

**Uma contribuição ao estudo
da imposição tributária**

Ives Gandra da Silva Martins

*Professor Titular de Direito Econômico
da Faculdade de Direito da Universidade
Mackenzie e Presidente da Academia Internacional
de Direito Econômico e Economia*

A imposição tributária, sempre que examinada à luz dos princípios que regem a Ciência do Direito, tem merecido variada gama de análises, o mais das vezes desrelacionada dos elementos pré e metajurídicos, que a informam (1).

Assim é que as três mais importantes correntes, que a enfocam, ou seja, a da obrigação *ex-lege*, a do fato gerador e a da teoria procedimentalista, insistem em captar sua fenomenologia a partir da realidade posta, instrumentalizando aspectos, que, por serem gerados em outras áreas das Ciências Sociais, são recebidas de forma

(1) Em nosso livro *Teoria da Imposição Tributária* (Ed. Saraiva, 1983), objetivamos formular um roteiro para a compreensão dessa realidade, nucleando-a no perfil jurídico da norma que a concebe.

intraumática e indiscutível, no máximo dedicando-se o intérprete ou o legislador a corrigir distorções no veicular desejado pelos cientistas de outros campos (2).

Em face de uma concepção fenomênica distinta, temos procurado, em livros, conferências e escritos, reformular a reflexão acadêmica sobre a imposição, sem preocupação de afastar qualquer processo capaz de contaminá-la, pelo uso de raciocínio e linguagem de outras ciências, contaminação que, a nosso ver, termina por enriquecer a compreensão da problemática gerada pelas necessidades do Erário, sob o prisma de sua normatividade.

Neste breve estudo, desejamos retomar à meditação temática, ainda polêmica e sem qualquer solução definitiva na pesquisa universitária ou jurisprudencial.

A imposição tributária, como decorrência das necessidades do Estado em gerar recursos para sua manutenção e dos Governos que o administram, é fenômeno que surge no campo da Economia, sendo reavaliado na área de Finanças Públicas e normatizado pela Ciência do Direito. Impossível se faz o estudo da imposição tributária, em sua plenitude, se aquele que tiver que estudá-la não dominar os princípios fundamentais que regem a Economia (fato), as Finanças Públicas (valor) e o Direito (norma), posto que pretender conhecer bem uma das Ciências, desconhecendo as demais, é correr o risco de um exame distorcido, insuficiente e de resultado, o mais das vezes, incorreto (3).

Com efeito, a substância econômica pertinente ao estudo das relações micro e macroeconômicas, oferta o campo sobre o qual incidirá a ação do Estado, objetivando apropriar-se de parcela daquela riqueza criada pelos cidadãos, em suas mais variadas formas, a fim de atender às necessidades representativas da comunidade e

(2) A escola de Geraldo Ataliba, no Brasil, captando a influência de Kelsen estalaja tal postura doutrinária, afastando, no estudo da dogmática jurídica, qualquer consideração que implique juízo de valor sobre as ciências e os elementos exteriores que informam a imposição. Seu livro mais conhecido sobre a matéria intitula-se *A hipótese de incidência tributária* (Ed. Revista dos Tribunais).

(3) «47. Se o fato econômico, de superior estudo neste campo, fornece a matéria que será eleita, em proporções avaliáveis, para sofrer a imposição, a função axiológica cabe ao direito financeiro, que, pela utilização dos princípios acima, elegerá o grau de imposição receptiva que aplicará à matéria escolhida.

àquelas que dizem respeito exclusivamente aos interesses dos detentores do poder (4).

O fato de que a imposição tributária representa apropriação de bens dos cidadãos para duplo atendimento das necessidades legítimas do Estado, enquanto representante do povo de uma nação, e aquelas menos legítimas —ou sem nenhuma legitimidade— dos detentores do poder, traz elemento de relevo indiscutível para a concepção de uma adequada teoria tributária.

Com efeito, a avaliação econômica, procedida no campo das Finanças Públicas da matéria suscetível à imposição, é ofertada pela Economia, avaliação que poder resultar em normação tributária ou não, como sóe acontecer com a indústria cigarreira, em alguns países de exploração direta pelo Estado sob o regime de monopólio e em outros verdadeira indústria fiscal (5).

O aspecto valorativo do «*substractum*» econômico, que termina por desaguar em solução normativa tributária ou meramente administrativa, em uma tese tripartida do direito de conteúdo unitário, traz como consequência do ato de valorar, a escolha definitiva da solução normativa, que, quando adentrando o campo tributário, necessita instrumental mais abrangente de percepção e mais limitado de execução, como veremos a seguir.

48. A economia e o direito econômico fornecem, portanto, o fato, cabendo ao direito financeiro e às Ciências das Finanças a valoração destes na composição da norma.

49. Ao direito tributário cabe, portanto, a geração da norma, como resultante do processo elaborativo anterior» (*Teoria da Imposição Tributária*, Ed. Saraiva, 1983, pág. 398).

(4) O *Caderno n.º 4 de Pesquisas Tributárias* com estudos de Dejalma de Campos, Gaetano Paciello, Gaze Assem Tufaille, Hugo de Brito Machado, Ives Gandra da Silva Martins, Joaquim Luiz de Castro, José Carlos Graça Wagner, José Carlos de Souza Costa Neves, Juan Carlos Luqui, Leon F. Szklarowsky, Manuel de Juano, Roberto V. Calvo, Sacha Calmon Navarro Coelho e Ylves José de Miranda Guimarães (E. C.E.E.U./Resenha Tributária, 1979), cuidou em profundidade desta realidade.

(5) LONGO, Carlos Alberto, em seu livro *Caminhos para a Unificação Orçamentária: Por um orçamento confiável* (4.º vol. da Série Realidade Brasileira, Ed. Forense/Academia Internacional de Direito Econômico e Economia), no exame da evolução histórica do controle orçamentário vinculado sempre, no seu mais denso elemento, à tributação, revela a tendência de amplificação da imposição à medida em que as relações econômicas se tornam mais complexas.

Isto ocorre porque o ato de valorar o fato econômico tributável implica o conhecimento unitário da realidade impositiva de um lado e das necessidades públicas do outro, convergência que poder afetar, se incorretamente colocada, o nível de justiça fiscal pertinente à imposição (6).

Com efeito, se a valoração ganhar foros de neutralidade, destituindo-se a consequência de qualquer conteúdo ético, numa simples redução da Axiologia ao ato mecânico de escolha formal sem outras preocupações que não a decisória, a tridimensionalidade deste segundo momento, embora justificada no plano formal e instrumental, perde significado numa visão mais abrangente do Direito, em que o ideal de justiça, muito além do mínimo ético idealizado por Bentham, constitui-se na própria essência da norma jurídica (7).

Em outras palavras, a visão tridimensional do fenômeno jurídico pode ser exteriorizada de forma plena ou ganhar uma quarta dimensão, em que o ato de valorar não se exterioriza mecanicamente, mas com decidido conteúdo ético. Mais do que valorar, é necessário valorar bem (8).

É bem verdade que, e numa visão formal, o valorar bem poderá distanciar-se do valorar justo, na medida em que se beneficie um dos pólos da norma, o que levou Hart a lembrar, com certo ceticismo, que as leis, embora feitas para serem aplicadas a governantes e governados, por serem feitas pelos governantes, terminam por serem suportadas apenas pelos governados (9).

O valorar bem, portanto, implica uma relação de igualdade ou de proporcionalidade isonômica entre os pólos sujeitos à relação criada. O valorar bem que implique privilégios de um lado sobre

(6) MESSNER, Johannes, em sua monumental obra *Ética social, política y económica a la luz del derecho natural* (Ed. Rialp, 1967), oferta a concepção tripartida de conteúdo unitário do direito para esta área nevrálgica do desenvolvimento social.

(7) BENTHAM, Jeremy: *Uma introdução aos princípios da moral e da legislação*, São Paulo, abril 1974.

(8) É a posição dos 3 autores que escreveram o *Caderno n.º 1 de Direito Natural* (Ed. Cejup/C.E.U.U., 1985), a saber: Ives Gandra da Silva Martins, Luiz Carlos de Azevedo e Walter Moraes. O caderno intitula-se *Lei Positiva e Lei Natural*.

(9) HART, L. H.: *The concept of Law*, Ed. Clarendon, Oxford, 1961.

o outro, tem como consequência um desequilíbrio fático que descompassa a norma no tempo, sobre tirar-lhe legitimidade (10).

O valorar bem é valorar justo, ofertando equilíbrio inicial capaz de permitir longa duração à mesma, último momento do processo de juridicização da realidade social (11).

Ora, no campo da imposição tributária, o valorar bem é valorar justo, mas o valorar justo nem sempre é possível. Poderíamos dizer raramente é possível, em face de realidade detectada por Adolfo Wagner há um século, quando afirmava que as despesas públicas tendem sempre a crescer (12).

Deve-se lembrar que a teoria das formas de governo, no campo filosófico, tem demonstrado que o homem não é confiável no poder e tende a identificar-se com o mesmo, tornando o povo não o destinatário final de seu serviço, mas servidor de seus interesses (13).

Não é sem razão que Aristóteles ao dividir os tipos de governos em seis, fazia menção às formas boas e más, não em função do sistema de governo, mas no mecanismo de eleição, a saber: por um, poucos ou muitos, considerando que seria bom, se destinado ao bem da comunidade e mau se destinado ao bem dos detentores. Essa lição foi reproduzida por Políbio e Maquiavel, sendo que este, todavia, no seu livro mais conhecido, embora não o melhor, substituiu o conteúdo ético do exercício do poder pelo conteúdo eficiente, de tal maneira que a manutenção do governo se justificaria por si mesmo (14).

(10) Em nosso livro *A nova classe ociosa* (n.º 3 da Série «Realidade Brasileira» da Editora Forense/Academia Internacional de Direito Econômico e Economia, 1987), procuramos no Anexo II formular uma teoria de alcance de norma a partir de sua legitimidade, distendendo-a no tempo quanto mais o ato de valorar bem corresponder à captação dos verdadeiros e corretos anseios da comunidade.

(11) DIAS CORRÊA, Oscar, em seu livro *O Supremo Tribunal Federal, Corte Constitucional do Brasil* (Ed. Forense, 1987), no Capítulo «A juridicização da política ou a politização da Justiça», sob outro ângulo, o do poder de decidir, hospeda idêntica postura.

(12) WAGNER, Adolfo: *Lehr und Handbuch der politischen Oekonomie*, 1983.

(13) É a conclusão a que chega Baier em seu clássico livro *The moral point of view*.

(14) Em *Política*, Aristóteles dividira as formas de governo em Monarquia, Aristocracia, Polítia (boas), Tirania, Oligarquia e Democracia (más). Maquiavel nas «Décadas de Tito Lívio» é mais cientista que em seu manual de exercício do poder («O Príncipe»).

Não sendo a natureza humana confiável, Montesquieu, a partir desta realidade, formulou a teoria do poder auto-controlável, posto que se o poder não controlar o poder, este se corromperá e se deteriorará. A evidência, o homem no exercício do poder termina por governar, sempre que possível em benefício do povo, mas necessariamente em seu próprio benefício, valendo o gráfico verso de Rotrou a justificar tal exercício e os crimes para lá chegar:

«Tous les crimes sont beaux, dont un trône est le prix» (15).

Ora, a imposição tributária oferta a melhor forma de atendimento às necessidades públicas, visto que, das diversas receitas públicas conhecidas na doutrina e na prática, é aquela que mais recursos propicia ao Estado (16).

Ora, se o homem não é confiável no exercício do poder e se tende este exercício a exigir sempre mais da comunidade do que para a comunidade seria desejável, à evidência, a carga tributária é necessariamente maior do que o preciso ou desejável para atender à dupla finalidade de sua arrecadação, ou seja, bem do povo e bem dos detentores do poder.

Em outras palavras, a carga tributária é necessariamente desmedida, em qualquer espaço geográfico e período histórico pela instabilidade do poder e pelo exercício dicotômico deste em duas direções distintas (17).

A evidência, a teoria da «carga desmedida» traz como consequência o afastamento da teoria clássica de que a carga tributária

(15) *Inocente Fidelidade*, I, 2.

(16) BALEIRO, Aliomar, em seu conhecido *Uma Introdução à Ciência das Finanças* (Ed. Forense, 1969), divide as receitas públicas originárias e derivadas em cinco, sendo a tributária a de maior importância.

(17) BROOMAN, F. S., em *Macroeconomia* (5.ª ed., Zahar), ao falar na *Economia dos Agregados* reconhece a necessidade de sua adaptação àquilo que Wagner, no século XIX, chamara de «extensão crescente da atividade pública» ou «extensão crescente das necessidades financeiras» suportada, em sua maior parte, por imposição tributária proporcionalmente elevada. Aliomar Baleiro, na mesma linha, afirma: «A ascensão invariável, malgrado a diversidade de circunstâncias, foi reconhecida como uma tendência irreversível não só da época moderna, mas até de certos períodos anteriores, segundo investigações históricas, designando-a os financistas como “fenômeno do aumento progressivo das despesas públicas”» (*Uma introdução à ciência das finanças*, Forense, 1969, pág. 94).

seria sempre «indevida», posto que o Estado retiraria de quem tem e trabalhou para ter, o que julgasse necessário, sem nada ter feito para merecer (18).

A nitidez, a teoria da carga desmedida situa-se entre a radical teoria dos tributos indesejáveis e injustos e a teoria da carga sublimada, ou seja, de que os tributos arrecadados sempre o seriam na justa medida e objetivando as necessidades do Estado e o bem do povo.

A carga é sempre desmedida, pelo menos em face de seis aspectos sobre os quais já nos debruçamos no passado:

«4.1.4.1. *Objetivos e necessidades mal colocadas*: Normalmente, o contribuinte entende que a fixação de objetivos, no concernente às necessidades públicas, é feita na perspectiva de metas superiores às possibilidades governamentais, quando não mal aleitas entre as prioridades existentes. Por essa razão, o aumento de receita pretendida por atendimento de metas mal escolhidas representa, quase sempre, indiscutível fonte de atrito entre contribuintes e Fisco, nunca estando aqueles satisfeitos com os fins escolhidos. A título exemplificativo, veja-se, no mundo inteiro, a pressão contra as usinas de energia nuclear, no Brasil, a contestação sendo maior, pela ainda incipiente procura de alternativas energéticas renováveis, a partir da vasta extensão territorial agricultável, preteridas pelos excessivos gastos com o programa de Angra dos Reis.

(18) «O importante, entretanto, é que a evolução hoje diagnosticada é de que no passado —mas em passado próximo, no qual as relações complexas de relacionamento Estado-contribuinte já existiam— a teoria que levava norma tributária a ganhar colorido de norma de rejeição social devia-se à crença de que a participação do Estado “era indevida”, pois retirava do trabalho e dos bens do contribuinte os recursos para os quais não tinha contribuinte os recursos para os quais não tinha contribuído. Hoje a teoria já não é mais da “participação indevida”, mas “desmedida”, pois se reconhece que as necessidades estatais devem ser cobertas pelos recursos tributários. Entretanto, essas necessidades só em parte são de interesse público; noutra parte são do interesse privado dos detentores do poder, e, portanto, a exigência é superior e “desmedida” em relação às necessidades reais, adentrando assim no campo das normas de rejeição social.

Sob esta perspectiva, compreende-se o motivo pelo qual, no direito brasileiro, a sanção é causa da norma exigencial, incorporando-se na obrigação tributária ao mesmo nível que o tributo, pois passa a ser causa eficiente de seu cumprimento corrente. Confundem-se, inclusive, muitas vezes, suas próprias estruturas e naturezas (sanção e tributo), como veremos mais adiante» (*Teoria da Imposição Tributária*, pág. 112, Ed. Saraiva, 1983).

4.1.4.2. *Gastos supérfluos*: Os gastos supérfluos do Poder Público, na linha de funcionários desnecessários e das mordomias institucionalizadas, na administração direta e indireta não-lucrativa, trazem outra área de atrito, pois o contribuinte sente que o peso excessivo da receita aumentada para o inútil e supérfluo é coberto pela carga tributária acrescida. E, nos momentos mais agudos de crise econômica, a contestação é maior pela necessidade de contenção e sacrifício exigidos pelos Governos, que nunca têm a coragem de atingir a própria máquina administrativa.

4.1.4.3. *Os contribuintes apenados*: Muitas vezes a eleição de política tributária para o desenvolvimento traz, em seu bojo, injustiças detectadas, com privilégios a certos contribuintes em detrimento de outros. A política brasileira de incentivos fiscais, regionais e sectoriais, embora necessária, trouxe benefícios indiscutíveis a certos empreendimentos com capacidade de aproveitá-la, mas colocando disparidades em relação a pequenos empreendimentos, sem técnica e capital de origem, que pudessem suportar carga maior, pelo não-acesso a tais benefícios. Outras vezes, setores menos essenciais são beneficiados em detrimento de outros essenciais, como, por exemplo, a tributação de Imposto de Renda em relação aos rendimentos de trabalho e aos ganhos de capital, distorção a justificar a perspectiva do contribuinte de rendimento do trabalho de que paga demais, por erro de enfoque público.

4.1.4.4. *A sonegação e o tratamento prático diferencial*: Outro aspecto também característico da resistência do contribuinte é aquele concernente à revolta dos que pagam, porque não podem deixar de fazê-lo (indicações das fontes pagadoras), em relação aos que sonegam, à falta de máquina fiscalizadora eficiente, no que se sentem injustiçados e confiscados em seus recursos para o atendimento das necessidades de uma comunidade, na qual os sonegadores são também beneficiados.

4.1.4.5. *A fiscalização*: Outra faceta que faz o contribuinte sentir no tributo uma penalidade, refere-se ao aparelho humano da fiscalização, onde a existência ainda, em alguns setores, de agentes, que pressionam em excesso para fazerem acordos ou venderem favores, leva-o à certeza da injustiça de uma estrutura, que permite tão baixa moralidade exatora.

4.1.4.6. *A sonegação e o aumento de receita*: Por fim, entre outros importantes fatores, deve-se lembrar o princípio de que a tributação ganha níveis elevados para compensar a receita não-arrecadável dos sonegadores, com o que aqueles que pagam têm a certeza de estarem pagando mais do que deveriam para cobrir parte dos que não pagam» (19).

(19) *Da Sanção Tributária*, Ed. Saraiva, 1980, ps. 48/49/50.

Ora, voltando ao segundo elemento da teoria tripartida de conteúdo unitário que resulta no ato de valorar bem, há de se convir que a imposição tributária será tanto mais justa quanto mais o equilíbrio entre os dois pólos, passivo e ativo da respectiva relação, se colocar, sendo função do legislador e do intérprete, em uma segunda fase, com flexibilidade menor, objetivar a justiça da norma fiscal, a partir da enunciação da correta e justa carga a ser suportada pelo cidadão.

Grande parte do esforço mundial na década de 80 para reduzir a carga tributária global decorre desta percepção fenomênica, ou seja, a de que a presença do Estado quanto maior, mais danosa ao cidadão, devendo ser reduzida às menores dimensões possíveis para permitir a segurança interna e externa, administração de justiça, saúde, educação, previdência e repressão ao abuso de poder econômico e nada mais (20).

Os esforços que têm sido feitos nesta área, todavia, se bem que notáveis nos últimos anos, ainda têm se revelado insuficientes, visto que a natureza humana não se modifica e a inexistência de mecanismos mais eficazes para controlá-la torna mais difícil operacionalizar controles a favor do povo contra o Estado e o Governo (21).

E aqui chegamos ao ponto que desejávamos para formular a teoria impositiva a partir da divisão das normas em normas de aceitação e de rejeição social.

Kelsen e Cossio travaram, no passado, intenso debate para definir se as normas sancionatórias seriam primárias ou secundárias, entendendo aquele que seriam necessariamente primárias, por securatórias daquelas de comportamento, e este que seriam secundárias.

(20) Estados Unidos, França, Itália, Holanda, Inglaterra têm procurado nesta década reduzir sensivelmente a carga tributária global pelo enxugamento de uma máquina administrativa ineficiente e redução da presença do Estado na Economia, como empresário.

(21) NUNES LEAL, Victor, escreve: «O doutrinador protege melhor a sociedade, bem como os indivíduos, presumindo a liberdade, em vez de presumir o poder. O poder sempre se defende e, com frequência, se excede, usurpando faculdades que não tem. A lei define o interesse público —pressuposto da atuação do poder— com expressões às vezes muito amplas, de tal modo que o poder, quase sempre, com exceções raríssimas, está mais bem armado do que desarmado para o cumprimento de seus deveres» («Reconsideração do tema do abuso de poder», pág. 13, *Revista de Direito Administrativo* 144: 1-17, abril/junho 1981).

dárias, posto que a lei é feita para ser cumprida e não pode ser estudada a partir de sua patologia jurídica (22).

No concernente à divisão em normas de aceitação social e de rejeição social, o dilema se compõe na medida em que as normas de aceitação social têm nas sanções, instrumental repressivo de rara aplicação, posto que as normas de comportamento seriam cumpridas mesmo que não houvesse penalidades.

As denominadas leis naturais, na moderna concepção de direito natural que não se choca com o direito positivo, visto que há normas que o Estado apenas reconhece e outras que cria, são quase sempre normas de aceitação social. O respeito ao direito à vida é típica norma de comportamento, que seria cumprida pela maior parte de qualquer população, mesmo que sanção não houvesse. Para tais normas compreende-se que as normas sancionatórias seriam secundárias, visto que o brilho das normas primárias ou de comportamento por si só assegurariam a força de sua aplicação e aceitação social, Cossio teria razão, sendo a norma sancionatória mero apêndice de aplicação restrita aos desajustados sociais (23).

O mesmo não acontece quanto às normas de rejeição social. Nestas prevalece a necessidade da norma sancionatória, única capaz de fazer cumprida a norma de rejeição social.

O tributo, como o quer Paulo de Barros Carvalho, é uma norma. É uma norma de rejeição social. Vale dizer, sem sanção não seria provavelmente cumprida. A sanção é que assegura ao Estado a certeza de que o tributo será recolhido, visto que a carga desmedida que implica, traz como consequência o desejo popular de descumprí-la (24).

Tanto assim é que um contribuinte, que seria incapaz de matar alguém, mesmo que não houvesse norma sancionatória, muitas ve-

(22) Kelsen, Hans: *Teoria Pura do Direito*, Coimbra, Ed. Armênio Amadio, 4.ª ed., e Cossio, Carlos: *Teoria Ecológica del Derecho*, 2.ª ed., Abeledo Perrot, 1964, Argentina.

(23) O *Caderno n.º 2 de Direito Natural* dedicado ao «Direito à Vida» e escrito por Gustavo Miguez de Mello, Ives Gandra da Silva Martins, José Carlos Graça Kagner e Walter Moraes (Ed. C.E.J.U.P./C.E.E.U., 1987) realça este aspecto pertinente às normas de reconhecimento pelo Estado e aquelas de criação, dentro da mais atual doutrina sobre o direito natural a partir de Puy, Hervada, Izquierdo, Villadrich, Leclerq, Pedro Galvão de Souza, Ylves José de Miranda Guimarães e outros.

(24) *Teoria da norma tributária*, Ed. Revista dos Tribunais, 1980.

zes, é tentado a não pagar tributos, só o fazendo em face do receio de que a norma sancionatória lhe seja aplicável.

É que todos os contribuintes sabem que pagam mais do que deveriam pagar para atender às necessidades maiores do Estado e às necessidades menores dos detentores do poder.

Assim sendo, no que diz respeito às normas de rejeição social, parece-nos que a teoria kelseniana teria maior propriedade, visto que a norma sancionatória é evidentemente a assecratória de norma tributária (25).

Ora, sob tal perspectiva mister se faz entender a importância da lição de Messner que visualizou na Ciência Jurídica uma concepção tripartida de conteúdo unitário, em que os «fins existenciais do homem» terminariam por ofertar o conteúdo ético da Ciência do Direito. Todas as correntes tridimensionalistas, que tornam despiendo o conteúdo ético, à evidência tornam insuficiente sua formulação fenomênica, posto que eliminam da normatividade seu elemento de permanência, que é a legitimidade (26).

É bem verdade que a crítica formalista a tal concepção decorre dos problemas gerados pela corrente racionalista do direito natural, que pretendia existirem soluções jurídicas permanentes e imutáveis para todas as relações juridicizáveis.

A evidência, tal desiderato, em face da complexidade consideravelmente mais ampla do fenômeno social, é desejável, mas no atual estágio de desenvolvimento cultural humano afirma-se de impossível abrangência, razão pela qual os jusnaturalistas da atualidade restringem os fins naturais a um complexo dominante que cabe apenas ao Estado reconhecer, porque não tem poderes de criar, como o direito à vida, por exemplo (27).

(25) No Brasil, a escola de direito tributário da P.U.C. de São Paulo em que pontificam autores como Geraldo Ataliba, Paulo de Barros Carvalho, Roque Carrazza, Aires Fernandino Barreto e outros entende que a teoria de Kelsen é aplicável a todas as normas sem exceção.

(26) REALE, Miguel, que em suas *Lições preliminares de Direito* mantinha a neutralidade valorativa, em recente opúsculo não afasta, embora não declare que aderira à teoria da valoração ética (*Direito Natural/Direito Positivo*, Ed. Saraiva, 1985).

(27) A concepção racionalista principiou a ganhar densidade com Hugo Grotius e foi, talvez, o principal objeto de ataque dos positivistas de Direito, entre os quais destaca-se a figura de Hans Kelsen. De há muito, foi afastada pelos estudiosos de Direito Natural.

É também verdade que a assepsia total do Direito, não contaminado por elementos de interpenetração de outras áreas, sobre empobrecê-lo, restringe o papel do jurista a de um costureiro da ordem social e não mais o médico, que sempre foi.

De criador e orientador da ordem social justa, reduz-se ao papel de mero instrumentalizador daqueles princípios e criações conhecidas em outras áreas do conhecimento humano (28).

Não foi sem razão, que Norberto Bobbio, tentando conciliar o positivismo e o jusnaturalismo, não em uma visão de complementariedade, mas de campos autônomos e separados, idealizou o estudo do Direito em 3 áreas, permitindo o exame da concepção jusnaturalista, apenas no da Ciência Jurídica (29).

É que sem justiça, não há Direito. A desobediência da norma imposta é imperativo social determinado pelas leis naturais e se a força não reduz, de imediato, o espírito de não conformação popular, o tempo, ao tirar legitimidade da injustiça normativa, termina por atingir a lei e seu criador.

Não foi, portanto, sem razão que a «Royal Commission of Taxation» do Canadá, visualizando o fenômeno impositivo à luz da justiça tributária, ofertou 11 finalidades a uma correta política tributária, não sendo a arrecadação a mais relevante (30).

(28) MIRANDA GUIMARÃES, Ylves José de, em *O tributo*, oferta uma visão jusnaturalista da imposição tributária e ataca, contundentemente, os positivistas por esta percepção mutiladora do Direito.

(29) BOBBIO, Norberto, retorna ao tema em seu livro de concepção interdisciplinar (*Teoria das Formas de Governo*, Ed. U.N.B.).

(30) MIGUEZ DE MELLO, Gustavo, em seu estudo «Uma visão interdisciplinar dos problemas jurídicos, econômicos, sociais, políticos e administrativos relacionados com uma reforma tributária» publicado pela *Noticias Econômicas* (27 a 31 de agosto de 1979), págs. 5/20, enumera onze finalidades específicas para a cobrança de tributos, a saber: justiça fiscal, alocação de recursos, desenvolvimento econômico, pleno emprego, combate à inflação (estas duas visando a estabilização interna), equilíbrio do balanço de pagamentos internacionais (visando a estabilização externa), finalidade social, coordenação fiscal intergovernamental, finalidade política, finalidade jurídica, finalidade administrativa. Tais finalidades foram detectadas pelo eminente advogado carioca a partir de estudos brasileiros e de autores e grupos estrangeiros entre os quais se destacam Ruy Barbosa, J. Pechman, F. Quintana, G. A. Silva, J. M. Sidou, J. Due, R. e P. Musgrave, C. Shoup, V. Urquidi, W. Heller, M. C. Calvo, assim como do notável relatório da Royal Commission on Taxation (Canadá, Queen's Printer, Ottawa, 1966, 5 vols.).

Por ser norma de rejeição social, a partir de teoria da carga desmedida, há de se compreender a adoção de princípios hermenêuticos próprios daqueles ramos que implicam restrição de direitos, como o da tipicidade fechada, da estrita legalidade, reserva absoluta de lei formal, que resultam na adoção da retroatividade benigna, na não adoção da integração analógica apenadora e das interpretações extensivas *in pejus*, técnicas exegéticas próprias de defesa do cidadão contra a idolatria do Estado (31).

Neste breve estudo, pretendemos levar a semente de uma reflexão mais aprofundada sobre a imposição tributária, deixando de examiná-la em uma visão sublimada, como querem os intérpretes oficiais ou de uma forma negativa, como querem os clássicos do século passado. O estudo de sua realidade, como ela é, permite que se estabeleça o grau de justiça desejável e sua adequação às necessidades da comunidade e se impõe na medida em que se aceite o fenômeno da interpenetração das Ciências Sociais, na busca de normação legítima e legal. Não sem razão, os romanos descobriram a força do Direito para o domínio dos povos, tendo Caracalla ao estender, por medida de justiça, a cidadania romana a todo o Im-

(31) «41. Por esta razão, a imposição tributária deve ater-se a dez princípios fundamentais, que, cumpridos, poderão permitir a aproximação das normas de direito positivo daquelas de direito natural.

42. Os dois primeiros princípios são de natureza estrutural, qual sejam, o da capacidade contributiva e o da redistribuição de riquezas, ambos afetos a uma política tributária voltada para a justiça da tributação.

43. Os dois princípios seguintes são de natureza formal, quais sejam, o da legalidade e da tipicidade da tributação, colocados como simples garantias daqueles que sofrem a relação de imposição e na lei encontram sua única segurança.

44. Os princípios da igualdade genérica e da desigualdade seletiva têm características estruturais e formais, porque, visando a justiça da tributação, são também instrumentalizados a nível de proteção do sujeito obrigado à prestação da exigência imposta.

45. Os princípios da inter-relação espacial e da imposição igualitária, por outro lado, representam princípios de pressão salvaguardadores do sujeito passivo da imposição tributária, com condições de usufruir de sua capacidade de escolha do sistema tributário especialmente mais favorável à sua sujeição.

46. Por fim, os princípios da tríplice função integrativa e do superior interesse nacional compõem soluções estruturais e formais, que devem reger a imposição tributária» (*Teoria da Imposição Tributária*, Ed. Saraiva, 1983, ps. 397/398).

pério em 212 A.C., retardado sua queda em 250 anos, apesar de já carcomido intestivamente pela luta pelo Poder.

O Direito de hoje não pode e nem deve ser diferente da elegante definição de Celso que o queria como a arte — e é uma «arte-ciência» — do bom e do justo.

Nenhuma teoria formal pode ser mais forte do que os fatos, nem as idéias podem, salvo na visão hegeliana, sobreviver dissociada da realidade. Principalmente, em matéria tributária, posto que nem sempre a carga mais elevada representa a maior arrecadação, como Lafer demonstrou na sua célebre curva geométrica (32).

O tributo é norma de rejeição social. Assim deve ser estudado pela Economia, Finanças Públicas e Direito, ofertando os especialistas destas áreas o modelo ideal para o político, a fim de que a norma indesejável tenha sua carga de rejeição reduzida à menor expressão possível.

Qualquer estudo fora desta percepção fenomênica corre o risco de ter o destino de Icaro, que não deveria voar nem muito perto do sol, nem muito perto da terra para que suas asas não batessem nas árvores ou a cera das penas não fosse derretida pelo calor do astro rei (33).

Creemos que é chegado o momento de se repensar toda a teoria da imposição tributária, à luz de sua «realidade real».

(32) Mostramos tais aspectos no estudo *A Separação de Poderes*, editado pela Presidência da República (Programa Nacional de Desburocratização e Instituto dos Advogados de São Paulo em 1985).

(33) A permanente rejeição da norma tributária, ao ponto de os Governos de todo o mundo partirem mais para a imposição indireta que é mais injusta do que a progressiva direta, que teoricamente seria mais justa, decorre dessa difícil obtenção de um ponto de equilíbrio de que a mitologia grega na lenda dos penedos de Scyla e Carybde é tão sugestiva.

120/

136
antigo

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

Fab. C. da M.

**UMA CONTRIBUIÇÃO AO ESTUDO
DA IMPOSIÇÃO TRIBUTÁRIA**

Publicado en
**CUADERNOS IBEROAMERICANOS
DE ESTUDIOS FISCALES**

Número 9

SEPTIEMBRE-DICIEMBRE

**MADRID
1988**