

## **1.Introdução**

O objetivo do presente artigo é analisar o direito tributário sob a perspectiva do confronto entre os paradigmas da modernidade e da pós-modernidade. Em outras palavras, busca-se refletir sobre os reflexos que essa mudança de paradigma traz ao direito tributário. Acredita-se que essa visão de fundo é necessária para uma correta compreensão do fenômeno tributário e, por conseguinte, para o enfrentamento dos desafios que nos são impostos pela sociedade dos dias atuais.

Num primeiro momento, aborda-se a caracterização da Modernidade. Aqui são tecidas considerações sobre o enlace entre poder econômico e político e racionalidade científica, o qual sedimenta os ditames do progresso, do individualismo e da fórmula política do Estado-Nação. O tributo nesse momento surge então como corolário da legalidade, dentro do ideal de proteção da propriedade privada dominial, de traços absolutos.

Na etapa seguinte, aponta-se para os limites do projeto da Modernidade, caracterizando-se a crise do atual momento, ao tempo em que se mostram as soluções propostas pelo pensamento pós-moderno, que propugna um pluralismo das fontes do direito. Como essa perspectiva pós-moderna pode contribuir para o combate do Poder Fiscal meramente arrecadatório é objeto dessa análise.

O método utilizado na fase de investigação foi o indutivo e a técnica empregada foi a da pesquisa bibliográfica e documental pela via eletrônica.

## **2. A modernidade e o tributo**

A primeira marca da modernidade que salta aos olhos é sua profunda ruptura com o momento histórico que lhe antecede. O paradigma filosófico da consciência ou da subjetividade, iniciado em Descartes, substitui a metafísica clássica, objetiva, e se torna a base do conhecimento científico, que toma o lugar da religião e da tradição. Configura-se então uma sociedade plural em que o progresso econômico e tecnológico tem como substrato o uso dos recursos naturais de forma instrumental, sob o controle da racionalidade científica. Assim, filosofia do sujeito, ciência, crescimento econômico etc., nascem todos imbricados.

De fato, ciência e economia não estão dissociadas. A Revolução Científica e o

processo de saída da submissão ao saber religioso levaram à construção da crença no futuro e no progresso, que se baseava na noção de que, admitida nossa ignorância e com investimento em pesquisas, as coisas podem melhorar. Tal noção foi traduzida para a esfera econômica como possibilidade continuada de aumento da produção, do comércio e da riqueza material humana (HARARI, 2016, pg. 320).

A ciência se serve da economia para financiar sua atividade de pesquisa e a economia se serve da ciência para sua atividade de produção de bens e transformação da natureza. Em qualquer das situações, a Natureza serve apenas de instrumento, compreensão que tem raízes no pensamento cartesiano, que estabelece a dicotomia entre ser humano e Natureza, não estabelecendo qualquer valor intrínseco a esta.

Com efeito, o postulado da moderna ciência econômica, como reflexo da ideia de desenvolvimento, é o crescimento econômico, considerados apenas os fatores capital, trabalho e técnica ou pesquisa.

A ideia de desenvolvimento é filha da modernidade e irmã gêmea da ideia de progresso. Com efeito, o Renascimento, com os estudos dos textos da Antiguidade, permitiu a descoberta da ignorância, no seio de um processo de saída da submissão ao saber religioso, o que levou ao nascimento da ciência moderna (Revolução Científica) e com isso à crença no futuro e no progresso.

A ideia de progresso se baseava na noção de que, admitida nossa ignorância e com investimento em pesquisas, as coisas podem melhorar, o que foi logo traduzido para a esfera econômica como possibilidade continuada de aumento da produção, do comércio e da riqueza humana. Crédito, lucro e crescimento econômico formaram um mecanismo retroalimentado (HARARI 2016, pg. 320).

A lógica é simples. O investimento do capital leva à inovação, que garante menor custo da produção, maior produtividade, maior lucro, mais crédito, maior capital inicial e assim por diante (DERANI, 2008, pg. 82). “Forma-se um processo de acumulação contínua de capital, à medida que se mantém sempre a espiral lucro-investimento maior lucro-maior investimento, e assim por diante” (DERANI, 2008, pg. 84).

Desenvolvimento e progresso estão imbricados. Desenvolvimento é o que

assegura o progresso e este assegura, por sua vez, o desenvolvimento, o que garante um contínuo crescimento econômico. O resultado foi a veneração do desenvolvimento: “o mito do desenvolvimento determinou a crença de que era preciso sacrificar tudo por ele” (MORIN; KERN, 2003, apud FERREIRA, 2012, pg. 122).

Resta, portanto, desprezada a natureza, pois a teoria do crescimento econômico dominante toma por base que a natureza em nada participa do processo de crescimento, porquanto o fator natureza não aumenta depois de finalizado o processo de produção e por isso não contribui com o crescimento econômico (DERANI, 2008, pg. 82).

Esse modelo de desenvolvimento se funda numa crença na inesgotabilidade dos recursos naturais e na ideia de que o bem-estar é decorrente apenas das condições materiais, sem qualquer relação com o meio ambiente. Como afirma Derani (2008, pg. 118), “o sentido do bem-estar da economia clássica corresponde à satisfação individual de necessidades materiais”.

Vê-se, desse jeito, que há uma estrita relação entre poder político (soberano) e poder econômico que circunda a configuração do Estado-Nação. Sendo assim, de forma a aprofundar a perspectiva histórica, deve-se fazer uma incursão no caminho trilhado pelo Estado-nação em seu relacionamento com o poder econômico, aspectos políticos e econômicos próprios da Modernidade.

Com efeito, a figura do Estado Nacional, decorrente da Revolução Francesa e da Revolução Norte-americana prevaleceu em todo o mundo, superando definitivamente as formações políticas mais antigas e se estabelecendo como forma de integração social dominante, senão única. (HABERMAS, 2002, pg. 121/122).

Nesse processo de consolidação, ao menos três gerações de Estados Nacionais podem ser identificadas. A primeira é formada por aqueles Estados proveniente dos Estados territoriais europeus que já se sedimentavam desde a Paz de Westfália de 1648. Formam as Nações-Estado clássicas no Norte e Oeste europeus. Já a segunda geração diz respeito às Nações tardias, que se formaram a partir de um processo de centralização política posterior, como a Itália e a Alemanha, no qual o sentimento nacionalista assumiu papel de protagonista. Por fim, a terceira geração de Estados-nacionais surgiu após a II Guerra Mundial, em decorrência do processo de descolonização, sobretudo na África e na Ásia. Nada obstante, a estas gerações, é preciso acrescentar paralelamente os

Estados formados na América Latina, frutos da descolonização das nações mercantilistas no século XIX e aqueles outros surgidos do colapso da União Soviética. (HABERMAS, 2002, pg. 121/122).

As formações políticas mais antigas foram então superadas por essa nova forma de associação política. Com efeito, as cidades-Estado e os impérios da Antiguidade tiveram sucessores na Europa Moderna. Basta olhar para as cidades da Itália Setentrional e para as estruturas do Sacro Império-Romano Germânico. Não obstante, foi o Estado nacional que se erigiu dominante como formação política. (HABERMAS, 2002, pg. 122)

Isso se deu porque o Estado nacional conseguiu resolver dois grandes problemas, um de ordem política e outro de ordem econômica. Politicamente, foi capaz de dar resposta à perda de base religiosa da autoridade política, oferecendo uma fonte secular de legitimidade ao poder político. Economicamente, foi responsável por uma nova forma de integração social que conseguiu mobilizar politicamente os indivíduos que por conta do processo de urbanização e expansão econômica haviam saído da estratificação e organização por estamentos típica da Idade Média. (HABERMAS, 2002, pg. 128).

Em Derani, também podemos encontrar o íntimo relacionamento entre o Estado Moderno e o poder econômico. A autora reconhece que as leis de mercado são insuficientes para regular o sistema capitalista. O Estado Absoluto, de poder centralizado, nasce então para propiciar o desenvolvimento da própria economia liberal. Estado e mercado, que aparentemente são contraditórios, na verdade são complementares. (DERANI, 2008, pg. 74).

Habermas também chega a igual conclusão, observando que o espaço de ação individual e coletiva, livre do Estado, em que atua a iniciativa privada, os atores do mercado, é garantido pelo próprio Estado, que configurou para tanto uma infraestrutura para uma administração disciplinada pelo direito. (HABERMAS, 1997, pg. 281).

O signo da necessidade que marca a relação entre poder político e poder econômico pode ser claramente visualizado na história. Os mercados não oferecem a proteção necessária para que eles se mantenham livres de fraude, roubo e violência. O sistema político, como todo seu aparato administrativo, policial, judiciário etc. é que

garante o cumprimento das regras. O mercado desregulado fatalmente leva a situações desastrosas, o que se evidencia nos casos da bolha de Mississippi em 1719 e da bolha imobiliária nos Estados Unidos de 2007, seguidas de crise de crédito e recessão (HARARI, 2016, pg. 339).

A própria fórmula política que caracteriza nossa sociedade moderna, a democracia liberal, também revela o contorno econômico que é dado ao arranjo político. Como chama à atenção AZAMBUJA (2003, pg. 59), democracia e liberalismo são ideais diversas. Nem todas as doutrinas democráticas do poder são liberais. O autor já concebe o liberalismo como um limite ao absolutismo, porquanto expõe que as teses de Hobbes e Rousseau são democráticas na origem, mas desembocam no absolutismo do monarca e das massas respectivamente (AZAMBUJA, 2003, pg. 58).

Assim, o poder econômico se utilizou do Estado Absoluto para promover a centralização do poder e a unificação das regras, vencendo as forças das autoridades dos barões feudais, no plano interno, e do Papado e do Sacro Império Romano-Germânico, no plano externo. Trata-se da vitória do poder real, pois como assinalou Bodin, “a concorrência entre a jurisdição real e as demais jurisdições – eclesiástica, senhorial e municipal – marcou quase todo o período medieval” (AZAMBUJA, 2003, pg. 156).

De igual forma o poder econômico se arvorou do Estado de Direito para limitar esse mesmo poder soberano e garantir a igualdade das regras e o espaço livre de atuação. Em ambos os casos, a matriz teórica é a doutrina contratualista do estado de natureza, na medida em que fundamentou o absolutismo Hobbesiano, por meio do poder centralizado e ilimitado decorrente do contrato, e o liberalismo Lockeano, por meio dos direitos naturais de liberdade, a serem respeitados pela sociedade política.

Essa limitação formal estabelecida pelo médium do direito, da lei, e material pelo respeito aos direitos naturais de liberdade, depois se torna mais acentuada com a constitucionalização no decorrer do século XX, que impõe restrições ao exercício do poder político pelo Parlamento. Ferrajoli (2002, pg. 32) bem capta essa circunstância ao afirmar que a rigidez das constituições como normas superiores às leis ordinárias esvanece a originária racionalidade formal e processual por uma racionalidade axiológica e substancial.

Em verdade, a soberania, em que pese ter sido definida como poder absoluto,

sempre apontou para suas limitações, mesmo antes da lei. Jean Bodin já asseverava que o detentor da soberania conhece limites: “Se nós dissermos que tem poder absoluto quem não está sujeito às leis, não encontramos no mundo príncipe soberano, visto que todos os príncipes da Terra estão sujeitos às leis de Deus e da natureza e a certas leis humanas comuns a todos os povos” (BARROS, 2001, pg. 245). Em sentido semelhante, Azambuja preceitua limitações necessárias ao poder soberano, decorrentes de sua própria natureza de servir à realização do bem comum, para o que deve respeito aos princípios permanentes e naturais do Direito e da Moral (AZAMBUJA, 2003, pg. 82).

Com a globalização econômica essa aliança se desfaz, ao menos em termos. Essa aliança e depois separação entre poder econômico e Estado nacional resta claramente explicada por Habermas (2002, pg.139):

“Embora o capitalismo tenha se desenvolvido desde o início em dimensões mundiais, essa dinâmica econômica desencadeada em combinação com o sistema estatal moderno colaborou antes de mais nada com a consolidação do Estado nacional. Mas já faz tempo que esses dois processos deixaram de se fortalecer reciprocamente. É certo que ‘a limitação territorial do capital jamais correspondeu à sua mobilidade estrutural. Ela se deveu às condições históricas da sociedade burguesa na Europa’. No entanto, essas condições alteraram-se radicalmente com a desnacionalização da produção econômica. Nos últimos tempos, todos os países industrializados são afetados pela circunstância de que as estratégias de investimento de um número cada vez maior de empresas orientam-se pelos mercados financeiros e de trabalho, organizados hoje em rede mundial”.

No entanto, não se pode ter uma visão determinista. Trata-se de uma decisão política. Boaventura bem explica que o não Estado-transnacional é fruto do Estado-nação. A erosão da soberania é apenas parcial e seletiva. A perda da capacidade regulatória advém de decisão do próprio Estado e a institucionalização da globalização (agências financeiras multilaterais e desregulação econômica) é criada pelos Estados nacionais (SANTOS, 2005, pg. 55).

O autor se opõe, então, à ideia de que a globalização é um processo espontâneo, tendo avançado por conta de dinâmica própria. Ao contrário, defende que a globalização resulta de um conjunto de decisões políticas, ao afirmar que “em grande

medida, e sobretudo ao nível econômico e político, a globalização hegemônica é um produto de decisões de Estados nacionais. (SANTOS, 2005, pg. 50)

Em resposta a esse processo global de supremacia do poder econômico, Boaventura identifica dois processos de resistência, a que ele chama de cosmopolitismo e patrimônio comum da humanidade. O primeiro consiste “na organização transnacional da resistência de Estados-nação, regiões, classes ou grupos sociais vitimizados pelas trocas desiguais (...) usando em seu benefício as possibilidades de interação transnacional (...) que decorrem da revolução nas tecnologias de informação e comunicação” (SANTOS, 2005, pg. 67). Já o segundo diz respeito às “lutas transnacionais pela proteção e desmercadorização de recursos, entidades, artefatos, ambientes considerados essenciais para a sobrevivência digna da humanidade e cuja sustentabilidade só pode ser garantida em escala planetária” (SANTOS, 2005, pg. 70). Constituem uma sociedade civil e política global emergente (SANTOS, 2005, pg. 71).

Ao seu turno, Habermas demonstra um viés pessimista quanto à configuração da expansão do poder econômico na atual quadratura da história. O filósofo alemão reconhece que a globalização econômica, do trânsito, da comunicação, da tecnologia e dos riscos militares e ecológicos repercutem problemas para os quais os Estados nacionais são incapazes de resolver com base em acordos entre soberanias e enxerga, de modo semelhante a Boaventura, que uma ordem econômica global mais justa depende uma sociedade civil com trânsito global capaz de pressionar e impor políticas. Ele acredita que agentes que atuem em plano supranacional e as Nações Unidas devem dar início a uma nova ordem econômica global, mas é reticente quanto a força vinculativa de um espaço democrático de opinião e vontade (HABERMAS, 2002, pg. 123 e 145).

A Modernidade, portanto, diante de seus pilares da legalidade, do Estado-Nação representativo e do liberalismo, marca a passagem de um sistema tributário baseado na força e na opressão para um outro baseado na cooperação entre homens livres e iguais, com referência a ideais de justiça. O tributo passou a ser exigido em consonância com o consentimento dos contribuintes, ainda que dentro do sistema representativo de exercício do poder.

Essa ligação estreita entre racionalidade científica, poder econômico e poder político na Modernidade, como mostrada nessa primeira parte, evidencia a estrutura do

sistema jurídico e por consequência do fenômeno tributário, erigido sobre a legalidade e as liberdades individuais. No entanto, a crise da Modernidade descortina a insuficiência da soberania representativa e da legalidade Estatal como única fonte do poder, com influência direta na legitimidade do sistema tributário. Esta a reflexão que faremos na sequência.

### **3.A pós-modernidade e os reflexos no direito tributário**

A complexidade que caracteriza o momento atual põe em questão a capacidade do Estado e da lei, como instrumentos político e jurídico, com suas peculiares simplicidades, para velar pelos interesses da sociedade. A fórmula do Estado Nacional, consagrada pela Modernidade, com seu poder soberano único e absoluto e suas democracias representativas parlamentares, não é mais capaz de dar uma resposta à complexidade dos conflitos hodiernos (PILATI, 2015, pg. 13).

A crise consiste justamente no uso de formas antigas para lidar com problemas novos, que surgem dessa complexidade que marca o ambiente pós-moderno. Os novos conflitos da Sociedade mais complexa apresentam magnitude e natureza diferenciadas, demandando soluções diversas daquelas ofertadas pelas codificações, pelo individualismo e pelo sistema representativo puro. O desafio, então, é realizar a adequação da forma jurídica à nova substância (pós-moderna), com a preservação do que já foi conquistado, como liberdade, propriedade, Estado, segurança jurídica, democracia e Constituição (PILATI, 2015, pg. 15).

Nesse sentido, a pós-modernidade no âmbito do Direito corresponde ao pluralismo das fontes ou, em outra forma de expressão, a um processo de desestatização. Não que o Direito nunca tenha reconhecido validade jurídica a normas não produzidas diretamente por órgãos estatais, como é o caso dos acordos e dos costumes, aqueles fundados e estes autorizados na lei escrita. Assim, a complexidade neste sentido mais amplo é característica também da estrutura jurídica da Modernidade. O fenômeno da desestatização ou do pluralismo jurídico (das fontes normativas) não se identifica com tal sentido, mas sim com uma oposição ao fenômeno jurídico da Modernidade concentrador do poder soberano de forma absoluta no Estado (SANTIAGO, 2015, pg. 1).



Essa crença em um poder soberano concentrador, absoluto, própria da Modernidade, prega a suficiência dos órgãos de soberania estatais, quais sejam o Legislativo, o Executivo e o Judiciário, para dar cabo das funções atribuídas a cada um deles por meio da técnica da separação de poderes, erigida para a garantia da liberdade individual em combate ao poder autoritário do Antigo Regime. Nessa estrutura, bastante conhecida, ao Parlamento incumbe inovar a ordem jurídica mediante leis gerais e abstratas, enquanto que a aplicação da lei fica a cargo do Executivo e, por sua vez, a solução dos conflitos sob atribuição do Judiciário (SANTIAGO, 2015, pg. 2).

No entanto, tal fórmula política da separação de poderes entra em crise na pós-modernidade, mormente por conta do pluralismo das fontes do direito, com importante reflexo para o direito tributário.

Em primeiro lugar se pode verificar tal crise no avanço do Executivo sobre o Legislativo. Este passa a exercer uma autocontenção, deixando maior margem de liberdade para a atuação do Executivo, tanto para a definição do conteúdo do ato individual quanto para a concretização dos atos legislativos por normas administrativas gerais e abstratas, para o que se opera a substituição do parâmetro da tipicidade pelo da proporcionalidade. Exemplo latente dessa situação no campo da tributação é o recurso frequente à delegação legislativa externa em matéria tributária (SANTIAGO, 2015, pgs. 3 e 4).

Mas não é só o Legislativo que renuncia ao cumprimento de suas atribuições e escapa no seu mister do esquema clássico e rígido de separação de Poderes do Estado de Direito Liberal. O próprio Executivo deixa de efetuar a análise aprofundada de cada caso concreto para passar a se servir de normas gerais e abstratas em substituição (fixando limites de deduções por exemplo). Além disso, também com vistas a se escusar do exame pormenorizado do caso concreto, se utiliza também do auxílio do contribuinte, como nos lançamentos com base em declaração ou por homologação e nas cessões de dívidas tributárias para cobrança por particulares (SANTIAGO, 2015, pg. 4).

Por fim, igualmente o Judiciário sente os efeitos da relativização da soberania como poder centralizado puramente estatal. Com efeito, a arbitragem conduz a esfera da solução de conflitos para a esfera privada, testemunhando o enfraquecimento da lei enquanto única fonte do direito, porquanto permite tanto a aplicação da equidade como

de quaisquer regras de Direito (nacionais, estrangeiras, internacionais). Corrobora tal visão o fato de que a sentença arbitral somente pode ser invalidada por vício formal. Embora atualmente restrita a direitos patrimoniais disponíveis, já há defensores de sua aplicação em querelas entre o contribuinte e o Fisco, em assuntos como prova de questão materiais: preço de mercado, valor venal, valor da terra nua, definição de mercadorias etc. (SANTIAGO, 2015, pg. 5).

Não obstante, o direito tributário sente as consequências da pós-modernidade não apenas como resultado de uma nova configuração no esquema da separação de funções estatais (Poderes) e sua divisão de atribuições com a atuação dos particulares. Também no plano do direito material tributário se vislumbram manifestações desse fenômeno pós-moderno. Isso significa que podemos ver tais manifestações no campo do regime jurídico aplicável a cada uma das espécies tributárias, no que diz respeito à quantificação dos tributos e à destinação de suas arrecadações.

Sendo assim, impende num momento prévio apresentar uma classificação das espécies tributárias de acordo com o sistema jurídico pátrio quanto a dois aspectos: relação da hipótese de incidência tributária (h.i.) a um ato Estatal específico e destinação do produto da arrecadação.

No primeiro aspecto se examina se a h.i. do tributo corresponde necessariamente a uma atividade executada pelo Estado ou a um ato do particular, contribuinte. No primeiro caso se trata de um tributo vinculado e no segundo de um tributo não vinculado.

Já no segundo aspecto o que se observa é se o produto do que foi arrecadado pela espécie tributária é vinculado a uma destinação especificada previamente, ou seja, se o produto da arrecadação deve ser aplicado à finalidade que deu origem ao tributo. Caso positivo teremos tributo de arrecadação vinculada. Por outro lado, se o montante resultado da arrecadação não precisa ser aplicado a nenhuma finalidade determinada, estaremos diante de um tributo de arrecadação não vinculada.

Em que pese a existência de diversas teorias acerca da classificação dos tributos, para os fins do presente estudo adotaremos a teoria consagrada pelo Supremo Tribunal Federal, ou seja, a teoria segundo a qual se vislumbram cinco espécies tributárias de acordo com o sistema jurídico constitucional pátrio, quais sejam:

impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais (BALTHAZAR, 1999, pg.40).

Preliminarmente, cabe notar que a Constituição Federal não institui tributo algum, apenas e tão somente discrimina os tributos do sistema, fixando as competências de cada uma das pessoas jurídicas de direito público – União, Estados membros, Distrito Federal e Municípios – para criarem os tributos por ela enumerados (BALTHAZAR, 2005).

Por outro lado, embora Geraldo Ataliba refira-se a um “conceito constitucional de imposto” (ATALIBA, 1999), a Constituição Federal, embora discrimine as competências dos entes tributantes quanto aos impostos que podem instituir, mencionando-os expressamente, não firma um conceito desta espécie tributária. Uma definição é estampada no texto do Código Tributário Nacional (CTN), especificamente no artigo 16, segundo o qual “imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

Como se denota da previsão legal, a h.i. do imposto não tem qualquer relação com uma atividade estatal, ou seja, o fato gerador do imposto não será um ato a ser praticado pelo Estado, mas uma situação praticada pelo contribuinte. Vê-se, portanto, que se trata de um tributo não vinculado, na medida em que para sua cobrança não há a necessidade de qualquer atividade direta do Estado em prol do contribuinte.

Ademais, quanto ao produto da arrecadação do imposto, a Constituição Federal estabelece em seu artigo 167, IV, a regra da não-afetação, segundo a qual o produto que for arrecadado com o pagamento dos impostos não pode estar vinculado a uma destinação específica, devendo servir a cobrir as despesas gerais do Estado. Dessa forma, além de ser não vinculado, o imposto é uma espécie tributária de arrecadação não vinculada (LUKIC, 2014, pg. 19).

Ao seu turno, as taxas estão previstas no artigo 145, II, da Constituição Federal, que determina que esta espécie é cobrada “em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição”.

Assim, diferentemente dos impostos, para a cobrança das taxas se faz necessária a existência de uma atividade estatal: exercício do poder de polícia (atividade fiscalizadora do Estado perante o particular) ou serviço público específico e divisível, prestado ou posto à disposição do contribuinte. Daí logo se defere que as taxas são tributos vinculados (a uma atividade estatal). Quanto à destinação do produto da arrecadação, as taxas são de arrecadação vinculada facultativa e caso haja vinculação da arrecadação, esta deve servir ao financiamento da atividade estatal ligada ao fato gerador do tributo.

Por sua vez, conforme o art.145, III, CF, os entes tributantes podem instituir contribuição de melhoria “decorrente de obras públicas”. Apesar da sintética redação constitucional, o Supremo Tribunal Federal tem reiterado que esta espécie tributária somente pode ser criada para fazer face ao custo de obras públicas que venham a valorizar o imóvel do contribuinte. Nela o limite total a ser arrecadado é a despesa total com a obra, tendo como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel individualmente. Desta forma, o STF entende como recepcionado pela Carta vigente o artigo 81 do CTN, o qual estabelece tais pressupostos como condicionantes para a instituição do tributo.

Dessa forma, a contribuição de melhoria é um tributo vinculado, assim como as taxas, pois tem como h.i. uma atividade estatal específica, qual seja a realização de uma obra pública de que decorra valorização imobiliária. O fundamento da instituição desse tributo é a vedação do enriquecimento sem causa, na medida em que visa a ressarcir os gastos realizados pelo Estado para a consecução da obra. Quanto ao produto da arrecadação, diz-se ser tributo de arrecadação não vinculada, mormente porque o que ocorre é um ressarcimento de despesa já realizada (LUKIC, 2014, pg. 26).

Outra espécie tributária é o empréstimo compulsório, que está previsto no artigo 148 da Constituição Federal:

Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I — para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II — no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, “b”.

Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

Como se percebe, a Constituição Federal não fornece qualquer indício quanto a possível hipótese de incidência do tributo, fixando apenas em quais situações o empréstimo poderá ser instituído. Caberá ao legislador complementar determinar a hipótese, a qual poderá ser tanto uma atividade estatal ou outra exercida pelo particular. Regra geral, os empréstimos compulsórios instituídos pela União tinham como h.i., atividades realizadas pelo sujeito passivo. Ou seja, caracterizavam-se como tributos não vinculados, assim como os impostos, pois o fato gerador não estava obrigatoriamente relacionado a uma atividade Estatal determinada. No entanto, diferencia-se dos impostos porque o produto de sua arrecadação é vinculado ao fundamento de sua instituição, que é um dos três casos previstos nos incisos do artigo mencionado. É um tributo, portanto, de arrecadação vinculada (LUKIC, 2014, pg. 30).

Por fim, como quinta espécie tributária temos as contribuições especiais, que estão previstas no artigo 149 da Constituição Federal:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

As contribuições especiais são tributos não vinculados (a uma atividade estatal específica), assim como os impostos e os empréstimos compulsórios. No entanto, diferenciam-se dos impostos porque são de arrecadação vinculada, ou seja, o produto da arrecadação é vinculado a uma destinação específica, e dos empréstimos compulsórios porque a arrecadação destes é restituível. Assim como os empréstimos compulsórios, as contribuições especiais se destinam a financiar uma atuação do Estado em determinado setor e é justamente a finalidade para qual será destinada a arrecadação que determinará o tipo de contribuição especial: social, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas. Além destas, há a contribuição para o custeio do serviço público de iluminação, prevista no artigo 149-A da Constituição Federal (LUKIC, 2014, pg. 33).

Classificados os tributos dessa forma, impende explicitar três critérios de repartição dos encargos fiscais entre os contribuintes, ou seja, critérios para se determinar o *quantum* do tributo em cada caso: a capitação; a equivalência (ou tributo como troca), segundo a qual os impostos pagos pelo cidadão deve corresponder aos

gastos do Estado com ele (equivalência de custos) ou às prestações recebidas do Estado (equivalência de benefício); e a capacidade econômica, segundo a qual não importa o que o Estado faz para o cidadão, mas o que este pode fazer pelo Estado, motivo pelo qual é a única orientada pela solidariedade (SANTIAGO, 2015, pg. 7).

Nesse âmbito, na pós-modernidade se vislumbra um enfraquecimento do Direito Tributário em torno do critério da capacidade econômica, que manifesta o valor da solidariedade. Em revés, torna-se tendência a visão do tributo como troca, ou seja, o critério da equivalência, que denuncia uma imagem egoísta do Direito Tributário, firmada na concepção de que o tributo é uma espoliação e não um meio para atingimento do bem comum (SANTIAGO, 2015, pgs. 7 e 8).

Esse fenômeno inspira a figura tributária mais desenvolvida ultimamente: a contribuição. Essa espécie tributária corporifica o critério da equivalência na medida em que é excluída dos ditames da progressividade e nem sempre está sujeita à capacidade contributiva. Ademais, a contribuição fica adstrita ao princípio da pertinência de grupo, porquanto tributo de arrecadação vinculada, como visto anteriormente, excepcionando-se da regra de não afetação da receita (SANTIAGO, 2015, pg. 8).

Mesmo que se entenda que o universo para o qual é destinado o produto da arrecadação das contribuições sociais seja amplo demais para se configurar uma pertinência temática digna de consubstanciar o critério da equivalência, e que a abrangência das entidades que se financiam pelas contribuições corporativas é irrelevante, ainda se pode dizer que as contribuições de intervenção no domínio econômico se encaixam perfeitamente nesse papel pós-moderno (SANTIAGO, 2015, pg. 9).

Com efeito, a esse retrocesso, caracterizado pelo enfraquecimento da capacidade contributiva, já se aplica a expressão Idade Média fiscal. Em verdade, referida expressão também é utilizada em decorrência da fragmentação do Direito Tributário, evidenciada no alargamento do poder normativo originário do Executivo, nas propostas de criação de uma justiça especializada em matéria tributária e nos demais elementos já mencionados, como arbitragem tributária, contratos fiscais e cessão de créditos tributários (SANTIAGO, 2015, pg. 10).

Por outra visão, podemos vislumbrar na pós-modernidade o descrédito na sociedade científica e racional típica da modernidade, o que traz como consequência, para o campo da moral, o desmoronamento de pautas rígidas de moralidade. A moralidade se torna líquida, adequada a cada situação concreta. Por sua vez, o direito é redefinido a todo momento com base em pseudo-valores, muitas vezes submetidos apenas aos ditames do mercado. Isso se reflete, no âmbito do Direito Tributário, na perda da legitimidade social do tributo, como instrumento realizador de justiça social. Consequentemente, o Estado se torna mero arrecadador a qualquer custo para usufruto de políticas públicas de legitimidade duvidosa (RAMALHO, 2015).

Nesse sentido o Poder Fiscal é apenas uma máquina arrecadatória, com desrespeito a direitos e garantias e sem qualquer vínculo a preceitos morais ou a valores estampados em princípios jurídicos. Exemplo marcante é a falta de correção da tabela do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza ou de qualquer outro tributo com alíquotas progressivas. Ademais, o pragmatismo do Estado Pós-Moderno também veicula o casuísmo das contendas jurídico-tributárias e arbitrariedades da administração fiscal como fatos normais. São problemas paradoxais e de difícil resolução, mas que devem ser enfrentados para que essa crise da modernidade não se alastre e chegue a se tornar ainda mais alarmante (RAMALHO, 2015).

Esse instinto arrecadatório, sem preocupação com o outro lado, com os gastos, bem como os casuísmos e as arbitrariedades acima apontadas, podem ser combatidos com uma busca de maior racionalidade para o sistema tributário, a qual perpassa três pontos essenciais: a simplificação do sistema tributário, a redução do número de tributos e a concessão de prestígio à capacidade contributiva do sujeito passivo (FREITAS, 2015).

A simplificação do sistema, que anda ao lado da transparência, tem que ter como destinatário o contribuinte e dessa forma deve levar à adoção de sistemas de alíquotas mais simples, em que se aplique um percentual diretamente sobre o preço final do produto comercializado em toda cadeia produtiva até chegar ao consumidor final, em substituição ao ICMS, por exemplo.

A quantidade de tributos no Brasil indica claramente que não existe uma política tributária clara e transparente, mas apenas uma vontade arrecadatória. Assim, a

diminuição do número de tributos seria providência necessária a conferir maior racionalidade e legitimidade ao sistema. Ademais, um número reduzido de tributos permitiria um controle mais fácil por parte dos cidadãos.

Por fim, é preciso promover e intensificar a concretização do princípio da capacidade contributiva. Referida princípio consubstancia o valor da solidariedade, na medida em que distribui o custeio das despesas públicas entre os contribuintes na proporção de suas capacidades econômicas. Dessa forma, é essencial para um modelo tributário mais justo e ético. Além disso, como por meio dele o tributo é suportado por todos (não só por quem recebe uma prestação estatal específica), a tributação se torna mais cidadã, porquanto conscientiza os contribuintes do seu papel de financiadores do Estado (FREITAS, 2015). Temos que ler o disposto no art.145, § 1º, CF, de forma ampla, realizando uma interpretação *lata*, pois sempre é possível identificar um caráter pessoal nos impostos do sistema, bem como fixá-los obedecendo a uma capacidade econômica do contribuinte.

#### **4. Considerações finais**

A Modernidade é marcada por uma crença profunda no poder da razão, o que substitui o império das tradições e da religião, próprio do medievo. Como corolário, erigem-se as ideias de progresso, crescimento econômico e liberdade individual. No âmbito jurídico-político resta consagrada a supremacia da lei no Estado-nação de poder centralizado. Trata-se de uma perspectiva reducionista que deveria ser capaz de resolver todos os problemas da sociedade.

Nesse contexto o tributo deixa de ser a opressão do mais forte para se tornar fruto do consentimento dos contribuintes, a partir, portanto, de uma base cooperativa. Dessa forma, a atividade fiscal pode ser relacionada aos ideais de justiça social e em especial de liberdade. A arrecadação consentida é fonte de legitimidade do exercício do poder e de garantia da propriedade individual dominial absoluta e a liberdade formal que ela representa e veicula.

O ideário moderno, no entanto, não dá conta de abranger o real em toda sua complexidade, contradição e riqueza. No campo do direito a constatação se reflete na proposta da pluralidade de fontes do direito, com o compartilhamento da soberania Estatal. Nesse contexto, a figura do tributo deve ganhar contornos bem mais amplos do que a simples garantia da liberdade individual. A legitimidade do tributo deve ser



olhada não só do ponto de vista do consentimento (garantidor da liberdade), mas também sob o viés da legitimidade dos gastos e políticas públicas que ele proporciona, o que desvela uma perspectiva cidadã da tributação. O tributo, além de um ônus individual, é uma contribuição para a realização das finalidades estatais.

O aprofundamento da capacidade contributiva se dá com a preferência por tributos não vinculados, assim como por tributos de arrecadação não vinculada, já que ambos os tipos tendem a concretizar o critério da equivalência. Assim, precisam ser fortalecidos os impostos em detrimento das taxas e contribuições. A progressividade também merece ser destacada, o que ocorreu, por exemplo, com a previsão de progressividade fiscal para o IPTU, Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana, determinada pela Emenda Constitucional nº 29/2000.

Por fim, essa concepção indica que a política tributária não deve ser guiada pela lógica meramente arrecadatória. Ao contrário, deve ser analisada também a partir dos gastos públicos que proporciona e, portanto, deve ser clara, transparente e simplificada, de forma a permitir um maior controle pela atuação cidadã dos contribuintes.

O poder econômico que se impõe soberano e orienta a institucionalidade da Modernidade somente pode ser enfrentado pela política cidadã, participativa, e o papel do tributo na pós-modernidade está atrelado a essa concepção.

## **REFERÊNCIAS**

ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. São Paulo: Malheiros, 1999.

AZAMBUJA, Darcy. **Teoria Geral do Estado**. 44ª ed. São Paulo: Globo, 2003.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. Manual de Direito Tributário. Florianópolis: Diploma Legal, 1999.

\_\_\_\_\_. História do tributo no Brasil. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.

BARROS, Alberto Ribeiro de. **A teoria da soberania de Jean Bodin**. São Paulo: Unimarco Editora, 2001.

BODNAR, Zenildo e CRUZ, Paulo Marcio. **A governança transnacional ambiental na Rio +20**. Revista do Curso de Direito da FSG, ano 6, nº 12, jul/dez. 2012.

CRUZ, Paulo Marcio e BODNAR, Zenildo; participação especial FERRER, Gabriel Real; org. e rev. PRADO, Lucas de Melo. **Globalização, transnacionalidade e sustentabilidade**. Itajaí: UNIVALI, 2012.

DERANI, Cristiane. **Direito Ambiental econômico**. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

FERRAJOLI, Luigi. **A soberania no mundo moderno: nascimento e crise do Estado nacional**. Tradução: Carlo Coccioli e Marcio Laurita Filho; revisão da tradução: Karina janini. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

FERREIRA, Heline Sivini. Do desenvolvimento ao desenvolvimento sustentável: um dos desafios lançados ao Estado de Direito Ambiental na sociedade de risco. *In*: LEITE, José Rubens Morato; FERREIRA, Heline Sivini e CAETANOS, Matheus Almeida (org.). **Repensando o Estado de Direito Ambiental**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2012.

FREITAS, Daniel Xavier. **A tributação no Estado Pós-Moderno**. 2015. Disponível em: <https://daniellixavierfreitas.jusbrasil.com.br/artigos/144997626/a-tributacao-no-estado-pos-moderno>. Acesso em 20.01.2017.

GOMES, Carla Amado. De que falamos quando falamos de sustentabilidade ambiental? *In*: FIORILLO, Celso Antonio Pacheco e FERREIRA, Renata Marques (org.). **Direito Ambiental contemporâneo**. São Paulo: Saraiva, 2015.

HABERMAS, Jürgen. **A inclusão do outro: estudos de teoria política**. Tradução: George Sperber e Paulo Astor Soethe. São Paulo: Loyola, 2002.

\_\_\_\_\_. **Direito e democracia entre facticidade e validade**, volume I, 2ª ed. Tradução: Flávio Beno Seibeneicher. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 2012.

HARARI, Yuval Noah. **Sapiens: uma breve história da humanidade**. Tradução: Janaína Marcoantonio. 11ª ed. Porto Alegre: L&PM, 2016.

JESSUP, Philip. **Direito transnacional**. São Paulo: Editora Fundo de Cultura, 1965.

LUKIC, Melina de Sousa Rocha. **Tributos em espécie**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio VARGAS, 2014. Disponível em: [https://diretorio.fgv.br/sites/diretorio.fgv.br/files/u100/tributos\\_em\\_especie\\_2014-1.pdf](https://diretorio.fgv.br/sites/diretorio.fgv.br/files/u100/tributos_em_especie_2014-1.pdf).

RAMALHO, Fabiano. **Elementos de uma pós-modernidade do poder fiscal**. 2015. Disponível em <http://direitotributarioemdebate.blogspot.com.br/2015/09/elementos-de-uma-pos-modernidade-do.html>. Acesso em 20.01.2017.

SANTIAGO, Igor Mauler. **Reflexões sobre o direito tributário na pós-modernidade: separação dos poderes e espécies tributárias**. Disponível em: <http://sachacalmon.com.br/publicacoes/artigos/reflexoes-sobre-direito-tributario-na-pos-modernidade-separacao-dos-poderes-e-especies-tributarias/> . Acesso em 20.01.2017.

SANTOS, Boaventura de Sousa. Os processos da globalização. *In*: SANTOS, Boaventura de Sousa (org.). **A globalização e as ciências sociais**. 3ª ed. São Paulo: Cortez, 2005.

SOUZA, Elaine Gonçalves Weiss; e NASCIMENTO, Eliana Maria de Senna. **Direito Ambiental Planetário e Transnacionalidade: uma possibilidade de correção da deterioração do planeta**. Revista Brasileira de Direito, 10(1): 78-94, 2014. ISSN 2238-0604.

SOUZA, Maria Claudia da Silva Antunes de; e PILAU SOBRINHO, Liton Lanes. **Transnacionalidade, direito ambiental e sustentabilidade: contribuições para a discussão na sociedade hipercomplexa**. Passo Fundo: Ed. Universidade de Passo Fundo, 2014.

STELZER, Joana. O fenômeno da transnacionalização da dimensão jurídica. *In*: CRUZ, Paulo Marcio e STELZER, Joana. **Direito e transnacionalidade**. 2ª ed. Reimpr. Curitiba: Juruá, 2011.

TINKER, Catherine. Creation of international “soft law”: the formation and effect of “sustainable development goals” in the post-2015 development agenda at the United Nations. *In*: DERANI, Cristiani e SCHOLZ, Mariana Caroline (org.). **Globalização e as novas perspectivas do direito ambiental econômico**. Curitiba: Multideia, 2015.

TIETJE, Christian; KRAFT, Gerhard; e SETHE, Rolf (Hrsg.). **Philip C Jessup’s Transnational Law Revisited – on the occasion of the 50th anniversary of its publication**. Essays in Transnational Economic Law, nº 50, 2006. Institute for Economic Law, Transnational Economic Law Research Center, Faculty of Law, Martin-Luther-University Halle-Wittenberg.

TOMAZ, Roberto Epifanio e LEMOS FILHO, Tarcísio Germano de. Um novo paradigma à sustentabilidade: Direito Transnacional. In: DANTAS, Marcelo Buzaglo; SOUZA, Maria Claudia da Silva Antunes de; e PILAU SOBRINHO, Liton Lanes. **Transnacionalidade, direito ambiental e sustentabilidade: contribuições para a discussão na sociedade hipercomplexa**. Passo Fundo: Ed. Universidade de Passo Fundo, 2014.