

TRABALHOS ACADÊMICOS

Os três textos que, a seguir, são apresentados, selecionados pelo Professor Luís Eduardo Schoueri, foram produzidos em 1997 por acadêmicos do 4º ano da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo.

A Legalidade Tributária em face das Demandas Contemporâneas

Alysson Leandro Mascaro

Aluno do Curso de Graduação da Faculdade de Direito da USP.

Apresentação

Esta é uma reflexão a respeito de idéias e conceitos que tradicionalmente são tidos como base do Direito Tributário, a legalidade e os princípios constitucionais sobre a tributação. Já há muitos séculos o fenômeno da tributação obedece determinados requisitos e princípios que são próprios daquilo que modernamente é chamado Estado de Direito. Na Inglaterra do século XI tem-se conhecimento de institutos de direito que coíbiam a tributação arbitrária. Todos os Estados contemporâneos construíram um sistema de tributação baseado em princípios e estruturado na legalidade.

Não se pode, no entanto, conceber a legalidade como um fenômeno de características próprias e unívocas, atemporal e fora da história. Todos os institutos jurídicos são expressão das condições materiais, econômicas, sociais, políticas, valorativas e idealísticas de seu tempo. Institutos jurídicos há, no entanto, que atravessam séculos de construção jurídica humana com a mesma nomenclatura e, aparentemente, com o mesmo sentido e a mesma função. É ilusório, e contrário a qualquer espírito científico, no entanto, imaginarmos uma imutabilidade de sentido, funcionamento e propósitos de qualquer instituto jurídico que atravessa ao menos mais de um contexto histórico. Por tal razão, o fenômeno da legalidade, e por conseguinte da legalidade tributária, não são idéias universalmente estabelecidas, nem tampouco imutáveis. Aquilo que se denominava legalidade à época de João Sem-Terra não pode ser compreendido como legalidade em vista das épocas do Absolutismo da Idade Moderna, bem como a legalidade moderna não é igual à modernidade contemporânea.

Se assim é, refletir a respeito do fenômeno da legalidade tributária torna-se imperioso nas épocas atuais, em que as mudanças nos paradigmas de Estado, economia, direito e dos valores são observadas e vividas quotidianamente. Conceitos como o de globalização, neoliberalismo, eficácia econômica e segurança são temas colocados na ordem do dia da agenda econômica e política mundial, e tais realidades não podem, de maneira alguma, escapar

à análise e reflexão do pensador e do operador jurídico contemporâneo. É preciso, nesta atual fase, colocar à prova todos os valores e os institutos teóricos e práticos do Direito Tributário, tendo em vista sua estreita ligação com os fenômenos econômicos que ditam na atualidade a mudança dos paradigmas sociais mundiais, a fim de que haja uma adequada expressão do fenômeno tributário na sociedade em que vivemos.

Introdução

O fenômeno da legalidade há séculos constitui-se em fator de discussão para juristas, filósofos, políticos, economistas, e, enfim, para toda a sociedade. Contemporaneamente, a legalidade veio a adquirir ares de unanimidade - não por propiciar justiça ou algum valor próximo a ela - mas sim por ser o único meio de instrumentalização social e estatal nas sociedades contemporâneas, as ditas sociedades de massa, cuja formação econômica, política e social é complexa. O fenômeno da legalidade - ou seja, o modo pelo qual agem os Estados contemporâneos, através das normas ou das leis - paradoxalmente é encontrado em Estados que primam ou não pela democracia, em países dos mais diversos sistemas políticos, econômicos e sociais. A legalidade deixa de ser - como se presumia, no século XVIII, no Iluminismo, na Revolução Francesa e no auge do jusnaturalismo - um fenômeno de democracias em oposição ao Absolutismo. Deixou de ser também, como se imaginava no século XIX, o modo de organização dos Estados liberais, visto que as experiências intervencionistas, autoritárias e totalitárias do século XX necessitaram, em grande parte, de uma instrumentalização legal.

Na verdade, o fenômeno da legalidade, na contemporaneidade, é expressão necessária de um outro fenômeno próprio de nossas épocas, a burocracia, entendida aqui segundo a perspectiva de Weber como um modo de dominação legítima e de organização social que se contrapõe a estruturas tradicionais ou carismáticas.¹ Na verdade, segundo esta perspectiva, a burocracia é um modo necessário de organização de sociedades complexas. Nas sociedades primárias, é possível um controle social baseado em modalidades personalistas ou tradicionais. Já em sociedades de massa, em que os fatores de pressão e os interesses são inúmeros e de difícil composição, a burocracia - e a legalidade como meio de expressão dela - é imprescindível para a garantia de um mínimo de ordem e segurança. A ordem e a segurança são valores sociais fundamentalmente utilizados pela burguesia e pelo liberalismo que deita raízes nos séculos XVIII e XIX, mas - e daí vem a interessante configuração da legalidade - estes mesmos valores de ordem e segurança, ainda que não formulados explicitamente, estão na base das sociedades que não primam pelo liberalismo - as sociedades calcadas no intervencionismo, e mesmo todas as

¹ Sobre as categorias weberianas aplicadas à situação jurídica em face da sociedade contemporânea, ver Jürgen Habermas, *Direito e democracia - Entre facticidade e validade*. Rio de Janeiro : Tempo Brasileiro, 1997, Cap. II, item III.

sociedades socialistas e comunistas que se utilizaram do Estado. Assim, a primeira constatação básica que se pode fazer da legalidade é a de que, ao contrário de um fenômeno típico apenas do liberalismo, ela é um fenômeno típico dos Estados, na sua concepção contemporânea. A legalidade ainda persiste como modo de preservação da segurança, mas não apenas da segurança liberal, e sim da segurança social que se atrela ao Estado.

O que proporciona à legalidade estar atrelada ao fenômeno dos Estados contemporâneos não é sua característica finalística, como era próprio do liberalismo, mas sim sua instrumentalidade. Tal diferenciação é fundamental para que se possa melhor compreender e resolver inúmeros problemas da legalidade nos dias atuais. A idéia histórica da legalidade - ou melhor, da época da sua construção - é finalística. Ainda hoje contaminamo-nos com tal idéia, e toda a estrutura do direito contemporâneo brasileiro, bem como do Direito Tributário, é de uma legalidade finalística. No entanto - e aí se funda o distanciamento entre o direito contemporâneo e as outras estruturas sociais - a realidade da legalidade, nos dias atuais, é instrumental, e não finalística. Por esta razão, o produto das operações e das reflexões jurídicas não consegue encontrar um eco razoável na economia, na política e na sociedade.

As reflexões atuais sobre o princípio da legalidade no Direito Tributário, de maneira geral, padecem desta falta de adequação àquilo que representa tal fenômeno. A razão básica para este fato está numa compreensão extraída apenas das normas do sistema jurídico que tratam da própria legalidade. O fenômeno da legalidade, atualmente, não pode prescindir de uma análise global do sistema e dos valores jurídicos, quicá mesmo de uma reflexão que extrapole os limites do próprio sistema formal de direito. Não é possível compreender no hoje a legalidade como sendo o princípio que se extrai apenas de algumas normas constitucionais e do Código Tributário Nacional. Observada por esta perspectiva, a reflexão sobre a legalidade tributária rapidamente se esgota, visto que os comentários e as idéias que se tiram das normas legais, após um tempo de trabalho e reflexão, acabam por tornar-se tautológicas. A legalidade finalística - que, dentre algumas de suas características, esgota-se na norma - não consegue dialogar com fenômenos atuais da economia e do Direito Tributário, como o do planejamento fiscal, o do planejamento econômico por parte do Estado e da modulação das leis tributárias à realidade econômica e social, porque todos estes fenômenos citados não são calcados na legalidade finalística, mas sim numa legalidade instrumental. É instrumental, na atualidade, tanto a legalidade vista da perspectiva do contribuinte quanto do ponto de vista do Estado e dos agentes econômicos. Permanecer atrelado a uma idéia distorcida do que seja a legalidade na atualidade é distanciar-se da dinâmica social - ou seja, tornar-se anacrônico - e este é o perigo de uma reflexão compartimentada de qualquer realidade do mundo e da vida. No entanto, observar um fenômeno na sua pluralidade, na sua realidade que exige uma pluralidade de métodos e sensibilidades, é a única forma possível de

trabalhar sobre o que é de fato dado, a fim de refletir sobre suas determinantes e suas possibilidades e, a partir daí, transformar o que é dado naquilo que seja desejado.

Capítulo 1 - Estado, Direito, Sociedade e Economia: Estado de Direito e Razão de Estado

1. Introdução

Nas relações humanas e sociais, dificilmente será possível encontrar um campo claro de distinção entre esferas de agir social. As idéias de Estado, sociedade, direito e economia, dentre outras, são todas especialidades, às vezes perceptíveis às vezes não, de uma mesma realidade que é a da existência do ser humano em sociedade, interagindo com determinadas condições dadas pelo mundo e condicionando seu agir a uma gama imensa de fatos e realidades. Permeia toda a realidade de vida humana um sem-número de fenômenos não perceptíveis ao homem, mas que são determinantes do próprio agir individual e social. Exemplo destes condicionantes às vezes imperceptíveis é o papel da ideologia.²

De tal maneira as relações do existir individual e social são intrincadas e inter-relacionadas que talvez não seja possível, em termos absolutamente científicos, tratarmos da existência de sistemas de ciências humanas, como assim poderia deixar transparecer a idéia de sistema econômico, sistema social, sistema político, sistema jurídico, sistema dos valores. Todos os sistemas - que na verdade são uma construção tópica para um didatismo de idéias - são na verdade expressão multifacetada de uma única realidade humana, que é a da existência social do ser humano nos seus variados fenômenos, acontecimentos e determinantes. Não se pode falar, a não ser em termos tópicos, reducionistas, de realidades econômicas de um lado e de realidades jurídicas de outro, visto que são todas realidades produzidas uma pela outra, determinando-se mutuamente e coesamente, mesmo nas suas contrariedades e contradições. A coesão dos sistemas não se funda em coerências, visto que se plantam e se especificam na própria realidade humana de contradições, combates e necessidades.

Entretanto, é possível, em termos de análise funcional, observar a especificidade institucional dos conceitos tópicos de Estado e Direito, além da materialidade e da dinâmica própria daquilo que se designa por sistema econômico (ou relações de produção), e também, em linhas genéricas, da realidade social. Numa perspectiva histórica, ver-se-á que a idéia de Estado ainda hoje utilizada pode ser encontrada desde a antiguidade, embora, em termos estrí-

² Sobre o problema da possibilidade de determinação do fenômeno jurídico, ver Aloysio Ferraz Pereira, *O Direito como ciência*. São Paulo : RT, 1980: "A determinação da ciência do direito como ciência humana particular, ou seja, o julgamento do seu objeto, de seus métodos usuais, de seus fins prático e teórico, a definição do seu ser social e histórico - eis uma tarefa que só a retomada da questão em termos de *repetição* ou de *reflexão radical* pode levar a cabo ou iniciar com proveito".

tos, considere-se Estado como um fenômeno da modernidade. De fato, o distanciamento que há entre a *polis* grega, o Império romano e os Estados modernos contemporâneo é significativo, embora possível de similitudes em pontos específicos.

O advento da modernidade no mundo ocidental, após o medievalismo, constrói, no plano teórico, a idéia de Estado e de sociedade, que, durante as idades Moderna e Contemporânea, serão objeto das mais variadas aproximações e diferenças. O contratualismo, nas suas variadas vertentes de pensamento (Hobbes, Rousseau, Montesquieu etc.), o idealismo (Kant), as interpretações históricas (Hegel, Marx), a sociologia weberiana, enfim, as mais variadas correntes do pensamento social dividiram ou determinaram diferenças (ou até as negaram) entre sociedade e Estado. Das idéias de sociedade e Estado, suas especificidades contemporâneas serão de valiosa utilidade para nossas reflexões.

Desde o fim do modo de produção feudal é possível determinar a formação dos Estados modernos, que se constituíram, nos séculos XVI, XVII e XVIII como Estados absolutistas. Ao absolutismo político contrapunha-se a reação burguesa, alijada politicamente mas afirmada economicamente. Com o fim do absolutismo, em séculos XVIII e XIX, a realidade política da dominação burguesa assenta-se sobre bases liberais, numa contraposição aos privilégios típicos da política absolutista. O fenômeno do liberalismo, e sua ligação direta com a tomada de poder por parte da burguesia, apresenta variações políticas, sociais, econômicas e jurídicas diversas, e que servirão - todas - de base à construção do princípio da legalidade e de sua correlata, a legalidade tributária.

2. A estruturação do liberalismo

A primeira construção histórica liberal diz respeito à sua oposição aos privilégios absolutistas, no campo das idéias (Iluminismo na filosofia e na teoria do Estado, jusnaturalismo no direito), e no campo econômico (fortalecimento das relações produtivas burguesas). Assim sendo, a idéia liberal, em oposição à realidade absolutista, tenderá a eleger princípios e práticas que viessem a assegurar uma possibilidade econômica, política e social que não fosse de inferioridade de oportunidades em relação aos privilégios econômicos da nobreza e do clero. Assim, as primeiras noções principiológicas que se erigem de um modelo liberal, em atendimento às necessidades e aos interesses burgueses, são a da igualdade, entendida como igualdade de possibilidades negociais, no campo econômico, e, no campo político, igualdade formal, que encontra vazão no princípio da isonomia na esfera jurídica. A igualdade liberal é expressão de uma necessidade igualitária formal. O formalismo, assim, aparenta-se como instrumento eficaz à construção dos intentos burgueses, e todo o liberalismo irá privilegiar o aspecto formal, e não o material, como forma de assegurar a segurança burguesa.

A igualdade formal é um princípio que se esgota em si mesmo. Ou seja, a partir do momento em que construído formalmente, expresso normativamente e passível de sanção em caso de descumprimento, a igualdade liberal basta em si mesma. A isto se chama igualdade finalística - a igualdade formal é o fim último dos interesses.

A progressiva construção do sistema liberal, no século XIX, caminha no sentido de privilegiar, a cada momento mais, a segurança econômica, social, política e jurídica que propriamente qualquer sentido de justiça ou de diminuição de desigualdades. A segurança liberal vai se afirmar por meio das chamadas garantias, geralmente normatizadas, ou seja, tornadas obrigatórias por meio da sanção estatal. Tais garantias, cujo primeiro conjunto pode ser observado nas Declarações de Direitos do Homem e do Cidadão, na Revolução Francesa, construir-se-ão todas no sentido de permitirem direitos formais (vem daí a idéia de direitos subjetivos), que se podem deduzir da racionalidade, que possibilitarão a segurança necessária às relações econômicas, sociais, políticas e jurídicas de interesse burguês. Assim sendo, todo o direito passa, no século XIX, a ser atrelado ao Estado, como forma de poder ser assegurado materialmente, no caso de sua violação formal. Desta concepção de direito sai sua característica estática de garantir direitos, ou seja, sua concepção finalística, cujo fim está em si mesmo. Deste pensamento vem a divisão necessária entre as esferas do econômico, do social e do político/jurídico, que se encontram atreladas materialmente, mas divididas operacionalmente.

3. O Estado de Direito como função liberal

É própria da estruturação liberal a construção da idéia de Estado de Direito. Como visto, o conceito de Estado de Direito nasce em oposição ao Absolutismo, e, originando-se da idéia de Estado de Direito, nasce toda a ligação necessária entre Estado e Direito, resultando também da idéia de Estado de Direito os valores - tornados princípios fundamentais - da segurança das relações, da igualdade e das liberdades formais, resultando, daí, suas necessárias vinculações à legalidade.

O Estado de Direito é aquele que assegura as garantias, é o Estado calçado no formalismo, é aquele que somente fala e age por meio da legalidade. É do liberalismo que se põe em prática a idéia de legalidade, como maneira de preservar a segurança nas relações. A partir do liberalismo, em fins de século XVIII e início de século XIX, todos os Estados contemporâneos de moldes democráticos liberais (praticamente a maioria do mundo ocidental já no séc. XIX), passam a se construir sob as premissas do Estado de Direito e da legalidade.

4. Estado de Direito como função da burocratização

A concepção de Estado de Direito, como sendo o tipo de Estado que se calca e se operacionaliza por meio da legalidade, em contraposição ao arbí-

trio, vai se tornar necessária, no século XX, não apenas aos Estados de moldes liberais, mas sim a todos os Estados complexos, fundados sobre sociedades cujas relações econômicas e sociais sejam também complexas.

Já não é mais possível a observação, nas sociedades de massas do século XX, de um controle social baseado em padrões de dominação tradicionais ou carismáticos, tendo em vista a complexidade das relações que se vão estabelecendo neste século. Não somente a democracia liberal estará umbilicalmente ligada à idéia de legalidade e de Estado de Direito. Todos os Estados complexos, mesmo que não democráticos nem liberais, necessitarão da burocratização de suas funções - das regras, da possibilidade de controle, e, portanto, de alguma espécie de legalidade - para um controle e uma coesão mínimas. A legalidade ainda vai se compreender como segurança, como fim em si mesmo, mas não a favor apenas de uma democracia formal (liberal). A segurança legal é a segurança estatal, que já neste século vai se avultando como um corpo autônomo, de interesses corporativos próprios e com razões de ser diferentes das razões sociais.

Não é por outra razão que todas as sociedades complexas do século XX, como as de democracia formal liberal (Europa e EUA), de autoritarismo (América Latina por exemplo) e de totalitarismo (Alemanha nazista, por exemplo), e mesmo os Estados socialistas complexos (URSS, China), necessitaram de um aparato de burocracia, portanto de regulação, e portanto também de legalidade, para que se constituíssem e conseguissem manter e operacionalizar seus interesses e a segurança das relações dos grupos dominantes. Claro está que a legalidade, em cada um destes quadros, está em função de princípios diversos e de interesses dos mais variados, fazendo com que se apresente diferentemente em cada Estado e mesmo em cada época, mas sempre como finalidade necessária à construção de um dado tipo de segurança próprio de cada Estado.³

5. Estado de Direito e Razão de Estado

O fenômeno da Razão de Estado é associado ao próprio surgimento do Estado. A Razão de Estado é a motivadora das operacionalizações estatais, são os interesses que determinam as atividades e as funções do Estado. Nos Estados absolutistas, a Razão de Estado era costumeiramente compreendida como a razão dos reis (*L'État c'est moi*), em contraposição às razões sociais. O Estado absolutista não era compreendido como um corpo autônomo da vontade dos grupos dele dominantes (nobreza), portanto as razões de Estado absolutistas podiam ser compreendidas como as razões dos reis, ou seja, das classes dominantes.

³ A respeito do perfil histórico da legalidade perpassada pelo direito enquanto objeto de conhecimento, ver Tercio Sampaio Ferraz Junior, *Introdução ao estudo do Direito*. São Paulo: Atlas, 1996, cap. 2. Sobre a expressão do Direito nas diversas sociedades contemporâneas, ver René David, *Os grandes sistemas do Direito Contemporâneo*. São Paulo : Martins Fontes, 1997.

Com o advento das democracias formais, impregnadas pelo formalismo assegurador dos interesses burgueses, esvazia-se a idéia das razões de Estado pela própria razão de se constituir, o Estado liberal, num ente cuja finalidade maior seria apenas a de assegurar os interesses sociais (burgueses). Por desprivilegiar uma vontade própria do Estado, a Razão de Estado liberal passa a ser uma razão em si mesma, uma razão que visasse apenas assegurar o conteúdo mínimo de institutos jurídicos que eram compreendidos como estatais. Não se torna apropriado reconhecer uma razão autônoma ao Estado liberal, que permanecia atarracado ao seu conteúdo mínimo de garantias, todas de interesse burguês.

Contudo, com a complexidade crescente do capitalismo burguês, e com a complexidade da vida social e estatal, já em inícios do século XX pode-se observar uma lógica interna dos Estados diversa da lógica liberal de século XIX. Devido à formação de um corpo burocrático relativamente desvinculado da própria burguesia, começa a haver, nas práticas estatais, uma determinada desvinculação - às vezes grande, às vezes insignificante - das razões e dos interesses burgueses. Instaure-se, no século XX, o fenômeno da autonomia do Estado (não absoluta, quase sempre relativa) em face dos interesses diretos das classes dominantes. Na maior parte das vezes, esta lógica interna dos Estados estava em concordância com a lógica econômica reinante, mas já é possível se observar, em inícios do século XX, um desenvolvimento das razões próprias de Estado.

A autonomia crescente do fenômeno do Estado em contraponto à liberdade social resulta, logo também no início do século XX, naquela categoria de Estados a que se dá o nome de Estados intervencionistas. O intervencionismo estatal pressupõe uma dada autonomia do corpo burocrático estatal em relação ao corpo social, a fim de que possa haver uma intervenção daquele neste. O intervencionismo dá-se ao mesmo tempo no campo econômico (surge daí as idéias de desenvolvimentismo, keynesianismo, fomento econômico), como no campo político (guerras para o aumento de territórios, partidos únicos e autoritarismos) e no campo social (extermínio de minorias, controle de natalidade, dentre outros).

Na grande parcela dos intervencionismos, os interesses de classes dominantes esteve por trás das intervenções. A intervenção surge até mesmo como forma de preservação do capitalismo, esgotado que estava já com o modelo liberal e que necessitou de apoio instrumental e econômico do Estado. Percebe-se, por detrás das duas grandes guerras mundiais, um quadro de fortalecimento estatal que permanece até a atualidade, quando vem a se esgotar.

É este fortalecimento estatal que propiciará uma desvinculação das idéias de Estado de Direito e de Razão de Estado. Como visto, a própria razão de Estado do liberalismo era o Estado de Direito, ou seja, havia uma proposital confusão entre Estado de Direito e Razão de Estado que era de interesse liberal. No século XX, com os fenômenos do intervencionismo e da autonomia

estatal, todos calcados contudo na burocracia, há uma desvinculação entre Razão de Estado e Estado de Direito que não era própria do liberalismo.

6. Estado de Direito como instrumento da Razão de Estado

A desvinculação que se vai criando, no século XX, entre Estado de Direito e Razão de Estado acaba por contrapor, várias vezes, os interesses de Estado com o sistema da legalidade do próprio Estado. Em casos graves, a sobreposição dos interesses de Estado à própria sistematização do Estado de Direito conduz ao aparecimento de Estados totalitários, ou, se em grau menor, ao autoritarismo que muitas vezes ainda preserva o verniz da democracia formal.

No entanto, o mais comum, e isto, além dos Estados autoritários, também nos Estados democráticos - todos intervencionistas em alguma fase do século XX -, foi a justaposição das Razões de Estado ao Estado de Direito, instrumentalizando este último de acordo com os interesses do primeiro. O fenômeno característico do Estado posterior ao liberalismo aos moldes do século XIX é a instrumentalização do Estado de Direito para que sirva às mais variadas Razões de Estado.⁴

Trabalha-se, aqui, com uma dada espécie de instrumentalização do Estado de Direito, própria do século XX e dos países de profunda estruturação burocrática e de grande complexidade na intervenção, que não é a mesma espécie de instrumentalização que sempre se verificou na idéia de Estado e na idéia de Estado de Direito. Resta claro que o Estado absolutista estava em função dos interesses de um dado grupo social, instrumentalizando tais interesses. Assim também no Estado liberal, que servia de instrumento aos objetivos de segurança negocial da burguesia. A instrumentalização que aqui se refere diz respeito não à serventia estatal aos interesses de grupos, visto que isto sempre houve, mas sim diz respeito a uma dada instrumentalização do Estado de Direito que faça com que aquilo que era fim aos interesses absolutistas e burgueses passe a ser meio. Ou seja, garantias formais e princípios não são mais objetivos finais dos interesses sociais, mas sim categorias instrumentais dos interesses estatais, e o fenômeno tradicional da instrumentalização do Estado torna-se deslocado não mais para a produção normativa primária, mas sim para a instrumentalização desta. É a partir daí que se pode observar um reatamento das esferas jurídica e social/econômica, não mais apenas para uma instrumentalização do segundo em relação ao primeiro, mas sim para um ciclo de instrumentalizações tal que saia da economia e da sociedade para o Estado de Direito e não se esgote nele mesmo, mas retorne, ainda instrumentalizado, à economia e à sociedade. É este fenômeno contemporâneo que alterará profundamente aquilo que se denomina princípio da legalidade.

⁴ A respeito da correlação entre uma teoria da soberania e o direito, ver Ari Marcelo Sólón, *Teoria da soberania como problema da norma jurídica e da decisão*. Porto Alegre : Sérgio Antonio Fabris, 1997.

Formas de interação entre os sistemas econômico/social e jurídico/estatal.

Estado de Direito <—————> Sociedade e economia
Expectativas jurídicas tradicionais
(legalidade finalística - liberal)

Estado de Direito <=====> Sociedade e economia
Expectativas jurídicas contemporâneas
(legalidade instrumental)

Capítulo 2 - Direito e Estado em Face das Novas Demandas Econômicas

1. Introdução

O surgimento, no século XX, de uma nova divisão entre Estado de Direito e Razão de Estado, que não mais irá se esgotar nos limites do Estado de Direito apenas, é resultado de uma situação estrutural não só político/jurídica, como visto, mas também econômica e social. A instrumentalização da legalidade aparece, desta forma, como uma forma de preservar uma coesão burocrática, de forma democrática, mas ao mesmo tempo capaz de direcionar a economia e a sociedade e nelas intervir sistematicamente.

As primeiras formas de legalidade como instrumento de intervenção não tardam a surgir em todo o mundo. O movimento que buscava impregnar às relações do trabalho uma diferença em relação à simples obrigação contratual de direito civil é uma expressão desta busca de instrumentalização. As constituições que, a partir do início do século, passam a eleger ordens econômicas como preocupações legais são outros característicos exemplos desta tendência (Constituição de Weimar, de 1919). No Brasil, o momento do esgotamento do modelo liberal, e o conseqüente início de um processo de intervenção econômica e social, dá-se com o fim da República Velha, início da Era Vargas, quando do surgimento da primeira constituição brasileira a tratar da intervenção na ordem econômica (Constituição de 1934), acompanhada de uma constante e profusa construção normativa posterior que veio a regular e a intervir sistematicamente na economia e na sociedade. Um exemplo marcante, no caso brasileiro, desta intervenção, é o surgimento da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), de 1943.

A fase do intervencionismo estatal, na primeira metade deste século e nas primeiras décadas da sua segunda metade, obedecia a uma razão de Es-

tado relativamente autônoma, cuja intervenção econômica, em muitos países e em muitos casos, foi bem além da simples concretização dos interesses dos grupos econômicos e sociais, aplicando sim um intervencionismo de interesses próprios do Estado, nas relações econômicas que se desenvolviam impregnadas das rédeas estatais (sindicalismo e formas de cooperativismo, por exemplo).

Pode-se observar, neste quadro, uma relativa autonomia estatal na instrumentalização própria de seus meios burocrático/legais, e uma influência relativamente menor, na análise histórica, da sociedade e da economia no Estado do que o inverso. O próprio fortalecimento econômico, social e intervencionista do Estado torna-o relativamente imune às tendências e influências cujos interesses fossem contrários aos do Estado. De tal sorte o Estado passa a intervir econômica e socialmente que o sistema do capitalismo avançado mundial torna-se dependente do intervencionismo e da esfera estatal para seu próprio desenvolvimento. Ao mesmo tempo, prolifera uma lógica econômica estatal em contraponto a um liberalismo já não mais observado mundialmente.

Segundo Tercio Sampaio Ferraz Junior,⁵ “a divergência (entre a sistematização material e a formal) está na tendência mais intervencionista ou mais liberal. O risco está em que a primeira, promovendo a certeza, favorece a centralização do controle social e a diminuição da liberdade individual. A segunda, promovendo a igualdade, favorece a descentralização e diminui a eficiência dos controles”.

Todas as relações de produção, em meados deste século, nos países de capitalismo avançado e dependente, mas também em países de economia planificada, tornam-se paralelas à ação econômica estatal, que, em sua lógica interna própria (sua própria Razão de Estado), instrumentaliza suas possibilidades e seus limites como forma de propiciar a consecução de interesses capitalistas, ou econômicos, dos mais variados. O capitalismo de meados do século passa a depender da lógica estatal, tanto na planificação econômica quanto nas facilidades ofertadas pelos objetivos estatais, tanto na construção de uma infra-estrutura estatal capaz de dinamizar as relações econômicas quanto nas ações estatais capazes de sustentar as relações de produções (como o exemplo da indústria armamentista que se estrutura em um vínculo simbiótico necessário com os interesses bélicos estatais, como o exemplo das políticas energéticas de petróleo e álcool no Brasil, que passam a condicionar grande parcela da atividade econômica privada).

Nas últimas décadas deste século no entanto, e nos dias atuais, o sistema de interação entre o Estado e a economia de tal maneira se sofisticou e se avultou que a instrumentalização própria das estruturas do Estado tomam caracte-

⁵ Tercio Sampaio Ferraz Junior, Segurança jurídica e normas gerais tributárias. *Seminário para avaliação do Sistema Tributário Nacional*, Associação Comercial de São Paulo, 1982.

rísticas novas, calcadas em paradigmas diversos, cujo enfrentamento necessita de uma percepção não mais dos interesses estatais e econômicos globais apenas, mas sim desce à individualização das políticas estatais, tornando a instrumentalização estatal atrelada a necessidades que a sua própria dinâmica interna não comportava. Nesta nova fase das relações econômicas, a própria legalidade, como meio de intervenção e de garantia de políticas gerais de direcionamento econômico e de segurança das relações, passa a ser obstáculo quando defrontado com novas formas de interação que se vão estabelecendo entre o Estado e a economia. Assim, e não podendo perder o próprio arcabouço da legalidade - que representa a possibilidade de uma democracia formal e também possibilita o campo das garantias mínimas -, o Estado precisa alterar o sentido do princípio da legalidade a fim de adaptá-la, sem inutilizá-la, às novas demandas econômicas e sociais da atualidade.

2. As demandas neoliberais

O conjunto das novas relações produtivas e econômicas da contemporaneidade não possui, certamente, paradigmas já estabelecidos nem sequer características unívocas. A sedimentação dos estudos a respeito de tal fenômeno ainda não se deu ao ponto de conseguir uma terminologia única capaz de expressar conceitos apropriados. Por esta razão variam as denominações de uma mesma próxima situação. Estado pós-social, Estado neoliberal, Estado pós-intervencionista, são todas denominações que querem representar o mesmo fenômeno. Vem, no entanto, ultimamente, prosperando a designação de neoliberais a estas situações novas. Certamente, um conceito atrelado ao do neoliberalismo, e este de características menos controversas e de denominação pacífica, é o fenômeno da globalização, tanto econômica quanto social. Neste quadro, neoliberal e globalizado, surgem novas demandas, interferindo na própria constituição da ordem econômica, social, política e jurídica dos dias atuais.

A estruturação econômica intervencionista, por ser própria do Estado e por se restringir aos limites dos poderes jurídicos estatais, apresentava uma conotação econômica essencialmente nacional. É no plano do Estado e da nação que se dava o intervencionismo, tendo em vista que as formas da intervenção estatal são jurídicas, e, por isso, abrangem diretamente apenas os limites do Estado. Com o desenvolvimento crescente das relações econômicas capitalistas, e com a transferência global do mercado financeiro e dos lucros empresariais, as relações econômicas, nestas últimas décadas, têm apresentado muito mais características de transnacionalidade que propriamente vinculação a uma só nacionalidade.

As relações econômicas globalizadas, independentes das estruturas nacionais, têm a possibilidade de escolha para a aplicação de seus investimentos e mesmo para a constituição jurídica de empresas. Assim, independe a localização do capital, desde que as possibilidades de lucro sejam maiores em

uma dada condição que em outra. Possibilitam esta ampla variedade de escolhas os meios de comunicação com grande nível de eficiência (telecomunicações, internet, dentre outros), e também a crescente perda, na atualidade, da rigidez formal que formava uma barreira de seletividade nacional em relação às intervenções internacionais.

A paulatina perda de soberania dos Estados contemporâneos tem sua origem não na perda de uma soberania formal, mas sim de uma soberania material. Com os avanços tecnológicos contemporâneos, é praticamente impossível um isolamento total de países ou comunidades, sendo que os níveis de informação e conhecimento na atualidade tornam-se necessariamente globais, afetando materialmente o conceito de soberania. Além disso, o avanço no domínio de tecnologias militares faz com que a defesa da soberania não possa mais levar em conta os fatores populacionais e geográficos, mas sim os fatores tecnológicos. Ao lado desta perda efetiva de soberania, preserva-se a soberania formal, restrita em sua eficácia praticamente ao âmbito interno das questões nacionais.

O processo de globalização, contudo, apresenta fatores e condicionantes que determinam não apenas uma perda efetiva de soberania material, mas também faz com que a soberania formal, e as práticas internas de um Estado, estejam na dependência e na subordinação às relações econômicas capitalistas transnacionais. Como se sabe, é possível regiões inteiras, e mesmo um grande número de países, estarem na dependência econômica de poucas - quando não únicas - empresas transnacionais, sendo que a sociedade e a economia destes países, até mesmo por questões de sobrevivência, adaptam-se aos interesses e às condicionantes do capitalismo transnacional. Se em escala ampla tal subordinação acontece em inúmeros países e regiões, a maioria dos outros países também se afeta por estas realidades novas, se não em escala total, mas ao menos em uma escala considerável. Percebe-se facilmente, pela análise da situação subordinada da afirmação nacional de vários Estados, que todas estas sociedades e estes Estados enfraquecidos não podem fazer, por questão de sobrevivência imediata, uma opção entre uma estrutura político/jurídico/social própria, tendo em vista a vinculação de necessidade que se estabelece entre a realidade existencial de tais nações e o capitalismo transnacional. Na impossibilidade de escolha, tais Estados automaticamente cambiam suas estruturas políticas e jurídicas no sentido de adaptá-las aos interesses globais que determinam as suas próprias existências econômicas.

Na atualidade, o transplante de fábricas de um país a outro não se torna mais uma operação inviável, visto que os custos do capitalismo atual não são mais decorrentes na sua maioria das matérias-primas ou da infra-estrutura, mas sim do saber tecnológico, e, muitas vezes, apenas da circulação financeira independente da produção e calcada apenas na especulação. Por tal razão, regiões e países adaptam, inconscientemente às vezes, suas estruturas operacionais - e jurídicas - no sentido de não obstarem as demandas econômicas globais e voláteis.

Desta forma, a direção da intervenção não mais se dá do Estado à economia, mas da economia ao Estado a fim de que suas estruturas favoreçam o desenvolvimento econômico. A subordinação característica do Estado intervencionista inverte seu sentido, embora os institutos permaneçam formalmente ainda os mesmos.

3. Estado e Direito em face das demandas neoliberais

O primeiro fenômeno perceptível deste quadro de mudança do capitalismo contemporâneo diz respeito à possibilidade de afirmação estatal. Restringe-se muito o campo da autonomia estatal em face da economia globalizada.

O Estado de características neoliberais, necessariamente, precisa abdicar de funções estruturais e intervencionistas a fim de não obstar o fluxo do capitalismo contemporâneo. A excessiva tributação constitui-se num dos maiores empecilhos ao recebimento de investimentos externos. Necessitando reduzir sua via de recursos tributáveis, perdem os Estados da contemporaneidade capacidade de investimento social e mesmo capacidade de atuação na infraestrutura e na coordenação do investimento econômico. Esta redução das funções do Estado neoliberal faz com que haja uma crescente renúncia a atividades antes operacionalizadas pela via estatal, abandonando-as à esfera privada. As instituições jurídicas têm papel decisivo no concerto da transnacionalidade dos investimentos, como no caso observado da tributação excessiva, bem como no caso da excessiva regulação trabalhista e ainda no caso da extrema burocracia que exige dispêndios maiores das operações capitalistas em um país que em outro.

Assim sendo, o sistema jurídico passa a estar na dependência direta das necessidades e das regulações econômicas, e as formas cada vez mais enfraquecidas de Estado não têm capacidade de assegurar uma grande autonomia do sistema jurídico em face dos interesses econômicos e sociais crescentes. Como já visto quando do estudo da contraposição das Razões de Estado com o Estado de Direito, a forma de relação que resulta na atualidade entre economia, Estado e Direito é a da grande subordinação do Estado às relações econômicas, tornando-se estas Razões de Estado a instrumentalizar o próprio Estado de Direito. De outra forma, preservando sua rigidez sistêmica, o campo do Direito colide com a esfera das relações de produção, e, não se sustentando, torna-se anacrônico. Sinais deste anacronismo é a excessiva importância que se vem dando a institutos como o da arbitragem em vez da resolução dos conflitos por meio das vias estatais e jurídicas, formais.

Sob risco de anacronismo, dá-se uma progressiva mudança do fenômeno jurídico, em face das novas demandas econômicas. Tais demandas, além de econômicas, são também sociais, na medida em que a sociedade coloca-se também em relação de dependência às estruturas econômicas (necessidade de

emprego), e na medida em que o discurso econômico vem se sobressaindo a ponto de impregnar-se como virtuoso e eficiente na realidade atual. Neste quadro, não de ruptura, mas de adaptação, os institutos jurídicos preservam-se em nomenclatura e às vezes até mesmo enquanto forma jurídica, mas adquirem significações e instrumentalizações totalmente diversas das tradicionais ou costumeiras.

Não se dá uma ruptura dos institutos da formalidade e do universo jurídico por questões ideológicas e materiais. Materialmente, porque a segurança formal e o mínimo de coordenação ainda são necessários à manutenção dos interesses econômicos, como no liberalismo do século XIX, em que o Estado de Direito era um fim em si mesmo que dava margem à construção segura da liberdade negocial burguesa. Em termos ideológicos, não é possível a ruptura do sistema formal até mesmo devido à alienação provocada pela democracia formal na sociedade. A preservação de uma esfera de poder e atuação social atende à configuração básica de um Estado democrático de Direito. A possibilidade de junção entre os valores formais de Estado democrático de Direito e de eficiência econômica produzem um amálgama ideológico opressivo capaz de sustentar as novas relações econômicas.

Capítulo 3 - Conotações do Princípio da Legalidade

1. Introdução

O princípio da legalidade é a expressão prática da idéia de Estado de Direito, da vontade da lei e não dos homens. O valor mais próximo ao da legalidade é o da segurança, sendo que a legalidade basicamente se constitui em função deste fator. A abdicação de uma possível justiça que se construa de caso a caso, independente e de maneira valorativa concreta, só se faz devido ao grande apelo, nas sociedades moderna e contemporâneas, do valor da segurança. A justiça que se almeja, num Estado de Direito, é aquela possível nos limites do formalismo, mesmo que estas possibilidades formais sejam expandidas, como no caso dos Estados intervencionistas, de bem-estar social.

A legalidade sempre teve - neste sentido originariamente liberal mas posteriormente necessariamente utilizado pelos Estados de sociedades complexas - uma conotação bem próxima da de segurança, e por esta razão a legalidade nunca é um princípio autônomo, necessita de complementos a si mesmo como a idéia de sua publicidade, de sua generalidade, da isonomia, do controle da produção da lei, da irretroatividade, e, no Direito Tributário, outros como a anterioridade e da anualidade. Tal sentido de legalidade é de propiciador de garantias. Não é por outra razão que a idéia de direitos subjetivos nasce paralela à da legalidade, visto que topicamente direito correlaciona-se a dever, e estas estruturas só têm validade e eficácia se seguras de seu cumprimento, ou seja, se atreladas à legalidade. Neste sentido se expressa Gerd

Willi Rothmann,⁶ quando se refere ao fato de que “do princípio de Estado de Direito decorre que o Estado, no exercício da tributação, também deve ser “justo”, no sentido de salvaguardar a justiça e os direitos de liberdade e propriedade dos contribuintes, sujeitos ao seu poder impositivo”.

O princípio da legalidade, nos Estados liberais, é um fim em si mesmo. Basta a concretização da garantia por ela expressa - do direito que dela se origina e se pode reivindicar - para que tenha sido dada sua validade e eficácia, não só jurídicas, mas sociais. Esta idéia de legalidade é própria, no Brasil, de todos os ramos do Direito que se fundam em bases liberais. O direito privado, próprio do liberalismo, estrutura-se neste tipo de legalidade, seguradora, como um fim em si mesma. A época do liberalismo brasileiro produz duas grandes sistematizações válidas até os dias de hoje - o Código Comercial de 1850 e o Código Civil de 1916.

A legalidade como instrumento, no entanto, é própria dos interesses coletivos em vez dos interesses individuais, e, ao lado da segurança, o valor atrelado à legalidade é o da eficácia. A legalidade instrumental visa garantir um mínimo de segurança para a consecução de determinados fins que não se esgotam no campo do Direito, mas sim na esfera social ou econômica. Exemplos, no Brasil, de construções legais instrumentais são a CLT, de 1934, as legislações administrativas, que se somam em grande número desde esta época, o Código Tributário Nacional, de 1966, e o Código de Defesa do Consumidor, de 1990.

2. Acepções positiva e negativa do princípio da legalidade

Segundo se valore o princípio da legalidade, no interesse da segurança ou da eficácia, se o transforma em princípio finalístico ou instrumental. Como visto nas suas ligações de origem e razão, a legalidade como um sentido finalístico parte da idéia de Direito como fim último dos interesses sociais e econômicos, como a arena capaz da resolução dos conflitos sociais, independente e acima da economia e da sociedade. O valor instrumental da legalidade observa o direito como meio, ou da interação do Estado com a sociedade e a economia ou então da economia e da sociedade nelas mesmas por meio do Estado e da instrumentalização jurídica.

O alcance da primeira visão do princípio da legalidade é restrito ao âmbito jurídico em si mesmo. O alcance da sua segunda visão é necessariamente observável nos limites extrajurídicos, abrangendo quaisquer fenômenos sociais que se relacionem com o direito. Pode-se observar aí, no alcance e na aplicação prática que se faz do princípio da legalidade segundo estes dois momentos, um aspecto negativo e um positivo, o primeiro negativo no sentido de que se baseia numa prática delimitadora da arena do legal e do ilegal,

⁶ Gerd Willi Rothmann, *O princípio da legalidade tributária*, Ruy Barbosa nogueira (org.) *Direito Tributário: estudo de casos e problemas*. 5ª Coletânea. São Paulo : Bushatsky, 1973.

o segundo positivo no sentido de que se presta a estender sua prática a possibilidades que se vão construindo, e não vão se negando ou afirmando.

O aspecto negativo do princípio da legalidade é o que possibilita a criação de institutos tópicos como os do direito subjetivo e do dever. Por meio dos limites impostos ao Estado criam-se garantias aos indivíduos, e a legalidade basta, como princípio, para dar os limites do válido e do inválido, do possível ou impossível juridicamente.

Observado segundo um prisma positivo, a criação dos institutos tópicos de direito não se fundarão sobre a idéia dos limites, mas sim direcionando os caminhos do intercâmbio jurídico/estatal com as esferas econômicas e sociais.

3. *O princípio da legalidade como princípio dogmático*

A legalidade vem expressa no Título II da Constituição de 88, como direito e garantia fundamental, no art. 5º, II:

“Art. 5º ...

II - Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

Como se pode depreender da interpretação de tal norma, o princípio da legalidade constitui-se, no direito brasileiro, como um limite, um campo de possibilidades do válido e do legal, como um princípio que se calca sobre a segurança. Ao mesmo tempo em que se reveste de seu aspecto negativo - garantias e direitos - é possível a extração, lógica, de um sentido operacionalizador, positivo, do princípio da legalidade, que pode obrigar alguém a fazer ou deixar de fazer alguma coisa. Esta é a importância e a ordem de interpretação que o legislador e o jurista brasileiro dá ao princípio da legalidade: uma garantia de direitos e possibilidades em primeira ordem, a forma de instrumentalização do Estado em segunda ordem. É sob esta perspectiva que trabalha o mundo jurídico, embora - como já refletido anteriormente - política, social e economicamente, a aplicabilidade da legalidade jurídica faz-se da instrumentalização para a garantia.

Além da legalidade como garantia e direito fundamental, o princípio, ainda na Constituição de 88, desdobra-se em aplicações compartimentalizadas quando constitui-se no modelo de ordem política e econômica estruturado constitucionalmente. Assim é o sentido do art. 150:

“Art. 150 - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.

Percebe-se, no art. 150, uma extensão concreta das garantias originadas pelo princípio da legalidade, interpretando-se a função instrumental da legalidade como um segundo plano de intenções legislativas.

A instrumentalização social e econômica do princípio da legalidade pode ser vista na utilização ideológica do art. 171, § 1º, da Constituição Federal, revogado pela Emenda Constitucional nº 6, de 15.8.1995:

“Art. 171 ...

§ 1º A lei poderá, em relação à empresa brasileira de capital nacional:

I - conceder proteção e benefício especiais temporários para desenvolver atividades consideradas estratégicas para a defesa nacional ou imprescindíveis ao desenvolvimento do País”.

Percebe-se o fator econômico delimitando e instrumentalizando as possibilidades legais de intervenção econômica. A norma do artigo 171 é de 1988 (ainda inspirada por um modelo social) e sua revogação é operada no bojo de reformas liberalizantes. De forma geral, no entanto, o espírito sistemático do direito brasileiro baseia-se na legalidade observada em sua estrita abrangência formal, como é característico o art. 5º, II, da Constituição Federal, relegando ao fenômeno da instrumentalização do princípio da legalidade uma reflexão e uma operacionalização antes sociológica e filosófica que propriamente jurídica.

Capítulo 4 - O Direito Tributário e as Novas Demandas Econômicas

1. Introdução

Dos ramos do Direito, certamente o Direito Tributário é dos que mais intercâmbio apresenta com as realidades econômicas e sociais. Tanto é assim que por questões tributárias instaura-se um primeiro regime moderno de legalidade, na Inglaterra do século XI. O fenômeno da legalidade é ao mesmo tempo vital para o funcionamento do Estado e da sociedade. Enquanto as normas penais, por exemplo, serão aplicadas a uma pequena parcela da sociedade, as normas tributárias possuem uma abrangência que se pode dizer total. A maioria das relações econômicas, e muitas das relações jurídicas, estão sujeitas à legalidade tributária. Por esta razão, as razões de Estado e a racionalidade econômico/social encontram, na esfera do Direito Tributário, um dos mais sensíveis campos de relacionamento e de composição de interesses.

Tradicionalmente o Direito Tributário brasileiro constituiu-se como expressão dos interesses estatais e não dos interesses econômicos ou sociais. Caso exemplar da relação tributária entre Estado e sociedade é o da Inconfidência Mineira, que dentre inúmeras causas estava a excessiva tributação, em função exclusiva dos interesses estatais, ainda do Estado português daquela época. No século XX, as necessidades constantes de financiamento público, atreladas às peculiaridades próprias de um país jovem e com necessidade de investimento alto em infra-estrutura, fizeram com que a ótica da tributação se desse a partir dos interesses estatais à economia e à sociedade, ressalvadas as constantes pressões de grupos econômicos e as práticas endêmicas de corrupção que faziam com que, em questões específicas, a tributação servisse a setores sociais e não ao Estado.

Nas últimas décadas deste século, no entanto, devido ao mesmo fenômeno anteriormente descrito que repercute na estruturação do Estado e do

Direito, o Direito Tributário passa a se instrumentalizar não apenas para servir aos interesses de grupos econômicos - diminuições ou isenções tributárias cujas finalidades se esgotam nelas mesmas - mas sim para servir de instrumento a determinadas dinâmicas econômicas que se encontram num nível de relação novo em relação ao Estado e ao Direito. Na situação econômica atual, de neoliberalismo globalizado, a constante diminuição dos postos de trabalho, em face dos progressos tecnológicos, faz com que a possibilidade de criação de novos empregos, não se podendo fazer mais por meio da intervenção direta do Estado, tenha que se constituir por meio da atração de empregos privados, e o Direito Tributário passa a ser compreendido como instrumento para a consecução de políticas públicas, de emprego ou outras vinculadas a vários interesses, instrumentalizando-se não mais para ser um meio de relacionamento entre Estado e sociedade com uma só espécie de intercâmbio, mas com um duplo intercâmbio que é o fator novo de constituição das relações políticas, econômicas, jurídicas e sociais na atualidade.

2. O possível dilema entre a legalidade tributária e as novas demandas

Os dilemas possíveis entre a legalidade tributária e as novas demandas econômicas certamente constituem-se por uma base de dilemas estatal e por uma base de dilemas jurídica. No quadro atual de forças e de importâncias, a sistematização jurídica - e a sistematização tributária por conseguinte - mantém-se autônoma nos limites da autonomia que a sustente - no caso, a autonomia estatal. Os dilemas estatais com implicações no Direito Tributário de um lado, e os dilemas jurídico/tributários em contraposição aos demais interesses de outro, merecem uma análise de seus quadros e suas possibilidades atuais.

2.1 Dilemas estatais com implicações no Direito Tributário

A própria manutenção de um corpo estatal autônomo, nos dias atuais, obedece a determinadas funções, razões e interesses próprios do capitalismo contemporâneo. Não há um fosso necessário entre Estado e economia na atual fase do capitalismo, mas sim há um fosso necessário entre um determinado tipo de Estado em relação ao capitalismo contemporâneo. Da mesma forma que no liberalismo do século XIX, a função segurança ainda é elemento fundamental da concepção de Estado, e elemento essencial ao desenvolvimento capitalista ainda hoje. No entanto, os entraves econômicos, políticos, jurídicos e sociais ao capitalismo avançado não se constituem, como no liberalismo clássico, em barreiras a serem transpostas pela economia capitalista. Antes, tais entraves estatais são compreendidos como barreiras a serem ignoradas pela economia capitalista, isto porque a globalização do capitalismo propicia a escolha de sistemas estatais, políticos e jurídicos apropriados à construção de seus intentos.

Uma freqüente dialética e uma interação constante entre as esferas econômica e estatal - características das oposições e dos conflitos constantes

próprios dos séculos XIX e XX - já não se dá nesta atual fase de capitalismo avançado, que permite a descon sideração de oposições estatais e jurídicas devido ao caráter volátil e globalizado das relações econômicas. Neste quadro de diminuição das possibilidades de composição entre a Razão de Estado e os interesses capitalistas, e dada a necessidade do primeiro ente em relação ao segundo, e da falta de necessidade do segundo pelo primeiro, a interação econômica e política contemporânea não se faz, absolutamente, pelo domínio estatal sobre a esfera das relações privadas, como era natural nas fases de Estados fortes, intervencionistas, de bem-estar social, nem sequer se faz segundo uma característica de relação de coordenação, entre iguais. Na verdade, estabelece-se, nos dias atuais, uma inversão da tradicional via de subordinação do século XX: não mais os entes privados submetem-se aos interesses estatais, mas sim o Estado passa a se submeter, enquanto força menos vantajosa, aos interesses privados do capitalismo avançado. Quanto mais fraco e dependente o Estado, maior o nível da relação de subordinação.

Pode-se observar atualmente, na situação brasileira, uma profunda instrumentalização tributária por parte do Estado a fim de satisfazer às condições do capitalismo avançado buscando a obtenção de investimentos econômicos e também de geração de empregos. As chamadas “guerras fiscais” entre Estados brasileiros é exemplo do uso instrumental do Direito Tributário - e das possibilidades facultadas pela legalidade tributária - a fim de que o Estado contemporâneo não sirva de óbice, mas sim de facilitador, dos interesses econômicos privados.

Ainda no caso das guerras fiscais entre unidades da Federação, o dado empírico da realidade tem demonstrado que os Estados cuja autonomia é menor são os que mais perdem com a instrumentalização de suas possibilidades legais, visto que os resultados obtidos não compensam as renúncias oferecidas. As guerras fiscais municipais, por sua vez, são outro exemplo marcante da subordinação da esfera estatal, e do direito que dela emana, a interesses econômicos das mais diversas ordens. Quanto mais autônomo o Estado, menos instrumentalizadas são suas possibilidades legais pelas relações econômicas, e mais afirmativamente faz-se a instrumentalização legal segundo os interesses exclusivamente estatais em contraposição aos econômicos. O Estado de São Paulo, no caso das guerras fiscais entre Estados brasileiros, é um dos que menos instrumentaliza suas possibilidades legais e burocráticas a serviço dos interesses econômicos diretos, em parte devido à relativa autonomia estadual e ao corpo burocrático desenvolvido, que cria uma demanda de interesses próprios, com uma lógica interna que se afirma positivamente, e em parte devido à ação menos afirmativa de alguns conceitos ideológicos como o da necessidade de abertura das possibilidades tributárias ao investimento devido à pressão ideológica contrária de grupos opositores a tais práticas, cuja eficiência no diálogo com as razões internas do Estado faz-se num nível maior.

Determinadas relações, no entanto, encontram-se atreladas num nível alto de instrumentalização estatal e tributária por parte dos interesses econô-

micas. A freqüente falta de posicionamento afirmativo do governo federal em face da tributação dos bens importados de países como EUA e Argentina, por exemplo, e o correlato não correspondido por parte destes mesmos países é uma mostra da instrumentalização do direito e das possibilidades legais do Direito Tributário não para uma lógica estatal autônoma, mas sim para uma lógica econômica direta que se utiliza das possibilidades estatais como meio de alcançar melhores resultados em seus próprios interesses. Esta dupla instrumentalização do direito é decorrência direta da dupla instrumentalização do próprio Estado contemporâneo.⁷

2.2 Dilemas jurídicos e dilemas tributários

Como visto, os dilemas jurídicos que têm causa num dilema estatal não chegam a se constituir propriamente em dilemas jurídicos, visto que a arena dos conflitos é deslocada para os próprios interesses e razões estatais. Estando em consonância à Razão de Estado instrumentalizada, as possibilidades jurídicas (e aí vai a instrumentalização do princípio da legalidade) não se encontram em dilema grave, visto que a ruptura e a subordinação acabam sendo puramente estatais. Já alguns outros dilemas, também motivados pelas mesmas causas dos dilemas estatais, são colocados em conflito na arena do próprio direito, principalmente quando as lógicas internas do direito não servem à sua instrumentalização por parte do Estado.

Há dilema jurídico propriamente dito quando não é possível a sua instrumentalização direta por parte do Estado, buscando continuar o processo de instrumentalização que se origina nas relações econômicas. Não havendo continuidade no ciclo de instrumentalizações, não se opera esta dupla instrumentalização característica das relações econômicas contemporâneas, pela oposição de uma lógica interna de direito diversa da lógica estatal, não passível de instrumentalização direta.

Tais dilemas próprios da esfera jurídica ocorrem, por exemplo, no crescente distanciamento do Direito do Trabalho das práticas econômicas atuais. O Direito do Trabalho é encarado como um dos fatores de constituição do chamado “Custo Brasil”, e sua remoção por parte do Estado, interessado em maximizar as possibilidades econômicas, não é possível devido a uma crise de lógicas entre a Razão de Estado e esta forma não instrumentalizada de Estado de Direito. A solução de tal dilema faz-se, contemporaneamente, ou pela instrumentalização definitiva da legalidade trabalhista pelo Estado, ou então por sua remoção direta, como forma de manutenção de interesses econômicos que se misturam a interesses paralelos como o do pleno emprego.

⁷ Ricardo Lobo Torres, *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro : Renovar, 1997, sobre a relação entre tributação e filosofia política e ciência política: “Onde as relações se tornam mais próximas é na imposição dos tributos pela lei ordinária, especialmente quando se trata de tributação dos entes menores; o estudo do processo eleitoral, da demanda de serviço público e da resistência às imposições fiscais, objeto da Ciência Política, pode trazer subsídios para a complementação dos sistemas tributários”.

No Direito Tributário, o princípio da legalidade enfrenta determinados dilemas que são próprios dos dilemas estatais, e outros que são característicos da própria esfera jurídica tributária. Nos primeiros, cuja esfera de dilemas é estatal, o princípio da legalidade tributária está já instrumentalizado, como é o caso das renúncias fiscais, das isenções e das sanções premiais diversas que servem à racionalidade econômico/estatal. A legalidade tributária, no entanto, enfrenta outros dilemas, que não se resolvem por instrumentalização, principalmente quando contrapostos a todo o sistema jurídico, seus princípios gerais e suas regras.

A racionalidade jurídica, inúmeras vezes, embora determinada pelas relações de produção, adquire determinada autonomia que faz com que haja uma impossibilidade de associação imediata entre Estado, Direito e economia. O próprio sistema de alienação da ideologia capitalista necessita de uma lógica jurídica diversa da econômica, ao menos para se prestar à função legitimadora desta. Como exposto acima, quando a lógica jurídica, mesmo diversa da lógica econômica, vem a instrumentalizar os interesses desta, há uma diluição dos conflitos e uma adequação própria à estruturação capitalista contemporânea. O problema se dá, no direito e no Direito Tributário, quando este discurso retórico autônomo permite contestação quando da sua aplicabilidade instrumental por parte dos interesses econômicos.

A possibilidade de conflito entre o princípio da legalidade tributária de um lado e a economia e o Estado de outro está nas próprias lógicas tributárias, todas construídas em cima do princípio da legalidade, e que, se instrumentalizadas (como o são algumas vezes, conforme já dito nos casos das guerras fiscais), entram em contradição lógica, principiológica e sistêmica diretamente com a própria estrutura do Direito Tributário. Os valores assegurados pela legalidade permitem uma instrumentalização nos limites máximos da própria estruturação do Direito Tributário enquanto sistema. Quando se dá uma extrapolação destes limites (como nos casos acima expostos) é preciso uma tal coesão e uma tal impregnação da lógica que instrumentaliza a legalidade tributária no discurso social que a sua contestação não tenha eficácia. Se a instrumentalização do princípio da legalidade permitir contestação com um mínimo de eficácia, todo o processo de adaptação arruina-se, expondo as contradições jurídicas e econômicas ao ponto máximo da falta de adaptação ou de possibilidade de composição.

Quando se privilegiam os interesses econômicos, e a instrumentalização do princípio da legalidade tributária se opera, a interpretação sistêmica do Direito Tributário e dos próprios princípios gerais assegurados pela Constituição podem levar a uma contradição valorativa que desconstitua a própria instrumentalização.

Casos exemplares desta instrumentalização do princípio da legalidade tributária são os de utilização das vantagens oferecidas pela legislação tributária de forma imprópria a fins econômicos diversos. Empresas que se apro-

veitam de uma possibilidade tributária favorável para finalidades não previstas pela lei, e cuja manutenção da ilegalidade vai se justificar pela instrumentalização econômica do princípio da legalidade (empresas que sustentam milhares de empregados apenas com esta forma enviesada de aplicação ou de burla da legalidade tributária) podem ter tal instrumentalização valorativa contestada por outros valores também próprios do Direito. Enquanto o valor econômico, no entanto, for de maior apelo social e estatal, a quebra dos princípios jurídicos e da legalidade vai se sustentando pela sua interpretação instrumentalizada. Quando os valores contrapostos, no entanto, possuírem apelo social e estatal de mesmo nível ou maior, fica descartada na prática a instrumentalização da legalidade, pela instrumentalização de outros princípios sistemáticos. Uma prática freqüente de contestação hermenêutica à instrumentalização das possibilidades tributárias, porém, somente se sustenta com respaldo que permita valorar socialmente como melhores os princípios mantidos pelo Direito que aqueles oferecidos pela economia.⁸

3. Expressão da legalidade tributária nas demandas econômicas atuais

Observados os possíveis conflitos entre as novas demandas e a legalidade tributária, cabe explicitar o seu modo de constituição na contemporaneidade, tendo em vista a sua adequação a esta função econômica que se vai fortalecendo, tanto pelas relações produtivas quanto pelo seu conteúdo ideológico.

Quando a legalidade tributária instrumentaliza-se no sentido de harmonizar-se aos interesses que determinam as expectativas estatais e mesmo sociais, tal instrumentalização vem encontrando dois sentidos básicos: a instrumentalização pelo seu aspecto formal e a instrumentalização de conteúdos.

Formalmente, a possibilidade de uma interação em níveis mais amplos do Estado com os agentes econômicos - a profunda desregulamentação normativa, e a sua conseqüente desregulamentação tributária, como no caso da revogação do art. 171 da Constituição Federal - faz com que setores que possuíam uma tutela tributária assegurada fundamentalmente pela sua formalidade (exemplo das empresas brasileiras de capital nacional) a percam, e setores que encontravam obstáculos legais de desenvolvimento econômico rompa-os. Tal mutabilidade legal é a forma de instrumentalização formal do princípio da legalidade tributária.

A instrumentalização por conteúdos diz respeito à própria essência de valores, idéias, práticas e realidades cujas existências dão base e ensejam a instrumentalização formal. Sendo a instrumentalização formal apenas a possibilidade de legitimação das decisões jurídicas, a sua prática somente se concretiza enquanto decisão jurídica. A questão da decisão jurídica demonstrar-se-á

⁸ Sobre o problema interpretativo da legalidade e sua aplicação à realidade jurídica existencial contemporânea, ver Jeannette Antonios Maman, *Contribuição para um pensamento jurídico brasileiro*. São Paulo : DFD/FDUSP, 1993.

como fulcro central daquilo que se poderá compreender como sendo a legalidade tributária atual.⁹

No plano da decisão, o papel normativo, e conseqüentemente o papel da legalidade tributária, apresentam-se mais como fatores tópicos, retóricos, argumentativos, que propriamente fatores de segurança jurídica.¹⁰ A instrumentalização retórica da legalidade tributária transfere os objetivos instrumentais para o campo da decisão jurídica, tirando-os da arena da formulação legal, essencialmente estatal ainda, e portanto não totalmente instrumentalizada. No campo da decisão jurídica, as práticas retóricas dos operadores jurídicos de Direito Tributário - com modelos e dinâmicas próprios, às vezes profundamente diferentes mesmo do resto da retórica jurídica - tendem a possibilitar um isolamento de interações com outros setores sociais e jurídicos, e, a partir daí, tendem a possibilitar uma prática tributária que tem respaldo ideológico e retórico nesta legalidade instrumentalizada, e que tem justificativas finalísticas - como a justiça tributária - não mais como fins, mas como meios. A instrumentalização passa a ser, neste caso, direta.

Enquanto recurso argumentativo, e não como fim, a justiça tributária perde seu lastro existencial e torna-se modelo de expressão da legitimação dos conteúdos das decisões jurídicas, já que a legalidade formal já se encontra, além de instrumentalizada, também legitimada pelo processo de sua formação.

Capítulo 5 - Para um Encaminhamento da Questão da Legalidade Tributária

Vistos até agora pelo ângulo de seu funcionamento, numa análise desprovida de critérios valorativos, é preciso analisar os conceitos que se usam, jurídica e economicamente, como princípio da legalidade, segundo sua adequação à realidade e às necessidades contemporâneas, em especial ao caso brasileiro.

De um lado, a realidade brasileira é de profunda necessidade em inúmeros campos, e as relações econômicas são produtoras de um sistema social profundamente desigual e injusto, talvez um dos mais injustos do mundo. É urgente e necessário, no Brasil, uma correção de rota dos rumos da injustiça, no sentido de propiciar, ao lado da igualdade formal já há tempos conquistada, uma igualdade real e material. O Direito brasileiro estrutura-se buscando este sentido, que se depreende da interpretação dos princípios constitucionais. A legalidade tributária, assim, não é um princípio isolado, fim em si mesmo, mas um princípio necessariamente conjugado aos fins do Estado e do Direito.

⁹ A respeito da questão da decisão jurídica, ver Tercio Sampaio Ferraz Junior, *Introdução ao estudo do Direito*, Cap. 6.

¹⁰ O problema da retórica como fator instrumental da legalidade encontra-se em Luis Alberto Warat, com a colaboração de Leonel Severo Rocha, *O Direito e sua linguagem*. Porto Alegre : Sergio Antonio Fabris, 1995.

Por outro lado, a realidade econômica mundial, neoliberal e globalizada, impregna as relações políticas, jurídicas, econômicas e sociais de uma dinâmica que escapa à lógica e aos princípios assegurados formalmente pela Constituição, e cuja rede de garantias desemboca também no princípio da legalidade tributária. As lógicas da justiça social e da eficiência econômica contrapõem-se no atual momento histórico, como de resto contrapuseram-se em quase toda a história moderna e contemporânea.

Como visto, os dilemas entre uma e outra escolha, na atual circunstância de predomínio dos interesses da esfera econômica privada sobre os interesses estatais e jurídicos, resolve-se pela instrumentalização dos princípios jurídicos como o da legalidade, atualmente em favor dos interesses econômicos de manutenção da atual dinâmica capitalista. A construção dos valores de justiça social, e de justiça tributária na sua mais profunda acepção, é dificultada contemporaneamente devido à interposição do discurso da eficiência. Sem ela (a eficiência econômica) não há o que construir como justiça, é esta a estruturação retórica da atual dinâmica econômica.

Na atual fase das injustiças e do desenvolvimento econômico brasileiro, não há criada nem mantida uma estrutura jurídica e tributária autônoma, cuja força a tornasse relativamente imune às investidas econômicas. Tal inexistência de uma estrutura jurídica e tributária autônoma e eficaz é devida às próprias condições históricas de debilidade estatal e social brasileiras, contraditórias e sem vínculos unívocos de interesses. As estruturas que vão se formando, jurídica e economicamente, são resultado e expressão destas contradições expostas, e não das harmonizações delas.

A instrumentalização da legalidade tributária tem a possibilidade de permitir uma aplicação eficiente de critérios de justiça por meio do Direito Tributário, mas também tem o efeito perverso de permitir um agravamento de injustiças e de infrações que passam a escapar da lógica finalística do próprio princípio. Um caminho possível para a expressão de uma realidade jurídica e tributária que leve em conta os fatores dados como realidade existencial mas que também possibilitem, por meio do direito e do Direito Tributário, a concretização da justiça material e não apenas formal, é o caminho da utilização do Direito Tributário como instrumental que, nos limites de sua força em contraposição ao sistema econômico capitalista vigente, neoliberal e globalizado, possa ser capaz de criar uma situação justa de autonomia econômica social e estatal inclusive, a fim de que seja possível, em etapas crescentes, um melhor enfrentamento das situações que conduzam à injustiça, por meio do fortalecimento da democracia real e social. Neste quadro, é preciso aproveitar a instrumentalização possível do princípio da legalidade tributária, a fim de que suas motivações e concretizações, em vez de asseguradoras de uma lógica perversa de exclusão e de injustiça econômica, produzam inclusão social e econômica, e construam um quadro de justiça.