fins públicos, mas de caráter privado. Afinal diz-se que essas instituições regem-se pelo direito privado, mas sem fins mercantis⁹⁸.

Percebe-se, de logo, uma aparente contradição quando se diz instituições de fins públicos, com caráter privado.

Em verdade o que se quer dizer é de que os seus instrumentos de ação não são os instrumentos do Estado, por exemplo não envolvem o uso da coercitividade, mas ao mesmo tempo não se identificam com as práticas dos empreendimentos privados.

Para nós são entidades públicas, sem outros adjetivos, pouco importando que não sejam estatais.

Essas entidades são normalmente conhecidas como entidades não governamentais, ou simplesmente ONG's e experimentam um notório crescimento no mundo inteiro.

O Terceiro Setor freqüentemente ocupa vazios deixados pelo Estado, ou consegue atuar com mais eficiência que este na obtenção das suas metas.

⁹⁸ <http://www.ambientebrasil.com.br> Acesso em 10/07/2005. “O Terceiro Setor é assim chamado porque engloba instituições com fins públicos, porém de caráter privado, que não se enquadram, portanto no Primeiro Setor (Estado). São regidas pelo direito privado, mas não possuem objetivos mercantis, também não sendo qualificadas como instituições do Segundo Setor (Mercado). Fazem parte do denominado espaço público não estatal”

Uma das suas características é o espírito altruístico, no sentido de que priorizam os interesses coletivos e difusos.

Embora nos Estados Unidos se costume utilizar a expressão “organizações sem fins lucrativos”, não nos parece que ela seja adequada às chamadas ações do Terceiro Setor.

Podemos ter organizações sem o espírito do lucro, mas destinadas a propósitos privados ou restritos, como por exemplo, clubes sociais destinados à freqüência de uma elite que lhes mantém o custeio.

A simples inexistência do propósito de lucro não é característica do Terceiro Setor, vale dizer é condição necessária mas não suficiente.

Fosse o contrário, poderíamos incluir até os condomínios, que representam a gestão de moradias em proveitos do próprios moradores.

A visão de alteridade, que se contrapõe a um projeto egocêntrico é o que nos parece ser a marca do chamado Terceiro Setor.

Pesquisadores da John Hopkins University estimam que o Terceiro Setor representa hoje a oitava força econômica no mundo.

No Brasil, ele está voltado a áreas como educação, saúde, cultura, assistência social, associações profissionais, defesas de direitos, meio ambiente.

A criação por lei das chamadas “Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público(OSCIP)” criou a possibilidade de uma interface definida entre o Estado e os entes do Terceiro Setor.

Igualmente instituiu-se uma regulamentação para o serviço voluntário, o que tem contribuído para uma maior tranqüilidade na agregação de pessoas vinculadas a essas atividades.

Distorções, sem dúvida existem, onde muitas entidades desvirtuam-se dos seus propósitos, sem que o abuso entretanto deva ser causa que se anteponha ao uso.

Deixaremos por hora uma análise de cunho mais sociológico do perfil dessas instituições, que sem dúvida representam uma nova forma de atuação nos espaços públicos.

A abordagem que aqui se faz toma em conta a premissa da existência de ações públicas fora do âmbito do Estado, realizadas graças ao Estado ou apesar do Estado.

Na vertente que constitui o eixo da nossa tese, no sentido de que é possível ter-se uma tributabilidade parcial como obrigação de fazer resulta importante que se reconheçam como públicas determinadas entidades não estatais, bem assim que se tenham nesse mesmo diapasão suas ações.

Esse postulado é importante quando por exemplo se vier a sustentar que as cooperativas ou setores da economia solidária, por exemplo, podem gerenciar fundos tributários públicos e organizar a tributabilidade como um *modus faciendi* na relação com o Estado.

Que não haja espanto em atribuir-se a associações públicas não estatais a execução da receita tributária, quando a figura do orçamento participativo, inquestionavelmente já lhes atribui um papel relevante na própria elaboração do orçamento.

A congregação dessas energias cívicas, em prol de um modelo tributário mais humanizado e menos conflituoso é um experimento que essa tese ousa defender.

CAPÍTULO II

A SUPERAÇÃO DO MODELO DE DEMOCRACIA REPRESENTATIVA PELA DEMOCRACIA PARTICIPATIVA E O PAPEL DO TRIBUTO NA CONSTRUÇÃO DA CIDADANIA

“Mudam-se os tempos, mudam-se as vontades, muda-se o ser, muda-se a confiança; todo mundo é composto de mudança, tomando sempre novas qualidades”⁹⁹.

O enfrentamento do tema proposto neste capítulo direciona-se a possibilidade de construção de um novo modelo democrático com a superação do dogma da representatividade, mas ao mesmo tempo com a construção de um outro modelo participativo, que foge as concepções tradicionais.

A remissão histórica a democracia direta ateniense não nos parece que possa servir a forjar um novo arquétipo de democracia, fundado na participação, que a rigor nada tem com aquela democracia direta.

Há aí, portanto, um engano crucial ao se entender que a democracia participativa equivale a democracia direta ateniense, ou ao retorno às suas bases.

Por primeiro, assinale-se que o povo na “ágora” não era exatamente o povo, mas aqueles escolhidos, verdadeiros ungidos, como eleitores privilegiados, que sentados à praça tomavam parte nos atos de deliberação.

⁹⁹ Luis de Camões, apud. FALCÃO, Joaquim. Democracia, direito e terceiro setor. 1ª ed., FGV, 2004.

Por último, há que se convir que na execução há forte conteúdo capaz de alterar o deliberado, pelo suposto lógico de que os modelos teóricos desenvolvidos não têm necessariamente o mesmo grau de aplicabilidade do que se concebeu em abstrato.

É certo então que os gregos apesar de deliberarem não participavam efetivamente da execução das políticas públicas, o que significa estar alijado de um momento central da vida do Estado.

Por isso mesmo, não convém falar jamais em democracia participativa, como a busca do retorno à chamada democracia direta ateniense.

Quando dizemos democracia direta estamos falando sempre em possibilidade de deliberar, mas estamos omitindo a possibilidade de participar.

Os atos deliberativos têm um certo grau de passividade, quando você não permite que se controle a coerência entre o deliberado e a sua execução e mais ainda quando você não controla a própria execução.

O certo é que a ampliação do tamanho do Estado gerou a impossibilidade de uma participação direta dos cidadãos na elaboração legislativa, criando-se o modelo semi-direto e o modelo representativo.

Direto, semi-direto e representativo, nada tem a ver com participativo.

Cumprido, de logo, efetivar-se um discurso em torno da tricotomia de poderes estilizada por Montesquieu para sustentar a sua decrepitude ante os anseios de um Estado contemporâneo capaz de atender às demandas sociais.

As premissas do Barão exigem uma reflexão sobre a sua sustentabilidade lógica à luz dos próprios conceitos do Estado Democrático de Direito.

Essa concepção hoje projeta algumas inferências substanciais.

A primeira dessas inferências diz respeito a submissão da administração pública as garantias principiológicas do modelo constitucional e ao *standard* legal por ela adotada.

O Estado não é mais o Estado proibitivo, mas sobretudo o Estado garantidor e dinamizador da realização da cidadania no seu sentido mais largo.

Os chamados poderes constituídos, que agem por representação precisam ser reanalisados para que afinal de contas não se pretenda entregar a comunidade uma parcela desses poderes, sem antes compreender-se a exata dimensão.

Em artigo que recentemente publicamos¹⁰⁰ tivemos oportunidade de reclamar do que chamamos de deselegância da Constituição Federal com os cidadãos, no estabelecimento de um traçado relativo a estrutura dos poderes.

A afirmação causa certo espanto, mas estamos convencidos de que o Poder em si mesmo não tem qualquer significado autônomo em um Estado Democrático de Direito.

Como bem acentua Celso Antonio Bandeira de Mello o Estado de Direito repousa na garantia que tem o administrado em saber “não só aos fins que de antemão a lei elegeu como prezáveis mas também aos meios que adrede categorizou como sendo próprios para suprir as finalidades consideradas valiosas, porque, nos tempos modernos rara é a finalidade que não se inclua no campo dos objetivos que o Estado pretende tutelar”¹⁰¹.

¹⁰⁰ CASTRO, Celso Luiz Braga de. Da alteração dos contratos em direito público e seu controle judicial à luz da teoria dos conceitos indeterminados. In Bahia, Brazil. Revista do Magistrado, Ano II, n.2, Salvador: Bahia: ago/2005.

¹⁰¹ MELLO, Celso Antonio Bandeira de. Discricionariedade e controle jurisdicional. 2ª ed. São Paulo: Ed. Malheiros, p.65/66.

Em assim sendo se o poder público está atrelado a fins específicos e não só a fins, mas a meios pré-determinados, são esses fins e esses meios que vão lhe dar a contextura, o formato e a dimensão.

Em outras palavras, os poderes existem para cumprir o dever jurídico de realizar a teleologia do ordenamento.

Nesse diapasão, deve-se primeiro ditar quais são os deveres a serem atingidos e só depois os poderes que se tornam necessários a alcançá-los.

Em resumo, o poder é mero instrumento de cumprimento do dever.

Disso deflui a singular situação de que a administração pública não tem direitos, senão que só tem deveres, em uma simbiose que se tem denominado de função pública.

É impossível portanto, definir-se como deve agir o poder judiciário ou como deve atuar o legislativo, ou como se posicionará o executivo, sem que antes se digam quais são as metas a serem atingidas e portanto quais são os poderes que se tornam necessários ao atingimento dessa meta.

Os poderes não são portanto conceitos autônomos e em torno deles não se pode construir uma teoria sustentável, porque antes é necessário delimitar-se com clareza a função pública, para que, por derivação, se projetem os poderes.

Parodiando uma linguagem cara à astronomia, diríamos que os poderes são corpos iluminados pelos raios luminosos da *doverosità*¹⁰².

As teses, tem se dito, são momentos de ousadia, em busca da construção da ciência e por isso podem ser tolerados experimentos ou asserções ainda que inusitadas ou mesmo quando contrariem o paradigma mais forte.

¹⁰² Expressão do direito italiano que não conseguimos traduzir, mas que equivale ao permanente estado da administração pública, materializado no cumprimento do dever. Isso significa que a administração é nuclearmente constituída de deveres e apenas sateliticamente acompanhada de poderes.

Abusando dessa prerrogativa, afirmamos de logo que um modelo democrático de direito não se constrói pelo desenho de poderes, mas tão somente pelo estabelecimento de funções.

Assim, muito melhor seria falarmos da função judiciária, da função legislativa e da função executiva, trocando-se pedagogicamente a expressão *poder* pelo signo *função*.

Efetivamente, o poder pelo poder é mais um tema da psicanálise do que do Direito, onde se poderia aí explicá-lo como um complemento de personalidade, ou como uma necessidade de valorização do ego. Algo muito próximo de Narciso.

Não queremos correr o risco da acusação de construir um modelo teórico, sem por exemplo submetê-lo ao encontro da factualidade, para melhor esclarecer os seus contornos.

Tomemos o Legislativo. O poder de fazer leis não envolve o elaborar quaisquer leis, mas apenas as adequadas e as necessárias. Aquelas que operem uma boa relação custo/benefício.

Nesse sentido, tem-se falado no devido processo legal substancial que reclama a razoabilidade das leis e ainda sobretudo a sua proporcionalidade.

De tal sorte a dimensão do poder legislativo será dada pela demanda efetiva pela elaboração de leis.

Inconstitucional será a lei desnecessária ou inadequada.

O Executivo igualmente não pode exercer o seu mando, sem que esse exercício corresponda a uma demanda efetiva da comunidade.

O que pode se configurar em ato legítimo pode ao mesmo tempo ser arbitrário, em função da circunstancialidade.

Se um Município interdita o funcionamento de um estabelecimento que comercializa produtos alimentícios, em função de não atender aos padrões de higiene exercita um dever/poder .

Se ao contrário, sem causa aparente ou demonstrável, decide interditar esse mesmo estabelecimento para beneficiar um concorrente pratica ato de inominável arbítrio.

Do Judiciário, diga-se que aos juízes é dado decretar prisões preventivas, estabelecer sentenças condenatórias, desapossar pessoas de imóveis, autorizar a indisponibilidade de bens, tão somente e na estrita medida em que tais providência se façam necessárias ao sublime desiderato de realizar os valores jurídicos da ordem e da paz social.

Mesmo sem um arsenal teórico mais elaborado, ainda acadêmicos de Direito, impetramos de certa feita *habeas corpus* em favor de alguém a quem julgávamos ter sido preso irregularmente.

Concedida a ordem, a jovem juíza da comarca decidiu liberar os demais presos que ali se encontravam em represália a decisão superior.

Duplo arbítrio estaria configurado. A uma na prisão realizada. A duas na liberdade indevidamente concedida.

Àquela magistrada faltou a compreensão de que o poder não é autônomo, mas é instrumento exclusivamente do cumprimento do dever.

A desconstrução de um modelo focado na estrutura dos poderes para erigir-se uma teoria da função, faz com que não se possa pensar em uma democracia participativa, no sentido de compartilhar os poderes do Estado com o cidadão, mas ao revés disso, a lógica encaminha no sentido de que esse compartilhamento há de ser das funções sociais do Estado.

Essa barreira a ser vencida é fundamental para que se entenda que a democracia participativa não visa minorar os poderes do Estado ou dos seus agentes, até porque uma sociedade não se constrói com poderes, mas com deveres sociais.

Assim, se resgatamos um novo conceito de função pública e se como dissemos no capítulo anterior a ação pública não é efetivamente apanágio do Estado, podemos pensar em uma democracia participativa, fincada muito menos na cessão de espaços de poder, mas muito mais na solidariedade com o conjunto das missões públicas.

Nesse leque de raciocínio encontramos uma porta de entrada para permitir o ingresso da democracia participativa que não pede que alguém abra mão de poder, senão que alguém distribua determinadas funções e determinados encargos.

É inequívoco que há resistências a “intromissão” da sociedade, quando se fala em participar das ações dos poderes públicos, no suposto de que estes ficariam enfraquecidos.

Há um corporativismo que interessa aos grupos econômicos dominantes, que se de um lado desejam o enfraquecimento do Estado para ceder as regras do mercado, de outro não desejam que esse mesmo Estado abrigue ou hospede outras forças.

A economia global tem desenhado um modelo de Estado fincado no neoliberalismo, que para perseguir seus obstáculos deve ser impermeável as aspirações gerais da comunidade.

O capitalismo global não deseja absolutamente o **golpe de Estado**, mas efetivamente o que quer é o **golpe no Estado**.

No golpe de Estado tradicional tem-se as quarteladas, a ditadura, o fechamento do parlamento, a quebra da autonomia do Judiciário, o bloqueio à liberdade de imprensa, como marcas visíveis da asfixia dos cidadãos.

O golpe no Estado é bem mais sutil e significa prepará-lo, torná-lo dócil e submisso aos propósitos do capital, ignorando quaisquer possibilidades da solidariedade coletiva, fazendo prevalecer a imanência do individual, recusando qualquer forma de altruísmo.

Esse golpe no Estado, que significa transformá-lo em amorfo se opera como uma doença insidiosa, mas de sintomas não muito visíveis, que como um câncer, em silêncio corrói o organismo.

Esse processo é avassalador e pode ser detectado a partir de medidas provisórias, de privatizações, de manipulações do câmbio, de arrochos de salários, de favorecimento aos bancos, de submissão de organismos internacionais, de busca de superávit primários à custa da ausência de políticas sociais, do desemprego, de uma política tributária draconiana com o trabalho e complacente com o capital, como muito agudamente anota Paulo Bonavides em sua obra "Teoria da Democracia Participativa"¹⁰³.

Sem sombra de dúvida, qualquer corpo estranho e que venha a constituir obstáculo a esses propósitos deve ser escorraçado, daí porque não se busca o aprofundamento da chamada democracia participativa, preferindo-se confundi-la com a democracia direta.

A experiência brasileira mostra claramente esse caminho que é incapaz de distinguir as formas de participação no espaço público da atuação

¹⁰³ BONAVIDES, Paulo. Teoria Constitucional da Democracia Participativa por um direito constitucional de luta e resistência, por uma nova hermenêutica, por uma repolitização da legitimidade. 2ª ed., Malheiros, cap.XX, p.362

episódica do cidadão chamado a deliberar em parceria com o parlamento ou a exercer determinado controle episódico e circunstancial sobre aspectos do Estado.

Note-se, de logo, que a Constituição Brasileira enfatiza o exercício do poder por meio de representantes eleitos ou **diretamente** pelo povo.

Essa regra emerge da declaração dos direitos do homem, segundo a qual “todo homem tem o direito a tomar parte no governo de seu país diretamente ou por intermédio de representantes livremente escolhidos”¹⁰⁴.

É curioso como ninguém questiona a largueza possível desse direito de “tomar parte no governo”, quando é sabido que mais importante que tomar parte no governo é participar dos propósitos do Estado, na realização do bem público.

Não se trata, portanto, de reivindicar-se a participação no governo, mas a atuação no espaço público, o que é substancialmente diferente.

Essa falta de precisão terminológica tem levado a muitos a entender como símiles a chamada democracia direta enquanto resquício histórico da democracia participativa no contexto de desafio contemporâneo.

Sem dúvida, o próprio radical (demo + cratos) faz entender o governo do povo quanto a questão que hoje se põe é a da participação desse mesmo povo não necessariamente no governo, mas na construção do projeto público da sociedade.

Só à guisa de melhor esclarecimento do quanto temos afirmado invocaremos artigo publicado em Revista do Instituto Brasileiro de Advocacia Pública no qual se afirma que o modelo constitucional brasileiro admitiu a democracia

¹⁰⁴ Art. XXI, inciso I.

representativa, eleita pelo sufrágio universal e a democracia participativa, segundo ele materializada no plebiscito, no referendo e na iniciativa popular¹⁰⁵.

Ora, essas modalidades conquanto se revelem próximas do modelo de democracia direta, não tem a nosso ver o condão e a força necessária de se realizarem como instrumento de democracia participativa em sentido estrito.

Combinemos assim para evitar maior tumulto. Vamos chamar de democracia participativa *lato sensu* aquelas formas de ressuscitação do modelo grego, para reservar a democracia participativa em sentido estrito aos mecanismos de ação popular específica ligadas a atuação direta no espaço público.

Efetivamente, plebiscito, tivemos o último em 1963, para que fossemos consultados sobre a opção entre o presidencialismo e o parlamentarismo, cujo resultado é conhecido.

Transcorridos quarenta anos, nenhum outro.

Agora, um referendo sobre a comercialização em lojas de armas, de alcance absolutamente restrito, onde a própria lei admitia a venda em determinadas situações e proibia o porte em outras tantas, tornando-se irrelevante o resíduo que se deixou à população para decidir.

A iniciativa popular, pela dificuldade do seu exercício não tem entusiasmado a população.

De qualquer modo, é importante notar que essas migalhas postas do ponto de vista cosmético, epidérmico e superficial na Constituição não conseguem sensibilizar a um analista mais crítico quanto a sua operosidade na construção de um modelo participativo.

¹⁰⁵ DIAS, Luiz Claudio Portinho. A democracia participativa brasileira. Revista Trimestral de Advocacia Pública. Ano V, nº 10. Apud. **Jus Navigandi**, Teresina, a. 3, n. 27, dez. 1998. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=61>>. Acesso em: 28 out. 2005.

Pela sua proximidade o episódio da comercialização das armas pode ser tomado como emblemático.

O contexto do uso da arma está ligado a questão central da violência.

Esta tem uma multiplicidade causal de extrema profundidade, mas alguns fatores determinantes são claramente identificáveis e dentre estes componentes a questão da distribuição da renda ocupa um papel importante.

Os que visitam os presídios lá encontrarão em esmagadora maioria pretos e pobres, como sinais vivos da exclusão social.

O modelo capitalista, naturalmente, não se anima a perguntar se é cabível uma modificação no sistema tributário que alivie os efeitos perversos da má distribuição, ou se a soberania popular aceita pagar a dívida externa sem a auditoria prometida pela Constituição Federal de 1988.

Essas questões cruciais passam ao largo do debate e sequer trafegam no Legislativo, confinadas a decisões palacianas.

Velha anedota realística traz uma forma singular pela qual se conjuga o verbo *participar*.

No Palácio do Planalto dirige-se o Presidente a um dos ministros e lhe diz: “Eu participo, tu participas”. Ao que o ministro responde, dirigindo-se a um outro colega da área ministerial: “Ele participa. Em coro, o Presidente e os seus dois ministros repetem: “Nós participamos”. Em seguida dirigem-se a uma janela onde trafegam os homens simples nas ruas e voltam a proclamar uníssonos: “Eles não participam”.

Desenganadamente os modelos de participação precisam romper as barreiras no sentido de que se entenda de que não se deseja entregar o governo à maioria, no sentido próprio, pois, a tarefa de governar exige a ação de poucos.

O que se pretende é distribuir as funções públicas com a comunidade, que segundo vetores que não sejam os do mercado, possam construir uma nova esfera participativa.

Não sejamos tão cáusticos com a promessa constitucional, para que possamos dizer que a Carta Magna Brasileira acena com formas mais efetivas de participação, do que o receituário clássico do plebiscito, do referendo e da iniciativa popular.

Tal ocorre no Sistema Único de Saúde onde se cogita da participação da comunidade, tanto quanto na definição das políticas agrícolas e nas questões referentes a criança e aos adolescentes.

Signo de uma participação mais efetiva está na Lei n.8.142 de 28 de dezembro de 1990, onde se admite como competência dos Conselhos de Saúde “Formular estratégias e controlar a execução da política de saúde, inclusive nos aspectos econômicos e financeiros”.

Esse pode ser um modelo de participação democrática inserido no Estado, mas urge caminhar para uma esfera participativa no espaço público, não necessariamente dentro do Estado, mas ao lado do Estado.

Nesse sentido, a democracia participativa ganha o significado de associativismo.

Ganha também o vínculo necessário com sistemas auto gestionários, com processos de cooperativismo e com atuações do chamado Terceiro Setor, que abordamos no capítulo anterior.

É importante que se entenda que uma nova concepção participativa projeta a idéia de que ao cidadão interessa atuar como ente político, embora não necessariamente como governo.

Essa atuação como ente político é o que poderá torná-lo contribuinte do processo social em busca da realização de um chamado direito de terceira geração que é o direito ao desenvolvimento, à paz, ao meio ambiente, à comunicação e ao patrimônio comum da humanidade.

O pólo de sustentação desse direito é uma forte relação de solidariedade, daí porque se tem escondido essa nova perspectiva dada a sua possibilidade de contraste com o exclusivismo do modelo neoliberal.

Como bem sustenta Joaquim Falcão: “A democracia só se justifica e legitima quando resolve os problemas da convivência social. Quando não o consegue, entra em crise, crise de eficiência”¹⁰⁶.

O modelo participativo portanto que se propõe passa necessariamente por uma atuação direta da cidadania, onde se lhe conceda um espaço de atuação no campo público, possibilitando-se um desenvolvimento integrado e responsável por parte das comunidades.

A relação tributária aflorará sem dúvida de modo muito óbvio, quando o cidadão poderá ser ao mesmo tempo contribuinte, em um sentido mais relevante da palavra, qual seja o de quem contribui para o desenvolvimento do Estado, inclusive a partir de ações próprias.

O conceito de capacidade contributiva deve ser resgatado em busca da sua literalidade, não como um conselho ao legislador, mas como uma apreciação

¹⁰⁶ FALCÃO, Joaquim. Democracia, direito e terceiro setor. 1ª ed., FGV, 2004, p.53

das potencialidades que tem o cidadão em contribuir para uma relação societária mais justa.

O associativismo permitirá a administração desburocratizada dos esforços somados, das contribuições dadas, no melhor espírito da teoria das dádivas de Marcell Mauss.

Nesse sentido, operamos uma mudança radical na conceptualidade de democracia participativa para situá-la não no comando ou no governo, mas na base da atuação.

O movimento deve ser de fortalecimento dos canais de base, dos movimentos de rua, dos grupamentos de bairros, das associações urbanas, dos entendimentos comunais, em suma, a partir de um movimento dinâmico onde se reconheça o associativismo como forma de privilegiar o indivíduo na sua dimensão social.

Esse projeto de democracia participativa envolve uma troca gradativa da relação de subordinação presente nos governos pela vínculo de coordenação existente nos grupamentos menos complexos.

Coordenar, significa ordenar conjuntamente, direcionar a partir do coletivo, ganhar a transcendência sem perder a imanência.

Essas em resumo, as visualizações que enxergamos em busca de um novo modelo que repercutirá sobretudo na reconstrução ainda que parcial do atual arquétipo tributário tradicional, que só enxerga como ajuda ao Estado a ajuda monetária, e cuja lente de visão dos fenômenos sociais é sempre o capital econômico.

Não temos a pretensão de substituir o paradigma, mas tão somente e por hora de atacá-lo, para que sobre ele se reflita.

CAPÍTULO III

O TRIBUTO COMO OBRIGAÇÃO DE FAZER. AMPLIAÇÃO DO SIGNIFICADO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Ao longo dessa tese vimos pugnando por uma idéia de tributo mais ampla que vá além de um pagamento em moeda.

A concepção tributária atual considera sempre o tributo como prestação pecuniária, embora historicamente como demonstramos o paradigma não tenha sido este.

Nesse sentido o que temos hoje é que contribuinte do Estado será sempre aquele que tenha a obrigação de dar e uma obrigação de dar coisa fungível, precisamente moeda.

Ocorre que a relação tributária não se resolve em si mesma, ou seja, o tributo pecuniário não tem caráter finalístico, senão instrumental das realizações do Estado.

Esse caráter de instrumentalidade é absolutamente aceso quando por exemplo se sustenta que uma reforma tributária adequada passa pelo exame de uma reforma do sistema federativo e substancialmente por uma reforma das atribuições dos entes federados.

Não vemos como ser possível atribuir-se abstratamente uma determinada fatia à União, um certo monte aos Estados e outro tanto aos Municípios, da arrecadação tributária, sem que antes se estipule quais os encargos que cada um desses entes deve receber.

Nesse caso percebe-se claramente que o tributo como obrigação de dar aparelha-se para que o Estado realize uma obrigação de fazer.

A essência, portanto, não é necessariamente o dar, mas o imperativo de fazer que dimensionará o quanto se deve dar.

Do mesmo modo que demonstramos que o poder é instrumento de cumprimento do dever, no capítulo anterior, sustentamos aqui que a obrigação dar é mero instrumento por parte do contribuinte da obrigação de fazer pelo Estado.

Bem por isso é que o tributo com funções típicas é visto como uma forma arrecadatória, enquanto aquele que tem funções regulatórias do mercado, ou se prestam de modo direto ao estímulo e desestímulo de determinadas atividades são considerados de natureza extrafiscal.

A conclusão a que chegamos é inevitável no sentido de que não se pode autonomamente desenvolver uma teoria do direito tributário, sem se ter em vista a teleologia do tributo que reside no dever de fazer que tem a administração pública.

Assim, capacidade contributiva só faz sentido quando se tem em conta de um lado uma causa econômica e de outro a necessidade do Estado de arrecadar aquele monte para realização de um fim legítimo.

Mais adiante veremos que se a questão da capacidade contributiva é tormentosa, de igual as chamadas isenções fiscais merecem uma aprofundada reflexão.

A própria opção por tributos diretos e indiretos diz respeito sobretudo a necessidade de um tributo justo que não é senão aquele proporcional às necessidades do Estado.

Debalde, portanto, procurar-se encontrar soluções tributárias intrínsecas sem a visualização mais ampla do papel do Estado.

Inútil falar-se em obrigação de dar quando subjacentemente e de modo mais importante há uma obrigação de fazer.

É a obrigação de fazer do Estado quem projeta e dimensiona a obrigação de dar do contribuinte.

Para que não avancemos sem aclarar a natureza dessas obrigações, vejamos sinteticamente quando podemos distinguir obrigação de dar e obrigação de fazer.

Obrigação de dar e de fazer

Tanto a obrigação de dar, quanto a obrigação de fazer inserem-se dentre as chamadas prestações lícitas de natureza positiva.

Dentre as prestações lícitas, há as negativas consistentes na obrigação de não fazer, cuja discussão não enfrentaremos aqui.

Dentre as positivas destacáveis são as prestações de fato e as prestações de coisas.

Na prestação de coisas, também conhecida como obrigação de dar, o obrigado disponibilizará ou transferirá para seu credor coisa fungível ou infungível.

Na obrigação de fazer o devedor se obriga a uma atuação própria, quando temos obrigação personalíssima, ou de terceiro nas chamadas obrigações fungíveis.

A distinção entre essas modalidades é importante, porque dado o primado da liberdade individual as obrigações de fazer quando não cumpridas

espontaneamente convertem-se em obrigação de dar, enquanto estas se não realizadas sub-rogam-se em bens do devedor.

Na relação tributária pensamos sempre em uma obrigação de dar e de dar dinheiro.

Permitindo o trocadilho essa é apenas uma face e a menos nobre da moeda.

O tributo é meio e não fim e toda a sua relação de justeza, de adequação e de necessidade só poderá ser dada a partir do exame subjacente do papel do Estado no desenho das atividades sociais.

O que se quer dizer em suma é que a regra mais densa da relação tributária repousa no princípio da proporcionalidade, que em sentido estrito revela uma correlação entre o meio (o tributo) e o fim (a ação estatal).

Se o tributo está em descompasso com a relação estatal ele será desproporcional ao impor um custo maior que o benefício.

Vejamos em linhas gerais o chamado princípio da proporcionalidade.

Os povos germânicos são seguramente os que melhor trabalharam o princípio da proporcionalidade devendo-se a Robert Alexy a formulação mais correntemente aceita.

Nessa linha de entendimento a proporcionalidade envolveria a questão da adequação, da necessidade e da proporcionalidade em sentido estrito.

Considera-se adequada a medida quando resolve da forma menos traumática possível um determinado problema a ser solvido.

Nestes termos, o juízo de adequação é em verdade um juízo de compatibilidade entre os meios adotados e os fins buscados.

Em sede de questionamento da necessidade temos o que se denomina de uma relação meio e meio, no contexto em que considerando-se um determinado objetivo fixo, que de ante mão se julga deva ser atendido, busca-se dentre os diversos meios, o menos gravoso do ponto de vista das limitações da cidadania.

A análise da necessidade não envolve uma mudança da meta, mas um questionamento dentre os meios disponíveis para atingi-la, qual deles é o mais suave, o menos gravoso.

Na proporcionalidade em sentido estrito, o próprio fim é considerado sob a ótica de saber se vale a pena buscá-lo, considerando-se os sacrifícios que efetivamente impõe.

Assim, na questão muito em debate sobre a transposição do Rio São Francisco poderíamos examiná-la sob os seguintes prismas.

Do ponto de vista da adequação caberia questionar se a transposição das suas águas efetivamente resolverá o problema da seca, ou se pelo menos o mitigará.

Do ângulo da necessidade há de se questionar se a transposição é o meio mais brando ou se existem outros meios também hábeis a enfrentar a questão da seca no nordeste.

Do enfoque da proporcionalidade em sentido estrito dever-se-á tabular os benefícios que resultarão da transposição com os custos que emergirão dela para então se legitimar ou não o ato finalístico.

Essa perspectiva de proporcionalidade não pode se desgarrar da relação tributária e é exatamente o seu abandono que mais tem gerado um sistema de conflitualidade.

O sistema tradicional prioriza a arrecadação através dos impostos, devendo-se questionar se pelo seu caráter desvinculado de uma contra-prestação estatal específica é possível fazer-se o enfrentamento do imposto sob o ângulo da proporcionalidade.

Esse exame, a nosso ver, só será possível a partir da lei orçamentária e de sua execução, onde se verificará se as prioridades atendidas pelo imposto obtido estão em sintonia com o sacrifício pedido do contribuinte.

Lastimavelmente as contribuições resultam não de um interesse nessa proporcionalização, mas muito mais em um truque contra as unidades federativas.

De todo modo, o regime das contribuições pelo seu atrelamento permite, com maior facilidade, efetivar-se essa proporcionalização.

Descartamos, portanto, qualquer juízo de proporcionalidade intrinsecamente tributária, que não se resolva em função das metas a serem cumpridas pelo Estado no exercício do seu papel ordenador.

A ênfase ao papel ordenador do Estado

Homenageamos, nesse ensejo, a Carlos Ary Sundfeld que em monografia específica, denominada Direito Administrativo Ordenador, alerta para a ênfase a ser dada a ordenação da atividade social, lançando por terra conceitos tradicionais, dentre eles o poder de polícia¹⁰⁷.

Segundo Sundfeld a administração pública interfere na vida societária, pela estimulação de condutas de particulares, mediante incentivos, créditos e isenções. Atua também substituindo-se ao particular e efetivamente atua

¹⁰⁷ SUNDFELD, Carlos Ari. Direito Administrativo Ordenador, Malheiros, 1993.

de modo ordenador em sentido estrito quando impõe certos padrões de comportamento, sob pena de sanção.

A classificação do autor acresceríamos que o Estado atua ainda em parceria com o particular, realizando com ele atividades conjuntas do que pode ser o exemplo mais emblemático o regime das parcerias público privadas.

A essa visão que constitui em si um avanço queremos acrescentar um novo olhar que permita que se veja o Estado como ente transferidor de ações públicas para os particulares, sem que isto lhe exima do exercício dessas mesmas atividades, sempre que necessário.

Nesse passo, propomos que o Estado exerça o papel ordenador da chamada função pública, não estatal, a ser exercitada pelos cidadãos, individualmente ou de modo preferencial por um sistema associativista.

Dizendo de modo muito claro pretendemos que o Estado estabeleça uma política de tributos da cidadania, como contributos do cidadão ao desenvolvimento social.

Por esse raciocínio caberia a Administração estimular o processo de desenvolvimento de funções públicas não estatais, reconhecendo nelas um tributo à construção da sociedade.

Nada de anormal, se consideramos que a relação tributária é obrigação de dar no meio, mas é obrigação de fazer no fim.

Se o tributo é apenas um dar para que se faça não há mal – e só há bem – em se estimular que diretamente se faça ao invés de se ter que dar para fazer.

Tributos de caráter não pecuniário

A história do tributo sempre envolveu prestações *in natura*, tanto quanto realização de serviços, ou seja, obrigações de fazer.

Há hoje uma tendência entre os juristas contemporâneos no sentido de descartar do plano das obrigações tributárias todas aquelas que não exibam a qualidade de dinheiro a ser dado ao Fisco.

A essa concepção se rendeu o Código Tributário Brasileiro, para o qual o máximo se concede será a dação em pagamento como possibilidade alternativa da recuperação do tributo devido.

Nesse sentido, Augusto Becker¹⁰⁸ aponta para uma possível contradição no sentido de que ao se voltar a falar em tributos não monetizados, ao invés de buscar-se a progressão no direito tributário estar-se-ia operando uma autêntica regressão.

O mesmo autor se incumbe de demonstrar que essa contradição é manifestamente aparente.

Com notória acuidade revela o que já tínhamos antecipado antes – sem a leitura do seu livro – que o compromisso da relação tributária com o pagamento em dinheiro está intrinsecamente ligado aos princípios liberais da economia política, a quem o tributo prestava veneração, deixando, portanto de fazer sentido quando esse mesmo modelo, por si só entrou em declínio em face das contradições intrínsecas que não conseguiu romper.

¹⁰⁸ BECKER. Alfredo Augusto. Teoria Geral do direito tributário. São Paulo: Lejus, 2002. p.165 e seguintes

A relação tributária, como o ramo do direito tributário tem origem no direito administrativo, onde se distinguem as diversas prestações devidas pelo cidadão ao Estado, dentre elas o tributo.

A emergência de um novo quadro social, como já temos demonstrado, provoca uma clara revisão paradigmática para reacender a teoria e a prática da obrigação de fazer, enquanto tributo.

Mais uma vez Becker, seguramente um dos mais lúcidos pensadores do mundo contemporâneo jurídico brasileiro, adverte que o esquecimento das obrigações *in natura* e de fazer, como componentes do rol tributário é fruto de um reflexo condicionado errôneo da maioria dos juristas da atualidade, exigindo-lhes em nome da imparcialidade a imediata decifração da sua natureza jurídica.

Superada a fase da ignorância pura e simples, o debate agora se trava em saber se os tributos enquanto “obligatio faciendi” devem estar na área do direito tributário ou do direito administrativo.

Essa questão para nós ocupa um plano menor, primeiro porque concebemos as ramificações jurídicas sobretudo com um propósito sistematizador, segundo porque visualizamos sempre o tributo como um meio para a realização da administração, de tal sorte que toda relação tributária seria instrumentalmente vinculada ao direito que lhe toma o nome, mas teleologicamente atrelada ao ramo “mater” do direito administrativo.

Inequívoco que o tributo tradicional se resolve na equação “dou para que faças”, onde o dar é meio e o fazer é fim.

D’Alessio está entre aqueles que admitem que as prestações laborais dificilmente podem ser diferenciadas daquelas contempladas no direito

tributário, mas confina esse direito ao exame das prestações pecuniárias deixando ao direito administrativo o exame das outras prestações¹⁰⁹.

Para Becker que desfrutou de um proveitoso convívio com Berliri teria o italiano incorrido em contradição, quando em sua obra “Princípios de direito tributário” teria afirmado que qualquer que fosse a modalidade das prestações, quer pecuniárias, quer *in natura*, quer *in labore* deveriam pela sua similitude estar abrangidas no direito tributário.

A contradição viria na mesma obra e segundo Becker em capítulo distante, quando o latino europeu afirma que no atual estágio de civilização o direito tributário deve ter objeto apenas e tão somente o dinheiro¹¹⁰.

Para Zannobini, qualquer prestação que não seja pecuniária tem caráter administrativo e não está, portanto, na esfera do direito tributário¹¹¹.

Enfrentaremos agora um debate pontual entre Becker e Amílcar de Araújo Falcão, onde o primeiro sustenta o caráter de inexistência da relação jurídico tributária nas prestações *in laborei* e é refutado pelo último.

Amílcar Falcão alinha em favor da não configuração das prestações *in natura* e de fazer, como tributárias, os seguintes elementos:

1) A relação tributária seria constituída de um débito nascido pela verificação de um fato econômico; 2) Dependeria de prévia autorização orçamentária e de lançamento; 3) A tributação teria caráter sempre pecuniário; 4) O recolhimento do tributo em pecúnia teria natureza diversa das prestações como *modus faciendi*.

As chamadas prestações *in natura* ou *in labore* seriam excepcionais, não projetariam uma relação de débito e nem atenderiam as exigências anteriormente elencadas.

¹⁰⁹ ALESSIO, F. D. Rivista di diritto finanziario, Bari, 1937. II, p.113.

¹¹⁰ Berliri, Antonio. Apud. Becker, op cit p.622.

¹¹¹ ZANNOBINI, G. *Corso di diritto amministrativo*. 4ª edição, Milano, v.IV. p.352.

Em defesa de que tais obrigações devessem estar no âmbito tributário Becker alinha substancialmente o seguinte arrazoado:

1) O fato gerador do dever tributário tanto pode ser econômico quanto pode ser jurídico. As prestações *in labore* e *in natura* também têm hipótese de incidência; 2) A autorização orçamentária não é elemento essencial ao conceito jurídico de tributo, nem seu efeito específico. 3) O lançamento é um momento lógico jurídico de certificação. (Accertamento), que também ocorreria na desapropriação, no exame médico para julgar aptidão no serviço militar; 4) A generalidade do tributo ocorre apenas abstratamente porque a regra de incidência escolherá o sujeito obrigado de modo individual.

Esse debate a nosso ver encerra uma controvérsia que, todavia não está no âmago da questão.

Não podemos, com efeito, trilhar o caminho de Becker, por mais que estejamos muito inclinados a concordar com o Jarach que considerou sua obra uma das mais originais de toda América Latina.

Notoriamente não se pode confundir a desapropriação com tributo, porque importando em um sacrifício da propriedade, nada tem a ver com o dever do cidadão em contribuir, tanto assim que a Constituição Brasileira impõe a indenização prévia, justa e em dinheiro.

O Código expropriatório português recomenda que o Estado não faça uso da desapropriação, quando possa obter um bem com utilidade igual ou muito próxima, através de uma relação privada de compra e venda.

A requisição por seu turno envolve o dever de ressarcir os prejuízos gerados e não significa a rigor uma contribuição nos moldes de um tributo.

Seguramente das prestações de obrigação de fazer a mais próxima do conceito de tributo esteja na prestação do serviço militar.

O que importa verificar-se é se o tributo atuará como meio ou se resolverá como um fim.

Se o Estado pretende realizar uma obra e recolhe numerários para a sua feitura temos um tributo instrumental. Se, entretanto, delega a feitura dessa obra aos cidadãos, que com isso estarão cumprindo sua missão contributiva com o Estado essa atividade será em si mesma finalística.

Assim, o diferencial deve ser feito em função do tributo meio como objeto do direito tributário e do tributo fim como foco primordial do direito administrativo.

Deveras, quando o contribuinte atalha o caminho da imposição pecuniária para realizar aquilo que com o resultado do recolhimento se fará ele ingressar na seara finalística do Estado que se atualiza como o direito administrativo.

Enquanto ato de fazer o tributo equivale simultaneamente ao exercício de função pública que não se confunde com função estatal, daí porque todo nosso trabalho alhures em apartar os conceitos de Estado e de público.

De qualquer modo, a filosofia do conhecimento científico estará a mostrar a perda do prestígio de uma segmentação estanque dentro de uma própria ciência e muito mais nos ramos dela.

Já em medicina assume-se com absoluta naturalidade o quadro das doenças psicossomáticas sem a preocupação de que estejam na área do psíquico ou do biológico.

De igual sorte, os juristas devem se congregarem no sentido de unir forças para realizar um fenômeno social produtivo, onde tributaristas e

administrativistas de mãos dadas construam um modelo sem disputas por primazias e sem sectarismos estéreis.

Dir-se-á que por via oblíqua se estimula uma obrigação de fazer pela via da isenção tributária emplumada sob o rótulo dos incentivos fiscais.

Discutiremos então que a admissão do tributo como obrigação de fazer não é o mesmo que a isenção do contribuinte, porque tenha feito, ou porque se proponha a fazer.

Considerações sobre as isenções

Um dos mecanismos mais frequentes de que se vale o Estado para adotar as suas políticas chamadas extras fiscais (para nós as políticas finalísticas, – o fiscal é mero intermediário) é a chamada isenção.

Um pequeno traçado sobre sua configuração jurídica.

De início observe-se que as relações tributárias, nascidas da guerra sempre foram vistas de forma muito autoritárias, não faltando ainda hoje quem discuta se a competência tributária do Estado é um poder ou uma relação jurídica.

Somente no Estado moderno é que essa visão de poder cede lugar à chamada constitucionalização das relações tributárias.

Nos sistemas constitucionais contemporâneos entende-se implícito no poder de isentar o chamado poder de tributar, havendo, entretanto, sempre reservas quanto a este, por razões várias.

Em primeiro lugar, o princípio da igualdade de todos face a lei cria sérios obstáculos para que se estabeleça tratamento diferenciado em relação a determinado fato ou pessoa.

Como bem observa Souto Maior Borges: “Ao poder legislativo é defeso conseqüentemente isentar com violação da regra de igualdade”¹¹².

Nem se diga que para atender-se ao princípio da isonomia dever-se-ia conceder a isenção tributária, nas hipóteses da ausência de capacidade contributiva.

Entendemos nós que se o tributo tem por fundamento constitucional exatamente essa capacidade, na ausência dela não se estará diante de isenção, mas de exoneração tributária de matriz constitucional, a ser reconhecida pela lei.

Enquanto a atribuição de isenção é constitutiva negativa o reconhecimento da incapacidade contributiva é de cunho declaratório.

A Constituição Brasileira de 1988 retomou o espírito de que se imbuíu a Carta de 1946 para afirmar que os impostos, sempre que possível terão caráter pessoal e se graduarão segundo a capacidade econômica do contribuinte.

A Carta Constitucional inclusive estabeleceu mecanismos para que a administração tributária pudesse tornar efetivo o mandamento constitucional.

Não há como negar a máxima latina lembrada por Giardina, segundo a qual: “primo vivere, deinde tributum solvere”¹¹³

Dessa máxima deriva por exemplo a aceitação generalizada da impossibilidade de tributação do ganho mínimo existencial, de que a Carta Brasileira de 1946 expressamente cogitava.

O que não podemos aceitar é que se possa no Estado de Direito falar-se em isenção fiscal, como mera liberalidade do poder tributante, como se fosse possível ao legislador fazer favores, fazer graça com o patrimônio do povo.

¹¹² BORGES, José Souto Maior. Teoria Geral da Isenção Tributária 3ª ed., Malheiros, p.46.

¹¹³ GIARDINA, Emilio. Le base teoriche del principio della capacita contributiva, Milão, Giuffrè, 1961, p.448.

Essa vinculação do caráter isencional a privilégios remonta uma reminiscência histórica que provocou forte reação na Revolução Francesa, quando por exemplo não pagavam impostos nem os clérigos, nem os nobres.

Resta saber, afastadas essas aberrações, se é possível admitir-se isenções subjetivas baseadas em um interesse público, tais como o incentivo ao desenvolvimento, proposta de industrialização, ou situações similares.

Nesse ponto, a maioria da doutrina afirma de modo positivo, entendendo que o benefício fiscal da isenção não busca beneficiar diretamente o isento, mas ampliar o desenvolvimento comunitário.

Essa é uma questão que será debatida.

De logo note-se, que o constituinte mexicano por não vislumbrar possibilidade de tratamento diferenciado por via de isenção proibiu-as de modo expresso, muito embora a Suprema Corte daquele país venha temperando essa regra.

Como bem acentua Saninz de Bujanda Fernando¹¹⁴ as isenções extra-fiscais projetam uma queda do princípio da justa repartição dos encargos tributários.

Na medida em que o Estado autoriza a isenção de quem tem capacidade contributiva, automaticamente aumenta a carga dos demais, o que torna a relação tributária desproporcional.

Não se trata, portanto, a nosso ver, de uma questão que envolva discussão política, mas simplesmente um estudo à luz do princípio da proporcionalidade.

¹¹⁴ FERNANDO. Saninz de Bujanda. Hacienda y derecho, v. III, Madrid Instituto de Estudios Políticos, p.389/390. Apud. BORGES, José Souto Maior. Teoria Geral da Isenção Tributária 3ª ed., Malheiros, p.73.

Quando a Constituição Federal personaliza a incidência dos impostos em função da capacidade contributiva isentar-se a uns e sobrecarregar-se a outros significa seguramente violentar o primado constitucional.

Nem se argumente que a isenção atinge o interesse coletivo, porque esse interesse coletivo jamais pode se resolver à custa do enriquecimento sem causa de um contribuinte e do sacrifício dos demais.

É útil notar que no jargão econômico preciso, nada é de graça e quando alguém não pagou, outro pagou por ele.

O efeito mais perverso da isenção é exibido quando o imposto não pago pela empresa portentosa vai ser distribuído com o assalariado ou até com o desempregado.

Muito curioso é que se afirme como o próprio Saninz de Bujanda o faz que as isenções extra-fiscais podem sacrificar o princípio da justiça tributária, em nome da justiça social.

Evidentemente é impossível terem-se dois conceitos de justiça em absoluta antinomia. Não conseguimos entender como algo possa ser justo do ponto de vista tributário e injusto do ponto de vista social, ou vice-versa.

Todo o nosso discurso reside na impossibilidade de construção de conceitos em direito tributário, desvinculados de uma idéia mais ampla do papel do Estado.

Não obstante essa dicotomia o jurista hispânico supra mencionado traz considerações importantes e que calam muito fundo no nosso modo de pensar sobre o perfil das isenções.

Afirma ele que múltiplas vezes isenções fiscais conseguem operar um total desprezo do princípio da capacidade contributiva. Diremos nós que sempre conseguem.

É ainda do tributarista europeu a afirmação de que ocorre na isenção extra-fiscal um benefício àqueles que mais exibem idoneidade financeira para contribuir.

Bem por isto a proposta feita por Bujanda é no sentido de que se venham a substituir os estímulos tributários ocasionais fragmentários e arbitrários para que a organização dos impostos possam servir à política social e econômica sem que se abram brechas na repartição da carga fiscal.

Souto Maior Borges¹¹⁵ adverte que: **“Se o contribuinte auferir lucros razoáveis de sua atividade industrial, não se justificará a concessão de isenções...”**.

Verificamos portanto o quanto é problemática e – afirmemos corajosamente – iníqua a política de isenções extra-fiscais.

Se não se justificam tais isenções não se há como falar de isenções fiscais fundadas na ausência do princípio de capacidade contributiva.

Nesse hipótese não há obrigação tributária a ser isentada. Simplesmente não há isenção.

Um outro aspecto que não temos visto abordado entre os tributaristas diz respeito a conciliação entre o princípio da isonomia e o princípio da legalidade na outorga de isenções.

A questão envolve um terrível “imbróglio”, porque se de um lado somente podem ser concedidas isenções a partir de leis, como ficará o contribuinte

¹¹⁵ op cit p. 75

que demonstre possuir iguais condições em relação àquele aquinhado pelo Poder Legislativo?

Se vier a se considerar isento, certamente o Fisco objetará quanto a legalidade dessa isenção, porque não autorizada por diploma legal.

Se for ao Judiciário, certamente dirá este que não tem competência para determinar que a Câmara Legislativa edite ato normativo em favor do contribuinte.

No máximo, embora isso seja muito problemático, entendemos que tal contribuinte deverá provocar a inconstitucionalidade por omissão e então ante a mora do legislativo deflagrar uma ação indenizatória.

Ocorre no entanto, que pela dicção constitucional brasileira nenhuma lesão se exclui de apreciação do Poder Judiciário, mas nesse caso, a garantia constitucional da isonomia não teria qualquer abrigo.

Não vamos discutir se a norma do art. 145 da Constituição Federal é programática, no sentido de estabelecer que os tributos “sempre que possível” terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte.

Mesmo aqueles que entendem que as normas “de programa” não têm uma eficácia imediata não divergem em que tais normas operam um efeito negativo ou impeditivo, ou seja, obstaculizam qualquer norma legislativa que contrarie a sua dicção.

Assim, se a garantia da dignidade humana exige determinadas leis que imponham as políticas afirmativas, também é certo que será inconstitucional qualquer lei que viole esse princípio.

“Mutatis mutandis” é inaceitável qualquer ato legislativo, que a qualquer pretexto, salvo impossibilidade de mensuração da capacidade contributiva, venha a abandoná-lo.

Com essa consideração, estamos sustentando, sem meios termos, a inconstitucionalidade das isenções.

Como não acreditamos que o Direito possa se resolver de modo estanque em relação a outras áreas do conhecimento façamos uma abordagem rápida sobre uma nítida distorção do ponto de vista econômico da aplicação de uma política de incentivos fiscais nos Estados em relação ao ICMS, que vem sendo apelidada de “guerras fiscais”.

O primeiro aspecto a ser observado é o de que praticamente como todos os Estados adotam os mesmos instrumentos, na realidade nenhum deles se beneficia, porque o industrial poderá encontrar a isenção em qualquer um.

Nesse caso, o único beneficiário é exclusivamente o grande setor empresarial.

De igual modo, o crescente número de ofertas por parte dos Estados provoca um verdadeiro leilão, geralmente feito pelo grande capital que só tem a ganhar em prejuízo da coletividade.

Tão extensos são os benefícios que por exemplo no caso de Alagoas chega-se a financiar 100% do ICMS a ser recolhido pela empresa, nos dois primeiros anos de atuação, com inequívoco perda nos chamados investimentos sociais.

Esse panorama caótico do ponto de vista econômico brota de uma inconstitucionalidade flagrante, levando-se a intermináveis discussões, quando o

mais prático seria pura e simplesmente obedecer-se o comando constitucional e atrelarem-se os tributos a questão da capacidade contributiva.

Revisão do conceito de capacidade contributiva

Toda nossa tese tem questionado o atual paradigma da relação tributária, fundado numa economia capitalista e monetizada e que portanto se mostra insuficientes às vezes, contraditória com frequência e superada em muito no que tange a construção de um modelo de Estado.

O primeiro paradigma a ser vencido é o de que a relação tributária não é auto sustentável, senão que deve ser vista como um meio para alcançar um determinado fim, pelo menos no sentido clássico com que tem sido concebida.

De mais a mais se o objetivo do Direito é construir a paz os sistemas tributários são produto da guerra, daí porque as desconfianças recíprocas, a desmotivação, a corrupção, a fraude, a descrença no modelo impedem um adequado grau de eficiência.

O princípio da capacidade contributiva, por falta de um arsenal teórico mais adequado tem sido monumentalmente desprezado, produzindo-se uma carga tributária excessiva, porque poucos pagam e pagam muito.

Ao lado disso, os recursos arrecadados são mal distribuídos e a sonegação campeia.

Como vimos pontuando ao longo desse trabalho a nossa idéia substancialmente uma revisão do conceito de capacidade contributiva que enxergue o tributo não como uma entrega de dinheiro ao Estado, mas como um contributo para a formação de um modelo social.

Nesse sentido, será muito importante considerarem-se todas as premissas lançadas ao longo desse trabalho, dentre elas a de que o público pode ser exercitado pelo cidadão, sem que se invista no Estado, e que a democracia participativa consiste em que todos participem no modelo de vivenciamento das realidades sociais, destacando-se segundo suas possibilidades como atores protagonistas no espaço público.

Por isso mesmo, deve-se de uma vez por todas entender que a capacidade de o cidadão contribuir com o desiderato do Estado, não significa capacidade financeira, externada no capital econômico, mas capacidade humana traduzida no capital social.

Eliminadas as isenções, todos devem contribuir segundo suas possibilidades.

Essas possibilidades, entretanto, não são exclusivamente as financeiras.

Quando cogitamos das economias solidárias mostramos claramente que uma sociedade de trocas pode passar ao largo de um sistema de monetização para capitalizar valores humanos.

A proposta que se faz então é no sentido de que o Estado possa eleger metas a serem conquistadas e permitir que os cidadãos contribuam com o seu trabalho para o alcance dessas metas.

Nesse sentido, aumentaríamos incomensuravelmente o leque de contribuintes, porque em princípio a idéia de contribuinte estaria identificada com a idéia de homem apto para o trabalho e para a cooperação social.

O estrato econômico, sobretudo dos países subdesenvolvidos revela um enorme contingente de pessoas assalariadas, com baixos salários, sub-empregadas, desempregadas, ou com atividades informais.

Essas pessoas podem e devem contribuir dentro dos seus conhecimentos, das suas aptidões para a formação do Estado e essa contribuição será medida como tributo, que assim poderá ser pago sem um desfalque financeiro.

Em um primeiro ensaio poderíamos por exemplo imaginar a adoção de metas a serem cumpridas pelo Estado.

Suponhamos então a preservação de determinada área ambiental.

Definido o espaço a ser protegido, buscar-se-iam entidades ou associações que tivessem interesse em congregar pessoas da região, que dispusessem uma ou duas horas diárias, um dia na semana, ou um dia no mês para trabalhar e colaborar na efetivação desse projeto.

O custo dessa preservação projetaria o valor a ser “arrecadado” desses contribuintes.

Ao prestarem seus serviços poupariam o Estado de consumir verbas naquele projeto, verbas estas, que como sabemos são em grande parte consumidas em atividades meios, quando não na pura corrupção.

Estimado esse montante seria considerado o trabalho prestado, ao qual se atribuiria um número de pontos por meta cumprida.

Ao final do mês cada cidadão engajado no projeto teria sua soma de pontos e uma quantificação monetária de referência, apenas para o efeito de compensá-la com os tributos pagos sob forma indireta.

Imagine-se, por exemplo, alguém que ganha dois salários mínimos e que ao final do mês pagou em produtos ou serviços adquiridos como consumidor final impostos no valor de cinquenta reais.

Esse valor lhe seria restituído, em razão do trabalho efetivamente prestado.

Quais são os ganhos efetivos de uma proposta como essa?

Em primeiro lugar, um engajamento do cidadão, que além de se sentir útil à coletividade receberia de volta tributos indiretos indevidamente pagos.

Quando dizemos indevidamente pagos é porque evidentemente inexistia capacidade econômica contributiva em quem ganha dois salários mínimos.

De outro lado, o Estado estaria formando mão de obra, evitando a ociosidade, gerando o associativismo.

Do ponto de vista econômico haveria um notório crescimento de receitas, porque todos passariam a exigir a nota fiscal, ou documento comprobatório da prestação de serviços, que seria o seu crédito a ser compensado com o trabalho.

Diga-se de logo, que por exemplo em um ambiente de favela urbana a arrecadação do Estado financeiramente é inexpressiva, mas do ponto de vista individual desses contribuintes financeiros representa um peso muito grande, podendo abranger um quarto dos seus ganhos.

Em função disso, não haveria qualquer necessidade de isenção objetiva, ou vinculada a determinado bem ou produto, porque em relação àqueles que desejassem contribuir com uma obrigação de fazer haveria a substituição da obrigação de dar.

Não queremos ser incoseqüentes a ponto de admitir que todo valor financeiro do tributo e em qualquer limite pudesse ser compensado com a prestação de trabalho.

Fundamental entretanto seria que cada cidadão do montante de impostos devidos tivesse uma reserva percentual, cuja pagamento poderia se dar mediante trabalho.

Evidentemente também não haveria o risco de os mais abastados terem privilégios, porque dificilmente estariam motivados a receber valores adequadamente mensurados, mas que não teriam significação importante na dedução do imposto a ser pago.

Imagine-se, por exemplo, que ao longo de um mês alguém que ganhe novecentos reais tenha conseguido um crédito trabalho no valor de cem reais.

Sem dúvida ele buscará realizar essa atividade, porque esse ganho de mais de dez por cento lhe será importante.

Aquele entretanto que ganhe cinqüenta salários mínimos, ou seja quinze mil reais provavelmente, não estaria motivado a realizar o mesmo trabalho para se poupar de pagar os mesmos cem reais, que nesse caso valeriam 0,66% dos seus rendimentos.

O que é importante nessa concepção é o desgarramento conceitual de que a idéia de contribuir está atrelada exclusivamente a contribuir financeiramente.

Do ponto de vista do estímulo às atividades sociais vários projetos seriam apresentados, visando a prestação geral de serviços, compensatória do pagamento de tributos.

O associativismo seria fomentado, na medida em que esse processo seria gerido a partir de entidades não governamentais, como entidades associativistas, que por deliberação dos seus integrantes poderia aplicar o resultado do retorno desses tributos em projeto dentro da própria comunidade em que vive.

Registre-se outro aspecto importante, qual seja a realização do tributo não com caráter instrumental, mas com caráter finalístico.

Observe-se que dissemos alhures que o tributo é normalmente uma obrigação de dar, visando alcançar uma obrigação de fazer. Aqui o tributo abrevia o caminho e se torna o próprio fazer.

Com essa prática, eliminar-se-ia a burocracia de contratação de servidores permanentes para atividades às vezes transitórias.

A intermediação de recursos que se perdem no caminho também seria evitada.

Logicamente há que existir um sistema de controle rígido e adequado e um elenco de atividades que poderiam concorrer como projetos de interesse público.

Assim, a contribuição só seria aceita se inscrita em um projeto considerado de natureza pública.

A revisão do conceito de capacidade contributiva de igual modo deveria buscar uma relação real, não uma mera orientação para o legislador.

Nesses termos, busca-se recuperar o significado da norma do art. 145 da atual Constituição Federal, segundo a qual “os impostos terão caráter pessoal”.

Se têm caráter pessoal, a capacidade contributiva deve estar sujeita a parâmetros aferíveis pelos órgãos da administração, que reconhecendo em cada

cidadão de *per si* e momentaneamente a ausência de uma capacidade contributiva econômica poderia substituir o pagamento em pecúnia por uma obrigação de fazer, de caráter relevante para a sociedade.

Vejamos a hipótese de um contribuinte que recolhe regularmente os seus impostos, mas que em função de altos gastos hospitalares em um determinado período perdeu completamente a sua capacidade contributiva.

É hora de restaurar-se a máxima romana “*primo vivere deindeolverè*” e entender-se como razoável que esse cidadão não deixe o seu parente à mingua de socorro, mas que possa cambiar naquele instante a integralidade do contributo financeiro por uma prestação de serviços, alocada em projetos previamente aprovados.

De nada adiantará como hoje ocorre a propositura de milhões de ação de execução que se sucedidas importarão em asfixia do contribuinte e se insucedidas resultarão em imensa perda de tempo para o erário.

A lógica do razoável recomenda essa cambialidade entre a obrigação de dar e a obrigação de fazer, de modo que com toda transparência possível houvesse a substituição da obrigação pecuniária por uma atividade relevante ao setor público.

Sem esse mecanismo o princípio da capacidade contributiva torna-se uma quimera algo absolutamente irrealizável.

A essa altura poder-se-á questionar como incentivar-se a vinda de empresas e os investimentos que produzem empregos e geram receitas.

Descarte-se de logo a figura da isenção, não só pelos motivos antes elencados, mas sobretudo também porque concedida em lei ela não pode mensurar

correta e adequadamente à cada mês se a relação custo/benefício inicial continua mantida.

Consoante assente na jurisprudência a isenção a prazo certo é irrevogável, o que constitui-se em um contra senso do próprio sistema jurídico, uma vez que não permite a medição da proporcionalidade.

Parece que os juristas quando falam em proporcionalidade ou não falam para valer, ou não querem levá-la às últimas conseqüências.

É importante notar que essa proporcionalização é tanto mais importante quando a Corte Americana sustentou que “o poder de tributar envolve o poder de destruir”.

Parafrazeando o juiz americano diríamos nós que “o poder de isentar envolve o poder de enriquecer”.

Ao invés de um projeto de isenção a linha adota é a mesma, podendo-se estabelecer tabelas com valores expressos, em relação a benefícios sociais alcançados.

Observe-se, por relevante, que benefícios sociais que se gerem por via oblíqua quando o agente já tem uma remuneração pessoal pela sua produção não podem ser levados em conta.

Exemplificativamente se uma fábrica gera três mil empregos, todos absolutamente necessários ao seu desenvolvimento, mas se ao mesmo tempo tem lucro com esses empregos que gera, efetivamente não se pode pagar-lhe por ganhar dinheiro.

Diferente disso será por exemplo se a empresa oferecer escola gratuita aos seus funcionários e dependentes.

O custo estimado do fornecimento da educação, se não puder ser considerado como um componente da própria estratégia comercial, poderá em tese ser considerado como um benefício.

É preciso que fique claro que o Estado pode permitir o pagamento de tributo sobre ações próprias de relevância social, desde que não estejam remuneradas diretamente pela sociedade, através do preço cobrado.

O importante portanto é que o pagamento nessas hipóteses como obrigação de fazer esteja sempre vinculado a projeto previamente aprovado pelo órgão estatal e do seu interesse, independentemente da conjuntura da empresa.

Assim, se o Estado de antemão pretendia instalar uma escola em uma área e se determinada empresa adota esse projeto ela poderá efetivamente, com essa forma de atuação social, quitar parte do seu tributo.

De modo contrário, se ela oferece escola para os seus próprios funcionários como mera motivação para não perdê-los, nesse caso ela estará sendo remunerada por isso, pelo próprio consumidor e não há como deixar de efetuar o pagamento do tributo.

Experiências com a relação tributária têm sido feitas no foco das obrigações de fazer, como é o caso da lei de incentivo à cultura, onde, entretanto, diferentemente do que aqui se propõe confia-se ao particular a escolha da ação que deseja realizar e permitir-se-lhe a dedução direta dos impostos.

Na Bahia, em Salvador, uma lei municipal permuta a obrigação de pagar o imposto predial pela adoção de uma criança.

Nesse caso também, não obstante a excelência de propósito, a relação custo/benefício não resta adequadamente mensurada.

Situação s milde se verifica em São Luis do Maranhão onde parte do IPTU   dispensado, dos imóveis que mantenham a fachada na sua versão de azulejo colonial.

Os resultados têm sido bons, mas   necessário de igual modo estabelecer-se uma proporcionalidade eficiente.

Não nos deteremos às análises dos experimentos, até porque entendemos que a elabora o da tese não esgota a pesquisa.

Nessa linha de pensamento, o que se pretende   uma figura o da rela o tributária humanizada.

CAPÍTULO IV

O TRIBUTO COMO CONTRIBUTO À DIGNIDADE HUMANA, À TRANSPARÊNCIA E A EFICIÊNCIA

Após termos delineado a perspectiva do tributo como obrigação de fazer, importa agora dizer que o resgate dessa modalidade tributária deve ser visto como uma contribuição efetiva a realização do signo da dignidade humana, que constitui o eixo matricial dos valores constitucionais além de se traduzir na transparência e na eficiência das relações da cidadania com a Administração Pública.

Como esses vetores se resolvem sempre em conceitos indeterminados, urge traçar-lhes um círculo ainda que sinóptico, de modo a evidenciar a sua pertinência na temática dessa relação tributária revisitada.

Da dignidade humana

A nosso sentir a dignidade humana na sua concepção jurídica se traduz na projeção da própria vida circundada por um mínimo ético intransponível, que tem a característica da atribuição universal, não se podendo deferi-la a uma categoria e negá-la a outra.

O teste a ser feito no sentido de saber se uma garantia constitucional integra o conjunto performatizador da dignidade humana consiste em saber, *verbi gratia* se essa garantia outorgada a um nacional pode ser negada a um estrangeiro.

A hipótese emblemática é a da liberdade, que indistintamente deve ser concedida ao ser vivente, independentemente da sua origem.

De igual modo, o direito à habitação, ao vestuário, ao acesso a serviços básicos como a saúde não pode ser negado a quem dele precise sob qualquer justificativa ou pretexto.

Há evidentemente valores inerentes à dignidade humana que tem por suposto uma radicação do indivíduo a um determinado local.

Estão acordes os constitucionalistas em que não há obrigação de oferta de emprego ao estrangeiro, muito embora ninguém negue de que ter direito a um emprego integra a sua dignidade, cabendo apenas indagar a quem cumpre o dever de realizar essa demanda.

Identicamente embora a Constituição Brasileira assegure que a educação é um direito de todos não se obriga o Estado do Brasil a oferecer educação regular e gratuita ao alienígena que aqui permanece temporariamente.

É importante notar que a inexistência de solidariedade passiva no atendimento a demandas que consistem na realização da dignidade humana, não descaracteriza a pretensão como desta natureza.

Haverá casos em que o sujeito passivo será todo e qualquer Estado que reconheça a dignidade humana como valor, independentemente do cidadão, da sua origem ou da sua nacionalidade.

Nessa esfera, está o atendimento emergencial na área de saúde, o direito ao recebimento de informações, o direito de não sofrer constrangimentos, a garantia da segurança pública, a liberdade de ir e vir.

Outros direitos não se qualificam como menos importantes, embora sejam direcionados a um determinado Estado que se responsabilizará pela sua implementação.

É o caso da garantia do emprego, da efetivação da moradia digna, da liberdade de fixar residência onde bem lhe convenha.

Sob esse prisma, o cidadão, ou como preferiremos o dignitário, exigirá o seu direito do seu Estado de origem, que se vier a recusá-lo não estará plenificando o princípio da dignidade humana.

Não se diga que se pretende construir um conceito jusnaturalístico de dignidade, mas em verdade o que se pretende é demonstrar que no âmbito dos conceitos indeterminados ele só se preencherá atendendo ao que a doutrina denomina de núcleo rígido.

Proclamar, aceitar e mais do que isso fazer valer a dignidade humana, significa toma-la em um mínimo conceitual absoluto, que nesse mínimo não admitirá meios termos.

É contraditório falar-se em homem meio digno, do mesmo modo que é inalcançável falar-se em meio vivo.

Aspecto da maior importância, dentro dessa linha anti-relativista diz respeito à concepção de que a dignidade humana só existe quando efetivada e não existe quando apenas cogitada.

Bem por isso é que aos europeus e a outros povos tem gerado certa perplexidade a Carta Constitucional brasileira, tão generosa no acolhimento de tais valores, mas tão ineficaz, no que diz respeito a sua prática.

Muita vez será útil também para firmamos um conceito de dignidade humana, chegarmos a ele por contra-exemplos.

Nesse sentido vamos nos valer de Rizzatto Nunes, em “O Princípio Constitucional da Dignidade da Pessoa Humana” para traçar um retrato às avessas, mas pedagogicamente cada vez mais útil na compreensão do brasileiro quanto ao significado.

Transcrevemos em nota de rodapé situações de onde claramente a dignidade humana não foi preenchida.

Em uma delas um homem é preso em Brasília e encarcerado junto a delinqüentes perigosos, porque sem acesso a médicos e farmácias retirou a casca de uma árvore para fazer um chá com o qual julgava poder amenizar a doença de sua mulher¹¹⁶.

Em outra situação, uma mulher morando há mais de dez anos em um barraco construído por seu marido já falecido, guardava uma promessa de compra e venda do terreno onde se erguera a tosca construção.

Um dia, não diremos um belo dia para não fazer humor negro, ela recebe a visita de um oficial de justiça que porta um mandado e lhe recomenda procurar um advogado.

Advogado ela não conhece, médico ela não frequênta. Escola para os filhos ela não tem acesso.

Passado um tempo chega o oficial de justiça e acompanhado de outras pessoas expulsa-a do barraco¹¹⁷.

¹¹⁶ NUNES, Rizzatto. O princípio constitucional da dignidade da pessoa humana. São Paulo: Saraiva, 2002. p.02/03. “Antonio da Silva, mora na cidade Satélite chamada Ceilândia, nos arredores de Brasília-DF. Numa tarde de abril de 2000 foi até um bosque perto de sua humilde casa e retirou um pedaço de casca de uma árvore para fazer chá. É que sua esposa adoecera e todos ali na região tomam chá da casca daquela árvore que é muito bom para a saúde. Mas, para espanto e surpresa de Antonio logo ao retirar a casca da árvore foi preso por um policial pois desrespeitara a lei ambiental brasileira. Foi encarcerado junto com vários presos perigosos. Argüido pela imprensa sobre o porque de ter arrancado a casca de árvore, mostrou-se atônito como num livro de Kafka. Mal pode entender a pergunta. Que dirá do direito. Sempre tomara aquele chá como todos os outros. Ficou mais quinze dias preso”.

¹¹⁷ “Marta de Souza é faxineira. Tem quatro filhos menores, com dois, quatro, cinco e oito anos, sendo que o de dois está muito doente, com infecção intestinal. Ela está sem dinheiro para comprar os medicamentos que o

Note-se, que nesses dois exemplos pode-se enxergar na contraluz o significado da dignidade humana por uma leitura invertida.

Não fosse o caso em si e diríamos que o princípio da dignidade humana está atingido pela própria nomenclatura, arrogante, insensível e desrespeitosa das chamadas ações de despejo que povoam os fóruns desse Brasil.

Despejar algo é o que se faz com dejetos, nunca com pessoas, qualquer que seja o motivo ou a causa.

A insensibilidade do legislador não percebe que a dor do desempregado que não pagou o aluguel só aumenta ao ter que dizer ao filho que foram despejados como se não fossem gentes, como se fossem coisas e coisas inúteis.

Os juristas têm essas arrogâncias e só valerão um pouco mais um dia quando compreenderem que valem menos do que pensam que valem.

A questão da dignidade humana é sem dúvida nenhuma o que se pode denominar de princípio fundante de um estado social democrático de direito.

Nos países europeus não encontramos a consagração da dignidade humana com tanta amplitude como se vê nos registros da Carta Magna brasileira.

Em contra-partida a proteção a tais direitos é evidentemente mais efetiva.

médico do SUS receitou. Marta e os filhos moravam há mais de dez anos num barraco construído pelo marido, falecido há um ano. João de Souza era pedreiro e com muito esforço conseguiu construir o barraco. Antes de morrer, João entregou para Marta alguns documentos e disse que ela os guardasse, pois eram muito importantes. Era o compromisso de compra do terreno onde estava o barraco. Certo dia ouviu baterem na porta do barraco. Atendeu: era um homem, que se apresentou como Oficial de Justiça de Vara Cível do Fórum. Entregou um documento e pediu para Marta assinar. Ela assinou: era a única coisa que sabia fazer, pois é analfabeta; apenas aprendeu a assinar o nome. O Oficial de Justiça disse que para Marta que aquele papel era muito importante e que ela devia procurar um advogado. O Oficial de Justiça foi-se embora. Marta ficou um pouco preocupada, mas como faria para encontrar um advogado? Onde iria? “Deve custar dinheiro”, pensou. Mas ela não tinha nem para o remédio de seu filho. Nada fez. Passados alguns meses, o Oficial de Justiça voltou. Estava acompanhado de outras pessoas. Eles expulsaram Marta e os filhos do barraco, tiraram os pertences e derrubaram-no. Agora, Marta e os quatro filhos estão morando ao relento, a céu aberto num terreno exatamente do outro lado da rua de terra onde estava construído seu barraco” . op cit. p.03

Nota-se nessas constituições de Europa uma remessa da matéria ao legislador, quando se verifica que é impossível o cumprimento imediato da norma constitucional.

Sim, para os europeus vale a regra de que as normas relativas a direitos fundamentais, independem de regulamentação e tem o seu cumprimento imediato, daí porque quando não puder ser assim remete-se à lei ordinária.

Consideremos a Constituição alemã que abre o seu art. 1 com um pronunciamento específico:

“A dignidade do homem é intangível. Todos os poderes públicos têm a obrigação de a respeitar e a proteger.

2. Por conseguinte, o povo alemão reconhece ao ser humano direitos invioláveis, como fundamento de toda comunidade humana da paz e da justiça do mundo”.

Verifica-se de logo o atrelamento da dignidade a uma obrigação do Estado em protegê-la e a um significado de paz e de justiça.

O ponto mais destacável, todavia, é o do item 3, que a seguir vai descrito:

“3. Os direitos fundamentais a ser discriminados vinculam os poderes legislativo, executivo e judiciário como preceitos diretamente aplicáveis”.

Nesse compasso, não se pode cogitar de necessidade em princípio de norma autorizadora do seu cumprimento, salvo quando prevista em lei.

Sobre essa aspecto é importante ressaltar o chamado princípio da reserva legal, muito bem explicitado no art. 19. Segundo tal princípio:

“1. Sempre que, segundo esta lei fundamental, um direito fundamental possa ser restringido por lei ou com base numa lei, essa lei tem de ser genérica e não limitada a um caso particular. Além disso, a lei tem de citar o direito fundamental em questão indicando o artigo correspondente.

2. Um direito fundamental em caso algum pode ser afetado no seu conteúdo essencial.

3. Os direitos fundamentais também beneficiam pessoas jurídicas nacionais na medida em que, pelo sua natureza lhes sejam aplicáveis”.

O princípio da reserva legal, pelo qual uma norma de direito fundamental pode ter o seu conteúdo redirecionado por uma lei ordinária está submetido ao seguinte ditame:

1. Só se pode cogitar de reserva legal quando expressamente a lei o preveja;

2. A reserva legal não impede a aplicabilidade imediata do texto constitucional, por ausência de lei;

3. Tal reserva pode ser simples ou qualificada, ocorre a primeira hipótese, quando a Constituição não diz em que ponto a lei efetuará a reserva.

É o caso por exemplo do art. 5º que ao tratar da liberdade de imprensa, diz no item 2 que esta liberdade tem por limite disposições de leis gerais.

Nesse caso, a reserva é chamada simples, porque não diz em que área incidirão esses limites.

Aí incidirá a regra de que qualquer que seja a lei não poderá ela atingir o núcleo fundamental do direito.

Assim, então, nenhuma lei poderá atingir genericamente a liberdade de imprensa, mas tão somente este ou aquele aspecto.

Já no art. 12 que trata da liberdade de profissão está dito no item 2: “Ninguém pode ser obrigado a um determinado trabalho, salvo no cumprimento de uma obrigação genérica de caráter público, igual para todos”.

Nesse caso, existe a reserva qualificada, na medida em que para uma lei tornar o trabalho obrigatório é preciso que esse trabalho seja público, igual para todos e que constitua uma obrigação genérica.

Assim, temos um espelho que nos permite visualizar a concepção dos direitos fundamentais e da dignidade no modelo alemão.

De um modo geral os demais países europeus sem a precisão da Carta alemã seguem trilhas semelhantes, permeando o conceito de dignidade em suas várias passagens.

Para nós a dignidade humana, equivale mais que a um princípio, a um pressuposto existencial atrelado ao direito de vida e à vida do Direito.

Após essas digressões caberá o questionamento no sentido de indagar-se onde a obrigação tributária enquanto obrigação de fazer aproxima-se mais da realização da dignidade humana.

Eis um bom desafio, se não nos sairmos bem, a tese não terá valido a pena.

Desde a Grécia Antiga se afirma que o homem é um animal gregário, político, social, no sentido de que a “polis” complementa o “oikos”.

Disso emerge que a auto-suficiência é do ponto de vista filosófico uma mera aspiração egocêntrica, que mesmo os mais abastados, os chamados mais afortunados, não conseguem alcançar.

Os Estados Unidos da América do Norte tão rigorosos com a questão da imigração ilegal suportaram recentemente uma sátira fílmica, cujo título é mais ou menos o seguinte “Um dia sem os mexicanos”.

Não podemos ainda ver o filme – a elaboração dessa tese ainda não permitiu – mas a crítica revela que o seu conteúdo se dirige a mostrar, certamente com alguma linha de caricaturalismo o quão difícil seria dispensar-se a mão-de-obra “desqualificada e ilegal” dos irmãos do México.

Tarefas que os norte americanos não querem fazer, mas que são imprescindíveis, são realizadas pelos do México, tanto quanto pelos do Brasil e de outros imigrantes em um processo de cooperação social que vence até as barreiras dos que não sabem agradecê-lo.

Com isso estamos afirmando que a cooperação social realizada pela integração de povos é fundamental para o desenvolvimento da humanidade.

Logo, um tributo com feições cooperativas, de caráter agregacional projeta a formação de um capital social crescente e completa a dimensão do homem enquanto participante do modelo construtivo da sociedade em que vive.

Se ao invés de receber esmolas ele é chamado ao trabalho e esse trabalho traz insito um aprendizado, o tributo ao Estado como um fazer, termina se revelando também como um contributo a um agregar e a um fortalecer.

Quando a comunidade se reúne, identifica as suas necessidades e pode gerir parcialmente os impostos que ela mesma produz e pode ao mesmo tempo sentir-se contribuinte para o desenvolvimento do seu meio, nesse sentido tem-se a plenificação do útil.

Nietzsche chega a afirmar que não há altruísmo no ato de servir, porque aquele que serve faz um benefício a si mesmo.

Se tiver razão nesse ponto mais fortalecerá o argumento de que servir é servir-se e que dar oportunidade de servir é dar oportunidade de sentir-se útil, ou em outras palavras de plenificar a realização humana.

Voltando a teoria das dádivas de Marcel Mauss¹¹⁸ vamos verificar que os que servem sentem-se plenificados com isso e adquirem um empoderamento, ou seja, se tornam mais valiosos na sociedade.

Esse acréscimo de valor do homem pelo resgate da sua capacidade de contribuir está exatamente na linha de direção de torna-lo mais digno e de portanto garantir a dignidade humana.

Salva-se a tese.

Da transparência

Vejamos agora se a tributabilidade sob o modo de obrigação de fazer conspira em favor da transparência.

Façamos antes uma escala. Talvez os vôos constantes para a capital pernambucana, que em sua Universidade tão amorosamente me acolheu, tenha-me condicionado a uma linguagem meio própria dos aviões.

A escala que desejamos fazer é um repensamento da idéia da transparência nas relações com a administração pública, tão pouco cogitada nos meios do direito administrativo, pelo menos brasileiro.

Ainda indagaremos a razão pela qual o constituinte pródigo em elencar princípios cogitou da publicidade, sem ao menos se referir à transparência.

¹¹⁸ Op cit.

A nosso modo de pensar a publicidade pode até ser um veículo que leve à transparência, mas não se confunde absolutamente com esta, e se hora lhe presta bons serviços outras vezes lhe trai o desiderato.

Publicidade e transparência são conhecidos ocasionais, mas não amigos fieis, nem muito menos gêmeos, a tal ponto que se fica a indagar qual teria sido o motivo da translucidez outorgada à publicidade e da opacidade ocorrida em relação a transparência.

A publicidade está fortemente ligada a instrumentação da cidadania para o controle das atividades da administração pública.

Pela publicidade a administração se revela aos súditos, se mostra com as suas roupagens.

Sua utilidade é imensurável e projeta notórios efeitos em prol da moralidade, no combate a corrupção, na busca da eficiência e no controle dos atos da administração.

Lamentavelmente a publicidade ainda é mal compreendida e é restrita, onde jamais poderia e deveria sê-lo.

Com freqüência os cidadãos ouvem a resposta de que certos atos não podem ou não devem vir a público, sem qualquer razão mais plausível.

Todos sabemos dos males que decorrem da ausência de publicidade, inclusive um deles capaz de contaminar a própria garantia do Estado de Direito.

Referimo-nos, à guisa de demonstração, às leis que entram em vigor na data de sua publicação como se esta pudesse significar publicidade.

A publicação é veículo da publicidade, tanto quanto esta é meio de assegurar-se a transparência.

Uma lei publicada hoje não conseguiu ainda alcançar a publicidade, porque não conhecemos quem faça sem o cometimento profissional específico uma leitura diária e completa dos órgãos oficiais.

A chamada *vacatio legis* é um autêntico instrumento, pelo qual se permite a propagação da norma, de modo a permitir que a cidadania se comporte em face de uma nova lei.

Acusamos também a falta da necessária publicidade a instrumentos legislativos da maior importância gestados no bojo das medidas provisórias, que ninguém conhece antes de serem elaboradas e que de provisórias na sua maioria só tem o nome.

Mesmo os projetos de lei têm pouca publicidade e divulgação e os seus momentos de aprovação flutuam segundo os acordos políticos podendo um projeto tramitar por uma semana, ou por setenta vezes sete anos.

A publicidade a rigor não é levada a sério.

A transparência essa é confundida com a publicidade ou simplesmente desconhecida.

Os franceses têm se preocupado substancialmente com a transparência administrativa, contrapondo-a ao que denominam “l’opacité”.

Yves Poirmeur constata que há cerca de duas décadas se vem entendendo na França que a transparência é uma qualidade que deve permear as instituições das sociedades democráticas e todos os diferentes atores da vida pública¹¹⁹.

¹¹⁹ RANGEON, François, et alii. Information et transparence administratives. Centre Universitaire de Recherches Administratives e Politiques de Picardie. Presses Universitaires de France, 1988. p.182.

Diversos fatores se contrapõem à transparência, dentre eles a chamada burocracia, não no sentido weberiano original, mas nos descaminhos dos excessos formais que terminam por tornar a administração pública não alcançável.

No Brasil há uma multiplicidade de procedimentos que tornam a relação do cidadão com a administração pública tortuosa, insegura, e árdua.

Mesmo entre órgãos públicos não conseguem estes se entender, e muitos recursos são perdidos, mercê de um sistema burocrático absolutamente intransponível.

Fenômeno curioso é o da cadeia de certidões exigidas para a prática de um determinado ato, de tal modo que quando o prazo de uma delas se vence outra não foi obtida, o que se renova sucessivamente o processo.

Os desvios burocráticos são a grande fonte da ineficiência e da corrupção na administração pública.

Sobre a eficiência falaremos a seguir e quanto a corrupção parece obvio que no terreno fértil da burocracia ela viceja com notável desenvoltura.

Tem sido objeto de curiosidade mundo a fora a singular figura do despachante no Brasil, individuo capaz de perseguir os atalhos quando o caminho é deveras tortuoso.

Um jurista americano Keith Rosenn escreveu um texto singularmente denominado “the brasilians jeito”.

Nesse texto o autor evidencia desde as práticas consideradas de boa-fé com as quais se procura contornar o arsenal burocrático, até os instrumentos de corrupção, que compõem o nosso conhecido jeito.

Quem diz burocrático, diz opaco, isto é, não transparente.

Pois bem um dos segmentos onde se verifica um maior grau de opacidade, para homenagear os franceses pelo cuidado que tem tido no debate do problema, reside exatamente no plano das relações tributárias.

Já comentamos alhures o cipoal legislativo, as dubiedades de interpretações, a sobreposição de impostos, a cultura fiscal pró-administração, a falta de um estatuto do contribuinte, como fenômenos que se agigantam nessa relação entre o contribuinte e o Estado.

Revelamos dados de recentíssima pesquisa que evidenciou esse nível de percepção no Estado de São Paulo.

Do ponto de vista da transparência ela é fundamental para uma relação tributária adequada se tivermos sempre presente a máxima de que o poder de tributar envolve o poder de destruir, conforme se apregoa no sistema tributário clássico.

Se o cidadão não sabe sequer que paga impostos porque os tributos indiretos não lhe dão essa percepção clara, embutidos que estão no preço, isso lhes retira a consciência cívica necessária para fiscalizar os gastos e para aferir a justiça da distribuição da carga.

Nada na relação tributária se aproxima da transparência e ela é seguramente uma fonte de esconderijo.

Bem por isso não resistimos a dizer que o sistema tributário tradicional, de um modo geral no mundo e em particular no Brasil ressuscita a ingênua brincadeira infantil do esconde esconde, aqui, todavia, com sentido nada pueril, nada gracioso, nada espontâneo, nada puro.

O Fisco se esconde do contribuinte ou se esconde ao contribuinte e o contribuinte se esconde do Fisco e cada um deles quer revelar maior destreza nesse jogo perigoso.

Essa regra do esconde esconde é para nós o melhor retrato da pauta do relacionamento contribuinte cidadão.

O velho mito do imposto como contribuição compulsória e desvinculada de uma contra-partida pré-estabelecida, ressuscita a figura do tributo de guerra onde o vencedor impõe ao vencido, simplesmente porque venceu.

Não se justifica a nosso ver a priorização dos impostos, enquanto contribuições desgarradas de objetivos específicos em um mundo onde a segurança jurídica exige como parceiro o planejamento governamental.

Se os Estados dispuserem de orçamentos eficientes e transparentes eles não serão simplesmente uma tábua numérica, mas ao contrário uma programação de pautas governamentais específicas.

Para que se tenha, entretanto, idéia do quanto essas relações não são transparentes, basta se ver que o mais significativo conduto da execução da política tributária que é o orçamento desperta pouco interesse e pouco conhecimento por parte do cidadão.

Importante ressaltar as bens sucedidas experiências brasileiras na formação dos chamados orçamentos participativos, experimentados hoje em mais de cento e sessenta cidades, a partir de uma origem porto alegre.

As dificuldades encontradas nesse campo são múltiplas e mesmo que admitíssemos como admitimos um valioso passo no sentido da transparência com orçamento participativo, ainda assim ele seria uma exceção a confirmar a regra, permitindo um recurso de falsificacionismo na linhagem de Popper.

O mundo dos tributos é um mundo tão distante da cidadania pela sua ausência de transparência que mesmo entre os chamados operadores do direito há um diminuto número dos que se dedicam a ingressar nas suas searas.

Veja-se que a transparência na relação tributária deve ser a ferramenta essencial ao controle da proporcionalidade, da razoabilidade, da racionalidade, da moralidade e da justiça na arrecadação e na distribuição dos tributos.

Se não temos transparência quanto as bases de tributação, os seus mecanismos e as bases de implementação, estamos absolutamente atados para julgar aspectos relevantes a uma análise jurídica sobre a consistência ou inconsistência da tributabilidade.

Nesse instante cabe perguntar em que a tese proposta contribui para a melhoria desse quadro.

Sem dúvida, quando defendemos a abolição das isenções e a sua substituição por mecanismos avaliatórios das obrigações de fazer dos chamados tributos “in faciendo”, pugnamos por uma clareza na compatibilidade da valoração dos serviços prestados e do seu direcionamento.

O tributo realizado como obrigação de fazer diminui substancialmente o viés burocrático da intermediação entre o dar e o fazer.

Assim, na tributabilidade sob forma de obrigação de dar os recursos em dinheiro são carreados para que percorram o caminho que chegará (ou não) ao exercício da obrigação de fazer.

Quando o próprio contribuinte faz, o que é considerado pelo Estado como valioso o caminho se torna mais curto e nos caminhos mais curtos é mais difícil de as pessoas se perderem.

Do mesmo modo, quando ingrediente psicológico se faz presente, ou seja, quando o contribuinte percebe em que direção está indo a sua contribuição sob a modalidade de trabalho, é de se esperar maior empenho, porque faz parte da natureza humana querer ver resultados.

O tributo distante como obrigação e dar desmotiva e quando a compreensão do seu alcance se torna restrito ou impossível conspira contra a sua eficiência.

De outro modo, quando dizemos aos cidadãos que a realização de tais e tais obras tem tal ou qual valor e ele consegue encaixar-se num dos projetos governamentais, considerados obrigação tributária de fazer é de se esperar que a relação custo/benefício possa ser efetivamente medida com maior precisão.

Suponhamos que o poder público queira revitalizar o Rio São Francisco.

Em um projeto dessa natureza ele estimará os diversos custos, inclusive os de mão de obra.

A partir daí, segundo uma planilha conferível poderá permitir que os cidadãos se engajem nesse projeto, ao custo estimado da mão de obra prevista como forma da sua adimplência tributária.

Ocorre, portanto, a busca do elemento transparência, onde recursos são poupados, porque a meta está estabelecida, os custos são discutidos e toda clareza se põe.

De outro lado, consoante o mecanismo de compensação abordado em capítulo anterior a necessidade de que o prestador de serviços para compensar a obrigação de fazer com a obrigação de dar recolha as notas fiscais das compras efetuadas vai lhe permitir com clareza saber quanto pagou de imposto e também

garantir ao Fisco o pleno conhecimento de quais os resultados obtidos por uma determinada empresa.

Contribui-se assim para a diminuição da sonegação em prol do objetivo da transparência.

Da eficiência

Examinemos se o tributo que propomos pode efetivamente alojar-se no propósito de eficiência preconizado para a administração pública, em especial pela Constituição Brasileira.

Fiéis às nossas convicções enunciadas, entendemos que o grau de eficiência do Estado é mensurável pelo caminho mais próximo que possa encontrar para realização do eixo central que é o da dignidade humana.

Nesse sentido, a eficiência não se compadece com a interpretação cega do texto da lei, permitindo-se verificar que a legalidade é algo instrumental da segurança jurídica.

Não hesitamos em afirmar que quando esteja em jogo o sacrifício da lei ou da segurança jurídica a primeira deve ceder.

A regra da eficiência enfatiza também a priorização dos deveres enquanto metas para só conceber os poderes enquanto meios.

Resulta de um significado eficiente a adoção das chamadas medidas afirmativas onde as garantias públicas não devem ser esperadas pelo Estado, mas asseguradas por ele.

Ressalte-se que o primado da eficiência diz respeito diretamente a utilização de recursos escassos que devem ser poupados e bem direcionados a um resultado buscado.

A maximização desses recursos é o que se considera uma utilização eficiente.

Não se confunde eficiência com eficácia.

A última diz respeito apenas a uma relação de causa e efeito. Daí é que se uma determinada causa A produziu um efeito B essa causa é considerada eficaz em relação a esse efeito esperado.

O Estado Social não se contenta com a eficácia porque ela pode envolver um alto custo em relação ao suposto benefício trazido, de tal modo a minimizar-lhe, senão anular os seus aspectos.

Por óbvio, a eficiência pública não pode ser vista como eficiência privada, no sentido de que esta última em um modelo capitalista persegue essencialmente o lucro.

A eficiência pública ao contrário não pode nem deve tomar o lucro financeiro em conta, quando o seu projeto é o da realização do bem comum positivado na hierarquia de valores do modelo constitucional.

Dizer-se, por exemplo, que o Estado Brasileiro mostra-se economicamente eficiente quando realiza bom superávit primário, significaria colocar o pagamento da dívida externa em prioridade em face da dignidade humana ainda não conseguida.

Para se ter uma idéia o orçamento anual de investimentos no Brasil, sequer conseguiu ser executado em mais de 10% nesse ano, o que significa que mesmo as verbas orçamentárias destinadas a educação, transporte ou saúde, efetivamente arrecadadas, nem estas conseguiram ser gastas pela atual política estatal.

Do ponto de vista privado essa economia seria excelência, do ângulo público a excrescência.

Aspecto que se tem questionado é o da possibilidade de enfrentamento pelo Judiciário da eficiência na administração.

Não vemos como negar essa perspectiva, desde que o conteúdo jurídico da eficiência não pode estar alheio ao plano dos direitos da coletividade, cujo árbitro primacial é o Judiciário.

Não há interferência de um poder em outro se alguém pretende impedir que uma obra suntuária se realize quando uma demanda escolar não está satisfeita.

É a própria norma constitucional quem estabelece a prioridade e não se trata, portanto, de uma opção.

Claro está que quando se trata do planejamento governamental deve-se entender a existência de uma chamada discricionariedade de planejamento.

Essa discricionariedade exige um juízo de ponderação onde se possa demonstrar que foram sopesados os conflitos de interesse existentes entre essa ou aquela opção, as possibilidades de êxito ou insucesso dessas ou daquelas alternativas.

Os elementos históricos são também essenciais ao processo da tomada de decisões.

Como bem lembra Onofre Alves Batista Júnior o controle judicial deve incidir sobre os referenciais e esses referenciais constituem a pauta do próprio ordenamento jurídico.

Segundo o mesmo autor há situações em que o ato pode ser considerado nulo por vislumbrada a sua manifesta ineficiência¹²⁰.

Do ponto de vista da relação tributária o impacto do conceito de eficiência é notório, porque o tributo na medida em que se revele ineficiente é simplesmente inconstitucional.

Situação de extrema gravidade é a que presenciamos onde a ausência da transparência impede inclusive a formulação de um juízo mais adequado da própria eficiência.

A burocracia, entretanto, em si mesma serve como sinalizador, como prova real do caráter ineficiente do sistema.

Em verdade, não há muito que se pesquisar em torno da eficiência, quando de antemão se revela a “opacidade” que é um valor contraditório, incapaz de conviver com o padrão do eficiente.

Diga-se sem meias palavras que os tributos no sistema tradicional são altamente ineficientes, porque se de um lado projetam um altíssimo custo para a cidadania, nem de longe lhe devolve um benefício próximo do compatível.

Um raciocínio meramente econômico leva a se verificar que o papel redistributivo dos impostos, não se realizam quando sua incidência se dá sobre o trabalho prioritariamente do que em relação ao capital.

Se essa afirmação é válida, desonerar a classe trabalhadora de tributos monetários, sem perder a sua contribuição factual para realização dos propósitos públicos envolve um horizonte em busca da redução da ineficiência.

Se o trabalhador paga menos impostos e ao mesmo tempo realiza atividades relevantes para o Estado opera-se uma relação mais aproximada da

¹²⁰ BATISTA JÚNIOR. Onofre Alves. *Princípio constitucional da eficiência administrativa*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2004. p.692

justiça social em face dos tributos, porque eles serão retirados de quem tem maior idoneidade financeira para com eles arcar, sem que com isso se exclua a sociedade da construção do modelo.

A usar-se o capital social ele não se esgota, mas ao contrário se amplia e se aperfeiçoa. Ao não usá-lo ele define.

Nesse ponto, entendemos por razoável supor que o modelo participativo onde o projeto da administração pública seja realizado por um maior número de pessoas, sem sacrifício da sua sobrevivência realiza um ideal mais próximo da busca do eficiente entendendo-se sempre que a eficiência jurídica deve se resolver com a melhor técnica circundada pela melhor ética.

Essas as linhas que gostaríamos de estabelecer depois de fincados postulados de um retorno às obrigações de fazer enquanto tributos, no sentido de evidenciar que essa nova visão da relação tributária faz parceria com a dignidade humana e guarda amizade com a transparência e com a eficiência.

Um arremate necessário. Se o tributo sob forma de dar tem a marca da guerra, o tributo enquanto obrigação de fazer pelo signo da solidariedade participativa direciona-se em busca da paz social.

CONCLUSÃO

Em linhas gerais e conclusivas dever-se-á atentar aos seguintes pressupostos:

I) A relação tributária traz o germe da conflitualidade e essa demonstração foi feita ao longo da tese com a utilização do método histórico;

II) O propósito do Direito é o de realizar os valores da segurança, da confiança e da paz, que efetivamente não estão presentes no modelo da relação tributária, o que implica em demonstrar-se a sua desatenção;

III) A relação tributária jamais poderá ser resolvida dentro de si mesma, senão enquanto pensada em um contexto social mais amplo, que proteja os fins do Estado e que realize o modelo constitucional;

IV) Segundo a premissa anterior o caráter de instrumentalidade da relação tributária desafia a busca do seu sentido teleológico, qual seja o de permitir a administração efetiva dos interesses públicos;

IV) O direito tributário emergiu nas suas origens do direito administrativo e é importante que se promova esse reencontro, para emprestar-se um real significado, onde ao mesmo tempo os fins da administração sejam contemplados e o tributo funcione como elemento renovador dessa própria administração;

V) Alguns conceitos clássicos precisam ser revistos, dentre eles o que atrela o conceito de estatal ao de público, de modo a permitir-se uma ocupação do espaço público pela atuação dos cidadãos não investidos de função estatal;

VI) A revisão conceitual da democracia para uma leitura contemporânea que veja no modelo participativo não um retorno ao precedente da

ágora, mas um momento de atuação dos cidadãos sob forma associativa, não somente nas deliberações, mas na execução da função pública;

VII) A trilogia dos poderes deve ceder espaço a uma concepção funcional da administração pública, onde o dever projete as relações de poder;

VIII) O conceito de capacidade contributiva há de ser alargado para abranger as obrigações de fazer, ainda que experimentalmente não se possa operar uma substituição plena;

IX) Contribuinte é todo aquele que pode colaborar e o trabalho não vale menos que o capital. Vale mais;

X) A implementação de políticas anti-isencionais abrirá as portas a aceitação do contributo sob forma de trabalho, como mecanismo de implementação do dever cívico tributário;

XI) O tributo como obrigação de fazer propõe-se também a realização do princípio da dignidade humana, além de ser instrumento valioso na realização da justiça social.

No melhor sentido da palavra procuramos elaborar uma tese, não com a arrogância dos que pretendem proclamar verdades, mas com o espírito aguçado e aberto para discussões.

As afirmações aqui contidas são muito menos fruto de convicções inabaláveis do que de uma ousadia em buscar descortinar novos caminhos.

Não almejamos a unanimidade, nem muito menos a maioria. Se conseguirmos não passar despercebidos estamos satisfeitos.

BIBLIOGRAFIA

- ABREU FILHO, Araújo. *O negócio jurídico e sua teoria geral*. 4ª edição, São Paulo: Saraiva, 1997.
- AGOSTINI, Arnaud. *Les options fiscales*. Paris: Librairie generale de droit et de jurisprudence, 1983.
- ALESSIO. F. D. *Rivista di diritto finanziario*, Bari, 1937.
- AMATUCCI, Andrea. *Tratado de derecho tributario*. Colombia, Editorial Temis, 2001.
- AMED, Fernando José. *História dos tributos no Brasil*. São Paulo: Edições Sinafresp, 2000.
- ANAN JÚNIOR, Pedro. *Planejamento fiscal*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 10ª edição, Rio de Janeiro: Forense, 1987.
- BARRETO, Aires. *Imunidades tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar*. 2ª edição, São Paulo: Dialética, 2001.
- BATISTA JÚNIOR. Onofre Alves. *Princípio constitucional da eficiência administrativa*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2004.
- BECKER. Alfredo Augusto. *Teoria Geral do direito tributário*. São Paulo: Lejus, 2002.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Carnaval Tributário*. 2ª edição. São Paulo: Lejus, 2004.
- BRACHO, Carmen Alemán. *Fundamentos de Bienestar Social*. Valencia: Tirant Lo Blanch, 1999.
- CAMPANHOLE, Hilton Lobo. *Constituições do Brasil*. 11ª edição, editora Atlas, 1994.

- CAMPANILLE, Vinícius Tadeu. *O instituto da compensação no direito tributário*. Belo Horizonte: Nova Alvorada Edições Ltda., 1996.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. São Paulo: Max Limonad, 2002.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Direito tributário interdisciplinar*. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Liminares e depósitos no lançamento por homologação: decadência e prescrição*. São Paulo: Dialética, 2000.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo e da exoneração tributária*. Belo Horizonte: Del Rey, 1999.
- COLARES, Anselmo Alencar. *Do autoritarismo repressivo à construção da democracia participativa: história e gestão educacional*. São Paulo: ANPAE, 2003.
- CONRADO, Paulo César. *Processo tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.
- CONTI, José Maurício. *Federalismo fiscal*. São Paulo: Manole, 2004.
- COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 1993.
- DI PIETRO, Maria Sylvia Zanefla. *Direito Administrativo*. 6ª edição, editora Atlas, 1996.
- DORADO, Garcia Francisco. *Prohibición constitucional de confiscatoriedad y deber de tributación*. Madrid: Dykinson, 2002.
- DUPAS, Gilberto. *Economia global e exclusão social*. São Paulo: Editora Paz e Terra, 2001.

- FALCÃO, Joaquim. *Democracia, direito e terceiro setor*. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2004.
- FERRACINI, Luiz Alberto. *Do crime de sonegação fiscal*. São Paulo: Editora de Direito, 1996.
- FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2001.
- FREITAS, Juarez. *Estudos de direito administrativo*. São Paulo: Malheiros, 1995.
- FUNDAÇÃO LUÍS EDUARDO MAGALHÃES. *Economia solidária: desafios para um novo tempo*. Salvador: FLEM, 2003.
- GAFFURI, Gianfranco. *Lezioni di diritto tributario*. Padova: Cedam, 2002.
- GIULIANI, Giuseppe. *Diritto tributario*. Milano: Fiuffrè editore, 2002.
- GODOI, Marciano Seabra de. *Justiça, igualdade e direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1999.
- GODOI, Marciano Seabra de. *Sistema tributário na jurisprudência do STF*. São Paulo: Dialética, 2002.
- GODOY, Alfonso Sabán. *El marco jurídico de la corrupción*. Madrid: Editorial Civitas, 1991.
- GODOY, Walter. *O direito dos contribuintes*. 2ª edição, Porto Alegre: Síntese, 2003.
- GOMES, Orlando. *Obrigações*. 14ª edição, Rio de Janeiro: Forense, 2000.
- GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições de intervenção no domínio econômico e figuras afins*. São Paulo: Dialética, 2001.
- GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições: uma figura "sui generis"*. São Paulo: Dialética, 2000.

- GRECO, Marco Aurélio. *Substituição tributária: antecipação do fato gerador*. 2ª edição, São Paulo: Malheiros, 2001.
- HABERMAS, Jürgen. *Mudança estrutural da Esfera Pública: investigações quanto a uma categoria da sociedade burguesa*. Tradução de Flávio R. Kothe. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 2003.
- HORVATH, Estevão. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002.
- HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e Elisão: rotas nacionais e internacionais*. São Paulo: Saraiva, 1997.
- JANCZESKI, Célio Armando. *Processo tributário administrativo e judicial na teoria e na prática*. Florianópolis: OAB/SC Editora, 2004.
- KRAYCHETE, Gabriel. *Economia dos setores populares: entre a realidade e a utopia*. Salvador: Vozes, 2000.
- KUHN, Thomas. *A Estrutura das Revoluções Científicas*. São Paulo: Editora Perspectiva, 2000.
- LANNA, Marcos P. D. *A dívida divina: troca e patronagem no Nordeste brasileiro*. São Paulo: Editora da Unicamp, 1995.
- LONG, M. Weil. P. *Les grands arrêts de la jurisprudence administrative*. 10ª ed. Editions Dalloz, 1993.
- LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. *Substituição tributária*. Curitiba: Juruá, 2000.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Contribuições e federalismo*. São Paulo: Dialética, 2005.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. 4ª edição, São Paulo: Dialética, 2001.

- MAIOR, José Souto. *Isonções tributárias*. 3ª edição, São Paulo: Sugestões Literárias, 2001.
- MALKOWSKI, Almir. *Planejamento tributário e a questão da elisão fiscal*. São Paulo: Editora de Direito, 2000.
- MARINS, James. *Princípios fundamentais do direito processual tributário*, São Paulo: Dialética, 1998.
- MARQUES, Alexandre. *A doutrina do falseamento em Popper*. <www.cfh.ofsc.br/wfil/popper5.htm>. Acesso em 16/09/2002.
- MARQUES, Márcio Severo. *Classificação constitucional dos tributos*. São Paulo: Max Limonad, 2000.
- MARTÍNEZ, Joaquín Álvarez. *La motivación de los actos tributarios*. Madrid: Ediciones Jurídicas y sociales, 2004.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1996.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. *O direito tributário no mercosul*. São Paulo: Forense, 2000.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Teoria da imposição tributária*. 2ª edição, São Paulo: Ltr, 1998.
- MAUSS, Marcel. *Ensaio de sociologia*. São Paulo: Perspectiva, 2001.
- MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 18ª edição, Editora Malheiros, 1993.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 6ª edição, editora Malheiros, 1995.

- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Discricionariedade e Controle Jurisdicional*. editora Malheiros, 1992.
- MÉNDEZ, Amélia González. *Buena fe y derecho tributario*. Madrid: Ediciones Jurídicas y sociales, 2001.
- MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*. 3ª edição, São Paulo: Forense, 1993.
- NOBRE JÚNIOR, Edílson Pereira. *O princípio da boa-fé e sua aplicação no direito administrativo brasileiro*. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 2002.
- NUNES, Cleucio Santos. *Direito tributário e meio ambiente*. São Paulo: Dialética, 2005.
- NUNES, Rizzatto. *O princípio constitucional da dignidade da pessoa humana*. São Paulo: Saraiva, 2002.
- OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Direito tributário: capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio*. 2ª edição, Rio de Janeiro: Renovar, 1998.
- PASQUALINI, ALEXANDRE. *O direito público em Tempos de Crise: estudos em homenagem a Ruy Ruben Ruschel*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1999.
- PEREIRA, César A. Guimarães. *Elisão tributária e função administrativa*. São Paulo: Dialética, 2001.
- PESTANA, Márcio. *O princípio da imunidade tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.
- PONTES, Helenilson Cunha. *O princípio da proporcionalidade e o direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2000.

- POPPER, Karl Raimund. *A lógica da pesquisa científica*. Trad. Leônidas Hegenberg e Octanny Silveira da Mota. 1ª edição co-editada, Editora Pensamento Cultrix, 1972.
- POPPER, Karl. Madrid: Editorial Tecnos, vol. I, p. 203-214. Tradução de Marco Antonio Frangiotti. Apud. <www.geocities.com/marcofk2/popper.htm> Acesso em 14/10/2002.
- PUIG, Manuel Rebollo. *El enriquecimiento injusto de la administración pública*. Marcial Pons Edições Jurídicas S/A, 1995.
- RANGEON, François, et alii. *Information et transparence administratives*. Centre Universitaire de Recherches Administratives e Politiques de Picardie. Presses Universitaires de France, 1988.
- ROCHA, Valdir de Oliveira. *Grandes questões atuais de direito tributário*. 2ª edição, São Paulo: Dialética, 1998.
- ROCHA, Valdir de Oliveira. *Grandes questões atuais do direito tributário*. Volume IV, São Paulo: Dialética, 2000.
- ROCHA, Valdir de Oliveira. *O planejamento tributário e a lei complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001.
- ROCHA, Valdir de Oliveira. *Planejamento fiscal*. Volume II, São Paulo: Dialética, 1998.
- ROLIM, João Dácio. *Normas antielisivas tributárias*. São Paulo: Dialética, 2001.
- SCHERKERKEWITZ, Isso Chaitz. *Sistema constitucional tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1996.

- SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Princípios fundamentais do direito administrativo tributário: a função fiscal*. Rio de Janeiro: Forense, 2000.
- SEIXAS FILHOS, Aurélio Pitanga. *Teoria e Prática das Isenções Tributárias* 2ª edição, Editora Forense, 1999.
- SHOUERI, Luís Eduardo. *Planejamento fiscal através de acordos de bitributação: treaty shopping*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995.
- SIDOU, J. M. Othon. *A natureza social do tributo*. 2ª edição, Rio de Janeiro: Forense, 1978.
- SUNDFELD, Carlos Ari. *Direito Administrativo Ordenador*. Editora Malheiros, 1993.
- SUNDFELD, Carlos Ari. *Parcerias público-privadas*. São Paulo: Malheiros, 2005.
- TESAURO, Francesco. *Institución di diritto tributario*. V. I, Torino: UTET, 2003
- TESAURO, Francesco. *Institución di diritto tributario*. V. II, Torino: UTET, 2002.
- TIPKE, Klaus e Douglas Yamashita. *Justiça fiscal e o princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002.
- TÔRRES, Heleno. *Direito tributário internacional*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.
- TROIANELLI, Gabriel Lacerda. *Compensação do indébito tributário*. São Paulo: Dialética, 1998.
- VIANA, Luiz Werneck. *A democracia e os três poderes no Brasil*. Belo Horizonte: Editora UFMG, 2002.
- VILLELA, Gilberto Etchaluz. *A responsabilidade tributária*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.

VIROGLIO, Adriana L. *Como elaborar monografias y tesis*. Buenos Aires: editora Abeledo-Perrot.

WATERHOUSE, Price. *Contribuições sociais*. São Paulo: Atlas, 2001.

ZANCANER, Weida. *Da convalidação e da invalidação dos atos administrativos*. 2ª edição, 2ª tiragem, Editora Malheiros, 1996.

ZANNOBINI, G. *Corso di diritto amministrativo*. 4ª edição, Milano, v.IV.

CERTIDÃO

Certificamos para os devidos fins, que **Celso Luiz Braga de Castro** concluiu o Curso de Doutorado em Direito no ano de 2005, tendo defendido a tese intitulada "**Obrigação Tributária. Como Obrigação de Fazer: Conversibilidade parcial da imposição pecuniária em deveres administrativos. Uma revisão de paradigmas**", em 06 de fevereiro de 2006 com a menção **aprovado**.

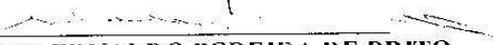
A Banca Examinadora foi composta pelos seguintes Professores Doutores: Francisco Ivo Dantas Cavalcanti (Presidente/UFPE), Edvaldo Pereira de Brito (1º Examinador/UFBA), Ana Luisa Celino Coutinho (2º Examinador/UFPB), George Browne Rego (3º Examinador/UFPE), Raymundo Juliano do Rego Feitosa (4º Examinador/UFPE).

Decidiu a Banca Examinadora por unanimidade, aprovar a tese com atribuição de "menção honrosa" em 06 de fevereiro de 2006

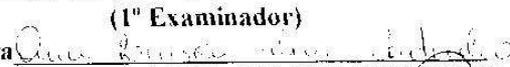
assinatura


Prof.(a) Dr. (a) **FRANCISCO IVO DANTAS CAVALCANTI**
(Presidente da Banca Examinadora)

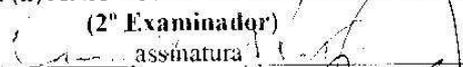
assinatura


Prof.(a) Dr.(a) **EDVALDO PEREIRA DE BRITO**
(1º Examinador)

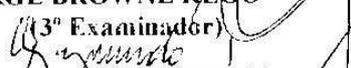
assinatura


Prof. (a) Dr. (a) **ANA LUISA CELINO COUTINHO**
(2º Examinador)

assinatura


Prof.(a) Dr.(a) **GEORGE BROWNE REGO**
(3º Examinador)

assinatura


Prof. (a) Dr. (a) **RAYMUNDO JULIANO DO REGO FEITOSA**
(4º Examinador)