

# Deontologia Tributária<sup>1</sup>

Ives Gandra\*

## I. O fato fundamental da teoria do dever

A essência da lei natural-moral, como afirma Messner, é dirigir o homem à plenitude de sua natureza, o que vale dizer, ao seu verdadeiro ser.<sup>2</sup>

Não sendo a conduta moral, para ele, uma necessidade fatal, mas decorrência de sua autodeterminação, o que pode, evidentemente, no convívio social, ordenar-se para a sua plena realização ou para a gradual corrupção e extermínio.

Muito embora o livre exercício da vontade humana pautado pela moralidade não decorra de uma tendência irreversível, há algo que o vincula à busca dessa plenitude. Quando age contra ela, o homem experimenta a sensação de transgredir o imperativo de consciência, de incorrer em violação, pelo menos durante certo período. Mesmo quando o hábito de violentar a consciência a amortece, fazendo-o perder a sensibilidade, essa tendência subsiste, independente dos aspectos positivos ou negativos que a afetam. Kant (1788) afirma que “a consciência de uma livre submissão à não violação à lei” liga-se “a uma coação inevitável”.<sup>3</sup>

Messner, por essa razão, considera tratar-se de uma necessidade que é “simultaneamente, condicional e condicionada”, porque depende, da mesma forma, da autodeterminação e da procura da plenitude da natureza. Para mostrar que a plenitude da natureza não tolera senão um agir conforme a lei natural, argumenta que basta uma infração à lei natural para que o homem perca sua plenitude e passe a agir de uma maneira infra-humana.<sup>4</sup>

Por essa razão, a necessidade da consciência, como imanente, é uma necessidade de “dever ser” e não de coação, de tal maneira que a deontologia vincula,

<sup>1</sup> Texto originalmente publicado na Revista *Bonijuris*, ano 34, edição 674, fev./mar. 2022.

\* Doutor *Honoris Causa* das Universidades de Craiova (Romênia) e das PUCs-Paraná e RS. Catedrático da Universidade do Minho (Portugal). Presidente do Conselho Superior de Direito da Fecomercio – SP. Ex-presidente da Academia Paulista de Letras – APL e do Instituto dos Advogados de São Paulo – IASP. Membro das Academias Brasileira de Filosofia, Paulista de Letras Jurídicas e Brasileira de Letras Jurídicas. Professor Emérito das Universidades Mackenzie, UNIP, UNIFIEO, UniFMU, do CIEE/ estado de São Paulo, das Escolas de Comando e Estado-Maior do Exército – ECEME, Superior de Guerra – ESG e da Magistratura do Tribunal Regional Federal – 1ª Região. Professor honorário das Universidades Austral (Argentina), San Martin de Porres (Peru) e Vasilii Goldis (Romênia).

<sup>2</sup> “E a lei natural dirige o comportamento humano para a reta ‘ordem do amor’. Isto é, faz com que os fins subjetivos correspondam aos fins objetivos ‘existenciais’, em cuja realização a natureza humana atinge a sua plenitude. E por isso que a lei natural é natureza para os homens” (MESSNER, Johannes. *Ética Social - O Direito do Mundo Moderno*. Tradução Alípio Maia de Castro. São Paulo: Quadrante, s/d, p. 60).

<sup>3</sup> “Yet, at the same time, on another side, namely, as being in itself, is conscious of existing in and being determined by an intelligible order of things; conscious not by virtue of a special intuition of itself, but by virtue of certain dynamical laws which determine its causality in the sensible world” (KANT, Immanuel. *The critique of practical reason*, Great Books, Ed. Britannica, 42:308).

<sup>4</sup> MESSNER. Op. cit., p. 61.

por consequência, o homem à lei natural-moral. E, portanto, a lei natural-moral é um imperativo da natureza.

O pensamento kantiano, entretanto, mesmo reconhecendo essa formulação, faz com que a razão constitua a si mesma como lei moral. Diverge, portanto, da concepção que aceito, segundo a qual todas as leis naturais que regem o universo são preexistentes, sendo, por mera consequência lógica, também preexistente às criaturas, individual ou socialmente consideradas, as leis naturais morais referentes a essa convivência. Nem a razão prática, nem a razão pura criariam um bem, um valor e uma moral objetivos, que apenas poderiam aproximar-se mais ou menos das leis morais naturais, na medida em que a “moral racional” ficasse mais ou menos próxima da “moral natural”.<sup>5</sup>

Como última consequência, a natureza plena do ser humano, que caracteriza a busca de seus fins existenciais verdadeiros, faz com que o bem e o dever, em sua conexão, não estejam formulados de forma negativa, mas positiva, como demonstra o jusfilósofo alemão quando afirma que a lei natural-moral expressa, humanamente, na vedação “não debes roubar”, tem conformação no direito natural da seguinte maneira: “Na tua conduta em relação à propriedade alheia, debes conservar a ordem exigida pela tua natureza”.<sup>6</sup>

Traço essas considerações preambulares para deixar claro que toda a análise jurídica que não se basear em uma formulação de direito natural com o implícito conteúdo de moral e justiça surge, em sua formulação extrínseca, apenas como abstração desligada do fim a que deveria atender.

O permanente conteúdo universal, como exigência fundamental de um conceito de justiça inerente à consecução da plenitude do ser humano, individual e socialmente, não pode prescindir de formulação em que o elemento de menor relevância será o poder capaz de gerar a norma e de fazê-la cumprir, pois o mesmo apenas decorre de toda a norma nascida no âmbito do direito positivo. Reduzir a ciência jurídica a meras indagações sobre a perfeição do veículo imperativo, em que a lei posta se transforma, é, em verdade, retirar a única razão pela qual deve a lei existir, no condicionamento dos comportamentos humanos, individuais ou sociais, qual seja, ordená-los justamente.

Essa é a razão pela qual, na pré-elaboração legislativa, a densidade pertinente aos fatos fundamentais à construção de uma norma não só formalmente correta, mas também estruturalmente justa, e a procura de adequação da lei positiva à lei

---

<sup>5</sup> *“In natural philosophy the principles of what happens, e. g., the principle of equality of action and reaction in the communication of notion are at the same time laws of nature; for the use of reason there is theoretical and determined by the nature of object.” “The practical rule is always a product of reason, because it prescribes actions as a means to the effect” (KANT. The critique... Great Books, 42:297).*

<sup>6</sup> MESSNER. Op. cit., p. 62.

moral natural preexistente, não podem desconsiderar qualquer aspecto que impeça a apreensão da plenitude dos comportamentos naturais, desejáveis e indesejáveis.<sup>7</sup>

Ora, os princípios expostos valem para a ciência jurídica e para o direito instrumentalizado como um todo, o que vale dizer que todos os ramos autônomos, didática ou legalmente, em face das implicações pela Lei Maior apresentadas, como partes desse todo, também são influenciados e devem ser examinados sob essa perspectiva.

Há uma deontologia jurídica geral, assim como uma deontologia jurídico-tributária, apenas plenamente satisfeita à medida que é examinada à luz do dever moral, como imperativo da consciência. E, como decorrência, as violações desse imperativo, mesmo que a forma veiculadora preencha todos os requisitos expressivos das correntes formalistas, não deixam de ser violações. Como no exemplo da bebida, que retira ao ébrio o exercício da plenitude da natureza humana, as normas antinaturais não subsistem, por violentarem as leis morais de convivência e terminam, de uma forma ou de outra, por ser alteradas, mais ou menos, violentamente.<sup>8</sup> É dessa forma, também, no campo tributário.

## II. A percepção básica da deontologia

Há uma lei natural para os animais e outra para os seres humanos, já que, embora as leis naturais biológicas que regem a procriação dos seres vivos se assemelhem, não são idênticas, havendo aqueles que se autorreproduzem, aqueles cuja gestação se faz fora do organismo materno, aqueles em que o macho é o responsável pela fase de incubação.<sup>9</sup>

As leis que regem a reprodução dos seres vivos são naturais, embora seja variada a forma de sua incidência, como diversos são os seres vivos que o planeta abriga.

A consciência, característica fundamental do ser humano, não é detectável nos demais seres. Isso porque a razão é inerente ao homem, único capaz de, por livre determinação, violentar as leis que regem harmonicamente suas relações vitais com base em uma falsa percepção dos fatos, de uma deformação inata ou da fraqueza da vontade em se harmonizar com a plenitude de seu ser.<sup>10</sup>

<sup>7</sup> "Podríamos, talvez, decir como conclusión, que los preceptos universales e inmutables que expresan lo que hay de permanente en la naturaleza del hombre y reliegan sus conexiones con lo transcendente la religión con los demás hombres la sociabilidad y con el mundo — el señorío sobre las cosas constituyen el contenido de la ley natural" (LEGAZ Y LACAMBRA, L. Derecho natural. In *Gran Enciclopedia RIALP*, v. 7, p. 496).

<sup>8</sup> "Le due molle egoistiche di cui si serve la società per asservire l'individuo ai suoi fini non sono però le sole; ve n'è ancora un'altra che fa appello non al basso egoismo, ma a sentimenti umani più elevati: la morale". Com essas palavras Rudolf von Jhering encerra o livro "Lo scopo nel diritto" (Einaudi Ed., 1972, p. 397).

<sup>9</sup> O cavalo-marinho macho recebe os ovos da fêmea e os incuba em uma bolsa que possui na barriga. Quanto aos *protopterus*, peixes pulmonados arcaicos, "as fêmeas constroem, na lama do fundo do pântano, uma região livre, uma cubeta, na qual depositarão os seus ovinhos. Aos machos cabe a missão de velar por sua descendência, de arejá-la, agitando constantemente a cauda nas suas proximidades, e de protegê-la contra os numerosos predadores" (*Naturama*, Ed. CODE, 1966, v. 1, p. 47).

<sup>10</sup> "A consciência faz parte dos fenômenos especificamente humanos. Poderíamos defini-la como a capacidade instintiva para seguir o resto do sentido irrepitível e único que se esconde em cada situação.

Os seres vivos irracionais aprendem desde cedo que seu esforço físico poderá dar-lhes a segurança natural para sobrevivência e suas aptidões são instintivamente desenvolvidas para a autopreservação. Os seres que dependem da força tendem para o exercício corrente dessa. Os que dependem da velocidade, de igual forma. Os seres irracionais que não desenvolvem suas aptidões natas estão condenados ao extermínio, raramente atingindo a idade adulta.

Da mesma forma, os seres humanos tendem, por naturalmente dotados, à busca da plenitude de seu ser ou dos seus fins existenciais. Isso vale dizer que o homem, ao procurar essa plenitude – à evidência, de complexidade de detecção consideravelmente maior, pela sua própria racionalidade e pela necessidade inata de viver em sociedade – deve lutar, em duplo campo, qual seja, contra as próprias tendências incontroladas, falta de vontade ou busca do hedonismo e contra as imposições sociais, inclusive de natureza legal, que nem sempre facilitam o caminho que lhe dá razão de ser.<sup>11</sup>

O estudioso de história deve sempre ficar perplexo e admirado quando verifica que, nada obstante os fatores criados artificialmente pela razão e pelo livre-arbítrio para sua desestabilização natural, o ser humano sempre aspira a valores maiores, procurando eleger líderes, seguir escolas, seguir situações, idealizar situações, nessa procura, muitas vezes tresloucada, de algo superior.

Os líderes carismáticos do mundo, inclusive aqueles com forte deformação moral, como Hitler, apenas conseguiram exercer tal liderança pela excepcional capacidade de apreender essa tendência inata do ser humano para valores maiores, manipulando-a para identificá-la com suas formulações pessoais.<sup>12</sup>

O detentor do poder de criar leis e de fazê-las de modo a que sejam aplicáveis é exatamente quem mais deve estar voltado para a fenomenologia própria à natural, isto é, inerente ao ser humano. Deve ter a preocupação de fazer a lei natural ser refletida também na lei positiva, de tal maneira que as relações sociais entre os seres humanos sujeitos a sua soberania fluam sem traumas ou desajustes.

Em relação às atividades ilícitas ou disfarçadamente lícitas, não se pode deixar de considerar, em primeiro lugar, se tais atividades, antes de preencherem o campo formal da licitude ou ilicitude no campo jurídico – isto é, antes de serem lícitas ou ilícitas, com base em sua conformação legal positiva – também são lícitas no plano natural-moral.

---

Numa palavra: a consciência é um órgão-sentido” (FRANKL, Victor E. *Psicoterapia e sentido de vida*, Ed. Quadrante, p. 76).

<sup>11</sup> Quando um Estado promulga leis contrárias ao Direito natural violenta a própria dignidade humana, como no caso de Cingapura, em que, se os habitantes tiverem mais filhos do que aqueles permitidos pelo Estado, são punidos. “*Singapore’s disincentives now include limitation of income tax relief to the first three children, restriction of paid maternity leave to the first two pregnancies, an increase in childbirth costs after the first two deliveries, and priority to small families in the allocation of public housing*” (*Population policies and economic development, World Bank Staff Report*, 109:174). Mais grave é a lei de Maharastra, que exige o aborto para a mulher com mais de três filhos (*Twenty ninth day*, USA, Ed. Norton).

<sup>12</sup> O livro de Adolf Hitler, “*Minha luta*”, outro intento não teve senão colocá-lo como modelo para todos os jovens alemães em busca de valores para os quais valeria a pena dar a vida, em total deformação dos verdadeiros valores.

Sempre que o ser humano buscar atividades que saiam do campo que lhe é próprio, ou se identifica com os seres irracionais ou adota soluções de autodestruição. Mesmo que a lei formal considere tais atividades lícitas, são elas ilícitas perante a lei natural, que deve reger o fluxo normal das relações sociais.

A liberdade sexual propugnada por muitos defensores da liberdade absoluta, sem responsabilidade maior – segundo os quais os seres humanos deveriam ter comportamento sexual à maneira de qualquer animal, sem qualquer espécie de compromisso – à evidência, não representa uma evolução do ser humano, mas uma involução, pois o que se defende é a liberdade de retornar à lei da selva.

Poder-se-á falar em liberdade animal, mas tal liberdade não será nunca uma liberdade compatível com o ser humano e com a sua racionalidade “hominal”.<sup>13</sup>

Evidentemente, sempre que um ser homem, a título do exercício dessa “liberdade animal”, se arrogar o direito de impor sua concepção, maquinando consciências e invadindo lares e logradouros públicos com essa forma selvagem de ver as coisas, a liberdade da consciência não será orientada na procura imperativa, deontológica, da plenitude do ser humano. No máximo estará manipulando os desarmados, mais fracos, para a pretensa “plenitude” de um ser animal. De resto, impossível, pois o ser irracional, por não possuir consciência, vive as leis naturais de forma própria à sua irracionalidade.

O que releva perceber é que há comportamentos humanos e comportamentos animais e os que tentam reduzir a conduta humana a uma conduta animal não levam nem à plenitude do ser humano nem à plenitude do ser animal. Essa forma de liberdade, que se opõe à lei natural de ambas as condutas, conduz à autodestruição e ao extermínio.<sup>14</sup>

### III. A norma positiva e a norma natural

Todas as atividades, situações, fatos ou condutas humanas que violem comportamentos sociais tendentes à convivência conforme a lei natural, quando reguladas no plano jurídico formal, retiram legitimidade à imposição da norma.

Muito se tem discutido sobre a essência do estado de direito, na medida em que a concepção formal, que se lhe dá, está vinculada a dois elementos considerados

<sup>13</sup> A expressão foi tirada de um trabalho de José Maria Escrivá de Balaguer y Albás, Doutor em Direito pela Universidade de Madrid e Gran Canciller das Universidades de Navarra (Espanha) e Piura (Peru). O trecho é o seguinte: *“Les explicaba, de um modo quizá poco académico, pero gráfico, que deberíamos instituir otro reino, el hominal, el reino de los humanos: porque la criatura racional posee una inteligencia admirable, chispazo de la sabiduría divina, que le permite razonar por su cuenta”* (Amigos de Dios, RIALP, p. 264-5).

<sup>14</sup> Toynbee, em *“A humanidade e a mãe Terra”* (2ª ed., SP, Zahar, 1962), atribui o enfraquecimento do Império Romano do Ocidente à profunda corrupção reinante, à falta de patriotismo dos senhores da terra, que roubaram o Estado, à devassidão de costumes ao ponto de estar “tão enfraquecido que mesmo um imperador capaz e enérgico (como, por exemplo, Majorian, que governou de 457 a 461) seria incapaz de afastar o destino do Império Ocidental” (p. 407). A lição, todavia, da queda em 476 serviu para o Império Romano do Oriente, sendo que dois de seus imperadores “fizeram decrescer o índice da corrupção pública pela imposição de controle severo sobre a administração das finanças imperiais” (p. 406).

basilares à sua sustentação, a saber: 1) que a lei seja o instrumento absoluto da regência estatal e da consecução de suas finalidades; e 2) o acesso ao poder, dotado de competência para formular a lei, se faça pela escolha direta e livre daqueles que suportam o império do ato legislativo.<sup>15</sup>

Embora, sob o aspecto formal, a concepção seja correta, longe está de esgotar a estrutura fundamental do verdadeiro estado de direito.<sup>16</sup>

A simples utilização do raciocínio lógico não pode eliminar a percepção de leis naturais que regem a convivência social. À medida que o estado de direito é criado segundo uma aceção jurídico-formal, nos estritos limites daquelas fronteiras, mas os detentores do poder se neguem a observar “a natureza natural” de todas as normas legais que apliquem ou criem, estar-se-á, no máximo, perante um estado de direito formal, mas não perante um estado de direito real.<sup>17</sup>

A adesão popular direta ou indireta às lideranças existentes nem por isso representa que sua aquiescência gere a solidez de um estado de direito real.

Era um estado de direito formal aquele que antecedeu a queda da 4ª República Francesa, e não o era aquele que sustentou Hitler, nos anos anteriores à segunda guerra. Não tinha, o governo francês – afastado pelos que levaram De Gaulle ao poder – o apoio popular, e tinha-o Hitler, em seus primeiros anos.

A adesão popular, embora fundamental, não é o único elemento que compõe a essência do estado de direito real, pois é altamente manipulável, como o exemplo de Hitler está a demonstrar. A teoria de Goebbels, de que uma mentira dita de forma universal, que não possa ser contestada de forma universal, passa a ser verdade, define o grau de manipulação que a adesão popular para o acesso ao poder pode sofrer.<sup>18</sup>

O estado de direito ideal é aquele que, no plano formal, se subordina à lei produzida por quem detém o poder por livre e universal escolha e, no plano real, promova a junção das leis positivas com as leis naturais. Impossível é obter a plenitude do estado de direito sem ambas as convergências.

É bem verdade que, se o estado de direito real se constitui anteriormente ao estado de direito formal, esse será decorrência natural daquele, como imperativo

<sup>15</sup> Em minha pesquisa “A legitimidade do poder e uma teoria de acesso”, Estudos sobre o amanhã, Ed. Resenha Universitária – no livro “Estudos sobre o Amanhã 2 – 1979, p. 37-50, abordo o tema com maior amplitude.

<sup>16</sup> Leia-se sobre o assunto o pertinente livro de Rafael Gomez Perez, “Represión y libertad”, Ed. Eunsa, 1975, p. 120: “Los sistemas formales para racionalizar el ejercicio de la autoridad política son un tema en sí: un campo en el que no se puede utilizar una mentalidad de numerus clausus. El trabajo por perfeccionar esos sistemas formales puede funcionar, de hecho, como un cierto humanismo, una concepción antropológica. Lo que sucede es que hoy se duda de que eso baste. Si cualquier reflexión sobre estos temas va a pasar al núcleo de fondo — la antropología — se está ante un sistema inequívoco del cansancio de las concepciones antropológicas intermedias. La crisis actual es una crisis que se presenta sobre el sentido último, radical del hombre”.

<sup>17</sup> “A definição de sistema político como uma estrutura que tem a finalidade de tomar decisões políticas legítimas para a sociedade mostra a amplitude a que tem chegado o conceito” (Regimes políticos, Resenha Tributária, 1977, p. 105).

<sup>18</sup> Em meu “O Estado de Direito e o Direito do Estado” (Ed. Bushatsky, 1977 e 2ª ed., Lex Editora, 2006) cuidei da matéria.

lógico da vivência das leis naturais que levam à plenitude do ser humano. O fenômeno inverso, entretanto, não provoca idêntica consequência convergencial.<sup>19</sup>

Para efeitos do presente parecer, tais considerações visam apenas levar a algumas reflexões adicionais.

A primeira delas diz respeito à necessidade, por parte dos que pretendem a conjunção entre as duas facetas do verdadeiro estado de direito, de diagnosticar aquelas atividades que, por serem contrárias às leis naturais, colocam-se fora do campo normativo ideal, devendo ser desestimuladas ou reorientadas para que não venham, como os frutos podres, a apodrecer os demais pelo contágio.

A norma positiva deve ser elaborada com a preocupação fundamental dessa coerência lógica, pois, à medida que a norma positiva violentar a norma natural e passar a servir de padrão manipulador impositivo, a sociedade tenderá a sofrer, por decorrência, a deterioração pertinente a esse tipo de condução, comprometendo a base de sustentação da convivência social permanente, que apenas a norma natural oferece.<sup>20</sup>

A história demonstra, no estudo da queda de todas as civilizações, que o ordenamento jurídico dos períodos decadentes contemplava conjuntos inteiros de leis contrárias à lei natural-moral.

O que impressiona é que todas as atividades contrárias à lei natural, nos períodos históricos de degenerescência civilizacional, eram tidas por lícitas, sem ordenamentos desestimuladores, com o que o próprio ordenamento jurídico implantado e vigente colaborava para o extermínio daquele povo, nação ou civilização.

A percepção dessa realidade é fundamental para entender que, à luz de uma teoria geral da imposição tributária e da função social do tributo, a utilização do instrumental impositivo, à maneira das vacinas autógenas, é possível adequar à lei positiva à lei natural, no desestímulo das atividades contrárias à plenitude social e humana.<sup>21</sup>

#### IV. A jurídica profilaxia autógena

Uma pessoa picada por uma cobra pode salvar-se do envenenamento utilizando soro produzido com substâncias oriundas do próprio veneno. Certas moléstias são

<sup>19</sup> "Analogamente, las instituciones desempeñan en la vida pública el papel de unidades de convivencia que suave e infl exiblemente exigen un determinado proceder a las personas individuales. Entre institución e individuo se entabla de esta forma una simbiosis del mas alto valor comunitario. Llegar a percibilo es fundamental para una recta conciencia política" (BENAVIDES, Leandro. *Política y cambio social*. Pamplona, Eunsa, Eunsa, 1975, p. 97).

<sup>20</sup> "La doctrina del Derecho Natural ha designado por eso al Estado como 'sociedad perfecta' (societas perfectas). Este concepto expresó un rasgo esencial del Estado: y habrá de ser siempre función del Estado la creación de las condiciones para el pleno desarrollo de la naturaleza humana, fundando, favoreciendo y regulando la cooperación social en todos los aspectos" (MESSNER, Johannes. *Ética social, política y económica*, Ed. RIALP, 1967, p. 812).

<sup>21</sup> "No other form of government is to be preferred to democracy because of these infirmities for all other forms of government are subject to the same infirmities, and they are not remediable in other forms of government, whereas remedies can be found for them in political democracy. Their remedy for the incompetence of the rulers in a political democracy is the education of the people for their duties as citizens and as public officials" (ADLER, Mortimer. *Future of democracy*. In *The great ideas of today*, Ed. Britannica, 1978, p. 19).

prevenidas com a utilização de vacina em que os próprios germes, bacilos, vírus e bactérias são inoculados para combatê-las. Algumas vacinas são produzidas, inclusive, não com material colhido dos germes do mesmo tipo existentes no meio ambiente, mas daqueles retirados do próprio doente já infeccionado.<sup>22</sup> Recentemente, viu-se como diversas vacinas produzidas contra o coronavírus foram desenvolvidas com a utilização do vírus vivo ou morto.

A descoberta científica dessas propriedades não representa uma criação do ser humano, mas apenas a aplicação conjunta de uma série de leis naturais, otimizadas pela análise da medicina.

Combater o mal utilizando-se do próprio mal é algo que deflui da observação do universo e das leis naturais que o regem.

Ora, em relação às atividades ilícitas ou indesejáveis ou contrárias às leis naturais-morais, como já se viu no passado, o combate a sua consistência, no plano jurídico, apenas pela mera distinção formal da licitude e da ilicitude, tende somente a representar uma vedação de natureza instrumental, sem consequências práticas táctáveis.<sup>23</sup>

O exame do processo legislativo, que leva à objetividade de um combate sério e adequado à ilicitude real, à ilicitude disfarçada ou ilicitude tolerada, não pode encerrar-se na mera proposição de normas proibitivas, vedatórias e responsabilizadoras, sem que se atinja o fulcro essencial, que gera a proliferação de tais atividades. Vedar uma atividade capaz de produzir lucratividade econômica elevada, sem atingir a própria lucratividade, é não a vedar, mas estimulá-la. Isso porque a vedação retira do mercado os menos ousados, permitindo que os mais ousados e os delinquentes por ela se interessem e a administrem.

A vacina médica utiliza-se do próprio mal para curá-lo. A melhor forma de combater a ilicitude não é proibi-la, mas desestimulá-la mediante remédio que a torne tolerável sob o aspecto legal, mas onerosa, afastando os que a exploram marginalmente e retirando parcela substancial dessa lucratividade da mão de seus controladores, para transferi-la ao Estado, que terá melhores condições de gerir e aplicar tal receita em finalidades sociais, que aqueles que apenas objetivam o lucro e que não nutrem qualquer interesse pela sociedade em que vivem.<sup>24</sup>

<sup>22</sup> “As vacinas consistem essencialmente em substâncias biológicas, denominadas antígenos, existindo os provenientes de microrganismos causadores de doenças, que, após tratamento adequado, perdem o seu poder patogênico, mas conservam, pelo menos em parte, o poder de desencadear, no organismo humano (ou animal) em que são inoculados, reações específicas de defesa contra os germens a partir dos quais foram preparados (poder antígeno)” (MOTTA, Loyolla L. Vacina, in *Enciclopédia Verbo*, Lisboa, v. 18, p. 589).

<sup>23</sup> Edvaldo Brito, em conferência apresentada em Quito e intitulada *El ilícito tributario* (28-11-1980), afirma, em uma visão formal e positivista do direito, que “*El Derecho es una realidad cultural, porque es una creación del hombre en la convivencia social*” (p. 1). O Direito Positivo realmente o é. Não o Direito natural, que lhe dá sustentação ou lhe nega permanência no tempo.

<sup>24</sup> Bernardo Ribeiro de Moraes defende tal tratamento, que considera albergado pelo CTN pela “doutrina da consistência econômica da hipótese de incidência fiscal”. “Para o Código aludido, desde que se produzam os efeitos econômicos desenhados pela hipótese de incidência, nasce a obrigação tributária. Assim os atos nulos e anuláveis são também tributários” (*Doutrina e prática do ISS*, Ed. Revista dos Tribunais, p. 128).

À evidência, a lei capaz de tolerar e não considerar ilegais atividades contrárias à lei natural, adaptando-as com instrumental pertinente de controle e desincentivo, não pode ser examinada como se fosse contrária à lei moral, mas como forma de permitir a reversão, pelo direito, de sua expansão.<sup>25</sup> Não se trata de justificar os meios pelos fins, mas de simples tolerância legal, como forma mais eficiente de reconduzir comportamentos ao que é essencial no ser humano.

O rigor que o governo da China continental mantinha sobre o comportamento da sociedade no concernente ao jogo, sexo, drogas etc., permitiu-lhe, no passado, uma evolução moral de maior densidade que a do Ocidente, não obstante a falsa sustentação de sua filosofia marxista, de resto, nesse ponto, absolutamente inaplicada. Isso porque a lei natural independe das teorias e de ideologias, que, como nascem, desaparecem, ao passo que aquela sempre permanece.<sup>26</sup>

O fato a ressaltar, entretanto, é que a magnitude decorrente de um compromisso concreto do povo com a busca de leis naturais, em campos de tal importância, livrou a China, até há alguns anos, da problemática própria da atual decadência de costumes que o Ocidente passou a viver.

É bem verdade que outros problemas impediram que esse país atingisse um conjunto harmônico entre as normas positivas e as naturais concernentes à moral familiar. No entanto, os resultados foram surpreendentemente superiores – de forma especial, em relação à juventude – àqueles obtidos no Ocidente, que abraçou uma liberdade irresponsável em relação à família, às drogas, aos desvios sexuais, à moralidade profissional etc.<sup>27</sup> Já no que diz respeito à limitação de um único filho por casal e à obrigação de abortar para evitar prole numerosa, a legislação positiva feriu os direitos fundamentais da pessoa humana. E a revisão da política fez-se necessária porque o envelhecimento da população reduzia a mão de obra disponível, não substituída por jovens.

Almerindo Lessa, reitor da Universidade Livre de Macau, cujo chanceler era indicado pelo governo da China continental, nos diversos contatos que mantivemos, atestou essa faceta. Da mesma forma, Alberto Xavier e João Luiz

<sup>25</sup> A solução aventada estaria, por outro lado, perfeitamente enquadrada na definição de Direito Natural de Messner: "*Derecho Natural es el orden de las competencias propias del individuo y de las sociedades que tienen su fundamento en la naturaleza humana con las responsabilidades que les son propias*" (*Ética social, política y económica*, p. 343).

<sup>26</sup> O manual lido pelos alunos das escolas russas (*Fundamentado marxismo-leninismo*, Ed. Vitória, 1962) tinha em sua apresentação a seguinte afirmação: "Cada pessoa que assimila solidamente esta concepção do mundo adquire a convicção profunda não somente da justeza da causa operária, mas também da sucessividade histórica da futura vitória do socialismo em todo o mundo". A ditadura sobre o proletariado na Polônia, a repressão sangrenta na Alemanha Oriental, China, Tchecoslováquia, Hungria, Afeganistão, as separações da Iugoslávia, Romênia e violentas divergências entre a China e a Rússia mostraram, entretanto, que, na prática, a teoria era outra. E a derrubada do Muro de Berlim, em que não houve vitória, mas derrota do socialismo, foi a consequência natural.

<sup>27</sup> Adriano Moreira atribui a separação da China do bloco socialista ao fato fundamental de que, "não obstante a larga margem de superioridade dos EUA e da URSS, a China é uma grande potência que não pode presumir-se que se subordine às regras de discussão a que as outras duas se habituaram" (*A Comunidade internacional em mudança*, Resenha Universitária, p. 177).

da Costa André, que lá estiveram para ministrar cursos, antes da abertura para o Ocidente, confirmaram essa realidade.<sup>28</sup>

De modo geral, parece-me, portanto, que os resultados da tolerância podem ser satisfatórios. A minha sugestão reside em reverter o processo de corrosão moral propiciado pelo excessivo exercício da liberdade de agir, mediante a redução de seu interesse econômico. Esse método me parece muito mais adequado à liberdade da consciência – que todos os seres humanos devem ter, mesmo para errar – do que aquele processo de imposição forçada, que a China adota, o qual, embora coerente com a lei natural, fere a liberdade de escolha.

Tornar legalmente lícito, mas oneroso, o que é moralmente ilícito, retirando-lhe todo o interesse econômico para aquele que se aproveitaria da ilicitude, é reduzir substancialmente a capacidade deletéria de um comportamento que implique na corrupção dos valores maiores e naturais do ser humano e da sociedade, o que a mera vedação formal não consegue combater.

## V. A relevância da imposição tributária

Por todo o exposto, resta evidente a relevância do direito tributário como instrumento hábil para permitir a reorientação dos costumes e o combate efetivo àquelas atividades indesejáveis e corrosivas da convivência social.

Entre todos os ramos jurídicos, o direito tributário consiste naquele que mais permite a participação direta do Estado na evolução econômica natural. Sua capacidade reguladora é de intensidade aferível, na medida em que cria o desestímulo à exploração das referidas atividades no aspecto mais sensível aos que a praticam, ou seja, no seu benefício pecuniário.<sup>29</sup>

A imposição tributária, em sua acepção ampla, à evidência, abrange as facetas fiscal, parafiscal e extrafiscal, pois, qualquer que seja seu campo próprio de ação e a finalidade da receita obtida para o destino estipulado, o instrumental jurídico existente visualiza essa relação de índole econômica, de participação em determinadas atividades, mesmo que a título de paralelo desenvolvimento social. Ora, por essa perspectiva, um espectro de maior abrangência e um leque de alternativas teleológicas mais amplas implicam, por decorrência, funções também de maior relevo e a necessária aproximação entre a norma positiva e a norma natural, com a potencialidade, inclusive, de que tais normas possam sair da categoria de regras de rejeição social.<sup>30</sup>

<sup>28</sup> Almerindo Lessa, médico e antropólogo, é autor da clássica obra “Servantropologia das Ilhas Cabo Verde e o homem cabo-verdiano” (Lisboa, Ultramar, 1960). Hoje, a China ultrapassou, de longe, a Rússia, após o desfazimento da URSS.

<sup>29</sup> “Assinale-se, porém, que é o Direito uma ciência una. Estão sempre presentes, no ordenamento jurídico, o interesse social e o interesse dos indivíduos” (VIDIGAL, Geraldo de Camargo. *Teoria Geral do Direito Econômico*, Revista dos Tribunais, 1977, p. 9).

<sup>30</sup> “Urge reconquistarmos o lugar que não nos cabe, no concerto social, como agentes elaboradores da norma jurídica, visto como apenas o jurista, porque conhecedor do sistema jurídico em seu todo e capaz de apresentar a visão global do conjunto social está habituado a prover a preservação dos valores éticos da sociedade” (GRAU, Eros Roberto. *Elementos de Direito Econômico*, Revista dos Tribunais, 1981, p. 13).

Conforme fora mostrado, a excessiva concentração de imposição sobre determinadas atividades e a perspectiva que leva a imposição tributária a não ser apenas a geradora de recursos para as efetivas necessidades estatais, mas também para os seus desperdícios, nem sempre ou quase nunca transforma a norma fiscal em hospedeira da justiça tributária.

A elasticidade maior que se der a sua potencialidade de ação, além de permitir eventual redução da excessiva concentração de carga tributária sobre determinadas áreas – a rigor, exatamente aquelas produtoras de atividades de licitude indiscutível – terminará por influenciar a própria concepção de uma sociedade mais cônica de seus deveres, inclusive o de cumprir suas obrigações essenciais, entre as quais o pagamento do tributo, desde que legítimo e justo.

Esse sentido de justiça da norma tributária é de transcendental relevância para a compreensão da fenomenologia impositiva. Dele decorre a estruturação própria do sistema tributário, que terá de se adequar, em sua formulação obrigacional, de forma a imprimir densidade maior à espécie “sanção” do que àquela pertinente ao tributo, quanto mais distante se coloque dos princípios inerentes a uma desejada política fiscal.<sup>31</sup>

É impossível sustentar qualquer ordenamento jurídico, em uma sociedade que sofre de profundas deficiências, em seus aspectos econômico e social, se ainda for onerada por inadequada imposição tributária que funcione como redutora de suas potencialidades.

Se são importantes todos os ramos jurídicos que contribuem para a convivência social, basta examinar a história para se chegar ao diagnóstico de que aqueles momentos de razoável exuberância econômica coincidiram com os de tensões sociais menores e de adequada imposição tributária não perturbadora do desenvolvimento da produção, circulação e consumo de riquezas, como acentuou Thomas Marky em um brilhante estudo sobre os períodos áureos do Império Romano.<sup>32</sup>

A utilização, portanto, da norma jurídica tributária, valorada pela ciência das finanças e direito financeiro – abastecido o seu conteúdo fático, na economia e no direito econômico, como forma de equilíbrio: para não inibir o desenvolvimento econômico, mas, pelo contrário, incentivá-lo; para não criar tensões sociais, mas reduzi-las; e para reorientar a moralização dos costumes, desestimulando atividades capazes de desestabilização da sociedade em seus valores primeiros – é campo de indagação que, pela pouca literatura a respeito, vale a pena desvendar, já que é manancial inexplorado de soluções alternativas, de relevância ainda hoje insuspeitada.<sup>33</sup>

<sup>31</sup> A primeira recomendação da *X Jornadas del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario* ficou com a seguinte redação: “*Debe distinguirse, por una parte, entre crédito tributario, comprensivo de la obligación de pagar el tributo y prestaciones acesorias; y, por otra, el crédito por concepto de multa o penalidad pecuniaria y sus acesorios*”, concepção não muito distante da que temos apresentado, na linha das espécies do gênero obrigação tributária.

<sup>32</sup> “*O conceito original do tributo no direito romano e sua posterior evolução no principado*”, Ed. Centro de Extensão Universitária/ Resenha Tributária, 1975.

<sup>33</sup> A excessiva formação de paraísos fiscais, após a Segunda Guerra Mundial, decorreu, em parte, dessa pressão abusiva, conforme demonstra Uckmar (La evasión. In *Seis estudios*).

Fala-se, muito, no momento em que os sistemas tributários mundiais se agigantam pela participação do Estado em todas as atividades sociais, na injustiça dos sistemas, mormente nos países de economia capitalista, onde se verifica um choque evidente entre a economia de mercado e a planejada, assim como na injustiça das políticas tributárias vigentes.

Os estudos que vêm à lume, na procura de justiça fiscal pertinente, ou têm visão meramente tributária, segundo a qual essa justiça se faria onerando mais os ganhos derivados do capital e menos aqueles oriundos do trabalho, ou meramente econômica, hipótese em que a tributação excessiva sobre o capital terminaria por desviá-lo de sua capacidade desenvolvimentista com a retração das atividades produtoras, quando não, com a expatriação do próprio capital para nações que melhores condições lhe oferecessem.<sup>34</sup>

A polêmica, entretanto, é colocada em nível apenas de discussão do grau de concentração da imposição tributária nas mesmas áreas de abrangência já conhecidas. Raramente a perspectiva é colocada em nível de distender o campo passível de incidência, para que não se provoquem colapsos setoriais econômicos e sociais. E, quando a indagação se estende a áreas novas, por exemplo, o imposto sobre a densidade imobiliária, com conotações de nítido desestímulo, a própria pertinência da nova área criada sofre contestações múltiplas e variadas.

Estou convencido de que a elasticidade maior que se der às atividades tributáveis, vinculando-as a finalidades inerentes à própria estabilização da sociedade, é a forma das mais justas, necessárias e relevantes para a obtenção de adequada política tributária. Em vez de estudar graus de tributação maior ou menor sobre as áreas conhecidas, deve-se alargar o campo imponente com potencialidade de resultados melhores para a sociedade e para o Estado.<sup>35</sup> Ao direito tributário não repugna o exame desses novos horizontes.

## VI. O direito formal e o direito real

Ao concluir o presente parecer, desejo, pela última vez, encarecer a relevância do estruturalismo jurídico, que não prescinde de uma visão universal da ciência jurídica.

O tridimensionalismo real e o formalismo de Goldsmith compõem-se de uma visão que apreende o direito em uma perspectiva “tripartida, de concepção unitária”, apenas vinculando a função axiológica à formulação própria do direito natural. O fato somente pode ser valorado para a formulação da norma na medida em que

<sup>34</sup> Toynbee narra como Marciano I e Anastácio I reabilitaram as finanças do governo romano do Oriente mediante “rigor administrativo”, fazendo com que “os militares, bem como o tesouro, beneficiassem-se com o exame da malversação dos oficiais encarregados das Finanças do Exército”. A redução da carga tributária levou o benefício aos contribuintes (“*A humanidade e a mãe Terra*” (Zahar), p. 306).

<sup>35</sup> “A moral, porém, vive principalmente na consciência individual; na consciência social apresenta-se como qualquer coisa de amorfo ou no estado difuso (conforme a expressão de Vanni) e não precisa de ser formulada em códigos e leis, como no Direito. Acontece, por isso, que os elementos essenciais da Ética adquirem consistência jurídica” (DELL VECCHIO. *Lições de Filosofia do Direito*, 5ª ed., Coimbra, Armenio Amadio, p. 374).

essa valoração haura suas raízes nas próprias normas preexistentes no direito natural. Valorado o fato, em sua normatização, com base nessa concepção jusnaturalista, à evidência, a tripartição torna-se unitária, pois seus três elementos são compostos em uma visão única.<sup>36</sup>

O estudo da ciência jurídica, por esse prisma, resulta mais coerente, universal e estabilizador dos diversos aspectos convivenciais do homem, pela percepção mais abrangente de toda a fenomenologia fática, adequada e equilibrada, que apenas o cientista do direito pode atingir.

O interessante, entretanto, no que concerne a essa apreensão universalista ou culturalista, é que ela não se choca com a visão formalista. Ela apenas, por ser mais abrangente, admite que a fenomenologia seja regulada de forma a ofertar o ponto de equilíbrio aferidor, que tornará a norma instrumentalmente correta e inteiramente justa.

Todo o esforço que o formalismo jurídico acentuou para a mais escorregia veiculação jurídica é de relevância indiscutível. As divergências que se colocam em uma concepção culturalista e não meramente instrumental são de pequena monta, no mais das vezes resumindo-se menos no conteúdo do instituto e mais à veiculação terminológica.

Kelsen representou um ponto de alta indagação jurídica sobre uma faceta relevante da fenomenologia pertinente à ciência do direito. O grande problema é que reduziu a ciência jurídica ao seu campo instrumental, desvestindo-a de todos os componentes relevantes, sendo que aqueles que o seguiram, por coerência lógica, passaram a atuar em área mais apequenada de indagação.<sup>37</sup>

Criaram-se, por decorrência, preconceitos contra visões mais abrangentes, afastando-se muitos de seus seguidores de todos os que vislumbrassem a possibilidade de indagação também em outras ciências.

Compartimentalizada cada ciência, o jurista formal deixou de perceber o mais elementar da realidade científica: que as ciências humanas são autônomas, por criação conceitual, mas profundamente interligadas. A independência científica, no campo das ciências humanas é uma categoria instrumental para efeitos de sua percepção, mas não é uma categoria real, pois a realidade demonstra a sua interligação necessária e estrutural.<sup>38</sup>

<sup>36</sup> “Uma análise em profundidade dos diversos sentidos da palavra ‘Direito’ veio demonstrar que eles correspondem a três aspectos básicos, discerníveis em todo e qualquer momento da vida jurídica: um aspecto normativo (o Direito como ordenamento e sua respectiva ciência); um aspecto fático (o Direito como fato, ou em sua efetividade social e histórica) e um aspecto axiológico (o Direito como valor de Justiça)” (REALE, Miguel. *Lições Preliminares do Direito*, Ed. Bushatsky, 1973, p. 73).

<sup>37</sup> “A teoria da norma fundamental é somente o resultado de uma análise de processo que o conhecimento jurídico positivista desde sempre tem utilizado” (*Teoria da norma pura*, Ed. Almedina, Portugal, p. 284-5).

<sup>38</sup> Bobbio (*Dalla struttura alla giurisdizione*, Ed. Giuffrè, 1954 e Ed. Almedina, Portugal) afirma que a rota do Direito é caminhar “da estrutura à função”, entendendo que todas as ciências sociais têm partes que são comuns a todas.

Cada membro do corpo humano tem uma determinada função, não se podendo, entretanto, admitir que a interdependência não seja absoluta. No organismo social, o fenômeno se reproduz. Qualquer ação, no plano econômico, tem repercussões imediatas nos planos político, social e jurídico, não podendo o cientista dessa área deixar de estudar a fenomenologia da causa que gerou a repercussão, ignorando, em sua inteireza, o fenômeno examinado. É, principalmente, o cientista do direito quem tem a obrigação de adequar a norma a toda essa realidade.

Por essa razão, neste estudo, sem negar o mérito e a relevância dos formalistas do direito, procurei mostrar que o campo de análise da ciência jurídica é necessariamente mais amplo, muito mais vasto do que aquele meramente veiculador. E, mais do que isso: essa ciência não se coloca apenas em nível de abstração, pois apenas existe quando vinculada à própria realidade sobre a qual a norma jurídica incide e para a qual fora elaborada.<sup>39</sup>

O positivismo jurídico não é incorreto. É apenas insuficiente. A ciência jurídica é interdependente das demais ciências humanas e, sob certos aspectos, orientadora da fenomenologia relativa às demais. O estudo sistemático de todos os fatores que nela repercutam é imperativo na busca da verdade jurídica. Sua indagação, na captação fenomênica, não significa entulhar o direito com elementos alienígenas, mas enriquecê-lo para que seja fluente e natural na adequação à realidade social a que se destina.

Há certos momentos em que, pelo brilho de talentos indiscutíveis, verdades por eles contestadas são obscurecidas e muitas vezes renegadas por falsa percepção da realidade. Soma-se a isso os preconceitos que dificultam a retomada de seu estudo.

O talento de Keynes, Galbraith, Schumpeter, além de outros grandes economistas do século 20, levou ao esquecimento certas regras elementares da economia veiculadas por Adam Smith e contrárias às pretendidas boas regras do planejamento econômico.

Foi necessário o fracasso das mais sofisticadas escolas econômicas da atualidade, no enfrentar a problemática por elas criadas, para que um prêmio Nobel de economia, não temeroso de enfrentar preconceitos, tivesse a coragem de dizer que há leis naturais na economia e que o excessivo planejamento mais a dificulta que a auxilia, redimindo o talento do velho autor britânico que ousara, no passado, fazer idêntica afirmação.<sup>40</sup>

Assim, também eu procurei demonstrar que muitas das verdades ditas por brilhantes juristas não foram apenas fruto de pioneirismo dos estudos tributários, não suficientemente evoluídos para a percepção do fenômeno jurídico fiscal. Eram “verdades verdadeiras”, não de uma ciência contaminada por noções “espúrias”, mas de uma ciência enriquecida e que estaria muito mais rica, se sua evolução tivesse continuado com base em uma visão universalista, e não meramente instrumental.

<sup>39</sup> “Na posição do conceito axiológico de Direito, a ideologia está sempre presente, porque inspira e se confunde, por vezes, com os valores que se superpõem à própria ordem pública, tais como Justiça, Bem, Liberdade, Razão e assim por diante” (SOUZA, Washington Peluso Albino de. *Direito econômico*, Ed. Saraiva, p. 48).

<sup>40</sup> Milton e Rose Friedman, *Liberdade de Escolher*.