

# SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO: UMA APROXIMAÇÃO IDEOLÓGICA

MARÇAL JUSTEN FILHO\*

*SUMÁRIO: 1. Abordagem ideológica e ciência do direito tributário 2. Identificação do sistema tributário brasileiro 3. Opção política e ideologia subjacente 4. O direito tributário e o "jogo do mico" 5. A preponderância da tributação indireta 6. Síntese acerca das versões ideológicas do direito tributário 7. Ideologia e axiologia no direito tributário*

## 1 ABORDAGEM IDEOLÓGICA ADOTADA E CIÊNCIA DO DIREITO TRIBUTÁRIO

Este estudo propõe-se a uma revisão ideológica da configuração constitucional do direito tributário brasileiro. Propor abordagem dessa ordem envolve riscos significativos.

Por um lado, afloram todas as disputas acerca da relação entre ideologia e ciência do direito. Vêm à tona as controvérsias entre correntes "puristas" e "não puristas", discutindo-se acerca da viabilidade de conjugar ciência e ideologia. Por outro ângulo, assomam desconfiças contra abordagens ditas "econômicas" para o direito tributário. Nesse ponto, assomam disputas tradicionais no âmbito da ciência do direito tributário, especialmente em virtude de vertentes

\* Professor Titular da UFPR.

doutrinárias muito conhecidas. Trata-se da questão da chamada “*interpretação econômica*”, propugnada com grande intensidade na primeira metade deste século mas que, no Brasil, recebe repúdio generalizado.

Essas circunstâncias não desencorajam o desenvolvimento de considerações indispensáveis à apreensão integral do direito tributário no Brasil. É necessário expor as disputas sociais subjacentes à disciplina legal existente. Até é possível que tais enfoques não apresentem “*dignidade científica*”, constituindo-se em abordagens filosóficas ou sociológicas. Porém, e desde logo, assume-se que os enfoques adotados escapam à dimensão da ciência do direito tributário. Ou seja, não se combatam as considerações abaixo deduzidas com o argumento da denegação de seu cunho científico. Desde o início, reconhece-se que a meditação contida neste estudo não é reconduzível a qualquer modelo purista de ciência do direito. Mais ainda, o desenvolvimento deste trabalho não importa optar por algum modelo de ciência. Sob um certo ângulo, este estudo propõe alguns minutos de “*filosofia do direito tributário*”.

Bem por isso, as considerações adiante não se relacionam com alguma proposta hermenêutica para o direito tributário. Não se trata de defender modelos de interpretação econômica para as normas positivas, visando à prevalência de algum valor pré, supra ou para “*legal*”.

A utilidade do estudo reside na tentativa de trazer à consideração geral todos os dados fáticos e valores que se entranharam para a produção do direito tributário positivado entre nós.

## 2 IDENTIFICAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

É pacífico na doutrina que a natureza característica do sistema tributário brasileiro reside na sua constitucionalização. Desde o brilhante estudo precursor de ATALIBA<sup>1</sup>, tomou-se consciência da absoluta peculiaridade do ordenamento tributário pátrio. Todos os demais Estados adotaram configuração diversa para sua ordem tributária. Enquanto no estrangeiro o sistema tributário é constituído

<sup>1</sup> Confira-se Sistema Constitucional Tributário Brasileiro, Ed. RT, 1968, passim.

em nível infraconstitucional, a Constituição brasileira alberga um minucioso e complexo conjunto de princípios e regras tributários. As Constituições dos demais países contêm uns poucos dispositivos de natureza tributária. Remetem à lei ordinária (ou, mesmo, a atos administrativos) o desenvolvimento do sistema tributário. No Brasil, a situação é totalmente distinta. A Constituição contempla centenas (ou milhares) de dispositivos tributários. Há um “*estatuto constitucional do contribuinte*”, construído a partir do conjunto de limites à competência tributária. Ademais disso, o sistema brasileiro contempla a figura da “*lei complementar*”, instituto largamente utilizado para fins tributários e que não possui paralelo exato no direito comparado.

Ressalte-se que mesmo as Constituições mais recentes dos Estados europeus não incorporaram os frutos da experiência brasileira nesse tópico. Até se pode reputar que as Constituições de Portugal e Espanha são muito mais minuciosas do que as Cartas editadas pelo demais países europeus no que tange, em específico, ao direito tributário. Mas é impossível identificar os esparsos dispositivos que contêm acerca de direito tributário com a rigorosa, ampla e exaustiva disciplina da CF/88.

É evidente que essa constitucionalização do sistema tributário no Brasil não retrata fenômeno casual ou anômalo. Não se trata de circunstância relacionada à atual Carta. O modelo da CF/88 é coerente com a “*tradição constitucional*” brasileira. Essa experiência vem sendo desenvolvida desde, no mínimo, a Constituição de 1891. Verificando o conteúdo das diversas Constituições, comprova-se que a edição de uma nova Carta sempre produziu ampliação da rigidez e exaustividade do sistema constitucional tributário.

As peculiaridades do sistema constitucional tributário brasileiro têm influenciado o desenvolvimento dos estudos doutrinários e do processo de interpretação-aplicação das normas infraconstitucionais. Não seria excesso, inclusive, afirmar que se produziu o desenvolvimento de conhecimentos jurídicos *autóctones* no direito tributário brasileiro como consequência imediata da ausência de paralelo com outros ordenamentos.

Por tudo, pode-se afirmar que todas as observações realizadas por ATALIBA em 1965 continuam plenamente válidas trinta e três anos após.

### 3 OPÇÃO POLÍTICA E IDEOLOGIA SUBJACENTE

A especificação dos traços característicos do direito tributário brasileiro retrata atuação essencialmente “científica”, na acepção de externar diagnóstico acerca do direito positivado na Constituição. Não se exteriorizam avaliações filosóficas nem considerações axiológicas ou sociológicas acerca do direito tributário.

No Brasil, o processo de interpretação-aplicação do direito tributário tem incorporado as considerações acima segundo um posicionamento peculiar, entranhado por inquestionável concepção valorativa (ideológica). Existe uma espécie de “ideologia oficial” do direito tributário, tão disseminada entre os intérpretes e aplicadores que acaba por passar despercebida a eles próprios.<sup>2</sup>

#### 3.1 PRIMEIRA VERTENTE IDEOLÓGICA

A ideologia oficial do direito tributário consiste na concepção de que a constitucionalização do sistema tributário visa defender o cidadão contra o Estado. Interpreta-se o sistema constitucional tributário como um conjunto de “limites ao poder estatal de tributar”. Sob essa avaliação, a opção de transplantar o sistema tributário para o nível constitucional retrata a intenção de reduzir o poder estatal e assegurar o patrimônio dos cidadãos contra abusos perpetráveis por via de atos infraconstitucionais. Trata-se de evitar desmandos e abusos do Estado contra o “contribuinte”, identificado como o “cidadão”. Essa abordagem reporta-se aos períodos anteriores ao Estado de Direito, em que vigorava a teoria do domínio eminente do soberano. Essa concepção se aplicava especialmente no âmbito dos bens imóveis, quanto aos quais não se configurava, em sentido rigoroso, uma relação de propriedade. O domínio era de titularidade última do soberano, que poderia “requisitar” os bens a qualquer tempo. Uma das principais manifestações do arbítrio estatal relacionava-se com a apropriação dos bens privados.<sup>3</sup>

<sup>2</sup> Nessa passagem, não seria inadequado invocar as lições de ALFREDO AUGUSTO BECKER, acerca das verdades evidentes admitidas pelos cientistas sem crítica mais detida. São aqueles lugares-comuns que, embora incorretos, acabam incorporados pela força da repetição contínua. Confira-se em Teoria Geral do direito tributário, S.P., Saraiva, 1963, pp.10 e ss..

<sup>3</sup> Não se olvide que as primeiras conquistas em face do soberano não beneficiaram a todos os estratos da sociedade, mas apenas a alguns segmentos. É que a cidadania não era atribuída senão aos senhores de terra e aos titulares de riqueza. Sobre o tema e especificamente no tocante à evolução do princípio do devido processo legal, confira-se ANTONIO ROBERTO SAMPAIO DÓRIA, Direito Constitucional Tributário e “Due Process of Law”, Forense, 1986, 2ª ed., p.9 e ss.

A instauração do Estado de Direito importou o nascimento do direito tributário. A disciplina das competências tributárias incorpora-se no âmbito da construção do regime republicano. Em um plano, isso significou a diferenciação entre interesse público e interesse pessoal do governante. Ademais, produziu-se a limitação do poder estatal em face da autonomia individual. Em tal enfoque, o direito tributário é um dos apanágios da defesa da liberdade individual.

Em face de tal concepção político-jurídica, reputa-se que o direito tributário brasileiro é um dos instrumentos mais adequados de realização dos ideais democráticos. Se democracia consiste em conceito relacionado à limitação do poder estatal e garantia dos interesses individuais, o direito tributário é um dos mais fundamentais instrumentos de sua implementação. Por decorrência, a supressão de um sistema tributário em nível constitucional retrataria a frustração de instrumentos diretamente relacionados à garantia da cidadania.

Deve ressaltar-se o cunho ideológico dessa abordagem. Há ideologia na precisa medida em que a interpretação-aplicação do direito assume um elenco determinado e específico de valores como fundamento de sua atividade. Seja no plano da atividade estatal de aplicação do direito, seja no âmbito do estudo doutrinário, assumir que o sistema constitucional tributário é instrumento de defesa do cidadão contra o Estado significa tomar uma posição política. Esse fenômeno é muito mais significativo porque essa concepção política informa e permeia a atividade de interpretação-aplicação das normas tributárias.

Essa avaliação não se reveste de qualquer juízo de reprovação. As considerações até agora desenvolvidas não se retratam o resultado de algum juízo reprobatório acerca da assim denominada "*ideologia oficial*" do direito tributário brasileiro. Apenas se busca ressaltar a ausência de "*neutralidade ideológica*" no processo de interpretação-aplicação do direito. Mas, além disso, pretende-se apontar outras interpretações para o modelo brasileiro, do ponto de vista ideológico.

### 3.2 NOVAS APROXIMAÇÕES IDEOLÓGICAS

Antes de qualquer outra consideração, deve ter-se em vista a relevância do direito tributário como instrumento de realização e construção de um Estado democrático, na sua acepção mais ampla.

Por um lado, o conjunto de princípios e regras tributárias somente adquire sentido em face da garantia à propriedade privada. Não há cabimento em instituição de tributos em um Estado que não consagre a propriedade

privada. O tributo consiste na apropriação parcial da riqueza privada por parte do Estado. O direito tributário é o conjunto de princípios e regras que disciplina essa apropriação, fixando limites quantitativos e qualitativos. Suprimir a propriedade privada e atribuir toda a riqueza à comunidade tornaria inútil a existência do tributo.

Isso não significa negar a possibilidade da existência de sistema tributário em uma sociedade socialista. Pressuposto da existência do tributo é a propriedade privada. Não é imprescindível, porém, adoção de todas as instituições inerentes ao capitalismo. Em um ordenamento jurídico que consagrasse *socialismo e propriedade privada*, a relevância do tributo seria extremamente grande.

É que o direito tributário é a via de apropriação dos recursos privados *para o cumprimento dos fins e funções do Estado*. A afirmativa é tão óbvia que atinge as raias do acacianismo. No entanto, nem sempre se consideram as derivações que a asserção implica. A dimensão do sistema tributário se relaciona com a dimensão dos encargos e funções estatais.

### 3.2.1 Estado e prestação de serviços públicos (em sentido amplo)

Alguns serviços públicos são custeados através de taxas. Outros serviços podem ser objeto de transferência à exploração empresarial privada, escapando à incidência do regime tributário e subordinando-se aos parâmetros do mercado.

No entanto, há um núcleo de atividades fundamentais reservadas ao Estado. Não comportam remuneração mediante taxas. Aí se encontram, em primeiro lugar, as funções políticas e governamentais, relacionadas à atribuição pela Nação ao Estado de certas competências essencialmente relacionadas com as instituições políticas. Em segundo lugar, há serviços públicos (em sentido amplo) relacionados com a dignidade da pessoa humana e que têm de ser desenvolvidos independentemente de qualquer remuneração. É o caso das atividades relacionadas à seguridade social, à educação etc.. Enfim, um Estado democrático pressupõe certas dimensões irreduzíveis de competências estatais.

O “*custo*” dessas atividades é enfrentado especialmente através do sistema tributário. Os recursos necessários à manutenção do aparato estatal e desses serviços públicos fundamentais são obtidos precipuamente por via de impostos e contribuições especiais.<sup>4</sup>

<sup>4</sup>É óbvio que outras fontes de recursos podem existir, tal como apontado pela Ciência das Finanças. No entanto, é relativamente irrelevante o número de casos concretos em que um Estado poderia dispensar

A relação entre “*custo do Estado*” e “*sistema tributário*” produz outra ordem de considerações, sob o ponto de vista ideológico. É que a inexistência ou ineficácia da atividade tributária produz efeitos diretamente sobre a própria sociedade. Em uma consideração puramente teórica, o cidadão é o principal beneficiário da atividade tributária do Estado. É o bem-estar do cidadão que justifica a existência do sistema tributário. O instituto do tributo não se relaciona com a satisfação de interesses patrimoniais do governante ou com a realização de fins ou funções distintos do bem-comum – vale dizer, o bem de todos os integrantes da comunidade.

Ora, essa simples ordem de cogitações é suficiente para colocar em cheque a ideologia do “*sistema tributário equivalente à proteção contra o Estado*”. Perde consistência a oposição “*Estado-cidadão*” quando se considerar o Estado como a via principal de fornecimento de serviços públicos à comunidade. A idéia de que o sistema tributário se destina a reduzir a apropriação tributária ao mínimo possível é incompatível com a ideologia do Estado prestador de serviços. Afinal, se o Estado não dispuser de recursos, estará frustrada a realização de sua função.

É óbvio que essas considerações comportam outros desdobramentos no âmbito nacional. Não é possível ignorar a tradicional ineficiência na prestação dos serviços públicos, no Brasil. A ausência de serviços públicos adequados pode ser reportada a inúmeras causas (clientelismo, corrupção etc.), quase todas comuns aos países do Terceiro Mundo. Essa deficiência produz efeitos peculiares, quando acrescida a um sistema tributário com as características do brasileiro. A má utilização pelo Estado dos recursos extraídos da sociedade produz insatisfação e revolta. Difunde-se entre os diversos segmentos da sociedade um sentimento de irresignação que se aproxima da desobediência civil. O particular sente-se fraudado pelo Estado, eis que o desembolso dos tributos não conduz à produção de benefícios equivalentes. Haveria uma espécie de “*inadimplemento*” por parte do Estado ao compromisso que legitimou a exigência do tributo. O Estado havia proposto ao particular o fornecimento de serviços públicos adequados. Para obtê-los, o particular sujeitou-se ao pagamento do tributo. Não dispondo dos serviços públicos, o particular revolta-se contra a manutenção do dever tributário. A mera e simples recusa de pagar o tributo, porém, resultará em frustração ainda maior. Uma “*relação sinalagmática*” entre Estado-prestador

os instrumentos tributários como fonte fundamental de obtenção de meios para desempenho de suas funções. O tema escapa da presente exposição, daí a sumariedade desta consideração.

de serviços e particular-contribuinte não se põe no mundo do direito positivo. Trata-se de proposta político-ideológica, destinada a legitimar as exigências tributárias. Portanto, a ineficiência estatal retira a legitimidade do poder, mas não elimina a exigibilidade jurídica do pagamento do tributo. Nesse contexto, o particular não poderá opor-se à cobrança do tributo (não vinculado) através da mera invocação da deficiência dos serviços públicos.

Sob esse ângulo, o sistema constitucional tributário passa a desempenhar função de defesa do cidadão contra o Estado incompetente e mal gerido. Busca-se evitar, a todo custo, a tributação - não porque se negue a necessidade (e legitimidade) de apropriação da riqueza privada, mas porque os serviços públicos não serão beneficiados pelo incremento da tributação. Para o particular, opor-se à arrecadação tributária corresponderia a uma conduta defensável por dois fundamentos. Por um lado, constituir-se-ia em modalidade de "*legítima defesa*" do contribuinte em vias de ser espoliado pelo Estado. Por outro, reduzir o montante de recursos em poder do Estado acarretaria correspondente diminuição de desperdício, desvio e corrupção.

Essas concepções reforçam a utilização do sistema constitucional tributário como "*instrumento de defesa*" do cidadão contra o Estado, especialmente em face dos defeitos do regime de representatividade. Trata-se de um dos ângulos da "*crise*" do princípio da legalidade. Submeter a tributação à prévia exigência de lei não é suficiente para garantir os "*direitos do contribuinte*". A dimensão constitucional da garantia afasta o risco de eventuais "*conluíus*" entre os titulares do poder político. A necessidade de um sistema tributário constitucional deriva da concepção de inconsistência do sistema. Reputa-se inexistente qualquer garantia de que os integrantes dos Poderes Executivo e Legislativo atuarão no "*interesse*" da sociedade civil. Portanto, a instituição de canais de representatividade é acompanhada, simultaneamente, de reservas ao poder atribuído. No Brasil, a Constituição "*institui*" o poder político mas, ao mesmo tempo, dele retira certos poderes.

Dentro desse enfoque, a existência de sistema tributário em nível constitucional permite identificar não apenas uma contradição notável, mas a fratura subjacente entre poder político e sociedade. Antes de tudo, evidencia-se concepção de que sociedade e Estado são instituições distintas, com interesses não coincidentes e que se encontram em situação de potencial conflito. A inserção do sistema tributário no nível constitucional atende ao "*postulado de desconfiança contra o ocupante do poder*". O legislador constituinte assume o

princípio de que os futuros exercentes do poder estatal não são confiáveis o suficiente para a eles atribuir-se a tarefa de disciplinar o exercício das competências tributárias. Utilizando-se uma visão difundida a propósito dos primórdios da nossa República, a Constituição (leia-se, a sociedade civil) “*confia desconfiando*” dos poderes constituídos.

Em termos simplistas, pode-se dizer que a configuração do sistema constitucional tributário é mais uma das evidências da “*crise da representatividade*” no Brasil, produzida pela ausência de um sistema efetivamente democrático. Seria interessante aprofundar a indagação acerca dos motivos que conduziram a tal modelo jurídico. No entanto, essa perquirição escapa aos limites deste estudo.

### 3.2.2 O Estado e a Justiça Social

Mas há outros dados de não pequena relevância a considerar. A Constituição brasileira erigiu, como princípio fundamental, a eliminação da pobreza e a superação das desigualdades sociais. Um dos valores mais essenciais do Estado Democrático de Direito delineado através da Carta de 1988 é o da justiça social, diretamente relacionado ao princípio da dignidade da pessoa humana. A realização desses ideais é proposta assumida por toda a sociedade e imposta ao Estado.

Ora, um dos instrumentos mais poderosos para a produção da justiça social é o tributário.<sup>5</sup> A realização da justiça social depende do sistema tributário sob diferentes ângulos.

Há a temática da prestação de serviços públicos, objeto de considerações acima. Mas a ideologia da justiça social põe em destaque outro aspecto do “*Estado prestador de serviços*”. É que a prestação de serviços públicos por parte do Estado não se destina a uma sociedade civil homogênea. A posição dos diferentes segmentos da sociedade não é idêntica, relativamente ao problema da prestação de serviços. Há largos segmentos que apenas podem obter utilidades essenciais à manutenção e produção de sua dignidade através dos serviços públicos. A diferença entre pobreza e riqueza, nos seus termos mais crus, relaciona-se com os serviços públicos. A acumulação individual de riqueza

<sup>5</sup> Acerca do tema, confirmam-se as colocações de JOHN RAWLS, *A Theory of Justice*, Cambridge, The Belknap Press of Harvard University Press, 1995, 21st printing, pp. 258 e ss.. Entre nós, não podem ser esquecidos os trabalhos relevantes de RICARDO LOBO TORRES, entre os quais *Justiça Distributiva: Social, Política e Fiscal*, em *RD Tributário*, Malheiros, vol. 70, pp.27-39.

permite ao particular ignorar a deficiência dos serviços públicos e recusar-se a contribuir para os cofres públicos. Já a pobreza produz a dependência dos serviços públicos e a ineficiência estatal conduz à impossibilidade de existência digna. Os segmentos da população destituídos de recursos somente têm acesso a saúde, educação e serviços básicos através da atividade estatal. Em termos diretos, os cidadãos não se encontram em situação de igualdade em face do Estado e dos serviços públicos.

Há, ademais, vasto campo de atuação do direito tributário. Além dos dados já referidos (acerca da defesa do “cidadão” e da arrecadação de recursos), o direito tributário também disciplina a intervenção do Estado na distribuição da riqueza privada. Porque propicia a apropriação pelo Estado de parcelas da riqueza privada, o tributo é instrumento apto a produzir a transferência da titularidade da riqueza privada. Os titulares de maior riqueza podem ser assujeitados a carga tributária mais elevada que, sem assumir o cunho de confisco, acarretará a transferência parcial de suas riquezas para o Estado. Dotado desses recursos, o aparato estatal poderá fornecer serviços e subsídios para ampliar a riqueza dos menos afortunados. A elevação da carga fiscal poderá ser o meio de evitar a ocorrência da concentração de renda, inclusive através de providências extrafiscais.<sup>6</sup>

Esse tema foi referido por Ricardo LOBO TORRES, que identificou o dever de *“o ordenamento jurídico-tributário evitar a concentração de riqueza em mãos de grupos ou organizações. Não se confunde com o princípio da redistribuição de rendas, entendido como transferência de riqueza entre pessoas com intermediação do Fisco, que só pode operar na via do orçamento público, tendo em vista que a incidência progressiva dos impostos e a cobrança de acordo com a capacidade contributiva podem fazer o rico menos rico, mas não conduzirão necessariamente ao enriquecimento do pobre”*.<sup>7</sup>

Como se observa, o instrumento tributário desempenha duas funções relevantes e inconfundíveis, no tocante à distribuição da riqueza privada.

O princípio da capacidade contributiva conduz a um sistema tributário progressivo. Isso equívale a estabelecer a diferenciação de tratamento dos

<sup>6</sup> Tais como a tributação de heranças ou o tratamento mais exacerbado para concentrações econômicas que tendam a produzir dominação de mercados e acumulação de riquezas.

<sup>7</sup> Justiça Distributiva: Social, Política e Fiscal, cit., p.35.

particulares para fins tributários. A incidência tributária é ordenada segundo a regra de tratar desigualmente os particulares à medida que variar a dimensão da sua riqueza. Os que são mais ricos têm de arcar com carga fiscal mais pesada. Isso não significa produzir, necessariamente, a redistribuição da riqueza. É que a apropriação pelo Estado de parcela mais substancial da riqueza dos mais ricos não se traduz na atribuição equivalente desses bens para os mais pobres. Sob um certo ângulo, o Estado é um intermediário no processo, de molde que a riqueza extraída dos mais ricos pode ser canalizada para outros fins ou sujeitos. De todo o modo, é inquestionável que o instrumento tributário é extremamente útil na produção da redistribuição da riqueza. Do ponto de vista teórico, no âmbito do sistema jurídico em que se insere, o tributo é o meio mais direto para produzir a redução das desigualdades sociais e individuais.

Mas, além disso, o sistema tributário também se presta a evitar a concretização do resultado da concentração da riqueza. Essa é hipótese distinta da anterior. Afinal, uma é a questão da redistribuição da riqueza; outra é a da produção da concentração. São dois momentos diversos de um mesmo fenômeno, consistente na tendência à concentração da riqueza. Reconhece-se que a concentração da riqueza importa o risco de pobreza e frustração do princípio da dignidade da pessoa humana. Logo, o Estado deve intervir para evitar que o processo de acumulação individual de riqueza desemboque em excessos incompatíveis com os valores fundamentais da sociedade. Essa intervenção, seja de cunho preventivo, seja a título de remediar uma desigualdade descabida, vale-se do instrumento tributário.

Nesse ângulo, o tributo é instrumento jurídico-político para assegurar a produção da igualdade entre os seres humanos. Através da apropriação da riqueza privada daqueles que possuem mais recursos é que se viabiliza a produção de serviços públicos para os carentes e, desse modo, assegura-se a dignidade deles, reduz-se sua pobreza e assegura-se seu progresso. A desigualação da carga tributária é um dos meios de conduzir a novos parâmetros de distribuição da riqueza na sociedade. As regras tributárias podem impedir a acumulação de riqueza em mãos de grupos ou organizações privadas como também podem ser a via de alteração do panorama já existente.<sup>8</sup>

<sup>8</sup> Sempre com a ressalva de que, quanto ao último caso, o instrumento tributário deve ser acompanhado de outras providências para evitar a continuidade do processo de distribuição inadequada de riquezas.

Essas considerações tornam evidente que o direito tributário não envolve apenas uma relação entre Estado e “contribuinte”. Quando se disciplinam as competências tributárias, não se enfrenta apenas a temática do “cidadão” em face do Estado. O problema subjacente é o das relações econômicas entre os particulares. A atuação do Estado consistirá em alterar dado panorama socioeconômico ou a influenciar tendências acerca da distribuição da renda entre os diversos grupos.

As relações entre tributação e justiça social evidenciam a insuficiência dessa concepção unitária “Fisco-contribuinte”, em que se contrapõe o Estado ao particular “pagador de tributos”. Não existe uma categoria unitária de particulares, com interesses homogêneos e comuns. Os diferentes particulares têm interesses distintos e diversos no tocante à atividade tributária do Estado. Isso deriva da ausência de homogeneidade na distribuição de riqueza. Enormes parcelas da sociedade são destituídas de riqueza mínima necessária a sujeitar-se a tributação direta de seus patrimônios. As garantias tributárias são relevantes e essenciais não para todo e qualquer “cidadão” mas apenas para os titulares de fortuna. O conflito não se põe entre “Estado e contribuinte” mas entre “cidadão titular de riqueza” e “cidadão destituído de riqueza”.

Sob esse ângulo, a constitucionalização do sistema tributário pode ser interpretada como tentativa de manutenção de certa ordem socioeconômica. Trata-se de retirar da competência dos poderes constituídos a possibilidade de atuar sobre as relações sociais e evitar interferências sobre o processo de distribuição da riqueza. O direito tributário constitucionalizado não representa, nesse enfoque ideológico, a defesa dos interesses da “sociedade” contra o Estado. Defendem-se os interesses de certas parcelas da população contra outros extratos da sociedade. Existir um sistema constitucional tributário retrataria a dominação dos titulares de riqueza sobre os que pouco ou nada possuem. Seria modalidade de garantia da manutenção no futuro da ordem socioeconômica anterior.

#### 4 O DIREITO TRIBUTÁRIO E O “JOGO DO MICO”

Esse ângulo de abordagem admite ainda outras considerações. Há um conflito subjacente permanente e contínuo entre os potenciais “contribuintes”. Desenvolve-se uma dinâmica ao interno das relações sociais destinada a produzir a “transferência” da carga fiscal. Esses processos sociais podem ser assemelhados

a um antigo jogo. Até há alguns anos, era muito difundido entre as crianças o “jogo do mico”. Era disputado com um baralho especial, com cartas representando animais de sexo feminino e masculino. O número de cartas era ímpar, pois havia uma carta representando o “mico”, que não tinha par. As cartas eram distribuídas e os jogadores passavam a transferi-las entre si. O objetivo era formar “casais”. Cada vez que um jogador completasse um par, afastava as cartas respectivas. Assim, no final, todas as cartas seriam “baixadas” e alguém ficaria com a carta do mico, perdendo o jogo. Em essência, o jogo se desenvolvia em torno do “mico”. Quem recebesse essa carta e não conseguisse repassá-la, perdia o jogo.

A sociedade atua, em relação à carga fiscal, tal como se disputasse o “jogo do mico”. Trata-se de produzir acentuada competição para repassar para diante os efeitos da carga fiscal.

Todos, em sociedade, reconhecem a necessidade e a legitimidade da cobrança de tributos.<sup>9</sup> O problema central reside em quem arcará com os efeitos do tributo. Os diferentes setores da sociedade se movimentam em infinitos “jogos”, “composições”, “aproximações” e “afastamentos” visando defender os próprios interesses em face da cobrança de tributos. Não existem pactos permanentes e estáveis. A grosso modo, pode afirmar-se que todos os titulares de riqueza têm interesse (extrajurídico) de não pagar tributos ou, se tiverem de fazê-lo, em não arcar com os efeitos econômicos correspondentes. Mas seria incorreto simplificar o problema através de afirmativas tal como a de que os “interesses dos titulares” se contrapõem aos dos “não titulares” da riqueza. É que não há uma categoria unitária dos “titulares” da riqueza, tanto quanto não há categoria unitária dos “não titulares” dela. Cada setor econômico e cada manifestação de riqueza tributável conduz ao surgimento de contraposições proporcionais. Por igual, os destituídos de riqueza competem entre si para evitar o repasse das cargas fiscais. Assim, por exemplo, os industriais não têm interesse homogêneo comum com os proprietários rurais. Até se poderia identificar esse fenômeno através da expressão “corporativismo tributário”. Assim se indicaria a situação parcialidade de determinado grupo no exame da questão tributária produzida pela comunhão de interesses próprios.

<sup>9</sup> Ao menos, reconhecem-no em tese. Eventualmente e como já apontado, os membros da sociedade podem opor-se à tributação sob fundamento da ineficiência estatal.

Os únicos pontos em comum entre os integrantes da sociedade civil residem em que todos concordam com que “alguém” tem de pagar tributos, que a própria categoria é excessivamente onerada do ponto de vista fiscal, que o Estado deve reduzir seus gastos e deve elevar a tributação de outras categorias, atividades e manifestações de riqueza.

A disciplina do direito tributário retrata essas variações e conflitos sociais. Desenvolvem-se regulações contraditórias e normativas são produzidas no interesse dos diferentes núcleos de interesses. O conjunto de normas sobre a atividade tributária do Estado é produzido através de incessante organização e reorganização das forças sociais, sempre em busca da redução das cargas fiscais, da obtenção de benefícios especiais e da transferência dos encargos correspondentes. O sistema constitucional tributário comporta inúmeras interpretações e versões, opostas e não harmônicas, destinadas a assegurar a preponderância do interesse específico de certos grupos.

## 5 A PREPONDERÂNCIA DA TRIBUTAÇÃO INDIRETA

Essas circunstâncias afetam o funcionamento do sistema tributário no tocante à tributação indireta. Vale a pena considerar a questão, mesmo que não relacionada diretamente com a temática do sistema constitucional tributário.<sup>10</sup>

Lembre-se a classificação dos impostos em diretos e indiretos. A distinção baseia-se mais em critérios econômicos do que propriamente jurídicos, o que produz reação doutrinária de alguns setores contra sua adoção. Diz-se indireto o imposto quando a carga fiscal destina-se a ser transferida para terceiros, contrariamente ao que se passa com o imposto direto. Talvez fosse mais preciso afirmar que, no imposto indireto, a identificação da riqueza a ser tributada faz-se por via indireta e mediata. A tributação indireta incide sobre uma etapa de um processo econômico, o que permite a inclusão do custo tributário no preço da operação subsequente, fenômeno denominado de “*translação*”. Por decorrência, dá-se dissociação entre o sujeito passivo para fins jurídicos e o sujeito que arca com os efeitos econômicos da tributação. Já nos impostos diretos a situação é diversa, especificamente porque a tributação não apanha

<sup>10</sup> Aliás, é imprescindível essa ordem de considerações, na medida em que o fenômeno apontado é utilizado para frustrar alguns dos mais relevantes princípios constitucionais.

uma etapa de um processo econômico, mas incide sobre situação-base desvinculada de atos jurídicos e econômicos anteriores ou subsequentes. Nos impostos diretos, a situação descrita na materialidade da hipótese de incidência revela, por si só e suficientemente, a riqueza que se busca atingir pela tributação. Nos impostos indiretos, a hipótese de incidência contempla eventos que se relacionam indiretamente com a riqueza a ser tributada.

Assim, os impostos sobre consumo (IPI e ICMS, basicamente) são indiretos: as operações descritas na hipótese funcionam como indício da existência de riqueza que se pretende tributar. No caso, busca-se a riqueza do consumidor que adquire os produtos. Já os impostos sobre renda e propriedade são diretos. A riqueza visada pelo tributo é precisamente aquela descrita na hipótese de incidência. Como se observa, a distinção se põe no plano da finalidade normativa e não na própria estrutura jurídica do tributo.

O fenômeno antes destacado da busca incessante por transferir as cargas fiscais produz dois efeitos notáveis sobre o sistema tributário, relacionado com a distinção entre tributação direta e indireta.

O primeiro consiste na ampliação da preferência pelos tributos indiretos. Os diversos grupos tentam evitar, a todo custo, a incidência tributária. Quando a tributação se torna inevitável, a pressão se orienta a induzir a adoção de tributos indiretos, antes do que diretos. É que a transferência da carga tributária é da natureza do imposto indireto. O particular assume a condição de devedor tributário, mas com elevada perspectiva de transferir os efeitos econômicos do tributo para terceiros.

O segundo ponto é a tentativa de transformar tributos diretos em indiretos, através de instrumentos jurídicos de direito privado. Surgem "*pactos de transferência da carga fiscal*". Instituem-se cláusulas contratuais determinando que o custo tributário será arcado por terceiro, que não o titular da riqueza buscada pelo tributo. Na vida real, os exemplos são cada vez mais freqüentes. É usual impor-se a regra de que o locatário deverá arcar com o pagamento do imposto sobre a propriedade (cujo devedor é o proprietário). As instituições financeiras estabelecem o dever de o cliente pagar, como encargo contratual, o montante correspondente aos tributos incidentes sobre a atividade bancária.

De todo o modo, é inquestionável que o fenômeno da translação pode desenvolver-se com muito maior intensidade no âmbito dos impostos indiretos. A tributação indireta conduz a intensa e permanente disputa entre os particulares, na tentativa de fazer prevalecer seus próprios interesses egoísticos.

A ideologia tradicional conduz a afirmar-se que tais conflitos são irrelevantes para o direito tributário. Tratar-se-ia de disputa fática, não jurídica. Se o direito tributário é o conjunto de normas que disciplina a apropriação de parcelas da riqueza privada por parte do Estado, o fenômeno da translação seria irrelevante do ponto de vista jurídico. Porém, quando se considera o direito tributário como instrumento de disciplina da distribuição da riqueza na sociedade, a questão muda radicalmente de figura. Não interessa ao direito apenas a arrecadação, mas também como se produz a transferência da carga fiscal e qual (e de quem) é a riqueza de que o Estado se apropria. Considerar como jurídico o fenômeno da translação significa reconhecer como relevantes os processos sociais de exercício do poder (econômico). É que a translação é imposta por aquele que detém o poder com maior intensidade. Manter ignorado o fenômeno da translação significa legitimar o uso (e, eventualmente, o abuso) do poder.

## 6 SÍNTESE ACERCA DAS VERSÕES IDEOLÓGICAS DO DIREITO TRIBUTÁRIO

Tomar em vista diferentes posturas ideológicas conduz à reavaliação dos juízos usuais acerca da existência de um sistema constitucional tributário no Brasil. Por mais doloroso que tal possa parecer aos juristas, a constitucionalização do direito tributário também se presta a outros fins, além da defesa dos interesses do “contribuinte” em face do Estado. Também é uma via de neutralização das decisões políticas do eleitorado e de garantia da manutenção e incremento de processos econômicos de concentração de riqueza.

Mais ainda, é necessário ter em vista a necessidade de ir além da categoria unitária do “contribuinte”. Ainda que se possa considerar que o regime tributário representa garantia de defesa genérica para todos os particulares, não se pode ignorar o problema fundamental da distribuição das cargas tributárias. O direito tributário disciplina não apenas a arrecadação, mas também tem pertinência com vastos setores de conduta dos “contribuintes”, cuja preocupação é evitar a redução do próprio patrimônio.

## 7 IDEOLOGIA E AXIOLOGIA NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Poderia afirmar-se que essas considerações são estranhas ao direito tributário, ao qual interessa apenas a imposição do tributo e, talvez, a arrecadação. Os mecanismos privados envolvidos na disputa em torno da carga fiscal não teriam qualquer pertinência ao direito tributário. As avaliações subjetivas individuais seriam meros fatos psicológicos, alheios ao plano jurídico. Essas diferentes “ideologias” deveriam ser ignoradas pelos juristas, aos quais interessaria apenas o aspecto técnico da tributação. Vale dizer, incumbiria aos estudiosos analisar o sistema tributário, determinar a validade das normas infraconstitucionais e, quando muito, orientar aos potenciais contribuintes a via de maior eficácia para reduzir a carga fiscal.

Essas considerações não se afiguram como admissíveis e não se pode adotá-las cegamente. Nesse ponto, verifica-se ainda uma vez uma ambigüidade característica da Constituição de 1988. Afirmam-se, por um lado, os princípios fundamentais da justiça social, da superação das desigualdades econômicas e da eliminação da pobreza. No entanto, a ordem jurídica constitucional adota postulados destinados a evitar a concretização desses princípios. Essa dualidade pode (deve) ser superada através do processo de aplicação-interpretação da Constituição. Mas, para obter-se êxito, é necessário ter plena consciência das ideologias envolvidas nas diversas garantias constitucionais.

Quando se pensa o direito tributário apenas e exclusivamente como “*instrumento de abastecimento de cofres públicos*”, é evidente a irrelevância da identificação do sujeito que paga o tributo. Essa luta entre os particulares para determinar quem arcará com os efeitos do tributo adquire contornos “*extratributários*”. Não interessa ao administrador público quem custeou a liquidação da dívida tributária: o que vale para ele é o puro e simples pagamento. Satisfeita a dívida fiscal, encerrou-se o “*fenômeno tributário*”, e todas as relações intersubjetivas subjacentes são questões de mero fato.

A construção afigura-se insuficiente e incompatível com a ordem constitucional vigente. É que o sistema tributário não se destina apenas e tão-somente a abarrotar os cofres públicos de recursos. O direito tributário é instrumento – como todas as demais competências estatais – da realização dos valores jurídicos fundamentais. O direito tributário está comprometido com a

consecução e realização concreta do princípio da dignidade da pessoa humana. Emanação direta deste é o postulado da supressão da pobreza e da eliminação das desigualdades individuais e sociais. Não é admissível dissociar o sistema tributário dos princípios constitucionais mais relevantes e fundamentais, que dão conformação ao Estado e ao poder público. É impossível ao jurista reputar que a ordem constitucional tributária basta-se a si mesma e se dirige a fins autônomos, isolados e limitados ao âmbito tributário.

Ou seja, a instituição constitucional de competências tributárias não tem como finalidade última o puro e simples "*abastecimento dos cofres públicos*". Esse é objetivo intermediário, eis que a disponibilidade de recursos em poder do Estado se orienta à realização do interesse público. O interesse público relaciona-se com o bem de todos e a realização da dignidade da pessoa humana.

Seria contradição invencível supor que o instrumento tributário seria compatível com a manutenção da pobreza e das desigualdades sociais. Não há como reputar constitucional a utilização do direito tributário para atingir dois resultados entre si contraditórios: obtenção de recursos para o Estado e manutenção (ou ampliação) da pobreza. Dito de outro modo: em face da Constituição, não se admite que os recursos tributários sejam obtidos às custas do empobrecimento das camadas mais pobres da população. Aliás, essa formulação filia-se diretamente aos postulados do próprio sistema constitucional tributário.

Logo e ao contrário do que se difundiu, o destino da carga fiscal interessa ao direito e tem pertinência jurídica. Não se trata de mera questão econômica, mas se relaciona com a constitucionalidade da imposição tributária. Essa constitucionalidade não se reduz ao exame dos "*princípios constitucionais tributários*" mas deve enfrentar uma questão fundamental: o sistema tributário desenvolve-se de modo a assegurar a realização dos valores e princípios jurídicos fundamentais?

Ainda que possa ser paradoxal o tributarista pôr em dúvida a utilidade de um sistema tributário de nível constitucional, não lhe é autorizado ignorar os dados da realidade circundante. O Brasil apresenta uma das distribuições de renda mais injustas em todo o mundo. Mais grave ainda é que esse processo de concentração da riqueza em mãos de parcelas cada vez menores da população não se detém e continua a desenvolver-se em contradição com todos os compromissos formalmente assumidos pela Nação brasileira. Se essa

concentração de poder econômico é um fenômeno econômico, é irrecusável investigar as peculiaridades de nosso direito positivo que permitem favorecerem sua instalação. Mais ainda e considerando a elevada carga tributária ora vigente, é imperioso examinar a parcela de responsabilidade que o sistema tributário (constitucional, inclusive) possui para a produção desse estado de coisas. Enfim e como dado para meditação, resta perquirir se seria mera coincidência que os demais Estados, destituídos de um sistema tributário de nível constitucional, não enfrentem dificuldades similares a essas, a propósito da distribuição de renda.

Essas ponderações não se destinam a negar a relevância do direito tributário como instrumento de defesa em face do Estado. Nem se pretende supressão das garantias trazidas pelo sistema tributário sob pretexto de facilitar o acesso aos patrimônios individuais para produzir redistribuição de riqueza. Não significa, nem mesmo, proposta para eliminar o sistema tributário da ordem constitucional.

Pretende-se, isto sim, evidenciar a complexidade dos institutos e fenômenos relacionados ao direito tributário, pleiteando abordagem mais ampla e integrada com outros valores essenciais não referidos à simples contenção das atividades estatais. O direito tributário não é apenas um conjunto de normas repressivas da atuação estatal, mas apresenta também uma função promocional, para utilizar o pensamento de BOBBIO.<sup>11</sup> Apenas através da conjugação e efetivação de suas diversas funções é que se realizarão os desígnios constitucionais e nos aproximaremos da sociedade mais justa que nos comprometemos a produzir.

<sup>11</sup> Confirmam-se os trabalhos reunidos em *Dalla Struttura alla Funzione*, Milano, Ed. Di Comunità, 1977.