

NOVOS ATRAVESSAMENTOS JUSFILOSÓFICOS PARA UMA REVISÃO DA TRIBUTAÇÃO CONTEMPORÂNEA: diálogos com a teoria discursiva do Direito para a formação de decisões tributárias democráticas

Marciano Buffon¹

Augusto Carlos de Menezes Beber²

Resumo

A presente pesquisa busca discutir o papel da tributação contemporânea a partir de uma perspectiva jusfilosófica. Investiga-se, nesse sentido, como é possível compreender os sentidos dos tributos como decisões tomadas a partir do Direito Positivo, as quais precisam ser democráticas, mas tomadas dentro de um recorte espaço-temporal limitado. Para isso, o trabalho faz uso da perspectiva jurídica de Habermas, reconstruindo-se o sistema de direitos de forma discursiva, de modo a entender como as decisões em matéria tributária precisam vincular a arbitrariedade da legislação com a dimensão da fundamentação. Como resultado, evidenciou-se que os tributos, embora assumam uma forma jurídica para se valer das prerrogativas de Estado, não prescindem de um viés hermenêutico, o qual obriga os intérpretes a buscar os sentidos fundantes que amparam as normas tributárias. Como conclusão, percebeu-se que o papel da tributação contemporânea é construído a partir de um processo intersubjetivo, o qual está condicionado ao paradigma em que está inserido, notadamente, do constitucionalismo contemporâneo, o que induz à formação de tributos voltados para princípios de justiça social, tendo como cerne a dignidade da pessoa humana.

Palavras-chave: Direito positivo. Forma jurídica. Hermenêutica. Paradigma. Tributação.

Introdução

¹ Doutor em Direito pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS. Professor do Programa de PósGraduação em Direito (Mestrado/Doutorado) e da graduação na UNISINOS. Advogado na área tributária. Universidade do Vale do Rio dos Sinos - UNISINOS, Rio Grande do Sul. Brasil. E-mail: marciano@buffonefurlan.com.br

² Mestrando em Direito Público pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos, com bolsa CAPES/PROEX, na modalidade taxa. Professor visitante da Universidade Estadual de Mato Grosso (UNEMAT). Advogado OAB/RS nº 106.508. Universidade do Vale do Rio dos Sinos - UNISINOS, Rio Grande do Sul – Brasil. ORCID iD: <https://orcid.org/0000-0001-9422-3448> E-mail: augusto_beber@yahoo.com.br

O tributo faz parte da organização da sociedade desde as suas composições mais antigas, servindo como principal instrumento de financiamento do Estado. Todavia, para atender a um parâmetro mínimo de justiça social, ele precisa ultrapassar o aspecto de mera expressão do poder e assumir uma roupagem democrática, inclusiva, a qual torne a tributação o reflexo de uma sociedade voltada para a emancipação humana.

Notadamente, esse debate é um exercício necessário, pois os Estados, especialmente os chamados Estados fiscais, como o Brasil, não conseguem sustentar a sua existência senão por meio dos tributos, sobretudo diante de uma agenda constitucional comprometida com a implementação de direitos sociais. Desse modo, apesar de a tributação ser de fato uma expressão do poder, caracterizando-se como um objeto de grande impacto na Política e na Economia, o Direito também se ocupa da sua regulação, trazendo, por exemplo, um instrumental negativista em favor dos cidadãos, como as limitações ao poder de tributar, justificadas diante do fato de que não pode haver exercício do poder sem uma forma de controle correspondente.

Todavia, para muito além da dimensão protetiva-negativa, o Direito também se interessa pela tributação na medida em que reconhece que ela é um componente de transformação do tecido social, situação evidenciada a partir da categoria da extrafiscalidade. Assim, observa-se que a escolha por um modelo tributário não só atende aos interesses da arrecadação, mas também incide sobre a forma das relações sociais, servindo para o estímulo de comportamentos e para a redistribuição das riquezas produzidas.

É a partir da aceitação dessas premissas que se reconhece que, enquanto manifestação do poder, o tributo precisa se adequar a certos padrões de racionalidade para que ele possa existir e se valer das prerrogativas de Estado. Como o tributo é uma obrigação, cuja natureza exorta os particulares de maneira geral, ele precisa assumir uma forma especial, inserindo-se dentro da categoria “regra jurídica” fornecida pelo Direito Positivo. Portanto, é somente por meio do Direito que o tributo assume uma dimensão concreta, válida e dotada de exigibilidade.

O problema exsurge quando se percebe que a formulação jurídica dos tributos pode propiciar um déficit democrático, pois nem todos os sujeitos se mostram engajados na produção normativa dos comandos tributários. Além disso, como as necessidades a serem preenchidas pelos serviços públicos são correntes, o Estado não pode aguardar o resultado de debates ao longo do tempo para que todos os seus tributos sejam instituídos. Desse modo, a deliberação pré-normativa sobre a formação tributária se dá em condições de tempo e espaço limitados, o que atende às necessidades de arrecadação, mas prejudica o caráter democrático do processo legislativo.

Nessa toada, o objetivo geral do presente estudo é analisar a tributação contemporânea sob uma perspectiva jusfilosófica, em uma tentativa de conciliar a dimensão instrumental dos tributos com um contexto marcado por demandas sociais de diversas fontes. De forma específica, busca-se

traçar algumas considerações sobre como democraticamente o tributo assume a forma jurídica, e de como o Direito Positivo exige que decisões sejam tomadas por autoridades investidas em poder de comando para que possam ser efetivas.

Analiticamente, na primeira parte do trabalho, a partir da teoria discursiva de Habermas, serão expostas as premissas para a existência de regras dentro do Direito Positivo, considerando que o tributo, conforme se estabeleceu, precisa assumir a roupagem de regra jurídica para poder ser exigido dos cidadãos.

Em sequência, na segunda parte do trabalho se discorrerá que, embora haja a necessidade de uma decisão por parte de uma autoridade em poder investida, essa decisão, que assume a forma de regra, não prescinde de uma dimensão hermenêutica para se valer como norma. Ou seja, embora o Direito Positivo exija em seu cerne as ideias de decisão, regra e autoridade, é inviável a operacionalização do sistema tributário sem uma dimensão interpretativa dos comandos, que serão executados somente a partir da construção das normas por parte dos intérpretes das leis.

Nessa senda, na terceira e última parte da pesquisa, será demonstrado que essa construção hermenêutica das normas, as quais consideram os textos produzidos pelas autoridades investidas, precisa necessariamente considerar o paradigma de fundo em que se está inserida. Por conseguinte, a conciliação do aspecto instrumental dos tributos, necessário para a arrecadação, pode encontrar novo fôlego democrático nos processos de fundamentação e aplicação das normas, uma vez consideradas as possibilidades interpretativas dentro do quadro fornecido pelo constitucionalismo contemporâneo.

Os imperativos do Direito Positivo: entre a necessidade de decisão e o poder da autoridade

Segundo o paradigma da justiça pós-convencional, são válidas as normas que são produzidas através de um discurso racional, inclusivo, que permita a articulação entre diferentes pontos de vista e a sua convergência por meio da argumentação pública. Para a tributação, isso significa que uma norma será justa na medida em que incluir os contribuintes no debate sobre a sua existência e âmbito de aplicação, justificando-se argumentativamente a necessidade de imposição tributária. Pelo debate, os sujeitos vinculam os seus planos de ação através da adesão coletiva a propósitos de vida, o que se dá por meio do agir voltado ao entendimento, que, quando empregado na elaboração das decisões sobre tributos, pode inclusive mitigar os impactos de patologias como a evasão fiscal.

Todavia, essa perspectiva, embora correta, mostra-se insuficiente para a compreensão da totalidade do fenômeno da tributação. Isso ocorre porque, em primeiro lugar, o tributo só pode ser exigido por uma autoridade competente, o que demanda uma relação verticalizada entre

contribuinte e órgão arrecadador; além disso, a tributação importa em decisões que criam o tempo da política tributária, pois é preciso definir o que será tributado, em que medida será tributado e quem será o responsável pelo pagamento da obrigação criada, não bastando a mera deliberação sobre o tema.

Essa constatação leva à categoria do Direito, pois modernamente o exercício do poder de tributar se dá de acordo com os contornos fornecidos pelo Direito Positivo, de modo a evitar a ocorrência de abusos por parte da autoridade investida em poder, o Estado.³ Essa ideia de limitação, própria de fenômenos como o constitucionalismo, será melhor explorada adiante. O que importa perceber nesse momento é que o tributo, para ser exigido, não pode se desvincular da figura de um comando legítimo, razão pela qual o mesmo assume uma forma jurídica. Assim, uma resposta correta tributária, além de considerar o aspecto deliberativo da sua formação, para ser sustentada também precisa estar atenta às limitações impostas pelo uso do sistema do Direito.

Dito isso, ressalta-se que a fundamentação do Direito ocorre em Habermas por meio de uma perspectiva funcional, e não normativa, pois para o autor alemão a forma do Direito não pode ser extraída de um princípio fundamentado epistêmica ou normativamente. Sob esse viés, o Direito – e aqui se faz referência ao Direito Positivo – relaciona as condutas humanas através de sua arbitrariedade, preocupando-se estritamente com a obediência às suas regras. Todavia, para Habermas, embora arbitrárias, as normas jurídicas não são simples ordens do legislador político, pois assim o Direito seria reduzido à política, o que, notadamente, não encontra respaldo na teoria habermasiana, que apesar de se basear em uma ética procedimental, não se confunde com um puro formalismo, como o normativismo kelseniano. Nesse sentido, as normas jurídicas sempre dependerão do nexos interno existente entre Direito e Moral para sua legitimação:

A idéia (sic) do Estado de direito exige que as decisões coletivamente obrigatórias do poder político organizado, que o direito precisa tomar para a realização de suas funções próprias, não revistam apenas a forma do direito, como também se legitimem pelo direito corretamente estatuído. Não é a forma do direito, enquanto tal, que legitima o exercício do poder político, e sim, a ligação com o direito *legitimamente estatuído*. E, no nível pós-tradicional de justificação, só vale como legítimo o direito que conseguiu aceitação racional por parte de todos os membros do direito, numa formação discursiva da opinião e da vontade (HABERMAS, 1997, p. 172).

³ Nesse sentido, Habermas destaca o papel do Estado enquanto autoridade produtora de decisões: “O Estado é necessário como poder de organização, de sanção e de execução, porque os direitos têm que ser implantados, porque a comunidade de direito necessita de uma jurisdição organizada e de uma força para estabilizar a identidade, e porque a formação da vontade política cria programas que têm que ser implementados. Tais aspectos não constituem meros complementos, funcionalmente necessários para o sistema de direitos, e sim, *implicações* jurídicas objetivas, contidas *in nuce* nos direitos subjetivos”. HABERMAS, Jürgen. **Direito e democracia**: entre facticidade e validade. Trad. de Flávio Beno Siebeneichler. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1997. v. 1, p. 171.

Notadamente, essa perspectiva faz parte da crítica que Habermas tece a Weber em relação ao seu diagnóstico do Direito da modernidade. Para a teoria habermasiana, a pretensão de Weber de desvincular a racionalidade do Direito da Moral incorre em erro, pois deixa em aberto um fundamento insuficiente para o fenômeno jurídico. Weber dá muito valor à perspectiva instrumental da racionalidade jurídica, deixando de lado a dimensão prático-moral, que considera imprópria. Segundo Habermas (1997, p. 147), “a interpretação de Weber reduz toda a problemática sobre o Direito moderno ao problema da dominação legal, uma vez que, por vezes, chega a identificar a necessidade pós-tradicional de fundamentação do Direito ao processo de positivação”.

Com efeito, sem dúvida o Direito moderno está estatuído sobre a ideia de Direito posto, tanto que Moreira (1999, p. 29) afirma que, “diferentemente do Direito revelado e do tradicional, o Direito moderno expressa através da positividade a vontade de um legislador político que é mandatário da soberania popular”. O legislador ordena situações sociais, as quais são traduzidas para a linguagem jurídica por meio da positividade, a qual faz uso do instrumental do Estado para exigir o seu cumprimento. Nessa toada, ao se desvencilhar da autoridade do sagrado, o Direito assume para si a tarefa de estabilizar as expectativas que antes eram geridas por meio de artifícios místico-religiosos. O mecanismo da sanção, com isso, substituiu o peso das antigas convicções, estabelecendo um padrão de obediência que libera os sujeitos dos motivos que outrora pautavam o comportamento (HABERMAS, 1997, p. 59). Logo, a ascensão do Direito Positivo permitiu um enfoque estratégico entre os sujeitos, que puderam deixar as suas convicções morais momentaneamente de lado e orientar o seu agir de forma voltada para o sucesso:

O direito positivo serve *naturalmente* à redução da complexidade social. Nós esclarecemos isso ao tratar dos processos de “des-idealização”, graças aos quais as regras do direito conseguem compensar a indeterminação cognitiva, a insegurança motivacional e a limitada força de coordenação de normas de ação moral e de normas de ação informais em geral. Esclarecemos a relação de complementaridade entre direito e moral a partir da compensação das fraquezas de uma coordenação da ação apoiada exclusivamente na razão prática. Sob este aspecto, porém, é possível entender os direitos fundamentais e os princípios do Estado de direito como outros tantos passos rumo à redução da complexidade inevitável que aparece na contraluz do modelo de socialização comunicativa pura (HABERMAS, 1997, p. 55).

A partir dessa concepção, o Direito pode ser entendido como categoria que produz ordens legítimas, dado que, conforme Habermas (1997, p. 245), o “direito vigente garante, de um lado, a implementação de expectativas de comportamento sancionadas pelo Estado e, com isso, segurança jurídica [...]”, ao tempo em que se apoia na premissa de que as normas sejam fundadas por meio de um procedimento voltado para a aceitação racional. Nessa perspectiva, o Direito desponta como uma série de decisões do legislador pretérito, do sistema de justiça e das tradições firmadas por

meio do costume, as quais fazem uso do poder de sanção emanado pelo Estado (HABERMAS, 1997, p. 246).

Desse modo, o Direito retira dos sujeitos o papel de definir o que é justo ou injusto, função que é absorvida pelos processos de normatização jurídico-positiva. Conforme Botelho (2010, p. 147), “caberá ao legislador político a decisão de quais normas valem como direito, possuindo os tribunais o mister de resolver eventuais disputas sobre a aplicação de normas válidas [...]”. Com isso, o legislador, que assume uma figura de autoridade pública, decide o que irá considerar como norma jurídica, subtraindo a necessidade de avaliação situacional dos sujeitos. Contudo, conforme ressaltado, essa perspectiva não exclui a necessidade de fundamentação exigida pelo Direito moderno, que, sem o antigo suporte metafísico das sociedades tradicionais, viu-se diante da percepção inédita de que as normas jurídicas, por serem postas pela vontade humana, são inevitavelmente falíveis e sujeitas a críticas.

Essa perspectiva é em parte compartilhada por Tércio Sampaio Ferraz Jr, para quem as decisões tomadas pelos agentes nada mais são do que ações situadas comunicativamente, as quais remetem à noção de conflito entre alternativas possíveis (FERRAZ JUNIOR, 2016, p. 273). Assim, quando se escolhe tributar determinado bem, está-se reduzindo um conflito entre alternativas possíveis, o que, contudo, não elimina, mas apenas reduz a tensão provocada pela necessidade de decidir. Para publicistas tradicionais, pelo contrário, o processo de tomada de decisões envolveria simplesmente a) uma série de ponderações entre possibilidades, b) uma avaliação dos dados disponíveis e c) uma previsão das consequências que permitem que se revele a melhor alternativa. Entretanto, tal contexto exigiria um acesso completo de informações, sendo uma situação desse cariz ideal, onde o conflito seria eliminado, tal como a necessidade de decidir (FERRAZ JUNIOR, 2016, p. 273).

A partir disso, Ferraz Jr. entende que a função da decisão é absorver insegurança⁴, transformando “incompatibilidades indecidíveis em alternativas decidíveis”, ainda que, no futuro, essa situação gere mais complexidade, como, por exemplo, ocorre com a decisão entre pagar uma dívida ou sofrer um processo. Ambas as alternativas são excludentes, e a escolha de uma tem o condão de abrir um leque ainda maior de possibilidades de decisão. A função de decidir, assim, longe de produzir harmonia e consenso, assegura a existência do conflito através da absorção da

⁴ O sentido de absorção de insegurança é explicado por Ferraz Jr.: “A nosso ver, a finalidade imediata da decisão está na absorção de insegurança, no sentido de que, a partir das alternativas incompatíveis, enquanto premissas relativamente inseguras da decisão, novas alternativas são obtidas, sem a necessidade, em princípio, de um retomo constante às incompatibilidades primárias, tendo em vista decisões subsequentes. A função da fundamentação do ato decisório, enquanto discurso racional, é constituir, então, um elemento de ligação e de controle de uma discussão superveniente, isto é, a fundamentação da decisão fornece aos partícipes da discussão as indicações para o seu comportamento (por exemplo, numa discussão judicial, se desta deve ser recorrida ou não).” FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. **Direito, retórica e comunicação**: subsídios para uma pragmática do discurso jurídico. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2015. p. 63.

insegurança. Portanto, para Ferraz Jr., o processo de decisão, ao contrário do que se sustenta, não visa eliminar o conflito, mas sim transformá-lo.

Em termos tributários, esse processo de tomada de decisão é uma constante dentro do Direito Positivo. Os agentes devem inicialmente se questionar: o que podemos/iremos tributar? Móveis, imóveis ou mercadorias? Se forem mercadorias, quais delas serão objeto de ônus? Em que medida esse ônus irá incidir sobre os itens determinados? Quem será responsável por pagar, e quem será responsável por recolher esse tributo? De que modo o contribuinte pode fazê-lo, e em que tempo isso pode ocorrer? Assim, cada escolha realizada, longe de excluir o conflito, apenas modifica-o, demonstrando que sempre haverá a necessidade que uma autoridade se pronuncie sobre alternativas existentes.

Nessa monta, exsurge o problema que envolve a legitimação do Direito, antes mencionado. Hodiernamente acorda-se que o Direito não é sustentável apenas por imposições arbitrárias, sendo necessária uma pretensão à legitimidade, ainda que o mesmo almeje somente mascarar relações de dominação política. Nesse sentido, Moreira (1999, p. 37), sintetiza a preocupação de legitimidade da seguinte forma: “como se legitima uma dominação legal, uma vez que a dominação baseia-se na decisão não justificada de quaisquer das pretensões de validade?”.

Habermas resolve esse problema através de sua teoria da ação comunicativa. Para o autor, através da identificação do princípio do discurso, é possível conceber um princípio da democracia que irá servir de base para a fundamentação legítima do direito, a qual tem por sustentação a ação intersubjetiva dos agentes sociais voltados para o mútuo entendimento (VILLAS BÔAS FILHO, 2006, p. 211). Por essa razão, o Direito é produzido por consenso – reproduzindo-se por meio do agir comunicativo –, mas também é decisão, formando uma ponte entre mundo da vida e o meio sistêmico.

Desde o momento em que a regulação da sociedade deixou as fontes do sagrado em prol da autoridade humana, discutiu-se sobre as condições de possibilidade para a integração social. Habermas (1997, p. 25) propõe que nessa tarefa seja considerado o papel desempenhado pelas normas jurídicas. Conforme expõe, elas criam “[...] associações de membros livres e iguais, cuja coesão resulta simultaneamente da ameaça de sanções externas e da suposição de um acordo racionalmente motivado” (HABERMAS, 1997, p. 25). É por essa razão que, para Habermas, a positividade está imbricada com processos de fundamentação, inexistindo exercício do Direito Positivo sem um fundamento discursivo legítimo para tanto. Conforme Moreira (1999, p. 37), “o princípio de positivação, característico do Direito moderno, implica, por sua vez, o princípio de fundamentação. Logo, positivação e fundamentação, para o Direito moderno, se pressupõem mutuamente”.

Com isso, a questão sobre como é possível surgir a legitimidade a partir da legalidade é respondida por meio de um procedimento legislativo racional que é, a princípio, democrático. O motivo para tanto residiria na premissa de que o procedimento parlamentar absorve uma racionalidade prático-moral, em que são consideradas “todas as possíveis manifestações da vontade soberana do povo”, conforme aponta Marcelo Cattoni:

Nesse quadro, o processo legislativo, enquanto processo de justificação democrática do Direito, pode ser caracterizado como uma sequência de diversos atos jurídicos que, formando uma cadeia procedimental, assumem seu modo específico de interconexão, estruturado em última análise por normas jurídico-constitucionais, e, realizados discursiva ou ao menos em termos negocialmente equânimes ou em contraditório entre agentes legitimados no contexto de uma *sociedade aberta de intérpretes da Constituição*, visam à formação e emissão de ato público-estatal do tipo pronúncia-declaração, nesse caso, de provimentos normativos legislativos, que, sendo o ato final daquela cadeia procedimental, dá-lhe finalidade jurídica específica (CATTONI DE OLIVEIRA, 2015, p. 110).

Contudo, apesar do seu reconhecimento, alerta Cattoni que o processo legislativo não pode ser visto de forma idealizada, como único processo de realização da democracia. Antes disso, é preciso compreender o fluxo de ideias e opiniões de forma procedimental, ou seja, lembrar que a democracia, sob a perspectiva procedimental habermasiana, inclui diversos espaços de interlocução entre os meios institucionais e a esfera pública informal, não apenas a legislatura. Nesse sentido, a grande característica do processo legislativo é ser vinculado “aos discursos de justificação normativa, que não se prendem ao contexto histórico das decisões, como ocorre com os discursos de aplicação no processo jurisdicional” (CATTONI DE OLIVEIRA, 2015, p. 110), os quais reconstróem o Direito à luz do caso concreto.

As normas do Direito Positivo, para Habermas, precisam se amparar em uma dimensão de legitimidade, de modo que, nessa perspectiva, o Direito é regido por uma dupla dimensão, sendo inspirado na premissa weberiana de ordens legítimas e nos processos de legitimação por meio do discurso. A elaboração de normas por meio de um processo legislativo imparcial, é, assim, o meio pelo qual Habermas concilia a produção normativa legítima com a necessidade de ordens amparadas por sanções, razão pela qual em Habermas o Direito válido será necessariamente o Direito democrático (BOTELHO, 2010, p. 152).

Na perspectiva da tributação, o marco teórico habermasiano possui impactos que implicam em uma revisão das ideias de soberania fiscal e de poder de tributar. Isso porque, por meio da ética discursiva de Habermas, o tributo deixa de ser visto como um fim em si mesmo e adquire o sentido de realização de um projeto coletivo, interpretação que dá nova tônica aos procedimentos de positivação tributária, como a norma que exige que projetos sobre tributos sejam submetidos à coletividade dos parlamentos, afastando-se o solipsismo das administrações. No caso específico do

ordenamento jurídico brasileiro, o tributo deve ser instituído por meio de lei aprovada pelo órgão legislativo competente. Desse modo, a decisão de aumentar ou instituir tributos deve ser referendada pelos representantes do povo, garantindo-se que haja uma espécie de consentimento popular em referência ao tributo adotado.

Com isso, tem-se claro que, a tributação, embora seja uma expressão do poder do Estado, só existe sob a forma determinada pela Constituição. Assim, falar em tributo implica em discorrer sobre decisões que assumem a roupagem de leis ordinárias, leis complementares ou medidas provisórias, além das demais espécies normativas, como decretos, regulamentos e portarias, que estabelecem ordens de funcionamento para a política tributária.

Em termos dogmáticos, o exercício do poder de decisão encontra-se no conceito de competência tributária, a qual, em estados federados, é repartida entre as unidades da federação definidas nos termos do Direito Positivo vigente. No Brasil, a distribuição da competência tributária encontra-se na Constituição Federal, nos artigos 153 a 156, atribuindo à União, Estados, Municípios e Distrito Federal o poder de instituir e cobrar tributos sobre diferentes signos presuntivos de riqueza. Assim, se por um lado a Constituição distribui a competência e determina em abstrato os objetos passíveis de tributação, por outro, é o ente federativo que deve decidir sobre quais objetos em concreto irá cobrar tributos, observadas as normas gerais que limitam o exercício do poder de tributar.

Todavia, para ser correta perante o Direito Positivo, a decisão tomada pelo ente federado deve antes observar as condições de possibilidade determinadas por cada ordenamento, de modo que não é qualquer decisão em matéria tributária que pode ser tomada, ainda que aprovada por instituições como o parlamento. Por exemplo, ao definir o sujeito passivo da obrigação tributária, no Brasil, o ente instituidor do imposto deverá observar o conteúdo do artigo 150, VI, “b” e “c”, da Constituição de 1988, que exclui das possibilidades de incidência os partidos políticos e suas fundações, os sindicatos de trabalhadores, as instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos e os templos de qualquer culto. Da mesma forma, em relação ao objeto de incidência, deve ser observado o disposto no artigo 150, VI, “a”, “d” e “e”, excluindo-se da possibilidade de decisão o patrimônio de um ente federado sobre o outro, tal como livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão, e os videofonogramas e fonogramas musicais produzidos no Brasil, nos termos da Constituição.

Desse modo, ao exercer a competência constitucional para instituir tributos, os entes federados precisam tomar decisões, as quais abrangem todos os aspectos que devem compor a estrutura jurídica de um tributo. Nesse sentido, é interessante observar o conceito dogmático da chamada regra-matriz de incidência tributária, difundido no Brasil por Paulo de Barros Carvalho. Por definição, a regra-matriz de incidência consiste no conjunto delimitado dos elementos mínimos

para a composição do tributo, sendo a mesma composta por duas partes: a hipótese de incidência, que seleciona um fato com conteúdo econômico dentro do espaço-tempo, e a consequência jurídica, que determina a contrapartida da obrigação tributária, como o pagamento do tributo (CARVALHO, 2015, p. 137). Em termos jurídicos, observa-se que boa parte das discussões em matéria tributária envolve os elementos da regra-matriz, evidenciando-se, mais uma vez, que, se a existência de um debate é legitimamente necessária, assim também o é o elemento decisão, sendo indispensável para a formação correta de um tributo.

Por conseguinte, a partir das considerações até aqui expostas, percebe-se que a tributação, como um todo, é formada a partir de uma cadeia de escolhas, as quais devem ser condicionadas à forma jurídica para que os tributos sejam corretos conforme o Direito Positivo. Nesse aspecto, contudo, há uma ressalva. Mesmo que a autoridade investida crie um tributo de acordo com a forma jurídica, observando-se todos os aspectos da regra-matriz de incidência, ainda assim não há uma garantia de que tal regra gere os efeitos esperados pelo seu criador. Ocorre que, como ato comunicativo, a regra tributária também é um comando que precisa ser interpretado pelos seus destinatários, de modo que a dimensão positiva é insuficiente para dar conteúdo à norma que deve ser obedecida. Desse modo, a operacionalização da realidade concreta não exige apenas decisão e autoridade, mas também uma dimensão hermenêutica dos participantes. É nesse sentido que serão expostas as considerações a seguir.

A invasão hermenêutica nos processos de normatização positiva

O reconhecimento dos tributos como regras produzidas por uma autoridade competente reflete uma perspectiva clássica na Teoria do Direito. Já no positivismo kelseniano, em que se encontra o Direito como fato posto pela mão humana, existe uma dimensão formal para o fenômeno jurídico, a qual esboça o poder coercitivo do Estado. Para o positivismo jurídico normativista, “*la validez de las normas jurídicas es independiente de los ideales universales de la ética. Así, las normas son válidas no porque son buenas o morales, sino porque han sido creadas por la autoridad competente*” (RIVILLAS; BALTAZAR, 2014, <http://idg.receita.fazenda.gov.br>).

Essa perspectiva é criticada por Habermas, jusfilósofo que sustenta que, apesar de o Direito fazer uso de um instrumental coercitivo, ele não pode produzir legitimidade através da simples expressão da autoridade, mas necessita da dimensão fornecida pelos discursos morais para legitimar as ordens juridicamente produzidas. Para Rivillas e Baltazar (2014, <http://idg.receita.fazenda.gov.br>), “*ley debe ser cumplida debido a su legitimidad. Por lo tanto, al Estado le es atribuido el deber de demostrar de forma pública y transparente las razones legítimas que llevan al individuo a cumplir con las normas legales [...]*”, não bastando a imposição fornecida

pelo Direito Positivo. Desse modo, apesar de seguir uma vertente procedimental, Habermas não sucumbe a um puro formalismo como Kelsen, pois exige uma legitimação democrática do direito vigente.

O problema exsurge quando mesmo positivistas percebem que a imposição de um comando por meio de uma regra não é o suficiente para garantir seu cumprimento na sua intencionalidade original. Herbert Hart, ao discorrer sobre tanto, fala sobre “lacunas” e sobre uma “textura aberta” no Direito. Para o positivista inglês, uma regra que proíbe que veículos estacionem no parque não resolve o problema da sua aplicação, como, por exemplo, definir se bicicletas ou triciclos são veículos de estacionamento proibido. Há, com isso, uma necessidade permanente de pronunciamento de uma autoridade em relação à extensão dos sentidos da regra em face do caso concreto. Nesse sentido, nem mesmo a atividade do legislador político pode eliminar a incerteza, pois, para Hart, a insegurança é inerente à textura aberta da linguagem. Mesmo que o legislador modifique a regra, determinando que dentro da referida proibição se incluem as bicicletas, alguém, no futuro, simplesmente poderia questionar se a vedação atinge bicicletas comuns ou motorizadas, gerando mais uma vez a necessidade de pronunciamento.

Com isso, observa-se que a dimensão da validade do positivismo é insuficiente para a operacionalização do Direito, tendo em vista que as regras não regulam os seus contextos de aplicação, ou seja, o processo interpretativo não é algo dispensável, cabendo ao intérprete definir o alcance e os sentidos da norma (HABERMAS, 1997, p. 247). É nessa perspectiva que surge a hermenêutica, especialmente com as contribuições da filosofia da linguagem de Wittgenstein. Diferentemente do que pugnavam positivistas como Kelsen, para quem a interpretação aparecia apenas de modo acessório⁵, para a hermenêutica, a interpretação é um elemento constante da prática jurídica, sem a qual não há Direito, tendo em vista que o sentido da norma sempre dependerá dos seus contextos e dos usos e funções dos discursos. Portanto, é justamente nessa virada ontológica que são construídas as fronteiras entre a perspectiva hermenêutica e perspectivas normativistas. Enquanto esta se baseou em um sistema fechado, em que as regras se relacionam apenas entre si, aquela trouxe consigo um espaço criativo dos operadores jurídicos, representando assim uma abertura ao sistema.

De fato, na hermenêutica há um claro deslocamento da questão da validade para o problema da interpretação. Com isso, multiplicam-se discussões que ultrapassam a dimensão tradicional dos debates sobre os planos da norma, alçando-se ao núcleo da teoria jurídica questões que envolvem o sentido da norma, a sua força e o seu alcance, de modo que as controvérsias científicas relevantes se afastaram da positividade e se aproximaram de temas como as condições de entendimento do

⁵ Note-se, nesse sentido, que a interpretação ocupou apenas um pequeno trecho dentro da Teoria Pura do Direito.
vol.12,nº.04,Riode Janeiro,2019.pp.346-372 356

Direito (FERRAZ JUNIOR, 2016, p. 211). Assim, ao partir do pressuposto de que inexiste norma sem interpretação, a hermenêutica busca desvelar as condições em que é possível construir o sentido da norma. Nessa toada, mesmo no positivismo de Hart (2001, p. 314) já se encontram discussões desse cariz, demonstrando-se os avanços caracterizados pela preocupação do autor com a linguagem e as suas implicações no problema da definição das regras.

Ademais, compreende-se que a interpretação discutida na dimensão hermenêutica é fruto da comunicação entre sujeitos situados em uma realidade concreta, pois a transmissão de mensagens entre um comunicador e um receptor não prescinde de um processo de atribuição de sentido dentro de um contexto social. Notadamente, é com esse reconhecimento que se identifica o enlace entre linguagem e práxis social, pois ambas se inter-relacionam de forma quase simbiótica, de modo que a práxis se reproduz por meio da linguagem, que, por sua vez, é constituída por meio da práxis. Desse modo, a linguagem é indissociável dos processos de interação social cuja capacidade de inserção é historicamente adquirida (OLIVEIRA, 1996, p. 143).

A partir disso, observa-se que a investigação hermenêutica deve incluir uma análise dos usos da linguagem na comunicação, tarefa que envolve um desvelar da intencionalidade dos sujeitos prevista em uma mensagem. Seja um sonho, uma obra de arte ou o choro de uma criança, ao intérprete ou receptor cabe atribuir sentido ao conteúdo transmitido, de modo a produzir uma comunicação bem-sucedida. Esta, por sua vez, só é atingida se preenchidos os pressupostos pragmáticos que são condição para um diálogo voltado ao entendimento, o que remete à situação ideal de fala de que discorre Habermas.

Portanto, se a própria legislação se constitui em um ato comunicativo, os seus sentidos não podem estar restritos na objetividade da regra, pois, conforme até Hart percebeu, a mesma não consegue regular os seus contextos de aplicação. Tampouco os sentidos estão restritos à subjetividade do intérprete, pois o conteúdo de uma mensagem não é uma estrutura metamorfa que varia conforme a consciência de cada sujeito. Consequentemente, a determinação do conteúdo normativo das regras só pode ser concebida de forma intersubjetiva, marcada pelo uso de uma linguagem pública compartilhada.⁶ Assim, a hermenêutica consegue superar até mesmo a noção de *Auslegung*, o que o faz rejeitando a hipótese de que os sentidos já estão dados, bastando ao intérprete descobrir a verdade encoberta pela incerteza. Com isso, a ideia de interpretação é reformulada pela hermenêutica no conceito de *Sinngebung*, ou seja, de atribuição de sentidos, e não de descoberta., concedendo ao intérprete um *status* de autoridade, acompanhado de uma responsabilidade maior na produção dos sentidos que irão formar o conteúdo da norma jurídica.

⁶ É nesse sentido que Friedrich Müller defende que a norma é o resultado do sentido atribuído a um dado texto. Essa postura, ao cabo, reverte a proposta do positivismo, ao menos no que se refere à autossuficiência da norma – pois, para a hermenêutica, só existe norma enquanto norma interpretada.

Por essa razão, a postura hermenêutica inevitavelmente se reveste de um caráter argumentativo. Para reconstruir o sistema de direitos, que, ressalta-se, não é autossuficiente em relação ao seu entorno, o intérprete deve considerar todo o tipo de argumento, “especialmente argumentos pragmáticos, éticos e morais que transparecem no processo de legislação e são enfeixados na pretensão de legitimidade de normas de direito” (HABERMAS, 1997, p. 287). Nesse sentido, a resposta de problemas jurídicos sempre dependerá da inclusão de argumentos que reconstruam os sentidos da norma, sendo o texto normativo promulgado apenas uma dimensão do fenômeno jurídico, e não a sua totalidade.

Com isso, mostra-se também falha a tentativa esporádica de restrição da atividade dos intérpretes do Direito – especialmente dos juízes – por meio de instrumentos legislativos, pois até mesmo para a aplicação dos referidos instrumentos há a necessidade de reconstrução dos sentidos do Direito. Dessa forma, conclui-se que não há norma sem uma dimensão hermenêutica, ou seja, só há norma enquanto norma interpretada.

Nesse sentido, algumas ressalvas precisam ser tomadas, especialmente para que não se faça da hermenêutica um puro voluntarismo. É preciso ter cuidado para que a recém assumida autonomia do intérprete não se confunda com uma falsa ideia de livre arbítrio em termos de interpretação. Notadamente, interpreta-se aquilo que já fora interpretado, não havendo um “ponto zero” de sentido do qual partem os sujeitos, de modo que eles não podem livremente escolher os significados que dão às coisas.⁷

A partir disso, converge-se com a crítica de Lenio Streck (2017, p. 273) ao solipsismo⁸ que ainda contamina a prática judicial. Próximos aos postulados da filosofia da consciência – ainda que muitas vezes desconhecendo tal fato – muitos magistrados, advogados e demais operadores do Direito assenhoram-se dos sentidos das regras, olvidando-se do caráter público da linguagem apontado por Wittgenstein, e, com isso, produzem norma em desacordo com os ideais da coerência e da universalidade. O solipsismo, que embasa posturas teóricas como a defesa do livre convencimento, mostra-se refratário ao paradigma hermenêutico, pois sustenta que os sentidos da norma são fornecidos a partir da consciência do intérprete, e não dos contextos histórica e linguisticamente compartilhados, o que, ao cabo, embaraça qualquer possibilidade de um *accountability* normativo.

⁷ Conforme estudado, em Habermas esse a priori compartilhado revela-se no mundo da vida, que serve como pano de fundo para o entendimento linguístico e crítica da tradição. Logo, interpretar é atribuir sentidos a um texto nos limites fornecidos pelos usos da linguagem, pela história e pela cultura de um povo.

⁸ Nas lições de Streck, “do latim *solus* (sozinho) e *Ipse* (mesmo), o solipsismo pode ser entendido como a concepção filosófica de que o mundo e o conhecimento estão submetidos estritamente à consciência do sujeito. Ele assujeita o mundo conforme o seu ponto de vista interior. Epistemologicamente, o solipsismo representa o coroamento da radicalidade do individualismo moderno em seu sentido mais profundo”. STRECK, Lenio Luiz. **Dicionário de hermenêutica**: quarenta temas fundamentais da Teoria do Direito à luz da Crítica Hermenêutica do Direito. Belo Horizonte: Letramento, 2017. p. 273.

Uma vez estabelecida essa premissa, chega-se à inevitável conclusão que, enquanto conjunto de regras, a tributação também não está imune à necessidade de interpretação. Com efeito, se a norma tributária se perfectibilizasse na fase legislativa, não haveria necessidade de demandas judiciais sobre tributação, como muito ocorre. Pelo contrário, tantas são as divergências dos comandos legislativos, que muito pode ser dito sobre as inúmeras controvérsias que existem em matéria tributária nas Cortes brasileiras. O fato é, ainda que se busque trazer certeza com a edição de leis tributárias, a interpretação ainda é um fenômeno inerente à formação das normas jurídicas, razão pela qual mesmo nas situações em que se pensa haver uma aplicação inequívoca, pode haver algum grau de dissenso.

A exemplo disso, ressalta-se que uma das questões mais polêmicas da tributação contemporânea envolveu um largo exercício hermenêutico, o qual teve como objeto de controvérsia a incidência ou não do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores em relação a embarcações e aeronaves. Um dos motes da questão era saber se o termo “veículo automotor” incluía em sua base outros componentes além de carros e motocicletas, tal como navios, barcos e aviões, que também são dotados de propulsão mecânica, sendo, portanto, “automotores”.

Essa questão, quando levada ao Judiciário, exigiu que se realizasse um exercício hermenêutico, de modo que a resposta para a controvérsia só pode ser proferida após um exame argumentativo dos elementos trazidos à demanda à luz da Constituição. Em sede de controle difuso, afirmou o Supremo Tribunal Federal que o IPVA seria um substituto da antiga Taxa Rodoviária Única, a qual se aplicava exclusivamente aos veículos terrestres, sendo, portanto, inviável a sua incidência sobre jatos e embarcações.⁹ Esse argumento, calcado em uma análise histórica das instituições, foi reforçado por documentos extraídos dos anais da Assembleia Nacional Constituinte, além de fazer referência a certos mandamentos constitucionais, como a regra que determina o repasse de 50% da receita do imposto para o município em que o veículo estiver licenciado.

Contudo, não só em relação ao IPVA que o Judiciário teve que realizar um exercício hermenêutico. Outros tributos também provocaram extensas controvérsias, sendo o ICMS, Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços, também um portador de diversos desafios hermenêuticos. A título de exemplo, pode-se citar a demanda movida em função da tributação dos salvados de sinistros por parte das seguradoras, matéria ventilada no Supremo por meio do Recurso Extraordinário nº 588149, com repercussão geral reconhecida, e por meio da ADIn 1648. Notadamente, a incidência do imposto exigia que o produto recuperado dos sinistros pelas

⁹ Nesse sentido, vejam-se os Recursos Extraordinários nº 379572, 134509 e 255111.

seguradoras fosse qualificado como “mercadoria”, um dos núcleos materiais do ICMS, e que a alienação dos salvados fosse considerada uma “circulação”.¹⁰

A tese vencedora¹¹, a qual privilegiou o interesse dos contribuintes, pautou-se pela premissa de que as seguradoras não são “comerciantes de ferro velho”, de modo que o objeto principal da sua prestação não é o desfazimento dos salvados, mas o contrato de seguro em si. Nesse sentido, a própria prática de outras atividades por parte das seguradoras incorreria na ilegalidade do empreendimento, tendo em vista a vedação contida no Decreto-lei n° 73/66.

Ademais, coube aos Ministros do Supremo trazer luz à vedação contida no artigo 110 do Código Tributário Nacional, relativa ao uso dos conceitos do direito privado para modificação da competência tributária. Assim, se o direito privado possui uma tradição definidora do conceito de “mercadoria”, não pode o intérprete tributário alterá-la para perseguir os seus fins arrecadatórios. Logo, não pode o intérprete considerar “salvados” como “mercadorias”, tal como “imóveis” também não o são, ainda que possam ser objeto de venda pelas empresas imobiliárias.

Além disso, questão semelhante foi enfrentada em relação à cobrança de ICMS pela comercialização de água encanada. No julgamento do Recurso Extraordinário n° 607056, buscou-se discutir se o sentido da expressão “água canalizada” estaria dentro do campo semântico do termo “mercadoria” para fins de incidência do tributo.¹² Ao cabo, entendeu-se que a água canalizada representava uma prestação de serviço público, de tal modo insuscetível de tributação pelo ICMS, diferentemente da “água envasada”, a qual é reconhecidamente uma mercadoria, objeto, portanto, passível de oneração.

Contudo, não só o conceito de “mercadoria”, como o próprio conceito de “circulação” também pode ser objeto de controvérsia, exigindo-se, portanto, um posicionamento do intérprete. Nesse sentido, também se encontram no Brasil demandas discutindo a legalidade da incidência de ICMS em razão de controvérsias sobre a ocorrência ou não da “circulação”. Destaca-se, a exemplo disso, que a Lei Complementar n° 87/96, conhecida como Lei Kandir, definiu em seu texto que o envio de mercadoria de um estabelecimento para outro, ainda que do mesmo titular, seria objeto de incidência do ICMS. Contudo, provocado, o Poder Judiciário se manifestou, aduzindo que o

¹⁰ Nessa senda, a manifestação do Min. Marco Aurélio na ADIn 1648: “Entendo que não temos mercadoria propriamente. O produto do salvado soma-se ao prêmio que é satisfeito pelo proprietário do bem segurado, já que só há esse aproveitamento na perda total. É uma forma de ocorrer equilíbrio no negócio jurídico”.

¹¹ Nesse sentido, veja-se a Súmula Vinculante n° 32.

¹² Conforme o Ministro Dias Toffoli: “ao se tributar o fornecimento de água potável, está-se conferindo interpretação inadequada ao conceito de mercadoria, o que conduz, erroneamente, à classificação de água canalizada como bem passível de comercialização”. BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Recurso Extraordinário n° 607.056. Relator Ministro Dias Toffoli. Tribunal Pleno. Julgado em: x. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3796854>>. Acesso em: 17 jun. 2018.

conceito de “circulação” para fins tributários deve envolver uma troca de titularidade jurídica sobre o bem, de modo que não basta a mera circulação física para a ocorrência do fato gerador do ICMS.¹³

Mais recentemente, para colaborar com o rol de discussões hermenêuticas em matéria fiscal, a tributação sobre as plataformas de *streaming* também se tornou um ponto controverso que chegou aos tribunais. Desde a sua eclosão, houve uma mudança incontornável na forma pela qual os sujeitos têm acesso a conteúdos de mídia, como jogos, filmes e músicas, situação que despertou o interesse do Estado na sua tributação. Contudo, logo se verificou, para a decepção dos entes federativos, que, como o conteúdo veiculado pelas plataformas de *streaming* é dependente de um meio de transmissão, como a internet, as mesmas não poderiam ser enquadradas como simples meios de comunicação para a incidência de ICMS. Por outro lado, o tratamento das referidas plataformas tampouco pode se dar por meio do ISS, pois, segundo o entendimento corrente, o referido imposto exigiria uma efetiva prestação de serviço – uma ação de “fazer” – o que não acontece com plataformas como a Netflix, que apenas cedem temporariamente direitos em relação ao conteúdo disponibilizado.

Notadamente, há alguns anos, no Recurso Extraordinário nº 116.121, o Supremo Tribunal Federal havia analisado questão semelhante ao definir o alcance semântico da expressão “serviços” para fins de incidência do ISS. No caso julgado, estudou-se se o então item 79 da lista do Decreto-Lei 406/68 (diploma legal que antecedeu a Lei Complementar 116/03), que tratava da locação de bens móveis, poderia ser objeto de tributação nos termos do ISS. Pugnando pela inconstitucionalidade do item mencionado, o Relator expôs a tese de que em Direito, “os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprio, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável” (BRASIL, 2001, www.stf.jus.br).

Desse modo, desde então a jurisprudência brasileira veio a restringir o campo semântico do que poderia ser considerado “serviço” para fins tributários, tanto que, mais tarde, tal entendimento foi sedimentado pelo Supremo Tribunal Federal com a edição da Súmula Vinculante nº 31, a qual definiu que “é inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis”. Com isso, distinguiram-se obrigações de dar e de fazer, sendo somente a última capaz de efetivamente gerar o imposto de competência dos municípios.

Notadamente, diante de todos esses exemplos, deixa-se claro que a simples disposição legislativa, embora necessária para a existência e operacionalidade dos tributos, não é suficiente para regular os seus contextos de aplicação. A dimensão hermenêutica, nessa toada, é a condição

¹³ Entendimento consolidado na Súmula 166 do STJ.

necessária para que se possa entender os sentidos das normas definidoras das obrigações tributárias. Dessa forma, o exercício interpretativo é uma constante que precisa ser reconhecida pelos agentes, de modo que se possa discutir com mais profundidade e qualidade quais são os limites dos intérpretes na definição das normas tributárias.

Com isso, percebidos os novos horizontes fornecidos pela perspectiva hermenêutica, mostra-se cogente compreender qual é o norte paradigmático que irá conduzir os processos de construção das normas jurídicas, eis que toda interpretação não ocorre em grau zero, mas ocorre dentro de um horizonte conhecido. À vista disso, a noção de paradigmas tende a ser valiosa para a compreensão das condições sob as quais são construídos os sentidos possíveis para as normas jurídicas. Nessa perspectiva,

Os paradigmas tornam óbvias certas formas de interpretação, certas formas de ver a realidade e a normatividade subjacente. A unicidade de cada caso ocorre (também) em função das alterações operadas no seio da sociedade. Se as normas *prima facie* aplicáveis devem ser completadas pela descrição completa da situação, percebe-se que diferentes paradigmas provocarão alterações na “matriz” daquelas normas. De fato, para além das razões do legislador, o aplicador deve situar as normas no horizonte no qual elas serão aplicadas. Esse pano de fundo contém uma situação imprevisível (a priori), o que força a modificação da interpretação (BAHIA, 2004, p. 340).

De fato, observa-se historicamente que os contextos paradigmáticos, sejam eles autoritários, progressistas, liberais ou conservadores, tendem a produzir efeitos distintos na formação das normas. Notadamente, essa situação é compreensível diante do fato que, a depender do paradigma em que se está inserido, diferentes serão os argumentos e a forma de percepção da realidade conhecida. Sendo assim, o paradigma de fundo importa para a interpretação, que se mostra condicionada pelos princípios que nele são encontrados, os quais limitam as possibilidades responsivas do intérprete.

Diante disso, na sequência deste trabalho, serão tecidas considerações sobre o paradigma hodierno que deve condicionar a interpretação dos sujeitos, demonstrando-se que não é qualquer resposta que pode ser sustentada dentro de determinados contextos. Discorrer-se-á sobre o constitucionalismo contemporâneo, especialmente a sua relação com a tributação, e de como o seu comprometimento com a dignidade humana determina que a interpretação dê prioridade para normas definidoras de tributos que valorizem a vida digna, fundamento que deve ser a base para as ações no atual Estado Democrático de Direito.

Tributação no constitucionalismo contemporâneo: a segurança jurídica ou a dignidade humana como vetor de decisão da positividade tributária?

O desenvolvimento da tributação, apesar de ser historicamente marcado por conflitos e rupturas, também fez parte de um projeto maior, cujas pretensões ultrapassaram a seara dos tributos, embora também os tenha abrangido. Trata-se do fenômeno do constitucionalismo, movimento inicialmente voltado contra as formas arbitrárias de exploração do poder, as quais, conforme se pugnava, deveriam se limitar nos termos de uma Constituição. Nesse sentido, conforme os anais da história constitucional, já na pioneira Magna Carta, assinada em 1215 por João Sem Terra, identificava-se uma limitação ao poder do monarca, por meio do instituto tributário “*no taxation without representation*”. Por meio deste, o então Rei João da Inglaterra, de forma inédita, teve que subordinar o exercício arbitrário da tributação à análise do Grande Conselho, presidido por membros do clero e da nobreza. Desse modo, um dos mais significativos eventos do constitucionalismo teve como cerne uma demanda tributária, inaugurando uma relação que não mais se desfaria ao longo dos séculos.

Assim sendo, a trajetória rumo a um constitucionalismo limitador teve sua gênese marcada por regras como a limitação do direito do monarca em relação à propriedade dos súditos. Nessa toada, destaca-se que, muito embora o desenvolvimento de ramos do Direito Público, como o Direito Administrativo, tenha se dado muito mais tarde, disciplinando a relação entre o público e o privado, esse avanço do constitucionalismo permitiu de forma precoce que a disciplina tributária da propriedade se resguardasse de atos confiscatórios, o que constituiu um grande avanço para a época, consideradas as circunstâncias históricas.

De fato, a fórmula limitadora disposta em documentos como Magna Carta se difundiu rapidamente por outras legislações da Europa, definindo contornos a espécies normativas como aquilo que mais tarde ficou conhecido como princípio da legalidade¹⁴, norma que vinculou o exercício do poder ao conteúdo de uma lei previamente instituída, evitando-se arbitrariedades despóticas. Em termos tributários, o reconhecimento do princípio da legalidade, o qual implicou na proibição de criação ou aumento de tributos exceto por meio de lei, representou uma garantia ímpar para os contribuintes, de modo que, em pouco tempo, tal manifestação do constitucionalismo se

¹⁴ É o que vaticina Pandolfo: “O evento histórico comumente associado ao Princípio da Legalidade é a *Magna Charta Libertatum*, documento imposto pelos barões ingleses ao Rei João Sem Terra, no ano de 1215. Irmão de Ricardo Coração de Leão (que foi como cruzado para a Terra Santa), o monarca foi um péssimo gestor, e, diante da onerosa e prolongada guerra estabelecida contra a França, obrigou seus vassallos ao crescente pagamento de tributos. Revoltados com o abuso do poder real, os vassallos aprisionaram o Rei João numa ilha do Tamisa, próxima ao povoado de Runnymede e fizeram-no assinar o documento – Carta Magna – pelo qual o Rei se comprometia a preservar antigos direitos de seus súditos, como a vedação da criação de novos tributos sem o consentimento comum do reino”. PANDOLFO, Rafael. **Jurisdição constitucional tributária: reflexos nos processos administrativo e judicial**. São Paulo: Noeses, 2012. p. 79-80.

espalhou pelo além-mar, sendo hoje o princípio da legalidade considerado um princípio comum de direito constitucional tributário (UCKMAR, 1976, p. 5).

Todavia, embora o pano de fundo do constitucionalismo tenha trazido uma perspectiva inovadora com as limitações ao exercício do poder, ele também fomentou, ainda que indiretamente, uma percepção negativa da tributação, compreendida como prática invasiva do Estado. O conceito de tributo, com isso, sedimentou-se sob a ideia de uma instituição pejorativa, especialmente a partir do liberalismo jurídico, o qual pregava que a função do Estado era apenas criar direitos de proteção da sociedade, e não institutos onerosos, como os tributos. Concentrando-se nos interesses individuais, essa concepção deu azo a formulações teóricas variadas, como a tese de que o tributo *“es el instrumento por medio del cual el individuo devuleve a la sociedad una parte del desarrollo económico que por medio de ella há alcanzado”* (NOVOA, 1997, p. 66). Enraizou-se com isso uma perspectiva predominantemente individualista, como se a existência da tributação fosse mero capricho de um Estado que, a todo custo, busca se beneficiar dos louros do mercado. Conforme Novoa (1997, p. 66), essa postura até hoje é encontrada em algumas análises teóricas, como a tese esposada por Kirchhof, que reduz o tributo a *“una interferencia en la libertad individual garantizada constitucionalmente”*.

Nessa perspectiva, ao ser associado com o pano de fundo do constitucionalismo “clássico”, os sentidos atribuídos à tributação ganharam um caráter eminentemente protetivo, composto por normas de aspecto negativo, ou seja, de não intervenção do Estado.¹⁵ É por essa razão que os dispositivos tributários, tal como uma herança do liberalismo, enunciam, via de regra, proibições ao Poder Público: não cobrar tributo sem lei que o institua, não cobrar tributo em relação a atos pretéritos, não utilizar o tributo com fins confiscatórios, etc. Nesse sentido, a doutrina que se ocupa do constitucionalismo chegou a incluir na primeira dimensão de direitos fundamentais princípios jurídicos de aspecto negativo, os quais, em termos de tributação, teriam o propósito exclusivo de proteger o cidadão contribuinte das práticas fiscais abusivas do Estado. À vista disso, além do princípio da legalidade, encontra-se nessa perspectiva negativista o princípio da anterioridade, que proíbe a cobrança retroativa de tributos, assim como o princípio da vedação ao confisco, que tem o

¹⁵ Greco discorre sobre a ideia protecionista da tributação, destacando a sua relação com a ideia de império da lei: “Uma relação historicamente conflituosa – como é a relação Fisco/ contribuinte – era vista da perspectiva da proteção ao cidadão viabilizada por meio de normas de bloqueio do exercício do poder. Neste contexto, a lei em sentido formal passou a ser o requisito indispensável para autorizar qualquer exigência pelo Fisco. Iniciou o que se pode designar por “idolatria da lei” vista, porém, como entidade virtual; ou seja, texto com vida própria que se destaca do contexto que levou à sua produção e daquele no qual será aplicada para assumir a condição de algo com vida própria. Uma forte influência platônica e idealista”. GRECO, Marco Aurélio. Crise do Formalismo no Direito Tributário Brasileiro. In: RODRIGUEZ, José Rodrigo; SILVA E COSTA, Carlos Eduardo Batalha da; BARBOSA, Samuel Rodrigues (orgs.). **Nas fronteiras do formalismo: a Função Social da Dogmática Jurídica Hoje**. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 229.

condão de garantir ao contribuinte “que a tributação não poderá comprometer as condições mínimas para o exercício da liberdade e da propriedade”(ÁVILA, 2016, p. 255).

Em suma, percebe-se que toda construção de direitos na perspectiva do constitucionalismo clássico, de cariz liberal, traz para a tributação uma dimensão de proteção contra o Estado, o que se verifica nos princípios mencionados, deixando clara a ideia original do constitucionalismo de que são necessários instrumentos de “defesa” contra os poderes tributários do Estado. Nessa toada, concorda-se com Buffon no sentido de que “o princípio que talvez sintetize a aplicabilidade dos direitos fundamentais de primeira dimensão, no campo tributário, seja o princípio da segurança jurídica”, dado que o mesmo absorve todo o conjunto de normas protetivas do cidadão contra o Estado, no sentido proposto para a época (BUFFON, 2009, p. 138).

Desse modo, toda forma de exercício do poder foi reduzida aos textos legais, como se eles fossem, ao lado da segurança jurídica, o suprasumo das garantias individuais dos contribuintes. Nesses termos, a ideia de império da lei como manifestação da segurança jurídica do constitucionalismo liberal se pauta na premissa de que diplomas legislativos facultariam uma antevisão das consequências possíveis das ações humanas, de modo que seria possível calcular os riscos dos atos praticados. Conforme Ávila (2016, p. 156), “o objeto da segurança jurídica normalmente é qualificado como abrangendo as consequências jurídicas de atos ou de fatos”, de modo que “há segurança jurídica quando o cidadão tem a capacidade de conhecer e de calcular os resultados que serão atribuídos pelo Direito aos seus atos” (ÁVILA, 2016, p. 156). Assim, a antiga vontade de um soberano foi substituída paulatinamente pela vontade da lei, o que, no campo da tributação, se viu espelhado no princípio da tipicidade cerrada, que determina que as leis que definem o objeto da exação tenham seu rol taxativo, previamente determinado.

Nessa toada, Pandolfo recorda que a segurança jurídica, pedestal do império da lei, foi e ainda é da mais alta relevância para um bom funcionamento da Economia, “já que a realização de investimentos e de novos negócios pelos agentes econômicos assenta no pressuposto de manutenção de certa ordem, dotada de regras claras de jogo” (PANDOLFO, 2012, p. 89). Dessa forma, a segurança jurídica protege os negócios jurídicos firmados em face da intangibilidade do passado, ao tempo em que fornece um grau de confiança ao fornecer uma previsibilidade em relação ao futuro (PANDOLFO, 2012, p. 91).

Ao fim e ao cabo, a segurança jurídica, ao lado do constitucionalismo liberal, foi considerada um dos princípios fundantes do Estado de Direito, eis que o impulso por garantias institucionais foi uma das primeiras necessidades que instigou o surgimento de um modelo de Estado limitado pelo Direito.¹⁶ Sob a influência desse paradigma, nas primeiras décadas de sua

¹⁶ Conforme Novoa, há uma interrelação entre segurança jurídica e o modelo liberal de Estado de Direito, no qual se asseguram as máximas da certeza e da proteção da confiança, na esteira de correntes positivistas do Direito:

formação, a dogmática brasileira se preocupou basicamente apenas com aspectos formais da tributação. A influência da analítica tornou-se evidente a partir dos trabalhos realizados na segunda metade do século XX, limitados à análise da hipótese de incidência e demais estruturas conceituais dos tributos. Com isso, o aspecto sintático e semântico – de organização lógica e sentido – foi tradicionalmente sobreposto ao aspecto pragmático – de função – das normas tributárias. É nesse sentido a fala de Greco:

Infelizmente, o debate a nível pragmático ficou em segundo plano. Discussões mais abrangentes sobre a função social dos institutos, da propriedade, do tributo e mesmo da dogmática jurídica (como aponta o título da obra do professor Tercio) não encontraram o mesmo desdobramento teórico e prático. Nem mesmo o debate sobre o procedimento como modo de agir do Poder Público encontrou ampla produção teórica (GRECO, 2010, p. 230).

Em rompimento com a perspectiva negativista, individualista e legiscentrista do primeiro constitucionalismo, surge no segundo pós-guerra o chamado constitucionalismo contemporâneo, o qual trouxe consigo novas perspectivas em relação ao Estado e ao Direito. Esse novo paradigma, aliado com o advento do *Welfare State*, consagrou não apenas direitos individuais aos cidadãos, como também garantiu uma esfera social e transindividual de direitos, fazendo com que se reforçassem os laços de solidariedade na sociedade. Com isso, a ideia de tributação, deixou aos poucos de ser atrelada exclusivamente à necessidade de financiamento do Estado, para paulatinamente ser reconhecida em sua dimensão extrafiscal, qual seja, de influência do comportamento e de regulação do setor econômico.

Nesse sentido, é importante frisar que, embora o conceito de extrafiscalidade tenha sido melhor aceito a partir de práticas intervencionistas do Estado, o impacto da tributação na sociedade sempre foi determinante para a forma das relações sociais. Desse modo, mostra-se necessário compreender que foi o *reconhecimento* da extrafiscalidade que ganhou ares contemporâneos, pois os efeitos extrafiscais da tributação *sempre existiram*. Logo, a suposta “neutralidade” da tributação dos liberais existe apenas como uma pretensão não assumida de intervenção na economia, pois inevitavelmente o modelo tributário irá influenciar de alguma forma o comportamento dos contribuintes. É nesse sentido que se encontra a fala de William Andrews:

“Es precisamente la necesidad de una seguridad jurídicamente ordenada lo que, históricamente, há justificado el surgimiento del Estado como ordenamiento positivo; desde una perspectiva puramente positivista – entre las que descuellan las formulaciones kelsenianas – Estado y Derecho se identifican. Por eso la mera existencia del Estado bastaría para fundar la correlativa existencia de un orden jurídico, y, por tanto, la consecuente afirmación de un sistema de seguridad jurídica. Si ese sistema es una forma de garantizar al sujeto certidumbre y confianza, cualquier orden estatal sería por definición “seguro”, incluso aquel que fuese intrínsecamente injusto, o que no reconociese derechos elementales al ciudadano”. NOVOA, César García. Seguridad jurídica y derecho tributario. In: MELLO, Celso Antônio Bandeira de (Org.). **Direito tributário**: estudos em homenagem a Geraldo Ataliba. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 46.

Neutrality means avoiding or minimizing distortions of normal economic incentives, and it is another crucial objective. Virtually any tax will distort Market incentives to some extent, but some taxes are worse than others in this respect, and we should prefer the latter on that account. In part distortion varies because different aspects of economic behavior vary in their sensitivity to costs and prices, and this criterion provides some reason for avoiding taxes on particularly sensitive items. Some would argue, for example, that investment is particularly sensitive to after-tax rates of return, and capital gains cannot be subjected to high graduated tax rates without impairing the normal flow of capital into new enterprises. Therefore, the argument concludes, capital gains should be given special protection against ordinary rates. Others are skeptical of that argument at several points, but is important to keep in mind the extent in which various aspects of the tax system may alter economic choices that would be made in its absence (ANDREWS, 1991, p. 7).

Portanto, uma vez reconhecido que a tributação possui um impacto socioeconômico na sociedade, ou seja, que mesmo na sua função fiscal ela produz efeitos extrafiscais, diante do contexto do constitucionalismo contemporâneo, mostrou-se necessário adequar o norte da política tributária para um grau de complexidade que ultrapassasse os limites das preocupações normativistas com segurança. Consequentemente, isso implicou em uma reforma paradigmática, pela qual se concebeu que a tributação deve por bem se formar de acordo com normas que visem atingir um fim constitucionalmente determinado, como a dignidade da pessoa humana.

Esclarece-se, para todos os efeitos, que essa mudança, alinhada com os novos princípios do constitucionalismo contemporâneo, não abandonou os preceitos da segurança jurídica, mas ampliou o papel da tributação na medida em que reconheceu a sua influência diante dos contextos assimétricos da sociedade. Nessa perspectiva, não se pode mais sustentar um modelo tributário uniforme e previsível, em termos de segurança, mas que continue a explorar os menos abastados em detrimento das classes empoderadas. Assim, mostrou-se necessário adequar o modo de operação da política tributária para que a mesma se tornasse compatível com o perfil constitucional da contemporaneidade, o que vai ao encontro daquilo que propõe Buffon, que sustenta a ideia de tributação como um instrumento de densificação da dignidade humana.

Portanto, é necessário dizer que o paradigma tributário no constitucionalismo contemporâneo, voltado para a realização da dignidade humana em sua plenitude, deve estar amparado em seus princípios basilares, como a proteção ao mínimo existencial. Para tanto, a tributação deve deixar de operar tão somente a partir de dogmas como a igualdade formal, herdada do antigo constitucionalismo, e começar a atuar com base na igualdade material, princípio do constitucionalismo contemporâneo que proporciona um novo olhar sobre a carga tributária do Estado. Notadamente, com essa nova perspectiva, comprometida com a vida digna, surgiram as

normas tributárias que ultrapassam a dimensão da proteção individual, como hoje são os reconhecidos princípios da capacidade contributiva, da progressividade e da seletividade.

O Brasil, com a promulgação da Constituição da República de 1988, normatizou a expressão máxima do constitucionalismo contemporâneo, trazendo um viés substancial no que se refere ao comprometimento do Estado com a construção de uma realidade mais justa e solidária. Desse modo, tal como ocorreu no passado, as normas tributárias tiveram o seu sentido renovado diante do novo paradigma, sendo questionadas as finalidades das ações estatais, bem como “a destinação e a aplicação dos recursos arrecadados à luz das políticas públicas” (GRECO, 2010, p. 232).

Na esteira desse entendimento, Buffon vaticina que, para que se realize a dignidade humana por meio da tributação, exige-se dos intérpretes a observância de duas dimensões: a adequação da tributação à capacidade contributiva e a utilização da extrafiscalidade como forma de realização dos direitos fundamentais (BUFFON, 2009, p. 149). Além disso, o Direito Tributário precisa deixar de desempenhar somente um papel de proteção contra o Estado, e, assim, adquirir a função de instrumento de promoção dos fins constitucionais. Com essas práticas, a formação dos contornos da tributação finalmente assumiria a mesma dimensão do projeto constitucional, mostrando-se comprometida com a concretização dos seus objetivos.

Nesse novo paradigma, o princípio da capacidade contributiva deve ser considerado um dos princípios fundantes do Estado de Direito, tal como foi a segurança jurídica no constitucionalismo liberal, pois não há como construir uma sociedade livre, justa e solidária sem a observância da capacidade individual de contribuição dos diferentes cidadãos. Dito de outro modo, o princípio da capacidade contributiva deve obrigar hodiernamente que o ônus tributário seja maior para aqueles que têm condições de suportar uma carga tributária maior, sendo menor para os hipossuficientes, sujeitos de baixa capacidade contributiva.

As consequências do reconhecimento do mencionado princípio, uma vez posto efetivamente em prática, devem irradiar para todo o sistema tributário, pois, conforme afirma Buffon, a capacidade contributiva não está limitada no texto do artigo 145, §1º, da Constituição de 1988, mas é norma que advém do próprio modelo constitucional adotado¹⁷, assim como a necessidade de implementação da progressividade, ou seja, da imposição de alíquotas maiores na proporção da base de cálculo dos tributos. Notadamente, todas essas ações têm direta referibilidade com o

¹⁷ Conforme expressa, “o princípio da capacidade contributiva, diferentemente do que sustentam muitos, não está fundamentado no §1º do art. 145 da CF/88. Ele decorre do caráter do modelo de Estado constituído pela Carta brasileira de 1988 (Estado Democrático de Direito), o qual está alicerçado nos princípios da dignidade da pessoa humana, da igualdade substancial e da solidariedade. Isto é, não há de se falar em Estado Democrático de Direito, se esse não tiver como objetivo a redução das desigualdades sociais, a construção de uma sociedade solidária, que esteja apta a assegurar igual dignidade a todos os seus membros”. BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana: entre os direitos e deveres fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 175.

princípio da igualdade material, o qual é concretizado na medida em que os desfavorecidos são tributados de forma desigual, o que, por consequência, reduz o abismo social existente entre eles e os mais abastados (BUFFON, 2009, p. 188).

Nesse sentido, outra face do princípio da capacidade contributiva demanda a intributabilidade do mínimo existencial, pois, conforme bem afirma Buffon (2009, p. 188), “é inadmissível que o cidadão desprovido de capacidade para prover o seu próprio sustento seja compelido a contribuir para o Estado [...]”. Portanto, é corolário lógico haver a desoneração dos salários módicos, assim como dos patrimônios de valor irrisório, que denotam a inexistência de capacidade contributiva de seus titulares. Em relação à tributação indireta, a preservação do mínimo existencial, por sua vez, determina uma agenda política que reduza ou isente a tributação sobre produtos e serviços essenciais, consumidos em sua maioria pelas classes hipossuficientes (BUFFON, 2009, p. 216).

A partir dessas observações, conclui-se, portanto, que ao lume do constitucionalismo contemporâneo, a tributação precisa preservar as garantias individuais historicamente conquistadas (como a segurança jurídica), mas, principalmente, deve estar atenta às normas derivadas do princípio da dignidade da pessoa humana. Assim, dentro da perspectiva até então esposada, é possível aduzir que um conceito adequado de tributo depende da observância do paradigma do Estado Democrático de Direito, de modo que a construção do melhor sentido da tributação deve corresponder ao atendimento dos princípios defendidos no constitucionalismo contemporâneo.

Logo, na perspectiva do Direito Positivo, não é qualquer decisão que será considerada correta, eis que o intérprete não pode, a despeito de uma prática mecanicista, escusar-se de cumprir, via tributação, os comandos da capacidade contributiva, da progressividade e da isonomia. Em cada interpretação é preciso observar o norte constitucional, e, a partir disso, imprimir em cada norma o perfil principiológico que o paradigma tributário impõe.

Considerações finais

A tributação, sendo um dos principais meios de subsistência do Estado, é acompanhada de um processo diário de tomada de decisões, sendo que cada ordenamento jurídico irá definir de que forma as escolhas políticas tomadas podem ser traduzidas para a linguagem do Direito, consubstanciando-se nas regras que serão exigidas de forma *erga omnes*. Desse modo, cada sociedade juridicamente organizada é responsável por definir se a decisão que institui ou aumenta tributos deve ocorrer na forma de lei, decreto, regulamento ou de qualquer outro modo convencionado. No mesmo sentido, cabe ao Direito Positivo definir quem deve tomar essas

decisões, ou mesmo se elas precisam ser chanceladas por algum grupo, como um parlamento ou congresso.

Uma vez definidos os rumos da vontade tributária, a qual é inserida dentro do conteúdo de uma regra jurídica, surgem, então, novos horizontes a serem desvendados. Conforme estudos desenvolvidos, a simples promulgação das regras não é suficiente para garantir a sua correta obediência, de modo que a dimensão hermenêutica é essencial para a definição do conteúdo das obrigações jurídicas veiculadas. Nessa toada, os textos expostos pela legislação precisam da ação de um intérprete para se tornarem norma, e, assim, perfectibilizarem o processo de regulação das práticas tributárias.

No entanto, para além do reconhecimento da dimensão hermenêutica, é preciso perceber que o intérprete, ainda que deva atribuir os sentidos ao texto, não pode dizer *qualquer coisa sobre qualquer coisa*, para fazer uso da clássica expressão de Lenio Streck. Diante disso, o intérprete deve observar o pano de fundo em que está inserido, dado que nenhuma definição opera em grau zero de sentido. Logo, são os princípios encontrados no paradigma vigente os elementos-chave para a compreensão das normas jurídicas, as quais são limitadas pelo conteúdo proposicional desses caracteres paradigmáticos. Em termos de tributação, isso significa dizer que não é qualquer decisão que pode ser tomada, especialmente considerando o paradigma do constitucionalismo contemporâneo, o qual obriga o intérprete a formular normas que se alinhem com princípios como a dignidade da pessoa humana.

A partir disso, a tributação passa a ser compreendida como um exercício contínuo de deliberação, pois, sabendo-se que as regras não regulam por absoluto seus contextos de aplicação, sempre haverá a necessidade de um debate para definir o conteúdo de uma norma. Essa perspectiva – que vincula a arbitrariedade das decisões e a necessidade de fundamentação – caracteriza um ônus democrático, o qual impõe aos intérpretes tributários a formação de entendimentos alinhados ao paradigma constitucional de fundo.

Por conseguinte, tendo o referido paradigma como alicerce a dignidade da pessoa humana, é corolário lógico que todas as decisões que compõem o dia a dia da operação tributária devem se adequar a princípios como a capacidade contributiva e a progressividade. Assim, as razões que são levantadas pelos atores sociais para definir o alcance dos tributos precisam envolver aspectos de justiça social, o que permite defender, por exemplo, normas progressivas para o imposto de renda, ou mesmo instrumentos de mitigação da regressividade da tributação sobre o consumo.

NEW JUSPHILOSOPHICAL CROSSINGS FOR A REVIEW OF CONTEMPORARY TAXATION: dialogues with the Discursive Theory of Law for the formation of democratic tax decisions

Abstract

The present research seeks to discuss the role of contemporary taxation from a philosophical perspective. In this sense, it's investigated how it's possible to understand the meanings of the taxes as decisions taken from the Positive Right, which must be democratic, but taken within a limited space-time cut. For this, the work makes use of the Habermas legal perspective, reconstructing the rights system in a discursive way, in order to understand how decisions in tax matters must link the arbitrariness of the legislation with the dimension of the justification. As a result, it's been shown that taxes, while assuming a legal form to avail themselves of State prerogatives, don't dispense a hermeneutical perspective, which obliges interpreters to seek the founding meanings that support tax norms. As a conclusion, it was perceived that the role of contemporary taxation is constructed from an intersubjective process, which is conditioned to the paradigm in which it's inserted, notably, the contemporary constitutionalism, which induces the formation of tributes focused on principles of social justice, having as core the human dignity.

Keywords: Positive Law. Legal form. Hermeneutics. Paradigm. Taxation.

Referências

ANDREWS, William D. **Basic Federal Income Taxation**. 4. ed. Boston: Little, Brown and Company, 1991.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

BAHIA, Alexandre Gustavo Melo Franco. A interpretação jurídica no Estado Democrático de Direito: contribuição a partir da teoria do discurso de Jürgen Habermas. In: CATTONI DE OLIVEIRA, Marcelo Andrade. (Coord.). **Jurisdição e hermenêutica constitucional**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2004, p. 301-357. Disponível em: <<http://migre.me/vqbTl>>. Acesso em: 18 out. 2018.

BOTELHO, Marcos César. **A legitimidade da jurisdição constitucional no pensamento de Jürgen Habermas**. São Paulo: Saraiva, 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso extraordinário nº 116121**. Relator: Ministro Marco Aurélio. Tribunal Pleno. Julgamento em 11.10.2000, DJ de 25.5.2001.

BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana: entre os direitos e deveres fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário**: fundamentos jurídicos da incidência. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito**: técnica, decisão, dominação. 9. ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2016.

GRECO, Marco Aurélio. Crise do Formalismo no Direito Tributário Brasileiro. In: RODRIGUEZ, José Rodrigo; SILVA E COSTA, Carlos Eduardo Batalha da; BARBOSA, Samuel Rodrigues (orgs.). **Nas fronteiras do formalismo**: a Função Social da Dogmática Jurídica Hoje. São Paulo: Saraiva, 2010.

HABERMAS, Jürgen. **Direito e democracia**: entre facticidade e validade. Trad. de Flávio Beno Siebeneichler. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1997. v. 1.

NOVOA, César García. Seguridad jurídica y derecho tributario. In: MELLO, Celso Antônio Bandeira de (Org.). **Direito tributário**: estudos em homenagem a Geraldo Ataliba. São Paulo: Malheiros, 1997.

PANDOLFO, Rafael. **Jurisdição constitucional tributária**: reflexos nos processos administrativo e judicial. São Paulo: Noeses, 2012.

RIVILLAS, Borja Diaz; BALTAZAR, Antonio Henrique Lindemberg. Educación fiscal y construcción de ciudadanía en América Latina. **Revista de Estudos Tributários e Aduaneiros**, Brasília-DF, ano I, n.01, p. 326-354, ago./dez. 2014. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/direitos-e-deveres/educacao-fiscal/publicacoes/artigo-publicado-revista-receita-federal-educacion-fiscal-y-construccion-de-la-ciudadania.pdf>>. Acesso em: 12 abr. 2018.

UCKMAR, Victor. **Princípios comuns de direito constitucional tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1976.

VILLAS BÔAS FILHO, Orlando. **O direito na teoria dos sistemas de Niklas Luhmann**. São Paulo: Max Limonad, 2006.

Trabalho enviado em 01 de fevereiro de 2019
Aceito em 06 de fevereiro de 2020