CONSTITUCIONALISMO DEMOCRÁTICO E A TRANSIÇÃO DA LEGALIDADE PARA A JURIDICIDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO*

Daniel Alves Teixeira**

RESUMO

A noção de constitucionalismo democrático fortalece uma aproximação da norma aos ideais de justiça e segurança jurídica, atenta aos direitos fundamentais, criando a noção de juridicidade e influenciando a superação de uma concepção formalista excessivamente apegada ao texto legal.

Palavras chave: Constitucionalismo, Direito Tributário, Juridicidade

ABSTRACT

The notion of democratic constitutionalism strengthens an approach between the legal norm and the ideals of justice and legal certainty, attentive to fundamental rights, creating the notion of juridicity and influencing overcoming a formalistic conception overly wedded to the legal text.

Key Words: Constitutionalism, Tax Law, Juridicity

SUMÁRIO: 1. Introdução. 2. Da ascensão ao constitucionalismo. 3. A ideia de legalidade como vontade geral: resgate histórico. 4. Do contexto da sociedade moderna. 5. Da transição da legalidade para a juridicidade. 6. A juridicidade e o Direito Tributário 7. Conclusões. Referências.

* Artigo submetido em 28 jul. 2014 e aceito para publicação em 16 abr. 2014.
** Mestrando em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento pela UERJ. Procurador da Fazenda Nacional.

1. Introdução

O mundo tem passado por profundas transformações sociais, políticas e ideológicas. As transformações sociais parecem acontecer quase que na mesma velocidade que a informação hoje circula pelo planeta a partir do momento em que ocorrido o fato: aproxima-se do instantâneo. Não só a informação possui tal mobilidade, mas também o dinheiro. A circulação de capitais por entre países e continentes acontece como que num piscar de olhos. O "mau-humor" de investidores pode arrasar países inteiros, tal a instantânea mobilidade aliada à enorme influência do poder econômico nos dias atuais. E esse surgimento de novos atores internacionais como multinacionais, conglomerados de investidores, órgãos de regulação internacionais, dentre outros, possuem uma força muitas vezes maior que o Estado-Nação representativo de uma sociedade. A consequência é a de que essa influência externa irradia por todos os segmentos de uma sociedade que pertence ao mundo globalizado, inclusive no seu sistema jurídico.

Essas constatações introdutórias merecem nota para justificar a mudança da organização social da maioria, senão totalidade, dos países do globo. E esta mudança social reflete inexoravelmente na mudança do Direito que a regula. Inicialmente, intentaremos comentar algumas mudanças no Direito brasileiro, refletidas por toda uma gama de acontecimentos no mundo ocidental, principalmente a partir do séc. XX, e que ganham corpo no país a partir da Constituição de 1988. Em seguida, procuramos focar nas mudanças sensíveis ao direito tributário e a propagação daqueles reflexos.

2. Da ascensão do Constitucionalismo

A cultura jurídica mundial nutriu por vários anos grande deferência ao parlamento e à ideia de lei como fonte do Direito mais legítima. A concepção da lei como vontade geral perdurou pacificamente desde os ideais de Jean-Jacques Rosseau. As constituições eram vistas basicamente como programas políticos que deveriam inspirar a atuação do legislador, mas que não podiam ser invocados perante o Judiciário na defesa de direitos.[1] Ocorre que, após os acontecimentos da Segunda Guerra Mundial, notou-se que a representação da lei pela vontade geral na verdade significava a vontade da maioria e,

[1] SARMENTO, Daniel. *O Neoconstitucionalismo no Brasil: Riscos e possibilidades.* In: Filosofia e Teoria Constitucional Contemporânea. Coord. Daniel Sarmento. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

diante do quadro histórico que se apresentou com os horrores da guerra, a maioria por vezes pode aniquilar a minoria aliando-se à barbárie. Assim, a salvaguarda dos direitos fundamentais e a necessidade do controle contra majoritário foi aperfeiçoada com o aprimoramento das cartas constitucionais mais compromissórias e fortalecida a jurisdição constitucional.

Neste passo, as Constituições europeias adotam a ideia de fortalecimento da jurisdição constitucional, sendo que, ao contrário da Constituição norte-americana que é extremamente sintética, passam a elencar inúmeras normas e compromissos, regulando uma série de setores como economia, relações de trabalho e família, direitos sociais, o que eleva de sobremaneira a sua carga axiológica.[2] Esse movimento levou a uma constitucionalização de toda a ordem jurídica com o reconhecimento de sua força normativa e do caráter vinculativo e obrigatório de suas disposições.[3]

3. A ideia de legalidade como vontade geral: resgate histórico.

O primado da lei como representação da vontade geral nos moldes preconizados por Rosseau, albergados pelos ideais da Revolução Francesa de 1789, na luta da burguesia contra o Absolutismo, ganha força quando associado ao ideal de liberdade individual e patrimonial de John Locke. Neste passo, ano após ano segue-se uma luta da burguesia em conseguir proteger seus direito individuais e propriedade contra a atuação da Monarquia.[4] Assim, o sentimento de proteção da burguesia contra a intromissão a bel juízo do rei transcende gerações e repercute uma certa inimizade do executivo, sentimento herdado do Absolutismo.[5] Com o advento do Estado Democrático de Direito, o poder executivo adquire também legitimidade democrática onde a estrutura de poder do antigo regime era fundada não no Direito, mas na vontade do soberano. Apesar de superado o déficit de legitimidade democrática do poder executivo com o advento do Estado Democrático de

[2] Cf. SARMENTO. Idem.
[3] BARROSO, Luis Roberto. *Neoconstitucionalismo e Constitucionalização do Direito (O Trinufo Tardio do Direito Constitucional do Brasil).* In: Cláudio Pereira de Souza Neto e Daniel Sarmento. A Constitucionalização do Direito: Fundamentos Teóricos e Aplicações Específicas. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007.
[4] RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A Segurança Jurídica do Contribuinte: Legalidade, Não-surpresa e Proteção à Confiança Legítima.* Rio de Janeiro: Lumen Juirs, 2008. págs. 64 e segs.
[5] NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, pp. 331-332.

Direito, parece-nos perdurar no inconsciente social uma certa ojeriza e reconhecimento de viés autoritário nas ações da Administração.

A repetição de máximas, tais como a de que o princípio da legalidade reflete os ideais de que a lei editada pelo parlamento significa manifestação da vontade geral tal como desenhado por Rosseau, propagam-se através do tempo de forma muitas vezes inconsciente e inquestionável e, valendo-nos das palavras de Oliver Wendell Holmes, persiste por uma cega repetição do passado.[6]

Uma crítica a uma leitura quase utópica a este princípio, dentre várias, merece aqui uma nota: Gustavo Binenbojm em interessante pesquisa vai à tradição – como recomenda Oliver Holmes Jr, anotado acima – e constata, dentre outros pontos, que o princípio da legalidade no direito administrativo que, obra após obra, vem ecoando que à Administração só cumpre agir nos estritos moldes da lei por força da submissão do Executivo à vontade geral, leia-se, do parlamento, na verdade não foi exatamente assim idealizada. Aponta o referido autor que

> O direito administrativo não surgiu da submissão do Estado à vontade heterônoma do legislador. Antes, pelo contrário, a formulação de novos princípios gerais e novas regras jurídicas pelo 'Conseil d'Etat', que tornaram viáveis soluções diversas das que resultariam da aplicação mecanicista do direito civil aos casos envolvendo a Administração Pública, só foi possível em virtude da postura ativista e insubmissa daquele órgão administrativo à vontade do Parlamento. A conhecida origem pretoriana do direito administrativo, como construção jurisprudencial (do Conselho de Estado) derrogatória do direito comum, traz em si esta contradição: a criação de um direito especial da Administração Pública resultou não da vontade geral, expressa pelo Legislativo, mas de decisão autovinculativa do próprio Executivo.[7]

Já Paulo Otero afirma que

[6] "Na atualidade, em muitíssimos casos, se quisermos saber por que uma regra de Direito tomou sua forma particular, e se quisermos saber, em definitivo, por que existe, iremos à tradição [...]. [E]ste é o primeiro passo para um ceticismo iluminado, ou seja, para uma deliberada reconsideração do valor dessas normas [...] É aborrecível que não haja melhor razão para um princípio de Direito do que haver sido estabelecido no reino de Henrique IV. Isto é ainda mais repulsivo se os argumentos pelos quais foi estabelecido desapareceram faz muito tempo e a regra persiste simplesmente por uma cega imitação do passado."Tradução livre de "At present, in very many cases, if we want to know why a rule of law has taken its particular shape, and more or less if we want to know why it exists at all, we go to tradition. […]because it is the first step toward an enlightened scepticism, that is, towards a deliberate reconsideration of the worth of those rules.[…]It is revolting to have no better reason for a rule of law than that so it was laid down in the time of Henry IV. It is still more revolting if the grounds upon which it was laid down have vanished long since, and the rule simply persists from blind imitation of the past*"* (HOLMES JR*,* Oliver Wendell.*"The path of the law*". In:Harvard Law Review 10 (1897) 457, p. 469).

[7] BINENBOJM, Gustavo. *Uma Teoria do Direito Administrativo – Direitos Fundamentais, Democracia e Constitucionalização.* Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

> a ideia clássica de que a Revolução Francesa comportou a instauração do princípio da legalidade administrativa, tornando o Executivo subordinado à vontade do Parlamento expressa através da lei, assenta num mito repetido por sucessivas gerações: a ciração do direito administrativo pelo 'Conseil d'Etat', passando a Administração Pública a pautar-se por normas diferentes daquelas que regulavam a atividade jurídico-privada, não foi um produto da vontade da lei, antes se configura como uma intervenção decisória autovinculativa do Executivo sob proposta do 'Conseil d'Etat'.[8]

Esta constatação desmistifica o postulado liberal repetido até hoje e que pousa na ideia de Rosseau. A sua consagração na Revolução Francesa perdura até hoje como sustentáculo para uma repetição automática e carente de reflexão, crítica e adaptação à realidade contemporânea.

4. Do contexto da sociedade moderna.

Atualmente, o agudo desenvolvimento tecnológico industrial nos leva a um estado em que não se torna possível a previsão de todos os resultados, devendo a sociedade buscar a melhor preparação possível para efeitos imprevisíveis. Conforme assinala o sociólogo alemão Ulrich Beck,[9] a sociedade passa hoje a questionar seus próprios valores baseados na sociedade industrial. A evolução dessa sociedade com a busca por desenvolvimento e pleno emprego faz com que hoje alcancemos grande grau de ambivalência e imprevisibilidade no âmbito das ações sociais. Batizada de "sociedade de risco", a atual sociedade não consegue mais encontrar soluções para os atuais problemas apenas olhando o passado. Daí temos a ambivalência: a solução para um problema hoje pode acabar por gerar outro problema.

No aspecto jurídico, assistimos também a uma nova era. A globalização e seus efeitos econômicos e políticos acaba por derrubar fronteiras. Atores internacionais, como por exemplo multinacionais e organizações surgem com forte influência econômica, política e jurídica. Neste passo, assistimos internamente a influência econômica em diversos setores sociais, com ramificações inclusive no poder legislativo e a elaboração de

[8] *Apud* BINENBOJM, Gustavo. *Uma Teoria do Direito Administrativo*.
[9] BECK, Ulrich. Sociedade de Risco: rumo a uma outra modernidade; tradução de Sebastião Nascimento – São Paulo: Ed. 34, 2010.

leis desprovidas de generalidade, destinadas a grupos sociais específicos. A interferência deste poder econômico, aliada a um sistema eleitoral que induz o patrocínio desmedido de campanhas, cria um ambiente em que a política se distancia do interesse comum e se concentra na promoção dos interesses dos grandes patrocinadores eleitorais. O resultado desta equação é o total distanciamento da sociedade do poder legislativo, a perda da qualidade de generalidade da lei e a transferência de questões políticas para o Judiciário, em demasiado desequilíbrio das funções democráticas. A falta de diretrizes consonantes com as necessidades sociais na criação de normas jurídicas transfere a criação do direito para o momento de sua aplicação. A tarefa política da decisão programadora passa para o poder encarregado de tomar as decisões programadas.[10] Cai a crença na lei como fonte de resolução de todos os conflitos.

Muito embora a produção política apresente deficiência de diretrizes, a sua produção quantitativa não diminui. A edição de leis específicas aumenta e se sobrepõe com extrema rapidez. Um exemplo clássico é o do direito tributário em que a produção de normas sobreleva a já complexa realidade. A produção legislativa é insuficiente e incipiente, carente de uma diretriz que possa funcionalizar o sistema tributário que hoje é abastecido por normas de ocasião.

Isto porque, a velha fórmula do Estado-Nação não consegue atender às novas demandas sociais. O grau de pluralismo alcançado gera uma crise na crença do primado da lei para a solução de problemas que demandam cada vez mais especificidade. Essa, por sua vez, reflete o fenômeno da ambivalência onde uma solução pode gerar inúmeros outros questionamentos. Assim, o paradigma de atuação se volta para a garantia dos direitos fundamentais com a aproximação da ética e dos valores morais ao Direito. Assim, este pluralismo político-social gera, da mesma forma, um pluralismo das fontes do Direito, culminando por enfraquecer a noção clássica do princípio da legalidade, dada a pulverização e incoerência da lei.[11]

[10] GRIMM, Dieter. *Constituição e Política*. Trad. Geraldo de Carvalho. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.
[11] RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A Segurança Jurídica do Contribuinte: Legalidade, Não-surpresa e Proteção à Confiança Legítima.* Rio de Janeiro: Lumen Juirs, 2008. págs. 64 e segs.

5. Da transição da legalidade para a juridicidade.

Diante deste contexto, passamos a observar, então, a transição da legalidade para a juridicidade, com a reaproximação de valores ao Direito e o paradigma dos direitos fundamentais para a ordem jurídica. Ricardo Lobo Torres[12] cita a "virada Kantiana" a partir da década de 1970 com a teoria da justiça elaborada por John Rawls[13].

Pois bem, é neste cenário que se passa também a discutir os princípios jurídicos, mandados de otimização como se refere Robert Alexy,[14] como indicadores de valores fundamentais para o alcance da justiça, objetivo fundamental do Direito. Daí que, com a superação do positivismo formalista, a nova hermenêutica passa a considerar a norma como decorrente de sua aplicação e em sua concretude, extraindo dos seus sentidos possíveis aquele ou aqueles que melhor se adequam ao sistema jurídico como um todo e ao ideal de justiça. Perde força a ideia da hermenêutica como uma atividade meramente cognitiva do significado supremo da norma,[15] como se este já preexistisse no teor do enunciado e revelado pelo intérprete sem a análise dos fatos e dos valores sobrejacentes, desconsiderando a sua influência e os seus reflexos no âmbito da norma jurídica.

Some-se a isso o fato de que a versão clássica do princípio da legalidade já não atende as necessidades sociais de forma satisfatória, seja pela parca produção de diretrizes políticas na elaboração das normas jurídicas, transferindo para o aplicador muitas vezes a função de praticamente criar o direito, seja pela complexidade da realidade, cada vez mais exigente de regulamentação que se mostra incompatível com os trâmites legislativos, cabendo aos demais órgãos estatais a regulamentação de normas jurídicas com base na unidade do sistema, máxime pela Constituição, seja pelo pluralismo social e, consequentemente, de interesses em disputa da tutela jurídica, que enseja a necessidade de garantia de um sistema contra majoritário que proteja as minorias em seus direitos

[12] "De uns trinta anos para cá assiste-se ao retorno aos valores e à reaproximação entre ética e direito, a partir do que se convencionou chamar de 'virada kantiana'. (...) Esse novo enfoque faz com que o pensamento jurídico retome a discussão sobre valores e os fundamentos da vida em sociedade. A temática recupera sua importância e inúmeros livros são publicados na esteria da obra pioneira de John Rawls.". (TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Valores e princípios constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005).

[13] RAWLS, John. *Uma Teoria da Justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 2008.

[14] Alexy, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais.* Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 90.

[15] *Função da Ciência do Direito Tributário: do Formalismo Epistemológico ao Estruturalismo Argumentativo*. *In:* Revista Direito Tributário Atual, n 29. São Paulo: Dialética, 2013. P. 181-204.

fundamentais, seja pelas condições histórias que impulsionaram uma intensa juridicização de valores em constituições dirigentes e dotadas de força normativa, elevando o grau axiológico do Direito, favorecendo a concepção de que se trata de uma ciência orientada a valores. Tais valores podem ser referidos tanto no plano pré-jurídico – no momento de elaboração da norma – quanto no momento de interpretação e aplicação do Direito, onde a carga axiológica extraível do sistema permite uma complementação da valoração, dentro de limites metodologicamente aplicáveis, orientando resultados juridicamente racionais.[16]

É necessário anotar que falar em juridicidade não contrapõe a ideia de legalidade. Não se trata de livre regulamentação de normas ou de livre criação do Direito com base em interpretações subjetivas da Constituição. Trata-se da evolução de um paradigma sempre tomado por base mas que, diante da presente realidade, ostenta insuficiências para sua manutenção nos moldes clássicos. A complexidade demanda racionalidade e é preciso racionalizar a ciência jurídica. A carga axiológica a ser considerada, principalmente no que se refere aos direitos fundamentais, deve ser equacionada na aplicação da norma obedecendo a critérios metodológicos que comportem uma justificação e um consenso razoável. Inevitável que, neste passo, exista um descolamento de teorias que busquem aplicar à ciência do direito um grau de segurança e precisão de uma dedução matemática.[17] Todavia, a pretensão de segurança jurídica absoluta cede espaço ao ser ponderada com outro valores que, no senso social, apresentam satisfatório grau de justiça.

Também podemos observar a necessidade de atuação do Poder Executivo, que no Estado Democrático de Direito também apresenta legitimidade democrática, pautada na lei, mas também na Constituição, de forma juridicizada, caindo a máxima clássica de que "à Administração Pública só é permitido fazer o que a lei autoriza". A atividade administrativa pauta-se por competências e objetivos constitucionais, não podendo ser limitado à mera disposição de lei. Assim, se não houver limitação legal legítima, a Administração tem a atribuição de agir, desde que pautada pela juridicidade, ponderando os interesses consignáveis em cada ato, na forma da Constituição. A lei, portanto, deixa de ser a fonte de referência para o Direito e exalta-se a pluralidade de fontes, máxime a Constituição.

---

[16] LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. [METHODENLEHRE DER RECHTSWISSENSCHAFT. Berlin, 1991] Tradução de José Lamego. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2012. Pág. 3.

[17] LARENZ, Karl. *Metodologia*..idem.

6. A juridicidade e o Direito Tributário

O ramo do Direito Tributário não pode ser estudado de forma hermética em relação ao sistema jurídico. O seu alinhamento com as normas constitucionais se faz premente. Ocorre que, em razão de suas normas tratarem predominantemente de obrigações de pagar, em que polarizados o indivíduo e o Estado, tal ramo da ciência jurídica ganha ares de rejeição. Aqui, o sentimento de inimizade para com o executivo, já supra mencionado, revive e habita as relações, irradiando-se inclusive para a produção acadêmica. Temos então que a produção doutrinária concentra esforços na análise do Direito Tributário sob um aspecto mais formal, com um enfoque nos institutos de direito tributário da repartição de receitas e dos direitos dos contribuintes. Noutro giro, pouco se comenta sobre o enfoque substancial, concernente na consolidação dos valores constitucionais como elementos legitimadores do ordenamento tributário.[18]

Assim, o direito tributário parece ter um único sobreprincípio: a segurança jurídica. A legalidade, corolário da segurança, parece ser o único foco de uma ótica míope e produz-se a ideia de que a norma tributária deve possuir um grau de fechamento conceitual quase absoluto, permitidas raríssimas exceções, ainda que sob gritos ao fundo.[19]

Ocorre que uma interpretação formalista do direito tributário, baseada no fechamento conceitual que considera necessária a previsão exaustiva de todos os elementos na norma impede a sua aproximação com a realidade. Como afirma José Casalta Nabais,[20] o imposto não pode ser encarado nem como um mero poder para o Estado e nem como um

[18] RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A Constitucionalização do Direito Tributário.* In: Temas de Direito Constitucional Tributário. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

[19] Neste sentido, vale consignar a observação de Ricardo Lobo Torres: "A doutrina apegou-se ao só princípio da legalidade, em sua exarcebação como legalidade estrita e tipicidade fechada. O Supremo Tribunal Federal tem observado as regras de interpretação do CTN, o que o afasta do modelo de princípios. Algumas exceções têm aparecido nos últimos anos, recuperando-se, em parte, a importância dos princípios". (TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Valores e princípios constitucionais tributários.* Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 277). Em nota, cita posição de Ronald Dworkin que consideramos importante consignar: "A influência política do positivismo declinou sensivelmente nas últimas décadas e ele já não tem força nem na prática legal nem na educação jurídica. O Governo se tornou muito complexo para seguir a austeridade do positivismo (positivism's austerity) ... Quando as mudanças teconológicas e as inovações comerciais influenciam o direito positivo, juízes e outros funcionários devem se voltar para os princípios gerais de estratégia e justiça" (Cf. DWORKIN, Ronald. "Thirty Years On." Harvard Law Review 115 (6): 1677, 2002 *Apud* TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional...*).

[20] NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2009, p. 679.

mero sacrifício para os cidadãos, na medida em que significa uma contribuição indispensável a uma comunidade organizada dentro de um Estado Fiscal, ou seja, um Estado que é mantido pela arrecadação de impostos, já que não monopoliza a economia, atuando apenas de forma subsidiária. Considere-se ainda que a legislação em vigor está em descompasso com a sociedade moderna[21] e o advento da própria constituição introduz inúmeras adaptações à tributação não acompanhadas por nosso Código Tributário que se apresenta defasado.

Inicialmente, cumpre asseverar que há inexistência de fundamento para a diferenciação do princípio da legalidade aplicável à Administração Pública quando estiver esta exercendo a Administração Fiscal. O comando do art. 150, I da CRFB/88 institui o princípio da legalidade para a instituição ou aumento de tributos, o que não significa dizer que este dispositivo cria uma diferenciação da legalidade da Administração Fiscal e a legalidade na Administração Pública em geral. Tal concepção serve apenas para uma amarra aos limites de decisão e aplicação da lei tributária pela Administração Fiscal, distanciando-se da realidade contemporânea.[22]

Considerando a insuficiência do princípio da legalidade nos moldes clássicos diante do câmbio social e do advento da Constituição de 1988 temos, então, o grande efeito da constitucionalização no direito tributário: a abertura aos ideais de justiça com a legitimação do ordenamento e a identificação de um ou mais valores que possam nortear a unidade do sistema. Na esteira do que afirma Klaus Tipke, também o direito tributário deve avançar em direção a um principio mais geral com o fim de a especialização desconectada do estudo dos tributos.[23] Neste passo, a ascensão da capacidade contributiva como elemento legitimador do ordenamento tributário permite a orientação de valores para a

[21] "Um dos problemas fiscais mais relevantes não se encontra na administração tributária, mas na legislação tributária, que tornou o sistema amplamente desarmônico com a realidade econômica atual. O sistema foi projetado para lidar com uma economia completamente diversa, existente entre as décadas de 60 e 70, quando o Brasil era um país essencialmente voltado a uma exploração individualizada e improdutiva do setor primário, a qual hoje se encontra sob a égide de uma estrutura empresarial organizada e extremamente eficiente." (SCAFF, Fernando Facury. *Contas à Vista: Não basta arrecadar-tributação pode desenvolver o país.* 2013. Acessável em: <http://www.conjur.com.br/2013-nov-05/contas-vista-nao-basta-arrecadar-tributacao-desenvolver-pais#autores>)

[22] NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, p. 382.

[23] TIPKE, Klaus. *Sobre a Unidade da Ordem Jurídica Tributária*. Tradução de Luis Eduardo Schoueri. *In:* Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado / coordenadores Luís Eduardo Schoueri, Fernando Aurélio Zilveti. São Paulo: Dialética, 1998.

interpretação e aplicação da norma tributária, possibilitando uma atribuição do seu sentido e legitimação.

A necessidade de orientação de sentido à norma tributária é sensivelmente verificável sob a luz dos fatores que abordamos nas linhas anteriores. A sociedade apresenta já elevado grau de complexidade e ostenta intensa pluralidade. Logo, o cumprimento da norma tributária não interessa somente ao contribuinte, individualmente. Podemos exemplificar que a uma determinada pessoa, contribuinte, exploradora de atividade econômica e adimplente com suas obrigações tributárias interessa, diretamente, que sua concorrente incorra nas mesmas obrigações tributárias pertinentes, sob pena de desigualdade de condições de concorrência na exploração da atividade econômica. Podemos perceber neste caso a plurisubjetividade da norma que demanda a salvaguarda de generalidade. Chega um momento em que também o direito tributário deve ser levado à sério. A aplicação da lei demanda análise axiológica e resgate de sentido.

Assim, passamos da teoria clássica do princípio de legalidade para, reconhecendo a importância dos valores constitucionais, aplicar ao direito tributário a ideia de juridicidade. Como resultado, podemos verificar a aproximação da legalidade com a capacidade contributiva em constante interação, permitindo a aplicação da norma tributária de forma determinável e previsível mas também atenta às demandas de justiça fiscal.

Para tanto, não somente a sua legitimação demanda observância constitucional, mas também a sua aplicação, momento em que devem ser considerados os múltiplos interesses em questão de forma a atender não somente as necessidades individuais mas também coletivas e sociais. E esta aplicação pode e deve ser realizada por todos os Poderes, Executivo e Judiciário que, adstritos aos ditames e objetivos constitucionais, se encontram no dever realizar uma justificável ponderação entre legalidade e capacidade contributiva. Esta adequação demanda alguma abertura da norma tributária, de forma que no processo de interpretação e aplicação possa ser extraída uma norma que reflita consonância com os objetivos constitucionais, dentro dos limites possíveis oferecidos pela lei.

Reconhece-se aqui a insuficiência da tradição formalista no trato da norma tributária e da presunção de que é possível a manutenção de um fechamento conceitual

inadequado à realidade contemporânea em nome da segurança jurídica[24] mas que, ao final, só compromete tal princípio. A racionalidade aplicada ao Direito exige uma aproximação com a justiça e sua ponderação com a segurança. No direito tributário, fica patente a demanda de que, em determinados casos, alguma abertura tipológica da norma se faz imperativa para permitir uma ponderação dos interesses e a extração de uma norma que apresente um grau satisfatório de segurança e justiça.

7. Conclusões

Conforme as premissas que procuramos desenvolver no presente estudo, esta visão do Direito Tributário não encontra mais plano de suporte. Dentre várias razões, podemos afirmar que: a) a crise de representatividade e a aguda influência do poder econômico causam severa desconfiança na manutenção da noção clássica da lei como vontade geral e legítima; b) o déficit democrático do poder executivo encontra-se superado nos moldes do Estado Democrático de Direito, devendo este um fiel cumprimento à Constituição e aos direitos fundamentais; c) a produção de leis, ainda que em escala industrial, é incapaz de acompanhar a velocidade e a complexidade da demanda de regulação gerada pelas relações sociais. Esta hipertrofia de leis enfraquece sensivelmente a segurança jurídica.[25]

Nestes termos, a falta de reposta aos direitos do cidadão torna-se ameaça que contraria os objetivos constitucionais e a necessidade de se alcançar uma tributação

[24] "Ao contrário do que uma concepção, alicerçada, na longa e persistente tradição positivista do direito fiscal, vem afirmando, os impostos não podem ter por limite apenas um conjunto de exigências de natureza formal polarizadas (quando não monopolizadas) no princípio da legalidade fiscal. Sobretudo num momento em que o estado fiscal atinge a dimensão que se conhece e a lei é cada vez mais alheia a todo o lastro de racionalidade que a assegurava como expressão dum direito justo, é imprescindível o apelo a toda uma trama de princípios materiais. Daí que a nalise dos limites constitucionais do dever de pagar impostos não se fique apenas pelos clássicos limites formais ligados à ideia de segurança jurídica, antes abarque também um significativo leque de limites materiais garantes na justiça fiscal." (NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2009, p. 683).

[25] "La inflación normativa se ha visto acompañada del grave menoscabo de la propia estructura formal de las normas legales. La certeza del Derecho, en cuanto posibilidad real de sus destinatarios de conocer y cumplir sus prescripciones, se ha resentido del aluvión normativo y de su continua modificación, pero en grado no menor de la prolijidad, complejidad y equivocidad de lenguaje en el que se expresaba las disposiciones legales. En esas circunstancias no sólo los ciudadanos, sino incluso el mismo legislador u los juristas — funcionários administrativos, jueces o abogados— tienen graves dificultades para conocer y aplicar el Derecho." (PEREZ LUÑO, Antonio-Enrique. La Seguridad Jurídica: uma garantia del derecho y la justicia. Boletín de la Facultad de Derecho, n 15. Universidad de Sevilla, 2000).

isonômica, baseada na capacidade contributiva, e ordenada com unidade de desígnios, capaz de transmitir a necessária determinabilidade e previsibilidade.

A noção de juridicidade tem um papel especial na aplicação da norma tributária: o de promover a sua aplicação de modo que se adeque o comando tributário ao sistema constitucional de forma a preservar as garantias fundamentais do cidadão contribuinte, mas também garantir a sua isonomia. Isto porque, no campo tributário, os reflexos de uma lei desprovida de generalidade se propagam, inexoravelmente, em sentido oposto ao da justiça. É neste ponto que a ideia de juridicidade supera a de mera legalidade. A complexidade da sociedade moderna já não comporta o fechamento quase absoluto da norma tributária, tese que só parece favorecer contribuintes com grande capacidade contributiva, porém dotados de astutas interpretações hábeis a encontrar de modo fácil as "brechas" da lei. Ora, não é possível mais tolerar um Direito que admita estratagemas. No direito civil, a constitucionalização surtiu o efeito de despatrimonializar seus paradigmas e irradiar os direitos fundamentais. A boa-fé é objetiva e afasta argumentos "sorrateiros". Da mesma forma, o direito tributário deve ser levado a sério. As consequências da deficiência na distribuição da carga tributária são desastrosas e a sonegação endêmica cria um ciclo vicioso de aumento e proliferação desregrada da carga tributária.

Referências

ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2012.

ÁVILA, Humberto. *Função da Ciência do Direito Tributário: do Formalismo Epistemológico ao Estruturalismo Argumentativo*. In: Revista Direito Tributário Atual, n 29. São Paulo: Dialética, 2013. P. 181-204.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 8 ed. Atualizada por Misabel Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BARROSO, Luis Roberto. *Neoconstitucionalismo e Constitucionalização do Direito (O Trinufo Tardio do Direito Constitucional do Brasil)*. In: Cláudio Pereira de Souza Neto e Daniel Sarmento. A Constitucionalização do Direito: Fundamentos Teóricos e Aplicações Específicas. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007.

_____. "*Aqui, lá e em todo lugar": A dignidade humana no direito contemporâneo e no discurso tradicional.* Revista dos Tribunais: Ano 101, vol. 919, 2012, pp. 127-196.

_____. *Vinte anos da Constituição Brasileira de 1988: o estado a que chegamos.* RDE – Revista de Direito do Estado, Ano 3, nº 10, 2008, pp. 25-66.

BECK, Ulrich. *Sociedade de Risco: rumo a uma outra modernidade*; tradução de Sebastião Nascimento – São Paulo: Ed. 34, 2010.

BINENBOJM, Gustavo. *Uma Teoria do Direito Administrativo – Direitos Fundamentais, Democracia e Constitucionalização*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006

CAMARGO, Margarida Maria Lacombe. *Hermenêutica e Argumentação: uma contribuição ao estudo do direito.* – 3ed.- Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e Justiça Tributária: Exequibilidade da Lei Tributária e Direitos do Contribuinte*. São Paulo: Malheiros, 2007.

_____. *Princípio da Capacidade Contributiva*. 3ªed. São Paulo, Malheiros Editores, 2003.

DUTRA, Micaela Dominguez. *A Capacidade Contributiva: elo de ligação entre os direitos fundamentais e humanos e a tributação.* Brasília: Instituto Brasiliense de Direito Público, 2008.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Miniaurélio: o minidicionário da língua portuguesa.* Coordenação de edição Marina Baird Ferreira; equipe de lexicografia Margarida dos Anjos. – 7.ed. – Curitiba: Ed. Positivo, 2008.

GRIMM, Dieter. *Constituição e Política*. Trad. Geraldo de Carvalho. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.

HOLMES JR, Oliver Wendell. *"The path of the law".* In: Harvard Law Review 10 (1897) 457, p. 469.

HOLMES, Stephen e SUNSTEIN, Cass, *The Cost of Rights- Why Liberty Depends on Taxes***,** New York and London: W. M. Norton, 1999.

LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito.* [METHODENLEHRE DER RECHTSWISSENSCHAFT. Berlin, 1991] Tradução de José Lamego. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2012.

LEHNER, Moris. *Consideração Econômica e Tributação conforme a Capacidade Contributiva. Sobre a Possibilidade de uma Interpretação Teleológica de Normas com Finalidades Arrecadatórias*. Tradução de Luis Eduardo Schoueri. *In:* Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado / coordenadores Luís Eduardo Schoueri, Fernando Aurélio Zilveti. São Paulo: Dialética, 1998.

NABAIS, José Casalta. *Direito Fiscal*. 6ª ed. Coimbra: Almedina, 2010.

_____. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra, Almedina, 2009.

PEREZ LUÑO, Antonio-Enrique. *La Seguridad Jurídica: uma garantia del derecho y la justicia*. Boletín de la Facultad de Derecho, n 15. Universidad de Sevilla, 2000.

RAWLS, John. *Uma Teoria da Justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 2008.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A Segurança Jurídica do Contribuinte: Legalidade, Não-surpresa e Proteção à Confiança Legítima*. Rio de Janeiro: Lumen Juirs, 2008.

_____. *Justiça, Interpretação e Elisão Tributária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.

_____. *Temas de Direito Constitucional Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

SARMENTO, Daniel. *O Neoconstitucionalismo no Brasil: Riscos e possibilidades. In: Filosofia e Teoria Constitucional Contemporânea*. Coord. Daniel Sarmento. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

SCAFF, Fernando Facury. *Contas à Vista: Não basta arrecadar - tributação pode desenvolver o país.* 2013. Acessável em: <http://www.conjur.com.br/2013-nov-05/contas-vista-nao-basta-arrecadar-tributacao-desenvolver-pais#autores>

SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. *Direito tributário e análise econômica do Direito: uma visão crítica.* Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; SARMENTO, Daniel. *Direito Constitucional: teoria, história e métodos de trabalho.* Belo Horizonte:Fórum, 2012. Pág. 40.

TIPKE, Klaus. *Moral Tributária do Estado e dos Contribuintes.* Tradução de Luiz Dória Furquim. – Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2012.

_____. *Sobre a Unidade da Ordem Jurídica Tributária.* Tradução de Luis Eduardo Schoueri. *In:* Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado / coordenadores Luís Eduardo Schoueri, Fernando Aurélio Zilveti. São Paulo: Dialética, 1998.

_____. "*Princípio da Igualdade e a Idéia de Sistema no direito Tributário*". In: Brandão Machado (coord.). Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira. São Paulo: Saraiva, 1984.

TIPKE, Klaus. YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva.* São Paulo: Malheiros, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Valores e princípios constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

_____. *Normas de Interpretação e Integração no Direito Tributário*. 4ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.