

PÚBLICO X PRIVADO:
Considerações sobre a Ética no confronto dos Direitos da Coletividade
com os Direitos Individuais

Paulo Fernando Silveira de Castro
Bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais.
Bacharel em Ciências Econômicas.
Fiscal de Tributos Estaduais do RS.

Sumário: 1. O constitucionalismo e a edificação do Estado de Direito – 2. O surgimento do Estado Social – 3. O Estado Democrático de Direito e o Sistema Tributário da Constituição de 1988 – 4. A relação tributária e seus pólos: a ética na atuação do Estado e do contribuinte – 5. Questões pontuais: sigilo bancário e código de defesa do contribuinte – 6. Conclusão – Bibliografia.

1. O constitucionalismo e a edificação do Estado de Direito

O presente trabalho tem o objetivo de lançar algumas breves reflexões sobre o aparente antagonismo entre os direitos e garantias individuais e os direitos coletivos ou sociais, e as conseqüências deste confronto sob o enfoque do Direito Tributário, em especial sobre o sistema tributário adotado pela Constituição de 1988.

Inicialmente, reportamo-nos ao século XVIII para buscar as origens históricas das concepções de direitos fundamentais do homem. Após o florescimento dos estados absolutistas, nos quais o poder despótico do soberano justificava-se como decorrência do próprio poder divino, foi-se fundando no seio da civilização ocidental um sentimento de necessidade de estabelecer limitações ao poder estatal, de modo a estabelecer garantias para proteção das liberdades individuais.

Neste ambiente é que se deram as revoluções americana e francesa, marcadas, respectivamente, pela Declaração de Direitos da Virgínia, de 1776, e a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789, marcos fundamentais da evolução da condição humana. Embora tenha como referência remota a Magna Carta do séc. XIII, é a partir desses movimentos libertários que se origina o constitucionalismo, erigindo-se a Constituição como elemento imprescindível para o reconhecimento dos direitos e garantias individuais⁽¹⁾.

⁽¹⁾ Referências históricas do constitucionalismo feitas pelo Min. Carlos Mário da Silva Velloso em discurso proferido no Instituto dos Advogados do Distrito Federal, em 14.02.2000, publicado na *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, nº 33, p. 9-12, julho-agosto 2000.

Surgido neste contexto, o conceito de **Estado de Direito**, fundado na prevalência da Constituição e nos direitos e garantias individuais, tem sua origem marcadamente no ideário do liberalismo, eis que decorrente de uma reação ao exacerbado poder estatal exercido na Idade Moderna pelo soberano em detrimento das liberdades do cidadão. Já se verifica, como se vê, a questão da dissociação do Poder do Estado com a sociedade, naquela época perfeitamente justificado pela insipiência de sistemas de participação democrática, mas presente ainda hoje nos regimes modernos ditos democráticos.

Ao tomar nos seus limites extremos os conceitos de liberdade individual e propriedade privada, o Estado liberal de Direito propiciou o desenvolvimento do liberalismo econômico clássico, baseado no princípio do *laissez faire laissez passer*, onde se reduz ao extremo o papel do Estado, sendo a sociedade gerida pelo somatório dos interesses individuais (mercado), causando uma absoluta relativização do conceito de “justo”, uma vez que estabelecido sob a ótica do indivíduo isolado do contexto da sociedade.

Percebe-se, neste momento histórico, que dentre os ideais originários da revolução francesa (*liberté, égalité et fraternité*) há um flagrante predomínio do culto à liberdade, sobrepujando-se aos demais, talvez por se constituir num elemento axiológico do ser humano.

Neste momento, a própria conceituação de igualdade fica restrita a um aspecto formal, qual seja a de dar um mesmo tratamento jurídico a situações de fato idênticas (igualdade perante a lei), pecando ao não considerar a igualdade de condições que se faz necessária para a plena realização da liberdade.

2. O surgimento do Estado Social

Num movimento de reação ao liberalismo individualista, surge a concepção de Estado social, baseada no aumento da atuação estatal no sentido de promover os direitos sociais e coletivos, diminuindo as desigualdades. Amplia-se, portanto o conceito de igualdade num sentido material, com o desenvolvimento de uma esfera pública com a função precípua de promover o bem comum, agora já não mais sob a ótica de uma mera agregação de situações de bem-estar individuais. Remodelam-se os conceitos de direitos e garantias individuais, dentro de um enfoque de justiça social e de solidariedade, visando, pelo provimento das necessidades públicas, igualdade de condições aos indivíduos.

Segundo Élcio Fonseca Reis⁽²⁾, “o Estado social se mostra como uma superação ao Estado liberal através de uma remodelação dos conceitos basilares do liberalismo, tomando como suporte a nova ideologia e a reformulação da própria finalidade do Estado, que passa a tutelar os direitos sociais e coletivos, atuando de forma efetiva na ordem jurídica e econômica, ou seja, o Estado social se mostra, necessariamente, intervencionista”.

⁽²⁾ REIS, Élcio Fonseca. O Estado Democrático de Direito. Tipicidade tributária. Conceitos indeterminados e segurança jurídica. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, nº 34, p. 159, setembro-outubro 2000.

Sem um eficiente controle deste novo papel pela via da democracia, no entanto, sob a justificativa de estar sendo exercido para a satisfação e preservação dos direitos da coletividade e, portanto, sendo promotor da igualdade na sua forma mais simplória, o poder do Estado pode voltar a ser, em alguns casos extremados, absoluto, desconsiderando os direitos e garantias individuais, como nos exemplos de totalitarismos que marcaram o século XX.

3. O Estado Democrático de Direito e o Sistema Tributário da Constituição de 1988

Assegurando-se a via da democracia para a concretização dos direitos individuais e coletivos dentro de um novo Estado de Direito, agora denominado de Estado Democrático de Direito, procura-se afastar os perigos existentes tanto no liberalismo individualista, onde fica restrita a uma atuação insignificante a esfera pública garantidora do pleno exercício dos direitos sociais e coletivos, quanto nos regimes estatistas não democráticos, onde são esmagadas as liberdades individuais em detrimento de uma interpretação muitas vezes obscurecida do interesse coletivo.

A adoção do Estado Democrático de Direito na forma de uma evolução do conceito liberal de Estado de Direito, concebido para proteger os cidadãos do Poder do Estado, busca construção de um Estado de Justiça Social, no qual a garantia dos direitos do cidadão já não se dá apenas em relação ao poder público, mas em relação aos demais cidadãos. A partir deste ponto, possibilita-se a efetivação de uma estrutura de sociedade fundada no princípio da fraternidade, talvez o mais belo e ao mesmo tempo o de mais difícil aplicação dentre os consagrados ideais concebidos pelo pensamento revolucionário de Voltaire, Rousseau e Montesquieu.

Ou, conforme a lição de Alberto Nogueira⁽³⁾, o Estado de Direito, fundamentado nos direitos e garantias individuais, cede lugar a uma idéia de Estado Social de Direito, que amplia o conceito para o provimento das necessidades públicas. Como síntese evolutiva surge o Estado Democrático de Direito com a tarefa de “concretizar os benefícios para um maior número possível de pessoas, ou seja, deslocando-se a tônica de atuação do Estado para os cidadãos”. E, seguindo, refere a “cidadania ativa” como ponto mais essencial desta nova forma de estruturação do poder estatal.

A opção ideológica pelo Estado Democrático de Direito tomada pelo legislador constituinte na elaboração da Carta de 1988 é perfeitamente identificada pela leitura do artigo 1º. e completada pelos objetivos fundamentais do artigo 3º. da Constituição Brasileira. Esta concepção, por óbvio, pressupõe uma importante atuação do Estado, que deve munir-se dos recursos financeiros necessários para o exercício de suas funções, bem como de utilizar seu poder de intervenção para estabelecer mecanismos de erradicação de situações de injustiça e de indignidade humana.

⁽³⁾ NOGUEIRA, Alberto. *Os limites da Legalidade tributária no Estado Democrático de Direito. Fisco X Contribuinte na arena jurídica: ataque e defesa*. 2ª edição. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

Nesta direção, afirma Elcio Fonseca Reis⁽⁴⁾ que “o poder de tributar revela-se como instrumento ímpar de viabilidade do Estado social”, referindo a seguir a lição de Casalta Nabais, segundo a qual “é o Estado fiscal que paga a conta do Estado social”.

Sobressai, neste momento, a importância do Direito Tributário, em especial do Sistema Tributário estabelecido na Constituição, visto que ali se encontram as regras e especialmente os princípios segundo os quais deverá se estabelecer a formatação da carga impositiva aplicada sobre a sociedade. E são os princípios norteadores da tributação previstos na Carta Constitucional que delineiam o caráter de um sistema tributário vocacionado para a promoção da justiça social ou para a reprodução de situações geradoras de desigualdades.

Compulsando as normas constitucionais que dizem respeito ao sistema tributário, percebe-se a preocupação do legislador constituinte de estabelecer parâmetros éticos orientadores, consubstanciados em princípios como o da capacidade contributiva, da legalidade, da igualdade e da liberdade de locomoção de pessoas e bens, entre outros.

4. A relação tributária e seus pólos: a ética na atuação do Estado e do contribuinte

No mundo objetivo das relações tributárias, seja no exercício das competências pela elaboração e aplicação de normas tributárias, do ponto de vista do poder tributante, seja no momento de sua observância, do ponto de vista do contribuinte, verificamos que muitas vezes fica relegada a questão da ética a um segundo plano, prevalecendo a necessidade de constante aumento dos níveis de arrecadação ou a maximização dos resultados privados sem nenhum compromisso com critérios de cunho social.

Em sucinto, porém, contundente artigo, Plínio Gustavo Prado Garcia,⁽⁵⁾ insurge-se contra a inobservância de preceitos éticos por parte do poder público no campo tributário, seja na esfera legislativa, judiciária e, principalmente, executiva. Queixa-se o articulista de que o “o Estado brasileiro é aético. Confisca poupanças, exige tributos inconstitucionais, aplica leis válidas de modo inconstitucional e se vale de leis inconstitucionais para impor exações fiscais”. Conclui que se estabeleceu no país uma “estadania” em confronto com a prevalência da cidadania, cuja afirmação é pressuposto do Estado Democrático de Direito. No mesmo sentido pode-se acrescentar a desmedida tributação sobre a massa salarial em confronto com outras manifestações de renda, a não correção das deduções do Imposto de Renda, ou mesmo a iniquidade do sistema de progressividade deste tributo, praticamente inoperante pela exigüidade de alíquotas, conforme sustenta o eminente tributarista Sacha Calmon Navarro Coelho⁽⁶⁾.

⁽⁴⁾ REIS, Elcio Fonseca, op. cit., p 162.

⁽⁵⁾ GARCIA, Plínio Gustavo Prado “Estadania” x Cidadania. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, nº 33, p. 13-15, julho-agosto 2000.

⁽⁶⁾ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 6ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 457

Com relação a esta questão, nos parece muito importante o raciocínio desenvolvido por Alberto Nogueira⁽⁷⁾, que demonstra, através de exemplos práticos, como é possível o controle da legalidade tributária sob o seu aspecto substancial, qual seja a adequação das normas aos princípios existentes na Carta Constitucional, o que considera perfeitamente possível no Brasil graças à completa constitucionalização do sistema tributário pátrio. Com este controle da legalidade tributária, que necessita ser demandado pelas partes interessadas, alcançar-se-á um verdadeiro “Estado Democrático de Direito Tributário”, na visão do autor.

De outra parte, despiciendo dizer dos abusos praticados por parte de alguns dos ditos sujeitos passivos da relação tributária, seja pela utilização de subterfúgios como a não emissão de nota fiscal até métodos sofisticados de evasão como simulações de operações, falsificação de documentos, cisões fraudulentas, utilização de “laranjas”, contas bancárias “frias”, CPFs “fantasmas”, sem contar as inúmeras formas de lavagem de dinheiro.

Contra estas inescrupulosas manifestações de poder econômico sob a sua forma mais nefasta à sociedade, temos um aparato fiscal desestruturado e desestimulado, que é, ainda, vítima de uma enxurrada legislativa ilegítima que busca, pela via da legislação sem o devido controle de legalidade, sempre maiores níveis de arrecadação, no mais das vezes pela sobrecarga tributária do cidadão comum, normalmente desprovido de capacidade contributiva.

Neste ponto, não obstante ser indispensável o respeito às conquistas da humanidade consubstanciadas sob a forma das garantias individuais, devem estas ser exercidas sob o prisma também dos direitos sociais ou coletivos, voltados para o âmbito da sociedade, não podendo ficar estes direitos restritos aos detentores de poderio econômico, servindo como uma muralha protetora em relação aos meios necessários para constatação e comprovação dos ilícitos tributários.

5. Questões pontuais: sigilo bancário e código de defesa do contribuinte

Verdadeiro ícone do liberalismo individualista, o sigilo bancário, embora tenha justa e evidentemente se constituído como direito à inviolabilidade da intimidade e da privacidade dos cidadãos, derivou com a evolução da economia de mercado para aspectos de política financeira, servindo como elemento de atração e/ou manutenção de capitais dentro do sistema financeiro de um país, evitando a sua fuga para países com tradição de absoluta proteção ao sigilo bancário em relação a informações ao fisco.

Nitidamente se verifica que o instituto passa a ter, a partir daí, no aspecto relacionado à vedação ou bloqueio de informações de movimentações financeiras ao fisco, estreita vinculação com a prática de ilícitos, no caso, de ilícitos de natureza fiscal.

Desnecessário mencionar a sangria imensurável de recursos públicos pela sonegação fiscal através do uso de operações bancárias fraudulentas, sem falar dos casos de infrações penais de toda a ordem, como lavagem de dinheiro havido por

⁽⁷⁾ Op. cit.

atividades de narcotráfico, desvios de verbas públicas e privadas e todas as espécies de corrupção que assolam a sociedade brasileira.

Sob a temática proposta no preâmbulo destas breves linhas, qual seja a da análise destas questões com relação ao confronto entre os direitos individuais e coletivos, reportamo-nos, mais uma vez, ao pensamento do eminente jurista Sacha Calmon⁽⁸⁾:

“Portanto, o tratamento jurídico do sigilo bancário, na atualidade, pesa questões opostas, interesses contrapostos, todos de profunda relevância social, pública e coletiva. De um lado, são raras as constituições que o enxergam como direito fundamental do cidadão, que se opõe ao devassamento de sua privacidade por meio da divulgação de dados pessoais, direito socialmente apoiado na perspectiva de crescimento do sistema financeiro, dos créditos e dos investimentos; de outro lado, aparece a necessidade de combater a prática de crimes de todo o gênero, inclusive a sonegação fiscal, levando o legislador a prever exceções, quebras e rupturas do sigilo.”

Sobre o sigilo bancário, está a sociedade brasileira avançando no sentido de encontrar brevemente um ponto de equilíbrio acerca do problema. Sem dúvida alguma, é necessário manter o segredo sobre as operações financeiras como garantia individual de intimidade e privacidade, mitigando-o em relação à investigação de ilícito fiscal ou penal, de modo a que se resguarde o interesse público, evidentemente subordinando esta quebra de proteção às cautelas e formalidades estabelecidas pela ordem jurídica.

Um outro ponto que merece menção quando se trata de áreas de conflito entre os direitos do indivíduo e da sociedade sob o ponto de vista da relação tributária, mais especificamente do ponto de vista da atividade estatal exercida para efetivação dos recursos junto ao erário, é o relativo à elaboração de um Código de Defesa do Contribuinte.

Das formulações até o momento conhecidas, como os projetos em tramitação no Congresso⁽⁹⁾ e no legislativo gaúcho, bem como a experiência positivada em Minas Gerais, percebe-se uma específica preocupação de estabelecer garantias não para aqueles entes econômicos que regularmente cumprem com suas obrigações tributárias. Muito pelo contrário, o que se vê são elementos que estimulam o descumprimento, como por exemplo a possibilidade de recolhimento de tributos devidos sem qualquer penalidade mesmo depois de iniciada a ação do fisco no sentido de constituir o crédito tributário, ou a possibilidade de o contribuinte devedor de tributos obter benefícios e incentivos fiscais ou financeiros, linhas de crédito ou de participar de licitações. Além de medidas como estas, outras se apresentam de modo a cercear a atividade do fisco, como exigência de comunicação prévia no caso de comparecimento ao estabelecimento para

⁽⁸⁾ Op. cit., p. 760

⁽⁹⁾ Projeto de Lei do Senado 646, de 1999. Complementar. Dispõe sobre os direitos e garantias dos contribuintes e dá outras providências.

investigação da regularidade de determinada situação tributária, o que torna inócuo, no mais das vezes, o procedimento eminentemente inquisitório da ação fiscal.

Sobre o projeto em trâmite no Congresso, em recente matéria publicada na *Gazeta Mercantil*⁽¹⁰⁾, o Senador Pedro Simon manifestou-se no sentido de que o código beneficia quem fraudava a Receita Federal e, por isso, deveria se chamar “código de defesa dos sonegadores”. Segue a reportagem: “Na avaliação de Simon, o projeto vai coibir a ação do Fisco, ao contrário do que aconteceria, segundo o senador, nos Estados Unidos e na Itália. Ele disse ainda que, 'com essa enorme evasão fiscal que existe no Brasil', um projeto como esse jamais poderia ser aprovado. 'Nunca o governo deu uma demonstração tão clara de neoliberalismo.'”

Em relação a este assunto, existem na legislação constitucional e infraconstitucional, tanto nos princípios tributários e limitações estabelecidas ao poder de tributar como no capítulo dos direitos e garantias individuais, dispositivos suficientes para garantir a cidadania de eventuais abusos praticados pelos agentes públicos na atividade de fiscalização ou arrecadação, ou mesmo pelos entes tributantes, por exigências ilegais ou inconstitucionais.

Do modo como está sendo concebida, a legislação codificada de defesa do contribuinte mais está para erigir como direito equiparado às garantias individuais ou ao direito de propriedade, oponível a qualquer direito da coletividade, o direito do contribuinte de evadir-se ao cumprimento da obrigação tributária, pela proteção à sonegação fiscal.

6. Conclusão

No contexto geral dos pontos abordados, evidenciam-se algumas situações de antinomia entre os direitos individuais e coletivos. Fica evidente que está a sociedade com necessidade urgente de restabelecimento de um padrão ético para o convívio, seja na esfera privada seja na esfera pública das relações humanas. Não é diferente, como se viu, no âmbito das relações submetidas ao Direito Tributário, tanto do ponto de vista do Estado quanto da cidadania. Com a busca de uma visão equilibrada entre os princípios fundamentais da liberdade e da igualdade, é possível minimizar as áreas de conflito entre os direitos individuais e os direitos coletivos. Não cabe falar de prevalência de uma esfera de direitos sobre a outra, mas de um equilíbrio tal que permita a consecução dos objetivos da organização do homem em sociedade, prevalecendo, deste modo, o princípio universal da fraternidade, que certamente não pode prescindir de uma regulação jurídica adequada e voltada para a consecução de justiça social.

No caminho deste desiderato, questões como o sigilo bancário e as prerrogativas do sujeito passivo da relação tributária, decorrentes do direito à liberdade e das garantias individuais à intimidade e à privacidade, devem ser discutidas pela sociedade de modo sério e ético. Somente sob estas condições é que obteremos soluções legislativas que efetivem a justiça do ponto de vista tributário, como nos parece estar se encaminhando a questão do sigilo bancário, saindo a sociedade do verdadeiro círculo vicioso de normas que reproduzem e ampliam

⁽¹⁰⁾ *Gazeta Mercantil*, edição de 08 de agosto de 2001, São Paulo.

situações de injustiça social, tributando sempre mais o cidadão comum e deixando à margem da tributação os verdadeiros detentores de capacidade econômica.

Bibliografia

Gazeta Mercantil, edição nº 1008, de 08 de agosto de 2001, São Paulo.

Doutrina:

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 6ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

GARCIA, Plínio Gustavo Prado “Estadania” x Cidadania. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, nº 33, p. 13-15, julho-agosto 2000.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (coordenador) e outros. *Ética no Direito e Na Economia*. São Paulo: Pioneira, 1999.

NOGUEIRA, Alberto. *Os limites da legalidade tributária no Estado Democrático de Direito. Fisco X Contribuinte na arena jurídica: ataque e defesa*. 2ª edição. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

REIS, Elcio Fonseca. O Estado Democrático de Direito. Tipicidade tributária. Conceitos indeterminados e segurança jurídica. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, nº 34, p. 157-168, setembro-outubro 2000.

VELLOSO, Carlos Mário da Silva. O Judiciário, fortaleza dos direitos. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, nº 33, p. 9-12, julho-agosto 2000.

Caxias do Sul, 11 de agosto de 2001.