

**FUNÇÃO PROMOCIONAL DO DIREITO E AS NOVAS EXIGÊNCIAS DA
PESQUISA CIENTÍFICA EM DIREITO TRIBUTÁRIO**

**PROMOTIONAL FUNCTION OF LAW AND THE NEW REQUIREMENTS FOR
TAX LAW SCIENTIFIC RESEARCH**

André Folloni¹

Natália Brasil Dib²

RESUMO:

O estudo do Direito Tributário, a partir da Constituição Federal de 1988, merece novas perspectivas. A doutrina tradicional não mais se faz suficiente num cenário constitucional que prevê, além da tutela de direitos individuais, a promoção de direitos sociais. Essa mudança de perspectiva deve provocar, necessariamente, alteração no estudo da tributação, que não pode mais ficar restrito à análise dos limites ao poder estatal de tributar. A ideia de um Estado Democrático de Direito, que se vale da tributação para a tutela e promoção dos valores e objetivos constitucionalmente previstos, exige que se adicione, ao estudo do Direito Tributário enquanto análise das normas tributárias e seus impactos no patrimônio do cidadão, seu estudo enquanto instrumento para realização dos direitos fundamentais, notadamente sociais. A tributação ganha nova fundamentação, baseando-se num dever de solidariedade social. Há, portanto, uma mudança teórica do Direito, que passa do poder à função. Ou seja, amplia-se o estudo do Direito para que não se restrinja às análises de limitação do Estado frente aos direitos individuais dos cidadãos. O estudo passa a ser, então, da função que o Direito exerce num Estado Democrático de Direito, qual seja, a de tutelar os direitos individuais e sociais, bem como a promoção do bem estar social no sentido do desenvolvimento nacional constitucionalmente previsto.

¹ Doutor em Direito do Estado pela Universidade Federal do Paraná. Professor do Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica do Paraná. Pesquisador-Líder do Grupo de Pesquisas Tributação, Complexidade e Desenvolvimento Sustentável (PUCPR/CNPq).

² Mestranda em Direito Econômico e Socioambiental na Pontifícia Universidade Católica do Paraná. Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. Membro do Grupo de Pesquisas Tributação, Complexidade e Desenvolvimento Sustentável (PUCPR/CNPq).

PALAVRAS-CHAVE:

Tributação. Intervenção do Estado. Função promocional do direito. Direitos fundamentais. Desenvolvimento

ABSTRACT:

The study of tax law under the Federal Constitution of 1988 deserves new perspectives. Traditional doctrine is no longer sufficient in a constitutional setting that provides not only the protection of individual rights but also the protection and promotion of social rights. This change in perspective, necessarily must bring change to the study of taxation that no longer must be restricted to the analysis of the limits of the State power to tax. The idea of a Welfare State, which uses taxes to the protection and promotion of the constitutionally provided values and goals, requires a shift in the study of Tax Law, while analysis of tax regulations and their impact on equity of the citizen, to study of tax law as an instrument for the realization of social rights as well. Taxing gains new grounds, based on a duty of social solidarity. There is therefore a theoretical change of law, in that it comes from the power to the function. The study of Law is not restricted to the analysis of the limits of the State against individual rights. The study now must as well focus the role that the Law plays in a Welfare State, which is to protect the individual and social rights, and the promotion of social welfare.

KEY WORDS:

Taxation. State intervention. Promotional function of law. Fundamental rights. Development.

INTRODUÇÃO

O estudo do Direito Tributário, por um longo período, manteve-se reduzido a um exame formal e estrutural do fenômeno jurídico reduzido ao direito positivo. Quer-se dizer com isso que, desde o seu início, o estudo da disciplina jurídica ateu-se a aspectos formais: as normas que determinavam, direta ou indiretamente, a aplicação do direito tributário e os limites ao poder de tributar.

Examinando-se a história recente, percebe-se que a origem do estudo do Direito Tributário, bem como o contexto histórico em que se desenvolveu, explicam a restrição de sua análise quase que unicamente à obrigação tributária e ao seu fato gerador, em especial em

seus aspectos formais. Essa forma reducionista de estudo do Direito Tributário restringiu seu objeto à obrigação tributária e aos institutos mais próximos a ela: fato gerador, crédito tributário, sujeição passiva e ativa, lançamento, decadência, prescrição *etc.*

Neste artigo, pretendemos analisar e entender qual o contexto histórico e teórico que resultou nessa doutrina tradicional do Direito Tributário, aqui entendida como a doutrina que estuda o Direito Tributário como uma disciplina didaticamente autônoma e reduzida a análises da obrigação tributária. Esses serão os conteúdos dos dois primeiros itens. Em seguida, o artigo examina quais as mudanças relevantes no Estado brasileiro, bem como na Teoria do Direito, que estão determinando novas perspectivas para o Direito Tributário, mediante o estudo da teoria de Norberto Bobbio a respeito da função promocional do Direito. Por fim, sustentado nessas premissas, o artigo desenvolve argumento que recomenda, metodologicamente, a transformação do estudo desse ramo do Direito, anteriormente focado nos limites do poder de tributar, para uma análise das funções do tributo no Estado Democrático de Direito.

A problemática fica, portanto, bem definida: a transformação do Direito Tributário para adaptar-se do modelo de Estado sob o qual foi criado – Estado ditatorial das décadas de 1960 e 1970 – para o modelo contemporâneo – Estado Democrático de Direito. Buscaremos compreender as funções do Direito Tributário nesse modelo estatal em sua configuração no Século XXI, preocupada com direitos sociais, difusos e coletivos, carregado de valores como a alteridade e a solidariedade.

1. CONTEXTO HISTÓRICO E POLÍTICO

O Direito Tributário, enquanto ciência e com tal denominação, ganha contornos na doutrina brasileira a partir da década de 1940. A torre de babel em que se encontravam as normas tributárias passaram a ganhar relevância e provocar a preocupação dos juristas brasileiros, com especial destaque para a obra de Alfredo Augusto Becker, que começou a ser escrita na década seguinte. Constatava-se grande instabilidade na legislação, imprimindo pouca previsibilidade ao contribuinte no que se refere a expropriação do seu patrimônio pela tributação (FOLLONI, 2013, p. 57).

A constante insegurança provocada pelas normas de Direito Tributário no Brasil vinha alertando os juristas para a necessidade de mudanças. Nesse contexto histórico, as recorrentes interpretações do Direito Tributário em plena confusão com o Direito Financeiro

provocavam uma desordem de tal envergadura que a segurança jurídica ficava seriamente ameaçada. Diante desse cenário, a ideia do estudo do Direito Tributário enquanto ciência autônoma e carregada de “rigor científico” ganha força. Afinal, graves interferências no patrimônio e na liberdade dos cidadãos deveriam estar suportada por normas que trouxessem um mínimo de certeza, bem como não estivessem sujeitas aos subjetivismos da interpretação e necessidades econômicas – necessidade, aliás, que permanece nos dias atuais.

O Direito Tributário surge, então, da separação que se acreditou fundamental diante do Direito Financeiro e de disciplinas não jurídicas afins, principalmente a Economia e a Ciência das Finanças, além da política. O objetivo era conter a balburdia tributária e atingir um estado de previsibilidade, controle e segurança nas relações de tributação.

Neste sentido, e principalmente a partir da obra de Alfredo Augusto Becker, nitidamente fundamentada no positivismo kelseniano, desenvolve-se uma doutrina tributária baseada na teoria geral do Direito, calcada no positivismo jurídico de matriz kelseniana. Em outras palavras, a doutrina do Direito Tributário baseou-se na ideia de que caberia ao jurista a interpretação da norma jurídica, assim entendida como descrição do texto positivo, sem se deixar influenciar por valores “externos” ao direito. Inicia-se, então, uma era de Ciência Do Direito Tributário reduzida a análises do texto positivo para a delimitação da obrigação tributária, com base na estrutura do ordenamento jurídico.

A notável evolução dessa forma de estudo se deu na década de 1970, atendendo as condições históricas da época e procurando imprimir rigor científico à doutrina tributária:

É essencial destacar, ainda, que a doutrina tradicional do Direito Tributário foi construída num contexto histórico e político brasileiro bastante peculiar. À época, estávamos sob governo totalitário, ditatorial e opressor. Não se vivia um Estado Democrático de Direito (GRECO, 2011, p. 11). Assim sendo, a análise de um ramo do direito, cujo escopo de trabalho tratava do financiamento, da base financeira do Estado, não obteria grande espaço nas discussões para além da lei, ou seja, para além da estrutura do ordenamento jurídico, muito menos com preocupações sociais e relativas à justiça.

O modelo autoritário de governo, marcadamente baseado em atos institucionais, exigia contraposição doutrinária que elevasse a legalidade e as limitações formais próprias do Direito a categorias inatacáveis e, com base nelas, a proteção possível ao cidadão fosse construída. Naquele período, a revogação do princípio da capacidade contributiva, com a supressão do artigo 202 da Constituição Federal de 1946 pela Emenda Constitucional n. 18/1965 e, em seguida, a Constituição de 1967 e a Emenda n. 1 de 1969, eliminaram

preocupações com a justiça da tributação, atribuindo ao poder de tributar relevância tamanha que a sua estrutura ganha força, deixando à margem as discussões acerca da relevância social da tributação ou seu papel no Estado Constitucional (GRECO, 2005, p 179). Assim, ao Direito Tributário restou apenas a análise acerca do poder de tributar e suas limitações, previstos no direito positivo. O constante embate entre Estado e cidadãos travava-se na discussão acerca dos limites de intervenção daquele no patrimônio deste. Vislumbrava-se o Estado como destinatário do direito à arrecadação, e não o contribuinte como titular do direito à cidadania.

Essa discussão de limites formais à tributação, para proteção do patrimônio e da liberdade individuais, tem antecedentes históricos no início do constitucionalismo moderno. Antes da modernidade, a arrecadação de tributos estava atrelada ao financiamento de guerras e de Estados monárquicos absolutos. O modelo estatal liberal, surgido após as Revoluções Francesa e dos Estados Unidos, derrubou a ideia de poder monárquico para substituir pelo poder do povo, de modo que o Estado passa a existir para a tutela dos direitos dos cidadãos, ou seja, para a tutela dos direitos individuais, de primeira geração, que devem ser resguardados da própria atuação ofensiva do Estado. Consequentemente, a propriedade privada ganharia grande relevância, de modo que a tributação, havida como expropriação, deveria estar limitada pelo Estado de Direito. O modelo, então, de Estado de Direito acabou por refletir também no direito brasileiro que, predominantemente, passa a valorizar os direitos individuais e sua proteção contra arbitrariedades do Estado, e o estudo do Direito Tributário, em harmonia com essa concepção, concentra-se nas limitações do poder de tributar, com natureza constitucional (GRECO, 2009, p. 168).

Assim sendo, a aliança entre a necessidade de tutela de direitos individuais com o triste momento histórico brasileiro em que se vivia promove o crescimento do estudo estrutural e formal do Direito Tributário. Ou seja, na ausência de maior espaço que possibilitasse o aprofundamento teórico voltado à justiça social, que merecidamente deveria ter lugar numa disciplina de Direito Público na sua essência, como é o Direito Tributário, a doutrina da época encontrou os caminhos possíveis para proteger o cidadão pela garantia de limitações do poder estatal, especialmente de natureza constitucional:

Óbvio, portanto, que a legalidade tributária precisava ser tratada da perspectiva exclusivamente formal e estrutural sem maiores indagações ou contestações no plano das relações humanas e sociais subjacentes. A isto atribuo o desenvolvimento no Brasil de uma visão positivista-formal do Direito Tributário que se auto-denominava a única a ter caráter “científico”, posto que as demais conteriam “impurezas” no sentido kelseniano (GRECO, 2008, p. 5).

Observa-se, então, que reveladamente a história de um governo totalitário, aliado à predominância da necessidade e possibilidade restrita da tutela de direitos individuais, geram um contexto favorável à autonomização do estudo do Direito Tributário, objetivando, naquele momento, apenas delimitar os contornos do poder de tributar, ou seja, de determinar os limites da ingerência do Estado nos direitos individuais relativos à liberdade e à propriedade.

2. CONTEXTO TEÓRICO

No mesmo período histórico, o positivismo jurídico kelseniano e a relevância da teoria geral do Direito são valorizados pelos estudiosos de Direito Tributário. O modelo formal e estrutural – próprio da teoria geral do Direito, que não se ocupa dos conteúdos contingentes de cada ordenamento jurídico – ganha força e desenvolve, ao longo dos anos, diversos estudos, teses e teorias baseados nas limitações ao poder de tributar.

Entretanto, o modelo em questão restringe, reduz, o olhar do estudioso para a relação jurídico tributária e seus pressupostos, na medida em que representa a expropriação, pelo Estado, de parte do patrimônio individual, na forma regulada pelo Direito. Apenas esse aspecto é destacado para fins de estudo. Dentro desses contornos, desenvolvem-se as ideias de um Direito Tributário focado na análise da norma tributária, cuja interpretação caberia à Ciência Do Direito, com o intuito de desenhar apenas a obrigação jurídico tributária e seu fato gerador, que resultaria na delimitação das possibilidades do poder de tributar. Ou seja, caberia ao jurista a interpretação do texto positivado, baseando-se nas formas delimitadas, de acordo com o desenho constitucional, para se encontrar a estrutura da norma tributária e preenchê-la com os conteúdos próprios do direito positivo, que se restringia aos limites da expropriação patrimonial do particular pelo Estado.

Ao Direito Tributário coube a análise formal para mediação do embate entre Estado, de um lado, e cidadão, de outro, muito em razão do contexto mencionado (GRECO, 2009, p.170). Contudo, com a Constituição Federal de 1988, a ordem constitucional modificou-se de tal forma que a análise da tributação neste contexto merece novos contornos.

É nessa passagem, marcadamente estudada por Marco Aurélio Greco (2009, p.175), que se caracteriza a mudança de perspectiva do estudo do direito tributário, evoluindo do “poder” à “função” tributária. Ou seja, essa chamada supremacia do interesse público, que anteriormente representava os interesses da realeza e que marcadamente foi suprimida no Estado de Direito, ganha nova força na medida em que surge um Estado Social, em que as

análises para além da legalidade estrita se fazem necessárias. A função que o Direito possui nesse novo modelo estatal merece a atenção do estudioso do Direito Tributário.

Esse é um dos aspectos que vêm sendo levantados pela doutrina, num movimento contemporâneo de renovação dos estudos jurídicos tributários que é percebido pelos escritos publicados nos últimos anos (cf., por exemplo, além dos já referidos, ÁVILA, 2012; ÁVILA, 2013; BORGES, 2013; VELLOSO, 2014).

3. A FUNÇÃO PROMOCIONAL DO DIREITO

É bastante comum que os estudos sobre função promocional do Direito tomem, como base, a obra de Norberto Bobbio intitulada *Da Estrutura à Função* – assim fazem, por exemplo, José Souto Maior Borges (2013) e Marco Aurélio Greco (2011). Trata-se de coletânea de artigos e conferências em que o jurista italiano estabelece pontos essenciais do positivismo jurídico metodológico de matriz kelseniana e da teoria geral do Direito a ele relacionado, e os pontos em que essa visão do Direito merece complemento ou alteração. O livro representa uma evolução teórica na maneira de estudar o Direito, enfatizando um avanço do seu estudo para além da estrutura, em regra dominante das teorias das normas e do ordenamento jurídico, para além da forma e adentrando o tema da sua função.

O estudo do Direito calcado no chamado positivismo jurídico esteve por muito tempo restrito à análise da estrutura do ordenamento jurídico, notadamente da hierarquia de suas normas. O estudo voltou-se, então, para as normas que estabelecem a forma de criação de normas de conduta – as chamadas normas de organização ou de competência – e para as próprias regras de conduta. A função e os efeitos sociais do Direito ficariam reservados como objeto de estudo da Sociologia do Direito. Ainda que acreditasse na necessidade do direito para a promoção da paz ou mesmo para a garantia da segurança social, Kelsen não se aprofundou na análise valorativa do Direito, na sua análise social (BOBBIO, 2007, p. 58). Acreditava que o Direito era instrumento, era um meio para o alcance da paz, de modo que seu estudo deveria se ater à relação ilícito-sanção, ou seja a estrutura de ordenamento que determinava a sanção na hipótese de infração a determinadas condutas legalmente previstas. Avançou, assim, profundamente no estudo da estrutura do Direito dentro do Estado e deixou-se estacionado o estudo da sua função – ou, ao menos, relegado a outras áreas das ciências humanas e sociais, excluídos do objeto próprio da Ciência do Direito em sentido estrito, ou Dogmática Jurídica.

Quanto a esse ponto, Norberto Bobbio propõe uma nova visão de Estado, frente às necessidades de modificação da função do Direito – que, num Estado liberal clássico, fica restrita à reação, à sanção negativa – para um chamado Estado Social que tem por finalidade a promoção do bem estar, utilizando-se não somente da chamada sanção negativa, mas principalmente das nomeadas sanções positivas e dos incentivos.

O estudo jurídico tradicional, marcadamente representado pelas teorias de Christianus Thomasius e Hans Kelsen, apresenta uma visão reducionista e limitada da função do Direito. O primeiro defendia uma concepção protetora do Direito que, composto por normas negativas, visava a paz por meio do respeito social a essas normas. Já Kelsen fundamentou-se na ideia de sanção negativa atribuída ao Direito, bem como na coação titularizada pelo Estado, detentor dos meios de força. Essa concepção baseava-se na ideia de normas secundárias determinantes de condutas desejáveis e normas primárias determinantes das consequências do não cumprimento das normas primárias – das chamadas sanções negativas. Ou seja, calcava-se na ideia de repressão pelo Direito, por meio da força reservada ao Estado, de modo que as chamadas sanções negativas eram privilegiadas, como meio de manutenção da segurança social (BOBBIO, 2007, p. 3).

Partindo, então, dessas teorias clássicas do Direito, Norberto Bobbio faz uma análise da passagem dessa ideia de Direito baseada num Estado Liberal, apenas reativo e garantidor dos direitos de seus cidadãos, para a noção de um Estado Social que, além de tutelar direitos já conquistados, tem a função de promover direitos àqueles que ainda não os têm. Neste sentido, critica a ideia do Direito baseado em sanções negativas, bem como o Direito com função exclusivamente coativa. Destaca que além da função repressora de condutas negativas, as constituições dos Estados pós-liberais determinam a atuação estatal no “encorajamento” das ações positivas. E explica tal proposta fundamentando-se em dois pontos: a existência de sanções positivas – ou seja, a determinação por parte do Estado de consequências benéficas aos cidadãos, nas hipóteses de atitudes valorizadas pela sociedade – e a existência de incentivos às ações positivas, que basicamente determinam a criação de benefícios aos cidadãos para incentivá-los à prática de boas ações. Importante destacar que esta proposta quebra, inclusive, a ideia clássica de função do Direito vinculada exclusivamente à sanção, à medida que determina a interferência do Direito no estímulo de ações, mesmo sem determinar consequências negativas. Bobbio, então, expõe: “Ao lado desta, [imagem tradicional do direito] uma nova imagem toma forma: a do ordenamento jurídico como ordenamento com função promocional” (2007, p. 13).

Adiante, o autor exemplifica a hipótese de incentivo e, pra tanto, recorre ao Direito Tributário. Bobbio suscita os chamados incentivos tributários, destacando a sua importância no engajamento social para a prática de ações que beneficiem e sejam valorizadas pela sociedade, como estabelecido constitucionalmente (BOBBIO, 2007, p. 26).

Vale dizer, as constituições pós-liberais, nas quais se inclui a italiana – e, podemos acrescentar, a Constituição brasileira de 1988 – funcionam como marcos na determinação de uma nova perspectiva social de Estado. Neste sentido, a teoria encampada por Bobbio é absolutamente atual e consonante com a realidade brasileira, à medida que o Estado ganha um novo corpo, dotado não somente de poderes de tutela de direitos individuais e das chamadas “liberdades negativas”, como também ganha força para a promoção de direitos sociais, destacados como essenciais aos objetivos estatais. Em relação à Constituição brasileira, basta observarmos o artigo 3.º para nos depararmos com os objetivos fundamentais da República, vinculantes para todos os setores da sociedade brasileira. Dentre eles, no inciso VI, textualmente, “promover” o bem de todos e, no inciso II, garantir o “desenvolvimento” nacional.

Interessante observar como essa transição de uma teoria do Direito baseada na estrutura para uma teoria do Direito baseada na função torna-se necessária em função dos anseios dessa nova sociedade juridicizados em alçados ao nível constitucional. Ao que nos parece, vislumbra-se a ampliação da ideia do contrato social, agora calcada não só na proteção dos direitos individuais, mas também na alteridade e na solidariedade. Neste sentido, Bobbio (2007, p. 15) observa:

Em poucas palavras, é possível distinguir, de modo útil, um ordenamento protetivo-repressivo de um promocional com a afirmação de que, ao primeiro, interessam, sobretudo, os comportamentos socialmente não desejados, sendo seu fim precípua impedir o máximo possível a sua prática; ao segundo, interessam, principalmente os comportamentos socialmente desejáveis, sendo seu fim levar a realização destes até mesmo aos recalcitrantes.

Supera-se a noção de direitos fundamentais identificados, restritivamente, com os direitos individuais, para a aceitação e busca da tutela e promoção também dos direitos sociais, como essenciais para a busca do bem estar, justiça social e desenvolvimento destacados constitucionalmente (SAMPAIO JUNIOR, 2007, p. 208; FOLLONI, 2012, p. 23; HACHEM, 2013, p. 137). Após a Segunda Grande Guerra, muitos Estados europeus constitucionalizaram-se na forma de Estados Sociais. No Brasil, tal fenômeno remonta apenas à Constituição de 1988, de forma tardia em razão do regime militar que vigorou por 20 anos,

de caráter totalitário (BARROSO, 2007, p. 3). Há, com isso, alteração na forma de se compreender o Estado e o Direito.

O Estado baseado nas constituições torna-se o Estado de Bem Estar Social, o Estado Constitucional de Direito ou o Estado Democrático de Direito. Apesar das divergências de nomenclatura, consubstancia um modelo de Estado que passa a exercer não mais um papel de protetor dos Direitos, mas de garantidor, de promotor do chamado bem coletivo, do bem estar social e do desenvolvimento. A ideia de Constituição que ultrapasse a importância dos documentos infraconstitucionais, que desenhe uma função clara e complexa para o Estado e, com isso, uma função para o Direito, traz à tona a discussão funcional, adormecida por muito tempo (BARROSO, 2007, p. 5).

Segundo muitos autores, o marco filosófico dessa passagem, desta travessia – de um Estado positivista para um Estado que busca a função moral do Direito, seus valores – é o que se convencionou chamar de pós-positivismo. Na interpretação de Luís Roberto Barroso (2007 p. 5), trata-se de um conjunto de teorias do Direito que “[...]busca ir além da legalidade estrita, mas não despreza o direito posto; procura empreender uma leitura moral ao direito, mas sem recorrer a categorias metafísicas”.

No caso da Constituição Brasileira, além dos objetivos mencionados em momento anterior, a determinação dessa passagem do Estado de Direito ao Estado Social verifica-se já em seu “Preâmbulo”, prevendo que o Estado Democrático brasileiro é “destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna”. Fica claro que a Constituição é destinada não só à garantia dos direitos ali enunciados, mas à promoção do bem coletivo, para assegurar o seu desenvolvimento, o seu bem-estar. Diante desta nova perspectiva, relacionada ao que Luís Roberto Barroso chama de “constitucionalização do direito” (2007, p.12), o seu estudo merece reanálise e aprofundamento .

Enquanto o chamado Estado de Direito tem seu poder claramente limitado pelos contornos legais, estando estabelecido em uma espécie de inércia, salvo para proteção dos direitos de liberdade e de propriedade, o chamado Estado Social a ultrapassa, determinando, além disso, a atuação estatal na promoção dos objetivos sociais constitucionalmente estabelecidos (FERRAZ JUNIOR, 2007, p. 210-211).

A Constituição brasileira de 1988 é, claramente, uma espécie de resultado dessa mescla entre os preceitos de um Estado de Direito, calcado na legalidade e na liberdade negativa, em que não há intervenção estatal, e os preceitos de um Estado Social, carregado valorativamente, defensor da liberdade positiva, em que se exige uma atuação estatal para a promoção do bem estar social. Essa conjunção entre esses dois modelos de Estado, marcadamente numa sociedade que estava se democratizando para unir os ideais liberais e sociais, resultaria num Estado Democrático de Direito. Para compreendê-lo é necessário uma teoria que não mais se prenda ao positivismo jurídico do Estado de Direito, nem mesmo à exaltação da forma em detrimento da função, tanto do Estado quanto do Direito. Passa-se, então, para a ideia de um Estado também social, que reconhece nos direitos não individuais, nos direitos destinados à coletividade, seu valor. E, mais ainda, a necessidade de tutela e promoção para alcance dos objetivos constitucionalmente definidos, como exercício da democracia.

Tercio Sampaio Ferraz Junior (2007, p. 213) observa, então, que:

[...], pressupondo-se que uma constituição apresente no seu corpo normativo um sistema de valores, o modelo de Estado que ela institui se torna uma realização de valores e exige essa realização. Na verdade ela não estabelece um Estado, mas propõe a realização de um Estado.

Ou seja, essa mudança de perspectiva constitucional reflete plenamente o momento de alteração da maneira de estudar o Direito e suas funções nesse modelo estatal que, necessariamente, exige mais do que a estruturação das normas de conduta. Para o Direito Tributário, mais do que as delimitações do poder de tributar, mas o estudo também das funções que os tributos exercem e dos efeitos que possam causar no ambiente socioeconômico, se adequados ou não ao desenvolvimento nacional e aos demais objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil.

Será, então, nesse cenário, que se verifica a necessidade de renovações no estudo do Direito Tributário, que outrora mereceu estudo restrito dos pressupostos formais para o surgimento e extinção da obrigação tributária, aí incluídas as limitações ao poder de tributar, e agora merece uma análise mais profunda da relação jurídico tributária, pautando-se pelas funções e efeitos dos tributos no Estado Democrático de Direito.

A origem do estudo do direito tributário não deixa de demonstrar que ele advém das finanças, da análise orçamentária do Estado. Ora, se este Estado agora é chamado a atuar na promoção do bem estar de seus cidadãos, do desenvolvimento nacional (aqui entendido não

só como crescimento econômico) a base financeira que possibilita esta promoção ganha novos contornos (GRECO, 2008, p. 8).

4. NOVAS PERSPECTIVAS DA PESQUISA EM DIREITO TRIBUTÁRIO

Sob o ponto de vista constitucional, vivemos uma clara época de mudança social. Para acompanhá-la, o Direito Tributário necessita de novos estudos, capazes de compreender a tributação nessa perspectiva – afinal, a arrecadação tem determinada função nesse novo modelo estatal, e assim também a tributação extrafiscal, indutora de condutas. Neste sentido, pode-se recorrer à pesquisa de Marciano Buffon que, ao tratar da dignidade humana e tributação em sua tese de doutoramento, chamou atenção para o dever de solidariedade decorrente do Estado Social (2007, p. 117). Enquanto, num primeiro momento, como já analisamos anteriormente, os direitos individuais e o Estado de Direito ganham força contra as arbitrariedades de uma tributação baseada na imposição pela derrota em guerras ou pela imposição das monarquias (GRECO, 2009, p. 167 e 186), agora o desenho da tributação merece novas análises.

Não há dúvida que a tutela de direitos individuais resta mantida no modelo estatal previsto na Constituição Federal de 1988. A limitação ao poder de tributar é necessária e mantida para a proteção da propriedade privada. Há, inclusive, o Título II do Sistema Tributário Nacional que, na Constituição, é assim intitulado: limitações do poder de tributar. Contudo, o Estado promocional destacado já no preâmbulo da Constituição exige um estudo do Direito Tributário que se volte não só para a análise estrutural do Direito – como fez a doutrina positivista nas últimas décadas – mas também enfrente a função promocional que o Direito possui numa sociedade que está desenhada para a valorização e promoção de direitos sociais.

Neste sentido, Klaus Tipke, ao encampar sua teoria sobre a justiça fiscal, afirma, categoricamente – e de forma precisa – que “O Direito Tributário de um Estado de Direito não é Direito técnico de conteúdo qualquer, mas ramo jurídico orientado por valores” (TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 15).

Ou seja, uma construção doutrinária sobre o Direito Tributário deve se debruçar não somente sobre os aspectos formais da norma jurídica ou restritivamente sobre a obrigação tributária e seus aspectos, mas também sobre as funções do tributo, notadamente a função da arrecadação e a função indutora de comportamentos.

O Estado Democrático de Direito baseia-se em economia capitalista, garantida a livre iniciativa. Ou seja, a atividade econômica é livre a todos os cidadãos. Não estando, portanto, a atividade econômica restrita ao Estado, o financiamento público ocorrerá mediante a arrecadação de tributos de seus cidadãos. Vive-se num modelo de Estado Fiscal, em que a estrutura do Estado prevista constitucionalmente é financiada pela arrecadação dos tributos, marcadamente os impostos (NABAIS, 1998, p. 192-194) e, no Brasil, das contribuições, principalmente das contribuições sociais.

O Direito Tributário enquanto disciplina, portanto, está a estudar um dever que, além de individual, também tem contornos coletivos relevantes, normalmente negligenciados pela doutrina. A arrecadação nada mais representa do que o recurso financeiro necessário para que o Estado Democrático de Direito possa garantir e promover os direitos constitucionais, assim como objetivos fundamentais previstos na Constituição. Trata-se da relação entre tributação e solidariedade social, na medida em que a análise da tributação deve se dar considerando-se sua função. Ou seja, para o estudo do Direito Tributário, é essencial levar-se em consideração as finalidades do tributo no Estado Democrático de Direito, plenamente constitucionalizado. Os objetivos e valores inferidos da Constituição devem ser considerados nessa “nova” forma de exame da relação jurídico tributária (GRECO, 2005, p. 170).

O que se deve compreender com isso é que não apenas os aspectos estreitamente relativos à obrigação tributária devem ser estudados, mas também a finalidade da arrecadação de determinada contribuição, por exemplo. O efeito extrafiscal provocado ou não por determinado tributo, outro exemplo. Ou seja, as relações interdisciplinares passam a fazer parte da análise jurídica do tributo. Essa é a passagem do estudo do Direito Tributário do poder para a função: “Como tal, o Estado não está originariamente investido de poder; ao revés a ele originariamente é atribuída uma função [...]” (GRECO, 2009, p.174).

Dessa forma, evidencia-se como a mudança de fundamento da tributação influencia no Estado, gerando consequências, como a necessidade de que a finalidade da tributação seja atendida, orientada para os objetivos fundamentais da República, como o desenvolvimento, a necessidade de bom desempenho do Estado na gestão da tributação, dentre outras (GRECO, 2009, p. 175).

O tema envolve, ainda, a noção de cidadania solidária, no sentido de que a ideia de um Estado Fiscal social pressupõe a existência de um dever solidário de pagar tributos. Ser cidadão, dentro desse modelo Estatal, implica ter, além de direitos, deveres para a concretização dos objetivos da República. A cidadania pressupõe a “titularidade de um

número de direitos e deveres universais”, o pertencimento a uma “comunidade política” e “a possibilidade de contribuir para a vida pública dessa comunidade” (NABAIS, 2005, p. 119). Nessa medida, um Estado Social que tem por objetivo não só a tutela dos direitos individuais, mas todos os direitos fundamentais, passa pela análise de um Direito Tributário que deve encarar a “solidariedade pela fiscalidade” e a “solidariedade pela extrafiscalidade” como instrumentos de realização do Estado, como instrumento de “realização da ordem econômica constitucional” (NABAIS, 2005, p. 138).

Ou seja, a análise da relação jurídico tributária envolve, porém ultrapassa os limites da obrigação tributária e seus aspectos formais, bem como os aspectos de hierarquia do ordenamento jurídico como limites do poder de tributar. Entender a tributação como um dever fundamental do cidadão inserido num Estado Social e de Direito, que tem por objetivo efetivar a função promocional, com base na ordem constitucional vigente, implica ultrapassar os limites de análise apenas da capacidade contributiva para analisar a tributação sobre um viés de promoção de justiça social, estímulo e desestímulo de ações que interfiram na sociedade, incentivo e desincentivo a determinadas atividades da econômica que realizem o desenvolvimento nacional. Assim sendo:

“[...], a tributação deixa de ser mero instrumento de geração de recursos para o Estado, para se transformar em instrumento que – embora tenha esse objetivo mediato – deve estar em sintonia com os demais objetivos constitucionais que, por serem fundamentais, definem o padrão a ser atendido.” (GRECO, 2005, p. 177)

Como se nota, a evolução doutrinária em Direito Tributário envolve romper com a exclusividade do modelo de estudo das normas tributárias em sua estrutura hipotético-condicional, para o exame das funções e efeitos da tributação fiscal e extrafiscal.

CONCLUSÃO

A doutrina tradicional do Direito Tributário, enquanto estudiosa de um ramo autônomo e não relacionado com demais fatores sociais, está defasada. A ideia de “Ciência Do Direito Tributário” baseada na análise descritiva dos textos normativos, excluindo aspectos funcionais do tributo e limitando-se ao exame do poder de tributar, não mais consegue atender aos anseios de tutela do bem coletivo tributação.

A ordem constitucional brasileira, claramente, vem se pautando pela valorização de um Estado não só protetor de direitos individuais, mas também promotor de direitos sociais

que alcancem os objetivos pretendidos na sociedade brasileira, como evidenciado nos primeiros artigos da Constituição.

Esse modelo estatal exige que a doutrina tributarista abandone a redução de sua análise à estruturação formal das normas e do ordenamento jurídico – restringindo o Direito Tributário a uma espécie de positivismo jurídico kelseniano aplicado – e avance para a funcionalidade do Direito e dos tributos, a serem examinados com base nos valores sociais consagrados na Constituição.

Essa alteração da base teórica do estudo jurídico implica a valorização da função promocional do Direito e do Estado, à medida que, para atender aos objetivos da sociedade, a mera tutela dos direitos já efetivados não se faz suficiente.

Nesse contexto, a pesquisa científica em Direito Tributário precisa assumir novas perspectivas, e o presente artigo apontou, especialmente, como o exame das funções e dos efeitos dos tributos, diante da função promocional assumida pelo Direito contemporâneo, inclusive pelo Direito Constitucional brasileiro. A arrecadação tributária, enquanto meio de financiamento do Estado para a promoção dos objetivos constitucionais, ganha, necessariamente, novos contornos e maior vinculação entre receita e despesa, envolvendo o Direito Tributário novamente no Direito Financeiro. Cabem, agora, estudos para além da obrigação tributária e dos limites à tributação, aptos a enfrentar, com consistência teórica, os deveres de solidariedade social dos cidadãos, bem como os aspectos de interferência estatal na economia, por via tributária, como instrumento de promoção do bem comum e do desenvolvimento e que não se pode desviar desses vetores axiológicos e normativos.

REFERÊNCIAS

- ÁVILA, Humberto. A doutrina e o direito tributário. *In*: ÁVILA, Humberto (Org.). **Fundamentos do direito tributário**. São Paulo: Marcial Pons, 2012.
- _____. Função da ciência do direito tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo. **Revista Direito tributário atual**. São Paulo, v. 29, 2013, p. 181-204.
- BARROSO, Luís Roberto. Neoconstitucionalismo e constitucionalização do direito: o triunfo tardio do direito constitucional no Brasil. **Revista Eletrônica da Reforma do Estado**. n. 09. Disponível em: <http://www.direitodoestado.com.br/artigo/luis-robotto-barroso/neoconstitucionalismo-e-constitucionalizacao-do-direitoo-triunfo-tardio-do-direito-constitucional-no-brasil>. Acesso em 27 de jul. de 2014.
- BOBBIO, Norberto. **Da estrutura à função: novos estudos de teoria do direito**. Barueri-SP: Manole, 2007.

- BORGES, José Souto Maior. Um ensaio interdisciplinar em Direito Tributário: superação da dogmática. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 211, abril/2013, p. 106-121.
- BUFFON, Marciano. **A tributação como instrumento de densificação do princípio da dignidade da pessoa humana**. 371 f. Tese (Doutorado em Direito). Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS, São Leopoldo, 2007.
- FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. Notas sobre contribuições sociais e solidariedade no contexto do estado democrático de direito. *In*: GRECO, Marco Aurélio (org.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.
- FOLLONI, André. **Ciência do direito tributário no Brasil: crítica e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges**. São Paulo: Saraiva, 2013.
- _____. Direitos fundamentais, dignidade e sustentabilidade no constitucionalismo contemporâneo: e o direito tributário com isso? *In*: ÁVILA, Humberto (coord.). **Fundamentos do direito tributário**. Madrid: Marcial Pons, 2012.
- GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade social e tributação. *In*: GRECO, Marco Aurélio (org.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.
- _____. Três Papeis da Legalidade Tributária. *In*: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sérgio André (coord.). **Legalidade e tipicidade no direito tributário brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.
- _____. Do poder à função tributária. *In*: FERRAZ, Roberto. **Princípios e limites da tributação**. v. 2: os princípios da ordem econômica e a tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 167-176.
- _____. Crise do formalismo no direito tributário brasileiro. **Revista da PGFN**. 2011. Disponível em <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/ano-i-numero-i/greco.pdf>. Acesso em 27 de jul. de 2014.
- HACHEM, Daniel Wunder. A noção constitucional de desenvolvimento para além do viés econômico: reflexos sobre algumas tendências do direito público brasileiro. **A&C Revista de Direito Administrativo e Constitucional**. Belo Horizonte, ano 13, n. 53, jul./set., 2013.
- NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 1998.
- _____. Solidariedade social, cidadania e direito fiscal. *In*: GRECO, Marco Aurélio (org.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.
- TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e o princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.
- VELLOSO, Andrei Pitten. A ciência do direito tributário. **Jornal Carta Forense**. Disponível em: <http://www.carteforense.com.br/conteudo/colunas/a-ciencia-do-direito-tributario/12983>. Acesso em 29 de jul. de 2014.