

Organizadores:

Paulo Otero

Fernando Araújo

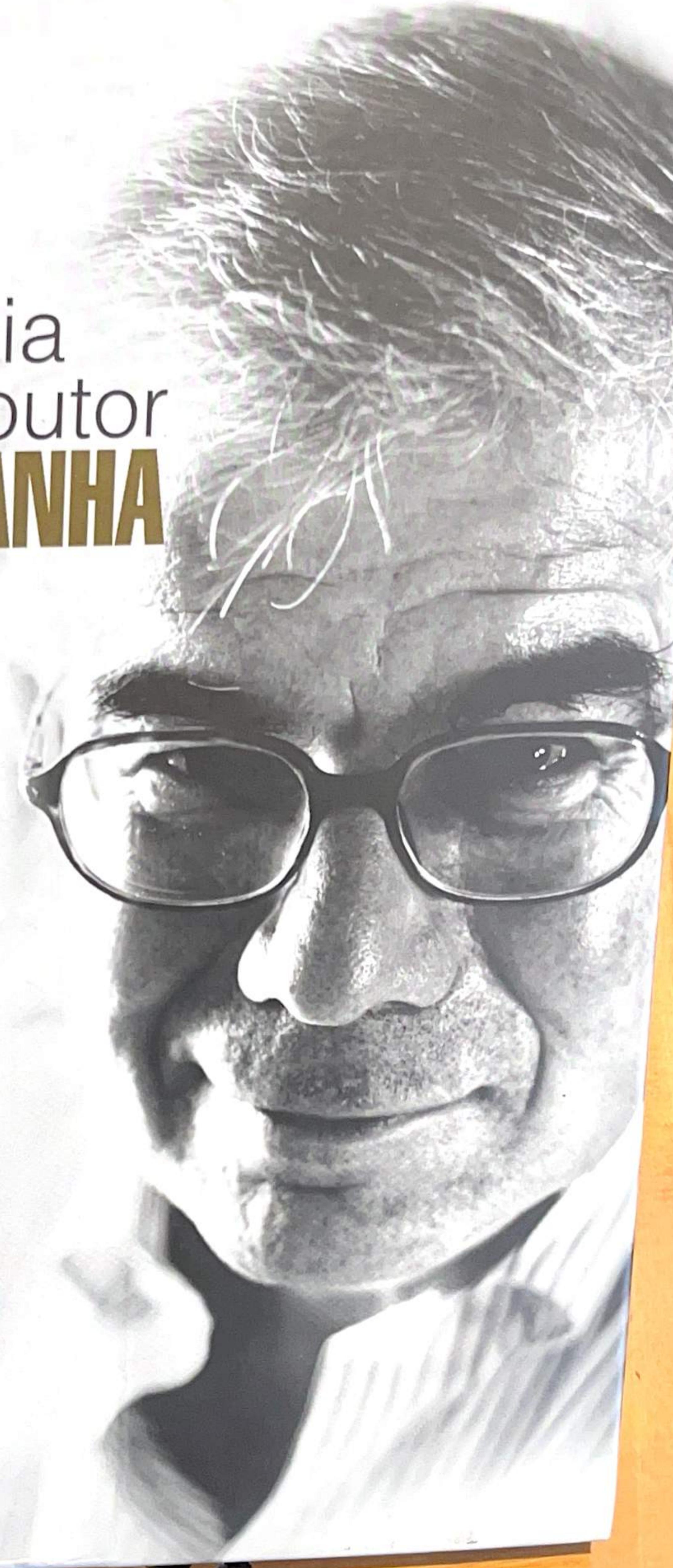
João Taborda da Gama

Estudos
em Memória
do Prof. Doutor

**J. L. SALDANHA
SANCHES**

VOLUME III

Direito Fiscal: Parte Geral



Titulo:

Estudos em Memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches, Vol. III

Autores:

AA.VV.

1.ª Edição

Setembro 2011

Fotografia:

João Pina © Kameraphoto

Edição e Execução Gráfica:

Wolters Kluwer Portugal sob a marca Coimbra Editora

Lisboa:

Torres de Lisboa
Rua Tomás da Fonseca
Torre G – 6.º A
1600-209 Lisboa

Coimbra:

Edifício Coimbra Editora
Ladeira da Paula, n.º 10
Antanhол — 3040-574 Coimbra

www.coimbraeditora.pt
editorial@coimbraeditora.pt

Distribuição:

Coimbra Editora, S.A.

Ladeira da Paula, n.º 10

Antanhол — 3040-574 Coimbra

Telef. 239 852 650 — Fax 239 852 651

Reservados todos os direitos por Wolters Kluwer Portugal.

Nem a totalidade nem parte desta obra pode ser reproduzida ou transmitida por nenhum meio electrónico ou mecânico, incluindo fotocópia, gravação magnética ou qualquer armazenamento de informação e sistema de recuperação sem autorização por escrito da Wolters Kluwer Portugal.

ISBN 978-972-32-1966-1 (obra completa)

ISBN 978-972-32-1959-3 (Vol. III)

Depósito Legal n.º 332 114/2011

Organizadores

PAULO OTERO • FERNANDO ARAÚJO • JOÃO TABORDA DA GAMA

ESTUDOS EM MEMÓRIA DO PROF. DOUTOR J. L. SALDANHA SANCHES

VOL. III

DIREITO FISCAL: PARTE GERAL



Coimbra Editora
grupo Wolters Kluwer

O TRIBUTO, O DIREITO TRIBUTÁRIO
E SEU SIGNIFICADO ATUAL
PARA A ORDEM CONSTITUCIONAL: CRÍTICA
À POSTURA *LIBERTARISTA*
PRESENTE NA DOUTRINA BRASILEIRA

MARCIANO SEABRA DE GODOI ^(*)

Resumo: Quanto à inserção do direito tributário no ordenamento jurídico, apoia-se a concepção segundo a qual os princípios e institutos próprios do direito tributário dão a esse ramo uma *identidade*, mas não uma *autonomia* em relação aos demais ramos do direito. Quanto ao significado do tributo na atual ordem constitucional, rejeita-se a postura *libertarista*, que vê no tributo uma subtração simplesmente *tolerável* (mas não *justificável* por argumentos de justiça) de direitos *legítimos* do cidadão, numa operação que pela sua própria natureza converteria um recurso produtivo (enquanto nas mãos do contribuinte) em algo improdutivo (depois que ingressa no sorvedouro da *máquina estatal*).

Palavras-Chave: Tributo, libertarismo, crítica.

Resumen: Respecto a la inserción del derecho tributario en el ordenamiento jurídico, se apoya la concepción bajo la cual principios e institutos propios del derecho tributario dan a esa rama una identidad, pero no una autonomía en relación con las demás ramas jurídicas. Respecto al significado del tributo en el orden constitucional, se rechaza la postura libertarista, que ve el tributo como una disminución tolerable (pero no justificable con argumentos de justicia) de legítimos derechos del ciudadano, en una operación que por su naturaleza convertiría un recurso productivo (en las manos del contribuyente) en improductivo (tras ingresar en el patrimonio público).

Palabras-Clave: Tributo, libertarismo, crítica.

^(*) Mestre e Doutor em Direito Tributário. Professor da Universidade Católica de Minas Gerais — Brasil.

1. A questão atualmente já resolvida da identidade dogmática (mas não autonomia científica) do direito tributário

A inserção do direito tributário no ordenamento jurídico tradicionalmente é tratada pela doutrina — em geral nas partes introdutórias de obras como cursos e manuais — como o inventário das relações do direito tributário com o direito constitucional, com o direito civil, com o direito administrativo etc⁽¹⁾. Nesse inventário de relações, a tônica da doutrina atual é a chamada “unidade do sistema jurídico”⁽²⁾, negando-se qualquer autonomia científica ao direito tributário.

A discussão sobre a autonomia do direito tributário é bastante datada. Até o século XIX, quando na Europa ainda não havia se afirmado completamente o Estado Fiscal⁽³⁾ nem havia disciplinas e cadeiras de direito tributário nas faculdades de direito, o problema da autonomia do direito tributário obviamente nem se colocava.

À medida que — no decorrer do século XIX e na primeira metade do século XX — avultavam a importância e o significado social e econômico do tributo, principalmente do imposto, começaram a surgir as cátedras, as obras e os professores especializados em direito tributário, e neste momento era de se esperar que os catedráticos das disciplinas já centenárias — direito civil de um lado e direito administrativo de outro — questionassem a maturidade científica do ramo então nascente e resistissem a aceitar que esse novo ramo fosse reconhecido como tal. Então os professores de direito tributário se esmeraram em arrolar argumentos para demonstrar que a disciplina jurídica dos tributos tinha princípios (como o da capacidade econômica) e institutos próprios (como o do lançamento), e que seria um erro estudar tal disciplina como um mero apêndice do direito administrativo, ou como um mero complemento do direito civil⁽⁴⁾.

⁽¹⁾ Cfr. TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*, 10.ª edição, Rio: Renovar, 2003, p. 16-22 e AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*, 13.ª edição, São Paulo: Saraiva, 2007, pp. 11-13.

⁽²⁾ Cfr. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso De Direito Tributário*, 19.ª edição, São Paulo: Saraiva, 2007, pp. 13-17 e COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, 8.ª edição, Rio: Forense, 2005, p. 33.

⁽³⁾ Cfr. TORRES, op. cit., pp. 6-9 e GODOI, Marciano Seabra de. *Justiça, Igualdade e Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, 1999, pp. 173-183.

⁽⁴⁾ Cfr. FALCÃO, Amílcar. *Introdução ao Direito Tributário*, 4.ª edição, Rio: Forense, 1993, pp. 12-20.

Hoje em dia os tributaristas negam peremptoriamente que haja “autonomia científica” do direito tributário, mas essa negativa tem um sentido bem diferente da negativa brandida pelos civilistas e administrativistas do século XIX. Diz-se atualmente que o direito tributário não tem autonomia científica no sentido de que suas normas são entrelaçadas com e têm a mesma natureza das normas dos outros ramos do direito, demandando os mesmos métodos de interpretação. Além disso, a “unidade da ordem jurídica” significa que uma “valoração fundamental constitucional” deve informar todos os ramos jurídicos, e que as valorações fundamentais de cada um desses ramos não podem ser desrespeitadas ou negligenciadas pelos outros⁽⁵⁾. Mas isso não significa que o direito tributário positivo não possa criar institutos/princípios próprios ou alterar com alguma desenvoltura — para fins de incidência tributária — conceitos oriundos de outros ramos do direito. Os princípios e institutos próprios do direito tributário (desenvolvidos principalmente no século XX) lhe dão uma *identidade*, mas não uma *autonomia* em relação aos demais ramos do direito.

2. Significado do tributo no contexto atual da ordem constitucional global

Há um aspecto essencial da inserção do direito tributário no ordenamento jurídico que raramente é tratado pela doutrina. Referimo-nos à tarefa de indagar qual o papel/significado atual do tributo dentro da ordem jurídica global desenhada na Constituição de 1988. Essa discussão inclusive nos parece que deve ser prévia àquela discussão tradicional tratada nos parágrafos acima.

Quanto a essa indagação sobre o papel e o significado atual do tributo em nosso ordenamento jurídico, há uma certa postura — que se pode chamar “libertarista” — muito presente na doutrina brasileira atual. Essa postura se revela quase sempre de modo implícito ou subentendido, a não ser na chamada Teoria da Imposição Tributária desenvolvida por Ives Gandra da Silva Martins⁽⁶⁾ nas décadas de 70/80, em que a tese libertarista é defendida de forma aberta e clara.

⁽⁵⁾ Cfr. TIPKE, Klaus e LANG, Joachim. *Direito Tributário*, Volume I, tradução de Luiz Dória Furquim da 18.ª edição alemã, Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008, pp. 68-70.

⁽⁶⁾ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Teoria da Imposição Tributária*, 2.ª edição, São Paulo: LTr, 1998.

2.1. A postura libertarista

A tese libertarista é a seguinte: o tributo foi no passado e continua sendo no presente “apenas um fantástico instrumento de domínio, por parte dos governantes”⁽⁷⁾. A justiça é algo presente nas normas de comando natural e de aceitação social (como a norma que obriga os pais a cuidarem de seu filho), mas o tributo é “por excelência, veiculado por norma de rejeição social”. O “alicerce” da obrigação de pagar tributo nada tem a ver com princípios de justiça, mas sim com a “sanção”, que é “a própria essência do comando indicativo da obrigação”, a verdadeira “causa da norma obrigacional”⁽⁸⁾ ou “causa eficiente de seu cumprimento corrente”⁽⁹⁾.

Essa postura libertarista se complementa com a tese de que a economia teria “leis naturais”⁽¹⁰⁾ nas quais o Estado insiste em intervir. Uma dessas leis naturais é a de que “a liberdade de escolher pressupõe, necessariamente, uma menor intervenção do Estado” e “a maior disponibilidade de recursos, em mãos da iniciativa privada, provocaria desenvolvimento maior, maior produção (...)”⁽¹¹⁾.

A arrecadação dos tributos, segundo a postura libertarista, é por definição “desmedida para as reais necessidades do Estado”⁽¹²⁾. Essa tese sempre relaciona o tributo com as “necessidades estatais”, da máquina estatal, dos “detentores do poder”⁽¹³⁾, e nunca com as necessidades da própria sociedade civil, da coletividade. A cisão total entre sociedade civil e Estado é pressuposta, não chegando sequer a ser problematizada.

Ainda segundo a postura libertarista, o caráter odioso da norma tributária (proclamado pela doutrina dos séculos XVIII e XIX) foi superado somente “no plano teórico” e doutrinário, mas não “no concernente à realidade prática”, pois haveria uma espécie de lei natural segundo a qual a arrecadação do tributo

⁽⁷⁾ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Uma Teoria do Tributo*, In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *O Tributo — Reflexão Multidisciplinar sobre sua Natureza*, Rio: Forense, 2007, p. 7.

⁽⁸⁾ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Teoria da Imposição Tributária*, 2.ª edição, São Paulo: LTr, 1998, p. 129.

⁽⁹⁾ *Ibid.*, p. 132.

⁽¹⁰⁾ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Teoria da Imposição Tributária*, p. 171.

⁽¹¹⁾ *Ibid.*, p. 181.

⁽¹²⁾ *Ibid.*, p. 192.

⁽¹³⁾ *Ibid.*, p. 132.

atende “as necessidades do Estado” (nunca se fala em necessidades da população ou dos indivíduos que compõem a sociedade civil) mas também “os interesses privados dos detentores do poder, mesmo que se rotulem tais interesses de interesses públicos”⁽¹⁴⁾.

Em suma, segundo a postura libertarista o tributo confunde-se com uma pena, um castigo. Tanto é assim que a proposta final da referida obra de Ives Gandra é usar o tributo para combater condutas ilícitas que desrespeitam “regras consideradas fundamentais para a convivência social”⁽¹⁵⁾.

Para se ter uma ideia de como o tributo é identificado como um castigo, a proposta concreta do autor é usar a tributação como “grande instrumento de moralização de costumes”, gravando pesadamente a “exploração do lenocínio, copular ou fotográfico”, os jogos de azar, o “campo difícil da toxicomania”, num movimento de “utilizar-se da obrigação tributária como forma corrente de recondução da lei positiva aos contornos próprios da lei natural”⁽¹⁶⁾.

Essa postura libertarista tem uma compreensão própria de como o direito tributário e o tributo se inserem no ordenamento jurídico. Essa visão não é adotada expressamente pelos doutrinadores brasileiros, sendo que a maioria deles talvez sequer a conheçam de maneira detalhada. Contudo, o coração dessa postura libertarista — que vê o tributo mais como uma agressão arbitrária⁽¹⁷⁾ aos direitos dos cidadãos que como um dever em prol da garantia de muitos direitos dos cidadãos — late em diversas manifestações doutrinárias sobre temas aparentemente técnicos e ideologicamente neutros.

A postura libertarista está presente, por exemplo, nas ideias de Hugo de Brito Machado a respeito da *finalidade* do direito tributário. O tributo é visto pelo autor como algo responsável por “suprir os cofres públicos dos recursos financeiros necessários ao custeio das atividades do Estado”. Esse tributo envolveria dois personagens: um deles “é a maior expressão de poder que se conhece” — o Estado, e o outro é o contribuinte, a parte mais fraca a ser protegida. Daí a afirmação de que “o Direito Tributário tem por finalidade

⁽¹⁴⁾ *Ibid.*, p. 129.

⁽¹⁵⁾ *Ibid.*, p. 277.

⁽¹⁶⁾ *Ibid.*, p. 313.

⁽¹⁷⁾ Arbitraria não como necessariamente autoritária e truculenta, mas no sentido de uma obrigação que, segundo a teoria libertarista, se impõe pela ameaça da sanção (daí o tributo ser “norma de rejeição social) e não pela justiça que fundamenta o dever.

limitar o poder de tributar e proteger o cidadão contra os abusos desse poder”⁽¹⁸⁾.

2.2. O mito do tributo como combustível consumido nas atividades da máquina estatal

Assim como ocorre com Ives Gandra, Hugo de Brito sempre descreve o tributo como um recurso “do Estado”; a arrecadação tributária sempre é descrita como “de recursos financeiros para o Estado”, destinada ao “custeio das atividades do Estado”⁽¹⁹⁾. O Estado é visto como completamente apartado da sociedade civil.

Não é que essa descrição esteja errada; a questão é que se trata de uma descrição incompleta e pouco esclarecedora. Por que não reconhecer que o tributo se destina, ao fim e ao cabo, a financiar toda uma gama de atividades direta ou indiretamente relacionadas com o próprio sistema de direitos individuais e coletivos assegurados na Constituição?

É certo que neste processo não se pode deixar de levar em conta a presença do Estado e sua máquina não raro inchada, ineficiente e corrupta. Tampouco devemos esquecer as destinações frequentemente ilegítimas (palácios de justiça sumptuosos, miríades de cargos em comissão nos três poderes) que o próprio orçamento dá às receitas públicas. Mas seria exato dizer que, conforme nossa Constituição, a contribuição de seguridade social recolhida por empregados e empregadores se destina a custear as atividades “do Estado”? Não seria mais preciso afirmar que o valor arrecadado se destina ao pagamento de aposentadorias, pensões e atendimentos de saúde pública? É exato descrever os salários pagos aos professores da rede pública e aos policiais militares como simples “despesas com o custeio da máquina estatal”? Não seria mais esclarecedor descrever tais despesas como recursos (oriundos dos tributos) diretamente relacionados à eficácia dos direitos dos cidadãos à educação e à segurança pública?

Não estamos afirmando que o recolhimento de tributos vá representar necessariamente uma destinação mais valiosa econômica ou socialmente do

⁽¹⁸⁾ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*, 28.ª edição, São Paulo: Malheiros, 2007, p. 78.

⁽¹⁹⁾ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*, 28.ª edição, São Paulo: Malheiros, 2007, p. 79.

que a que se daria aos recursos caso estes permanecessem nas mãos do contribuinte. O que estamos negando é que haja uma lei *natural* ou *científica* em sentido inverso.

Na visão libertarista, o pagamento do tributo faz com que um recurso que tinha determinada utilidade para o contribuinte, para o mercado e para a economia nacional perca automaticamente essa utilidade, e a partir de então se transforme num simples combustível a ser consumido nas engrenagens burocráticas da *máquina do Estado*. Daí se falar sempre na *voracidade estatal*, como se os tributos fossem recursos que se volatilizassem no interior do próprio Estado. Esquece-se que até mesmo quando esquemas de corrupção se instalam no Estado e promovem desvios de recursos, o destino final do dinheiro não são as burras estatais e sim as contas privadas (quase sempre sediadas em paraísos fiscais) dos corruptos e corruptores.

Não estamos asseverando que nas lides administrativas ou judiciais em que se discute se determinado tributo é ou não devido nos temos da legislação em vigor, o *interesse público* mandaria o julgador se inclinar pela decisão no sentido do caráter devido da exação. Nada disso; o ser devido ou não determinado tributo depende do que dispõe a legislação, que deve ser corretamente interpretada. O que estamos combatendo é a defesa da postura inversa (*in dubio pro contribuinte*) baseada numa mensagem subliminar de que o tributo é a apropriação destrutiva (visto que destinada a ser consumida pela máquina estatal) de um patrimônio que a *ordem natural do direito e das coisas* (perturbada pela avidez dos governantes) mandaria deixar nas mãos do contribuinte⁽²⁰⁾.

3. A postura libertarista cabe na Constituição de 1988?

A tese libertarista descrita acima é falha mesmo numa ordem tipicamente liberal, em que as responsabilidades do Estado não vão além da defesa externa, da segurança pública e do aparato judicial. A falha vem de não perceber que a eficácia dos sagrados direitos negativos e liberdades públicas supõe a construção e a manutenção de uma estrutura institucional que depende diretamente

⁽²⁰⁾ Para a discussão e refutação dessa mensagem subliminar tão presente na doutrina do direito tributário brasileiro, *vide* MURPHY, Liam e NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade — Os impostos e a justiça*, São Paulo: Martins Fontes, 2005.

da arrecadação dos tributos⁽²¹⁾. Daí ser um erro da tese libertarista identificar o tributo como algo tendencialmente destinado a diminuir a extensão e a manifestação dos direitos individuais dos cidadãos.

É pelo vezo libertarista de ver no tributo somente a face de ameaça a direitos do cidadão, mas não sua outra face de substrato financeiro rigorosamente necessário para assegurar direitos ao mesmo cidadão, que Hugo de Brito afirma que a finalidade do direito tributário é “proteger o cidadão contra os abusos do poder de tributar”⁽²²⁾.

É certo que o poder de tributar deve ser limitado e o direito constitucional-tributário em grande medida corresponde a normas que definem tais limites. Mas reduzir a função do direito tributário a unicamente traçar limites que protejam o contribuinte *contra as garras do Estado* é um exagero de quem enxerga o tributo como uma operação cujo resultado é sempre uma subtração (e nunca uma criação ou preservação) de direitos dos cidadãos⁽²³⁾.

A postura libertarista até hoje não percebeu o que Adam Smith⁽²⁴⁾ intuiu ainda no século XVIII: que o imposto que anualmente retira 10% da renda e 1% do patrimônio do indivíduo é o que garante a existência de juízes, policiais, cassetetes, fuzis, cárceres e carcereiros que ao fim e ao cabo são os responsáveis por garantir a incolumidade daquela renda e daquele patrimônio que remanesceram com o contribuinte.

Se a tese libertarista já é falha para explicar a inserção do tributo na ordem jurídica e social de um Estado liberal clássico, no contexto de um Estado Democrático de Direito a tese libertarista se revela ainda mais inepta. Os libertaristas parecem não se dar conta de que, se levarmos a sério o compromisso gravado na Constituição de 1988 de “assegurar o exercício dos direitos

⁽²¹⁾ Cfr. HOLMES, Stephen e SUNSTEIN, Cass R. *The Cost of Rights — Why Liberty Depends on Taxes*, Nova Iorque-Londres: W.W.Norton & Company, 1999.

⁽²²⁾ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*, 28.ª edição, São Paulo: Malheiros, 2007, p. 78.

⁽²³⁾ O papel do tributo como garantidor de direitos (inclusive negativos e de perfil liberal) dos cidadãos não escapa a TIPKE/LANG: “O escopo liberal-clássico da tributação se estende somente à necessidade financeira própria do Estado, que for necessária para realizar o ordenamento jurídico e econômico, que protege o indivíduo e a ele oferece as molduras institucionais para o desenvolvimento de sua personalidade.” — *op. cit.*, pp. 53-54.

⁽²⁴⁾ GODOI, Marciano Seabra de. *Justiça, Igualdade e Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, 1999, pp. 183-191.

sociais [“educação, saúde, trabalho, moradia, lazer, segurança, previdência social, proteção à maternidade e à infância” — art.6.º] e individuais” (preâmbulo), de “erradicar a pobreza e marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais” (art.3.º), então a atividade financeira do Estado (da qual o tributo é um elemento central) deve ser vista como um instrumento de transformação social⁽²⁵⁾ necessário para conferir e preservar a legitimidade do regime político⁽²⁶⁾ e dar eficácia aos direitos constitucionais dos cidadãos⁽²⁷⁾, e não como um capricho dos governantes que simplesmente retira recursos da atividade produtiva para desbaratá-los nas gargantas vorazes da *máquina estatal*.

Os R\$ 12 bilhões gastos em 2009 para atender a aproximadamente 45 milhões de pessoas no Programa Bolsa Família do Governo Federal provieram naturalmente de tributos. É mais exato afirmar que esses recursos recolhidos por pessoas físicas e jurídicas se destinaram a “custear a máquina estatal” ou afirmar que se destinaram a prover segurança alimentar à parcela mais pobre e vulnerável da população brasileira?

Os cerca de R\$ 72 bilhões em tributos municipais, estaduais e federais direcionados em 2009 para a educação infantil (creches e pré-escolas), o ensino fundamental, o ensino médio e o ensino especial (Fundo de Desenvolvimento da Educação Básica — FUNDEB), responsáveis pela educação de mais de 30 milhões de alunos, seriam corretamente descritos como “custeio das atividades da máquina estatal”?

⁽²⁵⁾ “Se a justiça é concebida no texto constitucional de modo unitário e incindível como resultado do ordenamento jurídico, a dúvida que surge é a de até que ponto se podem conseguir a igualdade e os demais valores que a definem sem que para isso contribua também a política fiscal. Com efeito, dificilmente poderá haver redistribuição, igualdade real e solidariedade sem um sistema tributário orientado prevalentemente para esses fins. As consequências disso para o próprio conceito de tributo são evidentes, e impõem uma revisão da configuração que se fez do tributo no marco de uma filosofia político-jurídica que lança suas raízes no liberalismo” — LOZANO SERRANO, Carmelo. *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el derecho financiero y tributario*, Madri: Civitas, 1990, p. 34.

⁽²⁶⁾ Sobre o papel fundamental dos tributos enquanto provedores de legitimidade ao regime político dos Estados democráticos contemporâneos, vide DWORKIN, Ronald. *Taxes and Legitimacy*, In: DWORKIN, Ronald. *Is democracy possible here? Principles for a new political debate*, Princeton-Oxford: Princeton University Press, 2006, pp. 90-126.

⁽²⁷⁾ Sobre as funções essenciais dos tributos na construção de um regime político justo e igualitário no contexto das democracias contemporâneas, vide RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*, São Paulo: Martins Fontes, 1997, pp. 303-314.

Esses exemplos servem para demonstrar que, além de propiciar o gozo dos chamados direitos e liberdades negativos (financiamento do aparato policial, judicial e administrativo), os tributos são estritamente necessários para garantir — ainda que minimamente — a eficácia de direitos fundamentais como educação e saúde.

Nada na tese que ora defendemos propõe o gigantismo do Estado (programas organizados de transferência de renda em geral supõem poucos custos burocráticos de controle) ou identifica um aumento na carga tributária como necessariamente sinônimo de mais justiça social. Não se trata disso. Tampouco nutrimos qualquer ingenuidade acerca do secular patrimonialismo das estruturas de poder (públicas e privadas) de nosso país e da necessidade de exigir cada vez mais transparência contra os desmandos e malversações de recursos públicos.

O que buscamos é tão somente extirpar do inconsciente coletivo dos operadores do direito a mensagem aí incutida subliminarmente pelo libertarismo: a mensagem de que o tributo é uma subtração simplesmente *tolerável* (mas não *justificável* por argumentos de justiça) de direitos *legítimos* do cidadão⁽²⁸⁾, numa operação que pela sua própria natureza converte um recurso produtivo/útil (enquanto nas mãos do contribuinte) em algo improdutivo/inservível (depois que ingressa no sorvedouro da *máquina estatal*).

4. Conclusões sobre a fundamentação ética, a natureza jurídica e o papel social do tributo

No plano positivo, o tributo é uma obrigação jurídica como qualquer outra, que surge se e quando verificadas as condutas previstas em lei⁽²⁹⁾, demandando os mesmos métodos de interpretação e aplicação utilizados em outros ramos do direito. A partir do século XX, quando ficou claro que o tributo é a forma mais democrática e igualitária para se financiarem as atividades e os gastos públicos capazes de tornar efetivos os direitos individuais e sócio-

⁽²⁸⁾ Como se as normas que definem o direito de propriedade e a autonomia contratual sem quaisquer limitações fossem, de um ponto de vista moral, prévias e superiores às normas de incidência tributária.

⁽²⁹⁾ Vide GODOI, Marciano Seabra de. *O quê e o porquê da tipicidade tributária*, In: RIBEIRO, Ricardo Lodi & ROCHA, Sérgio André. *Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário*, São Paulo: Quartier Latin, 2008, pp. 71-99.

-econômicos dos cidadãos, o Direito Tributário perdeu a pecha de excepcional e passou a ser considerado como um direito comum, ordinário, que não demanda métodos especiais para sua interpretação.

No plano da fundamentação ética, desde filósofos do direito até acórdãos de cortes constitucionais contemporâneas reconhecem que a *solidariedade social* é o esteio da obrigação de pagar impostos⁽³⁰⁾, os quais possuem sim princípios materiais de justiça⁽³¹⁾ e por isso não podem ser considerados *a priori* como “normas de rejeição social” (no sentido de normas que não oferecem qualquer justificativa moral do seu cumprimento aos seus destinatários, sustentando-se única e exclusivamente na ameaça da sanção).

Finalmente, no plano pragmático de uma economia capitalista de mercado, o tributo compõe, tanto quanto os institutos da autonomia da vontade, da liberdade de contratar e dos direitos de propriedade, o quadro institucional necessário para a geração de riquezas, as trocas comerciais e a preservação de direitos individuais e coletivos dos cidadãos e das empresas⁽³²⁾.

Referências Bibliográficas

- AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*, 13.ª edição, São Paulo: Saraiva, 2007.
 CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, 19.ª edição, São Paulo: Saraiva, 2007.
 COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, 8.ª edição, Rio: Forense, 2005.
 DWORKIN, Ronald. *Taxes and Legitimacy*, In: DWORKIN, Ronald. *Is democracy possible here? Principles for a new political debate*, Princeton-Oxford: Princeton University Press, 2006, pp. 90-126.

⁽³⁰⁾ Vide GODOI, Marciano Seabra de. *Tributo e solidariedade social*, In: GRECO, Marco Aurélio e GODOI, Marciano Seabra de. *Solidariedade Social e Tributação*, São Paulo: Dialética, 2005, pp. 141-167.

⁽³¹⁾ Tipke/Lang afirmam que “a pergunta, se impostos são efetivamente justificados é no Estado Tributário sem o menor reparo confirmada” — *op. cit.*, p. 185, o que naturalmente não os impede de reconhecer que fenômenos como a corrupção dos políticos e administradores e o desperdício de recursos públicos trabalham no sentido de minar o potencial de justificação do tributo.

⁽³²⁾ “Tributos não são necessários, se ao Estado tudo já pertence e se a Economia é exercitada pelo Estado sozinho. Por isso é confirmada mediante a instituição da tributação a utilização privada da propriedade e da economia (...) tributos são o preço da proteção do Estado, para segurança institucional, que é necessária para a economia privada” — TIPKE & LANG, *op. cit.*, pp. 53-54.

- FALCÃO, Amílcar. *Introdução ao Direito Tributário*, 4.ª edição, Rio: Forense, 1993.
- GODOI, Marciano Seabra de. *Justiça, Igualdade e Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, 1999.
- , *O quê e o porquê da tipicidade tributária*, In: RIBEIRO, Ricardo Lodi & ROCHA, Sérgio André. *Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário*, São Paulo: Quartier Latin, 2008, pp. 71-99.
- , Tributo e solidariedade social, In: GRECO, Marco Aurélio e GODOI, Marciano Seabra de. *Solidariedade Social e Tributação*, São Paulo: Dialética, 2005, pp. 141-167.
- HOLMES, Stephen e SUNSTEIN, Cass R. *The Cost of Rights — Why Liberty Depends on Taxes*, Nova Iorque-Londres: W.W.Norton & Company, 1999.
- LOZANO SERRANO, Carmelo. *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el derecho financiero y tributario*, Madri: Civitas, 1990.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*, 28.ª edição, São Paulo: Malheiros, 2007.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Teoria da Imposição Tributária*, 2.ª edição, São Paulo: LTr, 1998.
- , (Coord.). *O Tributo — Reflexão Multidisciplinar sobre sua Natureza*, Rio: Forense, 2007.
- MURPHY, Liam e NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade — Os impostos e a justiça*, São Paulo: Martins Fontes, 2005.
- RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*, São Paulo: Martins Fontes, 1997.
- TIPKE, Klaus e LANG, Joachim. *Direito Tributário*, Volume I, tradução de Luiz Dória Furquim da 18.ª edição alemã, Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*, 10.ª edição, Rio: Renovar, 2003.

CONTRIBUIÇÕES DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO — PERFIL CONSTITUCIONAL — ELEMENTOS PARA UM MODELO DE CONTROLE

MARCO AURÉLIO GRECO ^(*)

SUMÁRIO: O texto examina os cinco principais temas que, na atualidade, cercam o debate sobre as Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico : (i) as consequências da definição da sua natureza jurídica; (ii) a validação finalística como critério adotado pela CF/88 para atribuição da competência para instituir e cobrar CIDE's; (iii) o regime constitucional das contribuições; (iv) as quatro e únicas bases de cálculo que a CF/88 admite sejam utilizadas na criação de contribuições e os reflexos dessa previsão em relação às CIDE's; e (v) as consequências da não aplicação dos recursos arrecadados nas finalidades que justificaram a instituição das CIDE's, este último, o tema que mais de perto atinge a questão da solidariedade social e da cidadania fiscal que subjaz ao debate sobre contribuições. Depois de examinar estes temas, o texto expõe as principais características de um modelo de controle jurídico sobre as CIDE's.

A Constituição Brasileira é muito minuciosa na disciplina da tributação. Enumera expressamente os impostos que podem ser instituídos pela União, pelos Estados-membros (e o Distrito Federal) e pelos Municípios; para tanto, prevê as materialidades que podem ser alcançadas pelo legislador ordinário ao criar as respectivas incidências.

No âmbito federal, a Constituição Brasileira atribui à União — além da competência para instituir impostos — a competência para instituir "contribuições" cuja principal característica é não se vincularem a determinada materialidade (renda, importação, operações de câmbio etc.), mas se justificarem em função de uma finalidade visada (seguridade social, educação etc.). Diferentemente dos impostos que devem incidir "sobre" determinada materialidade (o que circunscreve objetivamente o âmbito de cabimento da legislação infra-constitucional), as contribuições podem ser criadas "para" se obter determinado resultado.

Dentre as contribuições que a Constituição Brasileira autoriza sejam criadas pela União, estão as "contribuições de intervenção no domínio econômico, como instrumento de sua

^(*) Professor da Fundação Getúlio Vargas — Brasil