

# Editora Quartier Latin do Brasil

Rua Santo Amaro, 316 – Centro – São Paulo

Contato: *editora@quartierlatin.art.br*  
*www.quartierlatin.art.br*

**Coordenação Editorial: Vinicius Vieira**

**Revisão de Texto: Silvana Moreli Vicente Dias**

**Tarsila Nascimento Marchetti**

**Diagramação: Lucas de Souza C. Vieira**

**Capa: Miro Issamu Sawada**

FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord.) – Princípios e Limites da Tributação 2 – Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

ISBN: 85-7674-396-5

1. Tributário. 2. Direito.

## **Índice para catálogo sistemático:**

1. Brasil: Direito Tributário

TODOS OS DIREITOS RESERVADOS. Proibida a reprodução total ou parcial, por qualquer meio ou processo, especialmente por sistemas gráficos, microfílmicos, fotográficos, reprográficos, fonográficos, videográficos. Vedada a memorização e/ou a recuperação total ou parcial, bem como a inclusão de qualquer parte desta obra em qualquer sistema de processamento de dados. Essas proibições aplicam-se também às características gráficas da obra e à sua editoração. A violação dos direitos autorais é punível como crime (art. 184 e parágrafos do Código Penal), com pena de prisão e multa, busca e apreensão e indenizações diversas (arts. 101 a 110 da Lei 9.610, de 19.02.1998, Lei dos Direitos Autorais).

# DO PODER À FUNÇÃO TRIBUTÁRIA

**Marco Aurélio Greco**

*Advogado. Doutor em Direito. Professor da FVG – EDESP.*

## DO PODER À FUNÇÃO TRIBUTÁRIA

O tributo encontra suas raízes históricas no uso da força; espólio de guerra e ressarcimento pelo vencido das despesas realizadas pelo vencedor são figuras que remontam à Antiguidade e marcam a tensão inerente à relação Fisco/contribuinte.

Esta circunstância impregna, em certa medida, a experiência tributária dos países ocidentais que passaram a ver no tributo a manifestação do exercício de poder pelo Estado, visto como um aparato.

A investidura divina dada ao poder terreno do Rei contribuiu para a concepção de distanciamento entre a estrutura estatal e os destinatários de suas determinações<sup>1</sup>. Instaurou-se uma relação em que “nós” contribuintes estávamos submetidos a “eles” exercentes do poder como se nenhum vínculo ou recondução à legitimidade efetiva existisse nesta fórmula.

Com as conquistas de limites ao exercício do poder de tributar que parcialmente remontam à Magna Carta<sup>2</sup> e principalmente encontram no *Bill of Rights* seu diploma verdadeiramente protetivo do povo, iniciou-se a estruturação da tributação sob o desenho de um poder não mais absoluto, pois, embora de fato, dependia de condições para seu exercício.

Por fim, com a Revolução Francesa – e a substituição do divino, como fonte de legitimação do poder terreno do Rei, pelo povo como base da legitimidade – principia a modificação da relação básica que subjaz ao fenômeno tributário. Ela deixa de ser pura relação de po-

---

1 Sobre a origem da separação entre o Rei e a Coroa que está na base do surgimento da burocracia estatal, veja-se Ernst Kantorowicz, *Os dois corpos do Rei*, São Paulo: Companhia das Letras, 1998.

2 Obtida pelos barões para protegê-los, e não ao povo.

der – ainda que pendente de condições de exercício – para se tornar uma relação instaurada debaixo do manto do denominado Estado de Direito que, por definição, é aquele que se submete à lei, à jurisdição e garante os direitos individuais.

A partir do século XIX, crescem os esforços no sentido de sistematizar o arcabouço conceitual pertinente à disciplina do fenômeno tributário; não que antes não existisse tal preocupação, nessa época apenas assume uma conformação mais “científica” e abrangente à luz da concepção de ciência positiva que então se difundia amplamente. Os resultados deste vetor na direção da sistematização e do tratamento científico do fenômeno aparecem claramente no século XX com o Código Tributário Alemão, a sempre crescente produção doutrinária, a formulação de modelos de “Sistema Tributário” etc.

O Brasil, embora fisicamente distante do palco político dessa evolução, não esteve distante dos debates teóricos sobre a tributação. Só que, neste ponto, sofreu influências contraditórias que acabaram por ser incorporadas, ambas, à nossa experiência e ao nosso ordenamento positivo, a gerar perplexidades, conflitos e impasses.

De fato, o Direito Tributário brasileiro recebeu uma forte influência dos estudos no âmbito do Direito Constitucional. Autores de magnitude situam o ponto de partida das discussões em matéria tributária no patamar constitucional<sup>3</sup>.

Ocorre que o Direito constitucional brasileiro foi profundamente influenciado pela experiência e pelo modelo americano cujo ponto de partida é o reconhecimento dos direitos individuais como base da disciplina gerada pelo Estado. Até historicamente, o povo (os *pilgrims*) existiu antes do Estado americano que foi por eles concebido e criado a partir de suas convicções.

3

Veja-se Victor Uckmar, *Princípios comuns de Direito Constitucional Tributário*, 2ª edição, São Paulo: Malheiros, 1999, trad. de Marco Aurélio Greco, pág. 13. Lembre-se, também, a importância que teve o *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro* de Geraldo Ataliba, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1968.

Aquilo que correspondia a uma criação fruto da história vivida foi trazido para o Brasil como se fora um modelo de disciplina “ideal”. Tão significativa foi a influência do constitucionalismo americano na estruturação da disciplina constitucional brasileira (recorde-se a atuação de Rui Barbosa) que o Decreto n. 848, de 11 de outubro de 1890, ao criar o Supremo Tribunal Federal e disciplinar o processo no âmbito federal estabeleceu categoricamente em seu artigo 386 que:

Art. 386. Constituirão legislação subsidiária em casos omissos as antigas leis do processo criminal, civil e commercial, não sendo contrarias ás disposições e espirito do presente decreto.

Os estatutos dos povos cultos e especialmente os que regem as relações jurídicas na Republica dos Estados Unidos da America do Norte, os casos de *common law* e *equity*, serão também subsidiarios da jurisprudencia e processo federal.

Vale dizer, à falta de uma vivência concreta, buscava-se a solução das lacunas do ordenamento brasileiro nos “estatutos ... que regem as relações jurídicas na República dos Estados Unidos da América do Norte, os casos de *common law* e *equity*, serão também subsidiários da jurisprudência e processo federal”!

Até mesmo colmatação de lacunas do ordenamento brasileiro pelos frutos da experiência norte-americana! Que maior integração poderia existir?

Esta visão oriunda do constitucionalismo americano que prestigia os direitos e liberdades individuais retrata-se também em matéria tributária, posto que a CF/1891 na parte dedicada à “Declaração de Direitos” (artigo 72), além da legalidade geral (§ 1º), inclui entre os direitos dos cidadãos brasileiros a legalidade tributária, prevista no § 30 do dispositivo, nos seguintes termos:

§ 30) Nenhum imposto de qualquer natureza poderá ser cobrado senão em virtude de uma lei que o autorize.

Esta inserção – e neste capítulo – gera efeitos; o principal deles é dar às limitações ao poder de tributar o *status* de direito individual, argüível diretamente perante o Poder Judiciário.

Ao “poder” do Estado, opunha-se um limite que se operacionalizava através de um “direito” do cidadão contra ele exercível<sup>4</sup>.

À vertente constitucional de inegável influência norte-americana, justapunha-se, porém, a vertente administrativa fortemente enraizada no Direito Administrativo europeu. Não é o caso de estender este exame, basta lembrar a importância que, durante décadas, tiveram as obras de Guido Zanobini, Renato Alessi, Santi Romano, Jean Rivero, Georges Vedel e outros.

Ora, a vertente européia continental do Direito Administrativo formou-se à luz de uma realidade política que encontrava na figura da autoridade real seu elemento fundamental. Daí a disseminação – quase como dogma a ser seguido – do princípio da “supremacia” do interesse público sobre o particular. Claro! Pois o interesse público no contexto europeu era o interesse titularizado originariamente pelo Rei do qual foi posteriormente investido o Estado-aparato.

Dizer que um dos princípios fundamentais é o da supremacia do interesse público é, ademais, afirmar que ser este o critério de solução dos eventuais impasses que envolvam o relacionamento entre cidadão e Estado os quais serão sempre e *a priori* resolvidos em benefício do Estado, pois seu interesse prevalecerá. É negar, de plano, a possibilidade de ponderação de valores no caso concreto, da qual pode também resultar a prevalência do interesse individual ou o coletivo da sociedade civil.

No contexto europeu, aliás, em segundo, ou terceiro plano ficava a sociedade civil que não tinha verdadeiros direitos subjetivos oponíveis ao Estado, mas meros interesses legítimos a que não houvesse excesso ou desvio no exercício do poder pelo aparato estatal.

Isto levou a uma certa “dupla personalidade” do Direito Público brasileiro que, ao mesmo tempo, prestigiou a liberdade individual no plano constitucional e a autoridade estatal no plano administrativo.

No Direito Tributário, a dupla influência foi ainda mais nítida, pois vinculada aos textos de autores italianos (Vanoni, A. D. Giannini) ou

---

4 Menciono “cidadão” e não “contribuinte”, pois este é o termo utilizado pela Constituição de 1891.

traduzidos para o italiano (Hensel, Blumenstein). Ler a obra dos clássicos como Aliomar Baleeiro e Rubens Gomes de Sousa, e dos mais modernos como Geraldo Ataliba, é suficiente para demonstrar essa influência.

Ocorre que – como mostra LUCA ANTONINI<sup>5</sup> – o Direito Tributário italiano também foi formado a partir de uma fusão de tradições jurídicas: a anglo-saxã, que prestigia a liberdade e os direitos individuais contra o Estado e a germânica que se apóia na idéia dos poderes do Estado em matéria tributária.

Desta reunião de concepções e vivências do fenômeno tributário resultou o Direito Tributário brasileiro impregnado dessa tensão imanente entre autoridade e liberdade; tensão que é própria do perfil do denominado Estado de Direito que, em última análise, prestigia a autoridade que, por sua vez, encontra limites apenas nas garantias deferidas à liberdade individual. Por isso, o elemento chave da disciplina positiva corresponde ao “poder de tributar”, por sua vez submetido a “limitações”.

Sublinhe-se: poder; vale dizer, expressão de autoridade, de supremacia ao qual corresponde a posição de submissão ou sujeição “passiva” ao seu exercício.

Isto trouxe vários desdobramentos.

O principal deles está na circunstância de o poder se legitimar pela investidura, vale dizer, pelo processo que antecede a sua atribuição a, ou sua conquista por, alguém. Legítima a investidura, o exercício passa a estar protegido contra impugnações. Passa a ser incontrastável, salvo excesso, abuso ou desvio.

Daí a amplitude do debate desenvolvido em relação à competência tributária, pois corresponde à área dentro da qual o poder será exercido.

Neste campo, são detectadas duas posturas distintas: de um lado, o Poder Público procura ampliá-la, basicamente via alterações legislativas, pois esta é que dá legitimidade ao exercício do poder; em menor número de vezes as tentativas de ampliação se dão via interpretação do direito posto.

A estratégia de produzir alterações legislativas surte efeito, basta ver o número de novos instrumentos de proteção ao crédito tributário surgidos nos últimos anos (cautelar fiscal, arrolamento, CADIN, penhora *on line* etc.) que transformaram a legalidade – originalmente um instrumento de libertação do cidadão – em verdadeiro instrumento de sua dominação<sup>6</sup>.

Por outro lado, focar o debate na idéia de poder levou os contribuintes a adotarem apenas uma estratégia de bloqueio aplicada no momento da produção de novas modificações legislativas ou através do recurso ao Poder Judiciário.

A estratégia de bloqueio à produção legislativa raras vezes surge (lembro da reação à MP-66, à denominada MP do Bem e mais recentemente à prorrogação da CPMF). Por sua vez, o recurso ao Poder Judiciário, à parte a sua natural pulverização (salvo casos específicos em que pode caber uma Ação Direta de Inconstitucionalidade), submete-se ao tempo próprio dessa discussão.

Vale dizer, as estratégias de ampliação acabam tendo maior eficácia prática do que as de bloqueio.

De fato, a estratégia de bloqueio – salvo o caso da CPMF – em nada contribui para alterar a situação existente; ao contrário, bloquear modificações é assegurar a manutenção do *status quo*. Além disso, ela, paradoxalmente, reforça a idéia de “poder”, pois, se a estratégia não se revelar eficaz e a alteração legislativa ocorrer, a modificação estará legitimada, pois submetida ao crivo dos que a ela se opunham e ao julgamento no âmbito do processo político pertinente.

Mais do que isso, a mera estratégia de bloqueio deixa na penumbra aquilo que – ao lado das condições jurídicas para a cobrança de tributo – de mais importante existe, qual seja a destinação do respectivo produto da arrecadação.

---

6 Veja-se o meu *Três papéis da legalidade tributária*, no volume “Legalidade e tipicidade no Direito Tributário”, coord. Ricardo Lodi Ribeiro e Sérgio André Rocha, São Paulo: Quartier Latin, 2008, pág. 101 e segs.

De fato, se o núcleo da tributação é o poder de exigir, uma vez que esteja legitimado pela lei, então se encerra o debate tributário, posto que a destinação estaria fora do objeto a considerar.

Isto leva à paradoxal constatação de que focar o debate tributário apenas nas condições e limites da instituição e cobrança de tributos – vale dizer, tratá-lo exclusivamente como fenômeno de poder – é exatamente fazer o “jogo do poder”, pois centra o debate nos pressupostos de exercício que, uma vez superados, deixam livre o titular do poder para exercê-lo dentro de uma amplitude cada vez maior.

Assim, os debates sobre competência e suas diversas formatações, sobre as limitações constitucionais, sobre a capacidade contributiva vista apenas como limite etc, embora importantes, acabam por reforçar o poder tornando-o sempre mais aparelhado juridicamente.

Esta visão encontrou seara fértil no período que vai de 1964 a 1988 em que o contexto político praticamente impedia o debate substancial (sobre isonomia, disparidades sociais etc.) e em que se desenvolveu uma teoria jurídica positivo-normativista (talvez a única viável à época) que foi eficaz como instrumento de proteção do contribuinte no bloqueio das investidas do Fisco, mas que pouco acrescentou quanto às diretrizes positivas a serem seguidas pela tributação.

Neste campo, a Constituição de 1988 não foi mero rearranjo de dispositivos; ao revés, trouxe alteração no próprio fundamento constitucional da tributação.

De fato, na CF/67 o fundamento da tributação era o poder de que investido o Estado. Poder juridicizado, mas sempre poder.

Na CF/88, o Estado surge como criatura da sociedade civil para que atue na direção do atendimento às prioridades e objetivos por ela definidos no próprio texto constitucional<sup>7</sup>. Vale dizer, o Estado é criado pela sociedade civil para servi-la.

---

7 Vide o Preâmbulo da CF/88 e seus artigos 1º e 3º. A respeito, veja-se o meu *Solidariedade social e tributação*, no volume de mesmo nome que coordenei com Marciano Seabra de Godói, São Paulo: Dialética, 2005.

Como tal, o Estado não está originariamente investido de poder; ao revés, a ele é originariamente atribuída uma função que se qualifica como atividade de busca de objetivos no interesse de outrem (a sociedade civil).

Isto altera o fundamento último da tributação, que passa a ser a idéia de solidariedade ou coesão social a partir da qual se identificam os objetivos buscados e à luz dos quais encontrará espaço a cobrança de tributos. A razão da criação de tributos não é mais o mero poder do Estado (por vezes, disfarçado no debate sobre capacidade contributiva), mas como ensina com precisão CLAUDIO SACCHETTO ao examinar o conceito de tributo:

The useful and essential definition of tax revealed by its groundings could be as "a fulfillment of a civic duty of cohesion expressed by the contribution to the public expenses on the basis of a person's ability to pay".<sup>8</sup>

Note-se que o fundamento do tributo é o dever social ou cívico de solidariedade que se atende pelo ato de contribuir para as despesas públicas de acordo com a capacidade contributiva manifestada. Fundamento não é o poder do Estado, mas a situação de convívio em sociedade que faz nascer o dever de solidariedade.

Isto, aliás, está em sintonia com a formulação do artigo 1º da CF/88 que consagra um Estado Democrático de Direito; vale dizer, não um Estado de Direito (apenas protetivo dos valores individuais), mas também um Estado Democrático, modificador da realidade que procura reduzir as desigualdades. É, da mesma forma, a diretriz que emana do seu artigo 3º, I que aponta como primeiro objetivo do Brasil a construção de uma sociedade não só livre, nem apenas solidária, mas que reúna ambos os valores como condição para ser justa.

Dizer que o Estado está investido de uma função de tributar ao invés de um poder de fazê-lo, não é conclusão meramente teórica. As

---

8 *The notion of tax and the principle of cohesion – the Italian perspective*, em "The concept of tax" EATLP International Tax Series volume 3, 2005, coord. Bruno Peters, pág. 325.

conseqüências práticas são imensas como procurei exemplificar no texto de 2005 mencionado em rodapé. Retomo algumas delas e ressalto outras que se acrescem, por dizerem respeito mais diretamente ao tema aqui examinado.

A primeira é a de que a função – diversamente do poder – não se legitima pela investidura, mas pelo desempenho. Vale dizer, seu corolário é existir um controle sobre a efetiva aplicação dos recursos arrecadados, não apenas em termos de destinação, mas inclusive de eficiência e economicidade da aplicação à luz das políticas públicas a serem por eles atendidos. Controlar a aplicação do produto da arrecadação, mais do que instrumento de proteção do contribuinte é mecanismo de controle sobre o modo pelo qual está sendo desempenhada a função tributária.

A segunda é a de que a tributação não se resolve por si e em si; a tributação, em especial (por dizer respeito ao financiamento do Estado) deve estar em sintonia com os objetivos constitucionais e ser adequada (compatível) com a realidade à qual se aplica. O controle de constitucionalidade das exigências tributárias não deve dar-se apenas das perspectivas formal e material, mas principalmente das substancial (valores) e funcional (objetivos).

A terceira é a de que o interesse arrecadatário e os poderes da fiscalização – que emanam do capítulo do Sistema Tributário e, inclusive do § 1º do artigo 145 da CF/88 – é um interesse secundário, dependente do interesse primário consistente na busca do atingimento dos objetivos constitucionais. Exigência tributária que conflite com os objetivos do artigo 3º ou implique em retrocesso na sua busca é tão inconstitucional quanto cobrança sem lei ou retroativa.

A quarta é a de que a instituição, a permanência da cobrança do tributo, bem como a aplicação dos respectivos recursos, devem estar em sintonia com as políticas públicas que justificaram sua criação. Vale dizer, o debate tributário – posto que focado no desempenho de uma função – supõe necessariamente a inserção da exigência pecuniária no âmbito dos instrumentos para o atendimento a certa política pública, consagrada no Plano Plurianual o qual deve ter coerência com a plataforma eleitoral escolhida democraticamente pela via eleitoral.

A quinta é a de que o debate tributário, mais do que debate meramente técnico, é debate predominantemente cívico; contribuir para as despesas públicas é desdobramento da cidadania em sentido amplo (não apenas no sentido de votar e ser votado), mas vista da perspectiva da solidariedade social.

Outras conseqüências – relevantes – certamente existem e podem ser lembradas, desde que se aprofunde a análise a partir da perspectiva funcional.

Em suma, um dos principais passos que vejo a serem dados na direção da busca do equilíbrio da relação fisco/contribuinte atualmente no Brasil, é ultrapassar a idéia de tributo como expressão de manifestação de um poder, para evoluir na direção do reconhecimento de que o núcleo do fenômeno tributário está em conceber a tributação como exercício de uma atividade no desempenho de uma função, pois isto implicará deslocar a sociedade civil de mera destinatária e submetida ao poder formal, para assumir o papel de protagonista positiva do direcionamento a imprimir a esta função.

Além de tudo, esta mudança de perspectiva poderá contribuir firmemente para a mudança do perfil que a legalidade tributária vem apresentando e transformá-la de instrumento de dominação em instrumento de emancipação da sociedade civil no âmbito tributário.