

HUMBERTO ÁVILA

Organizador

FUNDAMENTOS
DO
DIREITO TRIBUTÁRIO

ANDRÉ FOLLONI

ANDREI PITTEN VELLOSO

ARTHUR FERREIRA NETO

ATÍLIO DENGO

HARRISON FERREIRA LEITE

HENRIQUE NAPOLEÃO ALVES

HUMBERTO ÁVILA

LUÍS CLÓVIS MACHADO DA ROCHA JR.

MARCEL PAPADOPOL

PEDRO ADAMY

THOMAS DA ROSA DE BUSTAMANTE

Marcial Pons

MADRI | BARCELONA | BUENOS AIRES | SÃO PAULO

2012

SUMÁRIO

AUTORES.....	7
APRESENTAÇÃO.....	9
ANDRÉ FOLLONI	
Direitos fundamentais, dignidade e sustentabilidade no constitucionalismo contemporâneo: e o Direito Tributário com isso?	11
ANDREI PITTEN VELLOSO	
Justiça tributária.....	35
ARTHUR FERREIRA NETO	
Fundamentos materiais da tributação: comutação, restauração, distribuição, reconhecimento e participação.....	87
ATÍLIO DENGO	
Presunções no Direito Tributário brasileiro: espécies, características e limites ao seu uso.....	173
HARRISON FERREIRA LEITE	
A necessária revisitação da legalidade tributária estrita e a sua contínua proteção dos direitos fundamentais	193
HUMBERTO ÁVILA	
A doutrina e o Direito Tributário.....	221
LUÍS CLÓVIS MACHADO DA ROCHA JR.	
A eficácia do devido processo legal e o (des)cabimento de embargos de declaração na modulação dos efeitos temporais da invalidade do ato inconstitucional.....	247

MARCEL PAPADOPOL

Um passo adiante: contributo para a compreensão do controle das medidas tributárias extrafiscais e do papel desempenhado pela capacidade contributiva neste contexto 273

PEDRO ADAMY

Instrumentalização do Direito Tributário 301

THOMAS DA ROSA DE BUSTAMANTE E HENRIQUE NAPOLEÃO ALVES

A interpretação literal no Direito Tributário brasileiro: uma proposta para o art. 111 do CTN 331

AUTORES

ANDRÉ FOLLONI

Professor da Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica do Paraná – PUC-PR. Advogado. Doutor em Direito pela Universidade Federal do Paraná – UFPR. Mestre em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Paraná – PUC-PR.

ANDREI PITTEN VELLOSO

Professor da Escola da Magistratura Federal – ESMAFE. Juiz Federal da 4ª Região. Doutor em Direito pela Universidade de Salamanca, Espanha. Mestre em Direito pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS.

ARTHUR FERREIRA NETO

Professor da Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul – PUC-RS e da Escola Superior da Magistratura Federal – ESMAFE. Advogado. Doutorando em Filosofia pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul – PUC-RS e Universidade de Tübingen, Alemanha. Mestre em Direito pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS. Mestre em Filosofia pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul – PUC-RS.

ATÍLIO DENGO

Professor da Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul – PUC-RS. Advogado. Doutor em Direito pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS. Mestre em Direito pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS.

HARRISON FERREIRA LEITE

Professor da Faculdade de Direito da Universidade Federal da Bahia – UFBA e da Universidade Estadual de Santa Cruz – UESC. Advogado. Doutor em Direito pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS, com estágio desenvolvido na Universidade de Edimburgo, Escócia.

HENRIQUE NAPOLEÃO ALVES

Advogado e Consultor em Direito Tributário. Visiting Researcher na Universidade do Texas, Estados Unidos. Mestre em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais – UFMG.

HUMBERTO ÁVILA

Professor da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS. Advogado. Livre-docente pela Universidade de São Paulo – USP. Pós-doutor pela Universidade de Bonn, Alemanha. Pós-doutor pela Universidade de Heidelberg, Alemanha. Pós-doutor pela Universidade de Harvard, EUA. Doutor em Direito pela Universidade de Munique, Alemanha. Mestre em Direito pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS.

LUÍS CLÓVIS MACHADO DA ROCHA JR.

Professor do Curso de Especialização da Universidade Luterana do Brasil – ULBRA. Juiz de Direito. Mestre em Direito pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS.

MARCEL PAPADOPOL

Professor da Faculdade de Direito do Centro Universitário Ritter dos Reis – UniRitter. Advogado. Mestre em Direito pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS.

PEDRO ADAMY

Doutorando em Direito na Universidade de Heidelberg, Alemanha. Mestre em Direito pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS.

THOMAS DA ROSA DE BUSTAMANTE

Professor da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais – UFMG. Honorary Lecturer na Universidade de Aberdeen, Escócia. Doutor em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro – PUC-RJ. Mestre em Direito pela Universidade Estadual do Rio de Janeiro – UERJ.

APRESENTAÇÃO

Esta obra reúne diversos trabalhos em torno de uma ideia comum: os fundamentos do Direito Tributário. Não apenas princípios fundamentais, como legalidade ou devido processo legal, são enfrentados. Os próprios pressupostos da tributação são também examinados, como a questão da justiça, dos critérios de tributação e do papel da doutrina tributária. O momento da sua publicação não poderia ser melhor.

Vive-se uma época de grandes transformações, em que a própria função do Direito e a Ciência do Direito precisam ser repensadas. Já não bastam trabalhos meramente repetitivos, baseados em pressupostos científicos concebidos para outro momento. É preciso rever os pressupostos de conhecimento do Direito e os critérios para a sua adequada aplicação, especialmente no âmbito do Direito Tributário.

Esta obra, que reúne trabalhos inéditos de vários acadêmicos envolvidos com o Direito Tributário e com a Teoria do Direito, é um grande esforço no sentido de discutir aquilo que precisa ser discutido – o fundamental.

DIREITOS FUNDAMENTAIS, DIGNIDADE E SUSTENTABILIDADE NO CONSTITUCIONALISMO CONTEMPORÂNEO: E O DIREITO TRIBUTÁRIO COM ISSO?

ANDRÉ FOLLONI

1. Introdução. 2. Constitucionalismo tradicional. 3. O direito tributário no constitucionalismo tradicional. 4. Constitucionalismo contemporâneo, dignidade da pessoa humana e desenvolvimento sustentável. 5. E o direito tributário com isso?

1. INTRODUÇÃO

A doutrina brasileira, que se dedica ao direito tributário, tem forte preocupação com os condicionantes constitucionais da tributação. Aliás, já é próprio da tradição tributária brasileira uma grande concentração dos aspectos jurídicos tributários no texto constitucional. Registra-se como as constituições brasileiras costumam apresentar grande densidade normativa em questões tributárias, com princípios e, notadamente, profusão de regras.¹ Se, de um lado, isso parece louvável e importante, porque constitucionaliza e torna mais rígidas as normas protetivas do contribuinte, de outro lado, o direito tributário acaba sofrendo de certo imobilismo, por uma maior dificuldade na eventual

¹ Por exemplo, cf. BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*, atual. Misabel Abreu Machado Derzi. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008: 1.

mudança de pontos importantes, como a distribuição das competências tributárias. O permanente estado de reforma que envolve o ICMS é um bom exemplo: posta em um texto constitucional que tem a forma federativa de estado como cláusula pétrea, a competência relativa ao ICMS costuma ser afirmada como irrevogável e inalterável. Advoga-se a impossibilidade de uma reforma que substitua IPI, ICMS e ISS por um IVA nacional, por uma interpretação do art. 60, § 4.º, I, que considera imutáveis os termos da autonomia orçamentária dos estados adotados na redação original da Constituição brasileira – ainda que essa interpretação dificulte, ou até inviabilize, por exemplo, a plena integração comunitária do Brasil no Mercosul, outra determinação constitucional.²

Não obstante essa importante preocupação constitucional, a doutrina tributarista parece entender a constituição num sentido mais próximo ao da tradição de um constitucionalismo anterior ao movimento contemporâneo do que se tem chamado «neoconstitucionalismo», que implicaria uma metodologia de interpretação e de aplicação do direito que se poderia chamar pós-positivista. Este texto tem por objetivo compreender essa inserção doutrinária em um constitucionalismo anterior, e projetar que preocupações deveriam ser integradas a um direito tributário mais aproximado do constitucionalismo do século XXI. Que recepcione contribuições importantes do «neoconstitucionalismo», mas mantenha a inserção no direito brasileiro, e na Constituição Federal de 1988, como horizonte de sentido necessário para o intérprete e para o teórico.³

2. CONSTITUCIONALISMO TRADICIONAL

Não é exagero falar-se em um constitucionalismo tradicional. O constitucionalismo que brota no início da época moderna se incorporou à tradição cultural de muitos dos povos do mundo, principalmente do assim chamado «mundo ocidental».

Uma boa chave de compreensão desse constitucionalismo tradicional pode ser encontrada no art. 16 da Declaração Francesa dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 26 de agosto de 1789. O preceito tem a seguinte redação: «A sociedade em que não esteja assegurada a garantia dos direitos, nem estabelecida a separação dos poderes, não tem Constituição».⁴ A constituição serviria,

² Cf. BORGES, José Souto Maior. *Curso de direito comunitário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2009: 482-483; *Teoria geral da isenção tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001: 298.

³ Uma necessidade, como destaca Humberto Ávila – cf. «“Neoconstitucionalismo”»: entre a “ciência do direito” e o «direito da ciência». *Revista Eletrônica de Direito do Estado*. Salvador, n. 17, jan.-mar. 2009, disponível em (www.direitodoestado.com.br/rede.asp), acesso em 1.º de novembro de 2011.

⁴ Na redação original: «*Article 16 – Toute société dans laquelle la garantie des droits n’est pas assurée ni la séparation des pouvoirs déterminée, n’a point de Constitution*» – disponível em www.textes.justice.gouv.fr/textes-fondamentaux-10086/droits-de-lhomme-et-libertes-fonda

então, para garantir certos direitos aos indivíduos e, dentro do aparelho estatal, impor a separação de poderes. Ambos os aspectos denotam claramente o intento que preside a concepção do constitucionalismo moderno: proteger o cidadão daqueles que exercem o poder estatal, de modo que esse poder não seja nem exercido sem limitações internas, nem sem limitações externas. As limitações internas ao próprio poder exercido seriam estabelecidas pela separação de poderes, que envolve um importante sistema de limitação e de fiscalização recíproca entre os órgãos estatais – o conhecido «sistema de freios e contrapesos» (*checks and balances system*).⁵ Assim, dentro do próprio poder estatal, a pessoa que cria a norma abstrata não a aplica aos casos concretos; a pessoa que aplica o direito aos casos concretos não cria as normas abstratas. Se o aplicador extrapola sua competência, criando normas gerais, um terceiro órgão julgará essa conduta como ilícita; se, também, o legislador afastar-se de suas funções para tratar de casos concretos, a ilicitude desse comportamento será aferida e declarada pelo terceiro. Esse sistema separa as funções estatais de legislar, de administrar e de julgar, e as entrega a órgãos que devem ser tanto independentes quanto harmônicos. Sendo um sistema inerente ao próprio poder, e que funciona em seu interior, pode ser entendido como um sistema de limitações internas. Já a garantia dos direitos é um sistema de limitações externas: diz respeito às relações entre o poder e os cidadãos que suportam o exercício desse poder. O poder pode ser exercido até certo ponto, a partir do qual se torna ilícito. Esse ponto de limitação ao poder é encontrado nos direitos que a constituição consagra e protege. Por exemplo: o poder estatal não pode, sem mais, confiscar a propriedade de um cidadão ou encarcerá-lo por mero capricho ou por perseguição. Propriedade e liberdade são direitos consagrados na constituição, e podem ser opostos ao exercício do poder, limitando-o e conformando-o. Esses direitos só podem ser superados nas situações nas quais a própria constituição prevê essa superação: por exemplo, em caso de desapropriação por interesse público, assegurada a indenização justa e em dinheiro; ou em caso de cometimento de um crime, assim definido pelos representantes do povo, e provado em um processo no qual são asseguradas garantias mínimas de defesa.

Uma hermenêutica histórica desse sistema de limitações internas e externas ao exercício do poder destacaria a situação europeia, com a ascensão – social, política e econômica – de uma nova classe burguesa de comerciantes. Esse grupo social não mais permitiria, à nobreza, um poder ilimitado e absoluto, que pudesse reprimir e por em risco seus negócios e sua projeção de crescimento de riqueza.

mentales-10087/declaration-des-droits-de-lhomme-et-du-citoyen-de-1789-10116.html. Acesso em 2 out. 2011.

⁵ Cf. GARVEY, John; ALEINTKOFF, Alexander. *Modern constitutional theory: a reader*. St. Paul: West Publishing, 1991: 238.

Esse sistema de limitações seria, então, visto filosoficamente como prévio ao poder e, juridicamente, como a ele superior e, dele, condicionante. É a constituição que passa a permitir e a regular o exercício do poder. O poder deixa de ser absoluto e autorreferente, para ser relativo, condicionado, limitado pela constituição e nela fundado, embora ainda bastante amplo e com larga presença de discricionariedade na produção normativa. Esse é o conceito clássico de «estado de direito»: um estado que não apenas cria e aplica o direito, condicionando a conduta alheia, mas que, ele próprio, sujeita-se à limitação jurídica do exercício do poder. Daí que os direitos garantidos pela constituição são vistos e tratados como «liberdades públicas», ou direitos negativos, que impõem abstenções estatais. A constituição serve para dizer o que os detentores do poder não podem fazer. Fora disso, tudo lhes é permitido, em qualquer direção. Mas a violação daqueles direitos constitucionais, os clássicos «direitos civis», é impedida. O constitucionalismo *protege* o cidadão do estado: a ideia de direitos fundamentais, nesse período, é uma ideia eminentemente protetiva.⁶ Os direitos fundamentais, que se confundem com os direitos individuais, são direitos de proteção do cidadão contra o estado, que não pode cometer certos excessos. A constituição é o *locus* de definição do que são excessos estatais e o que não são. Fundamentalmente, cabe à constituição estabelecer um espaço de liberdade individual dentro do qual os detentores do poder estatal não podem interferir, sob pena de ilicitude. É a consagração do que ficou, depois, conhecido como «direitos fundamentais de primeira geração».

Além disso, esses detentores do poder, no constitucionalismo moderno, passam a ser eleitos como representantes do povo a quem a normatização se voltará. Isso significa o declínio do poder legitimado em forças transcendentais ou em ascendência familiar. Perde-se a tolerância com um poder estatal exercido com fundamento religioso ou hereditário. É a era da democracia, que vence a monarquia, e do estado laico, que suplanta o clero enquanto instância de produção legítima de normas jurídicas.

Eleitos pelo povo com a qualidade de seus representantes, os detentores do poder de legislar integram aquele que se torna o único centro legítimo de produção normativa, desde que exercida, essa produção, dentro dos limites constitucionais. Esses limites consagram a proteção mínima aos direitos fundamentais de liberdade e de propriedade, limites formais. A legitimidade decorre da noção de competência: os membros do poder legislativo podem criar normas, porque essa competência lhes é outorgada pela constituição, mas não podem aplicar ou julgar, pois essa já é atribuição alheia.

⁶ Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2002: 177.

No constitucionalismo tradicional, pode-se dizer que vinga a ideia de constituição formal. É norma constitucional tudo o que estiver posto no texto constitucional, e só o é o que ali estiver, de forma expressa. Apenas tardiamente reconhece-se a possibilidade de normas constitucionais implícitas. Sendo constitucional tudo o que estiver expresso na constituição, também não há hierarquia axiológica ou normativa entre os vários conteúdos constitucionais: todos têm a mesma dignidade de norma constitucional, sem prevalência de uma sobre a outra. E, também por isso, não se admite a possibilidade de normas constitucionais inconstitucionais: se tudo o que está escrito na constituição é constituição, então não pode ser inconstitucional.

O poder judiciário, no constitucionalismo tradicional, tem uma função reduzida e mais voltada às lides privadas, se comparado ao que ocorre no constitucionalismo contemporâneo. Sendo a constituição equiparada ao texto constitucional formal; e estando o texto constitucional reduzido à conformação interna das funções estatais e à proteção de direitos fundamentais mínimos, de primeira geração; então caberia ao poder judiciário dar a solução para as lides privadas de acordo com as normas criadas pelo poder legislativo, sem questioná-las – desde que o legislativo, ao legislar, não violasse a separação dos poderes ou os direitos individuais. O judiciário deveria ser neutro e imparcial: ele verificaria a existência da lei, criada pelo poder competente e respeitando os direitos individuais, e a aplicaria às lides privadas, sem pender para nenhuma das partes, já que seria um terceiro equidistante. Dois vizinhos entram em conflito por questões de propriedade imóvel: o judiciário aplicará a lei criada pelo poder legislativo, se ela, ao disciplinar essas relações privadas, não tiver violado a separação de poderes nem os direitos individuais. E, presumivelmente, não o terá, porque as normas criadas pelo poder legislativo adquirem uma presunção de adequação constitucional, embora *iuris tantum*. O judiciário aplicará essa lei, adequada à constituição, com isenção, porque não pode pender por uma das partes em conflito.

A função dos juristas, com tudo isso, sofre mutação drástica. Esse ponto é de fundamental importância. No período anterior ao constitucionalismo, a doutrina jurídica era a ciência da elaboração normativa, que era ditada pela excelência teórica e a capacidade racional dos juristas. O direito medieval era um direito essencialmente doutrinário, sob o influxo tanto da doutrina universitária quanto religiosa. Criar a norma era muito mais uma atividade de compreender racionalmente qual seria a melhor normatização possível, ou de obter a revelação transcendental dessas possibilidades normativas. A doutrina tinha a autoridade universitária e intelectual para criar as normas que regeriam a vida social. Com o constitucionalismo, essa legitimidade escapa das mãos da doutrina jurídica, e é entregue ao poder legislativo, formado por pessoas não necessariamente versadas em direito. O direito não é mais doutrina, é lei. A razão não mais podia criar normas invencíveis e insuperáveis pela liberdade

dos representantes do povo, legitimamente eleitos e dotados de competência também legitimada pela constituição. A doutrina perde sua legitimidade criativa, e assume uma função, por assim dizer, secundária e derivada: ela exerceria seu trabalho *depois* da criação da lei, não antes. De criação, passa a ser doutrina de compreensão e explicação da regra posta pelo órgão juridicamente competente. E se, ao exercer seu trabalho de explicação do direito posto, a doutrina arvorar-se a criar direito então inexistente, estará atuando sem legitimidade constitucional e, portanto, na ilicitude. Tentar maquiagem uma produção normativa, que ela pretenderia ilegitimamente, como se fosse uma compreensão científica, é conduta denunciada pelo constitucionalismo moderno como uma subversão das possibilidades do trabalho doutrinário e, mesmo, uma extrapolação dos limites republicanos e democráticos que a constituição impõe. Doutrina não é eleita, não é legítima para criar norma. Se, sob o manto da ciência, pretender fazê-lo, atuará tanto com desonestidade quanto com ilegitimidade. KELSEN insistiu nesse ponto, em lição memorável e, à época, irrefutável: não existe uma razão que possa impor determinados condicionamentos de conduta como racionalmente necessários e que possam superar a liberdade humana de autoconformação.⁷ Estando restrita a um trabalho de descrição do ordenamento jurídico, é adequada, ao trabalho doutrinário, uma racionalidade lógica, analítica, instrumental, que ponha ênfase nos aspectos sintáticos e semânticos da linguagem normativa.

Em linhas gerais, nos limites que este estudo comporta, esses são alguns elementos relevantes que caracterizam o constitucionalismo tradicional. Embora uma realidade complexa e multiforme, é adequado dizer que o constitucionalismo moderno, de um modo geral, com maiores ou menores temperamentos, abarca muitos dos elementos que foram expostos.

3. O DIREITO TRIBUTÁRIO NO CONSTITUCIONALISMO TRADICIONAL

Inserido nesse panorama amplo, o direito tributário brasileiro aparece influenciado pela concepção moderna de constitucionalismo. Trata-se, sobretudo, de um direito tributário de *proteção* do contribuinte contra excessos do estado que permanece, sempre, como uma potencialidade ameaçadora. Essa noção fica consagrada na ideia de *limitações constitucionais ao poder de tributar*: a constituição, em matéria tributária, tem, sobretudo, a função de limitar o poder estatal, impedindo que a tributação seja excessiva. E, em substituição ao «poder» de tributar e à «submissão à tributação», passa-se a conceber a «competência tributária» e a «obrigação tributária». Trata-se de avanço dos mais relevantes, que insere o direito tributário em um nível supe-

⁷ Cf. o famoso Capítulo VIII da *Teoria pura do direito*, intitulado «A interpretação».

rior de cidadania – ainda que, no Brasil, de difícil realização prática, para além da mera previsão abstrata no texto constitucional.

Um exame da Constituição brasileira de 1988 demonstra a permanência e a importância dessa ideia protetiva. O Título IV, *Da tributação e do orçamento*, tem, em seu capítulo I, *Sistema tributário nacional*, a Seção II, intitulada *Das limitações ao poder de tributar*. O direito tributário, na sua matéria específica, auxilia a proteger os direitos de liberdade, propriedade e segurança que a constituição, em regulação mais ampla e contra o avanço do Estado, garante aos cidadãos. A tradição de escrever «Estado» com inicial maiúscula revela a concepção filosófica que a subjaz: nessa época moderna, o Estado era um Leviatã, uma entidade com vida própria e independente, com nome próprio, distinta da sociedade e dos cidadãos. Não só distinto, como contraposto: os cidadãos precisam de proteção contra o Estado – que, sem o direito constitucional e, especificamente, o tributário, exerceria seu poder de forma ilimitada, aniquilando a liberdade, a segurança e a propriedade privadas. É para garantir esses direitos individuais que o constitucionalismo moderno se impõe e adquire prevalência na cultura ocidental.

A primeira das limitações daquela Seção II é a legalidade tributária: é proibido exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça. Além da consagração da república e da democracia, o que se tem, aqui, é um importante reflexo da separação dos poderes – ou das funções estatais – em matéria tributária.⁸ Quem cobra o tributo e administrará sua receita é, em regra, o poder executivo. Mas esse poder não tem competência para definir que tributo cobrará e que valores administrará: a função de definição dos contornos materiais, espaciais, temporais, pessoais e quantitativos da tributação está a cargo do poder legislativo – limitado, também ele, por uma constituição bastante detalhista. As normas emanadas do poder executivo, em matéria de relação jurídica tributária, só condicionam a atuação desse próprio poder, sem possibilidade de impor condutas aos cidadãos. Assim que, ao chefe do poder executivo, cabe expedir decretos e regulamentos para a fiel *execução* das leis (CF, art. 84, IV). Quem *executa* as leis é o poder executivo: o regulamento, do chefe do executivo, dirige-se aos demais integrantes desse poder, a ele subordinados, e a mais ninguém. E, se o poder executivo insistir em usurpar a competência do poder legislativo, a constituição reserva, ao poder judiciário, a tarefa de anular essa ilegalidade e restabelecer o respeito à separação de funções (CF, art. 5.º, XXXV). A dificuldade de realização desse princípio, no Brasil, é visível pelas insistentes tentativas de delegação de atividade de definição dos contornos da tributação para o poder executivo; ou pelo constante intento, do poder executivo, de legislar, mesmo à míngua de delegação

⁸ Cf. VIEIRA, José Roberto. Legalidade tributária e medida provisória: mel e veneno. In: FISCHER, Octavio Campos. *Tributos e direitos fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004: 179-184.

de atividade normativa. Um bom exemplo do primeiro é o Fator Acidentário de Prevenção, FAP, previsto na Lei 10.666/2003 e no Decreto 6.957/2009. Trata-se de um fator matemático que, de fato, define o montante do tributo, aumenta ou diminui a exação, e é estabelecido pelo poder executivo, muitas vezes com a lamentável e inconstitucional complacência do poder judiciário. Um bom exemplo do segundo são as numerosas instruções normativas da Receita Federal do Brasil, que aumentam tributo mesmo sem previsão legal para tanto, como no caso das Instruções Normativas 419/2004, 313/2003 e 23/1997. Elas estabelecem restrições ao uso do crédito presumido de IPI na exportação, aumentando o tributo a pagar, sem fundamento legal. Foram, corretamente, consideradas ilícitas pelo Superior Tribunal de Justiça. Não cabe ao poder executivo, no Brasil, definir sua própria competência. Mas os decretos e as instruções normativas, comumente, o fazem, numa atitude própria de um estado autoritário que ainda não assimilou, sequer, o constitucionalismo tradicional.

Em muitos pontos, as demais limitações ao poder de tributar deixam transparente o objetivo de proteção dos direitos individuais fundamentais, aqueles direitos constitucionais de primeira geração: liberdade, propriedade e segurança. A irretroatividade tributária impede que se tribute a propriedade que foi adquirida, produzida ou alienada, por exação que, depois, venha a ser instituída ou majorada. A anterioridade tributária, em suas diversas matizes, impede que o planejamento necessário para que o cidadão desenvolva, livremente, sua atividade, e suporte o peso dos tributos, seja interrompido sem um tempo necessário para sua reorganização: salvo exceções constitucionais, o novo tributo deve ser *anterior* ao fato gerador em um prazo razoável – noventa dias, no mínimo. Proíbe-se que a tributação gere, como efeito desejado ou indesejado, direto ou indireto, confisco da propriedade. Não se permite que a tributação impeça ou dificulte o livre tráfego de bens e pessoas. Não se admite que a tributação possa influenciar nas liberdades política e religiosa, ou limitar a disseminação da informação e da cultura.

O caráter de vinculação *jurídica* que reveste essas limitações tem paralelo na teoria jurídica voltada ao direito tributário. Se a tributação é atividade limitada juridicamente, é como jurídica que a relação entre contribuinte e estado deve ser vista. A ideia de poder cede força à ideia de relação jurídica: o estado, ao instituir e cobrar tributos, não exerce um poder político, mas uma competência que lhe é atribuída pelo direito estabelecido na constituição. Se, doravante, é de direito que se trata, então a teoria jurídico-tributária precisa buscar categorias de trabalho na ciência do direito e na teoria geral do direito, que já estavam estabelecidas e bem desenvolvidas.⁹ Sua fonte inicial foi o

⁹ Cf. BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972: 28.

direito privado, porque era nesse âmbito de estudos jurídicos que os institutos da teoria geral do direito foram concebidos. Pontes de Miranda torna-se um autor fundamental para o direito tributário brasileiro, por exemplo. As noções de fato jurídico, de incidência da regra jurídica, e de irradiação da relação jurídica aparecem como categorias aptas e suficientes para a compreensão do fenômeno jurídico tributário: o fato gerador tributário é um fato jurídico; a incidência do tributo é a incidência de uma regra jurídica; a obrigação tributária é uma relação jurídica irradiada pela incidência da regra jurídica sobre seu suporte fático, o que o tornou um fato jurídico, gerador daquela obrigação. A causalidade responsável pelo surgimento da obrigação de pagar tributos é vista como genuína e exclusivamente jurídica.¹⁰

Assim, por influxo de um expediente metodológico redutor, o estudo da relação entre contribuinte e estado tende a negligenciar o aspecto próprio de relação de exercício de poder político, que nela está, claramente, envolvido, para ser compreendida exclusivamente como uma relação obrigacional de crédito e débito, nos moldes das relações de direito privado. As diferenças estariam, apenas, na origem jurídica da obrigação e nas partes envolvidas. Quanto à origem: no direito privado, a ênfase está na autonomia da vontade; no direito tributário, está na competência tributária e no seu exercício legítimo pelo poder legislativo. Quanto aos sujeitos: o credor seria o ente estatal, detentor de certas prerrogativas de direito – como a presunção relativa de legitimidade de seus atos, o que lhe confere certa supremacia, não em virtude do poder que, de fato, exerce, mas em virtude do direito que a consagra. O estado não é mais alguém que exerce poder, mas um credor – cujo crédito, se possui privilégios em face dos créditos de direito privado, nem por isso deixa de ser um crédito jurídico, integrante de uma relação jurídica obrigacional de natureza patrimonial.

Essa importante concepção teórica tem dois efeitos colaterais nitidamente perceptíveis: se a relação tributária é uma relação de crédito e débito, causada por um fato gerador, impõe-se que o estudo do direito tributário volte-se, detidamente, para a análise desse fato e para o exame dessa relação. É o estudo da «norma tributária de incidência» – que no Brasil, ganhou outro nome: «regra-matriz de incidência tributária».¹¹ Dela, ficam excluídas preocupações externas a esses institutos, como o destino do montante de tributo arrecadado. Onde esses recursos serão aplicados é algo absolutamente irrelevante: sua destinação não tem qualquer interferência, nem na realização do fato gerador, nem no surgimento, automático e infalível, da obrigação tributária, que a ele sucede enquanto efeito necessário. A cisão entre o direito tributário e o direito financeiro manifesta-se com força. Além disso, se a relação tributária é uma

¹⁰ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. São Paulo: Lael, 1974, *passim*.

¹¹ *Idem*. *Curso de direito tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007: 252.

relação exclusivamente jurídica, tornam-se absolutamente insignificantes quaisquer estudos de fenômenos não jurídico-normativos, que não digam respeito ao binômio «fato jurídico – obrigação jurídica» – ou, como prefere a doutrina, no plano normativo, «hipótese de incidência tributária – relação jurídica tributária». Aspectos políticos, econômicos, sociológicos, psicológicos ou éticos, ou quaisquer outros, que escapem do esquema hipótese-consequência na norma jurídica, ficam descartados. A cisão entre o direito tributário e as demais ciências também se manifesta com intensidade.

Não aparece, com isso, o estudo das finalidades, dos objetivos para cujo alcance a legislação tributária pode e deve contribuir. É que, nesse constitucionalismo tradicional, o objetivo será definido pelo poder legislativo. Se a constituição não traz a obrigatoriedade do alcance de um determinado estado de coisas, em um projeto de progresso constitucionalmente vinculante, mas apenas separa o exercício do poder em funções diversas para órgãos distintos, e protege apenas direitos individuais de liberdade, segurança e propriedade, qualquer norma que respeite esses direitos e aquela separação será constitucionalmente legítima. Essa situação muda no constitucionalismo contemporâneo, que se caracteriza, em oposição ao momento anterior, pela consagração de um importante aspecto prospectivo: a constituição, se ainda limita o exercício do poder político, agora também o dirige em determinados sentidos pré-definidos; se continua a proteger liberdades formais, passa a também impor a realização de liberdades materiais; se mantém a proteção à propriedade, determina que a propriedade seja democratizada. Nota-se que novas funções são agregadas ao aparelho estatal, que não perde as antigas. A complexidade aumenta. Isso implica que o político perca boa parte de sua discricionariedade, pois a constituição projeta fins para cuja consecução a legislação deve contribuir. Boa parte desses fins já está definida na constituição, vinculando, com normas jurídicas, a atuação do poder legislativo. Essa é uma das notas características daquilo que se vem denominando «constitucionalismo contemporâneo» ou «neoconstitucionalismo», que, segundo muitos, imporia uma nova visão teórica, o «pós-positivismo».

4. CONSTITUCIONALISMO CONTEMPORÂNEO, DIGNIDADE DA PESSOA HUMANA E DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL

Na visão moderna, já tradicional, de direito tributário, o foco está na legalidade: é o poder legislativo quem decide, materialmente, os destinos da tributação – desde que, ao fazê-lo, não viole os direitos individuais de liberdade, propriedade e segurança. Se interpretada mais estritamente, a lição de Ricardo Lobo TORRES iria nesse sentido: «O tributo nasce no espaço aberto pela autolimitação da liberdade e constitui o *preço da liberdade*, mas por

ela se *limita* e pode chegar a oprimi-la, se não o contiver a legalidade». ¹² O «Estado», com maiúsculas, é um ser de vida própria, distinto e separado da sociedade, voraz, e vocacionado à supressão da liberdade individual, pelo que a constituição precisa limitar sua atuação, contê-la, por meio do império da lei. Cabe à lei conter o excesso de tributação, que é a preocupação central do direito constitucional tributário tradicional. A contenção constitucional é mínima: foca na separação dos poderes e nos direitos individuais. A partir daí, a contenção passa a ser legislativa: são os representantes do povo, democraticamente eleitos, que decidirão, em seu nome, com amplíssima margem de discricionariedade, a intensidade e a finalidade da tributação, desde que atendidas aquelas normas constitucionais de proteção mínima.

O constitucionalismo contemporâneo não perde esse caráter protetivo do cidadão e limitador da atuação estatal. Mantém-no, com força renovada. Aí está a Constituição de 1988, tida, em muitos meios, como exemplo empírico do neoconstitucionalismo, que não nos deixa perder o rumo: em matéria tributária, ela contém uma série de normas – princípios e, em maior número, regras – limitadoras da ação estatal e, ao mesmo tempo, protetoras do cidadão contribuinte: legalidade, anterioridade, irretroatividade, isonomia, proibição de confisco, respeito à capacidade contributiva. Mas essa proteção do cidadão e esse limite à ação estatal ganham novos contornos no constitucionalismo contemporâneo. As constituições em geral, e também a brasileira, passam não só a proteger a liberdade já previamente existente, e a propriedade já então conquistada, para *impor* que a liberdade seja plenamente *realizada*, para todos, indistintamente, e que todos possam ter acesso à propriedade. E não apenas isso: tudo aquilo que se considera o mínimo necessário para que a pessoa humana possa se desenvolver em sua potencialidade, na busca da vida digna e da felicidade pessoal e comunitária, passa a ser de busca obrigatória por todos os membros dessa comunidade, indistintamente. Uma nota fundamental do constitucionalismo do pós-guerra é a existência de objetivos materiais, cuja busca pela realização é obrigação constitucional de todos. Essa obrigatoriedade de comunhão de esforços para a busca de uma situação, tida constitucionalmente por melhor que a atual e a ela preferível, atinge a todos os cidadãos, que adquirem novos deveres de cidadania. Esses deveres conformam aquele «projeto de progresso» juridicizado pela constituição, e se tornam determinantes jurídicos das condutas dos cidadãos, indiscriminadamente. ¹³

¹² TORRES, Ricardo Lobo. *Os direitos humanos e a tributação: imunidade e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995: 3.

¹³ A expressão é de Massimo LUCIANI, na tradução de Sérgio Resende de BARROS. Cf. O anti-soberano, a crise das constituições e o futuro dos direitos humanos. In: BARROS, Sérgio Resende de; ZILVETI, Fernando Aurelio. *Direito constitucional: estudos em homenagem a Manoel Gonçalves Ferreira Filho*. São Paulo: Dialética, 1999: 221.