

Teoria Sistemática do Direito Tributário



Paulo Caliendo



Editora Fundação Fênix

Esta obra tem por objetivo o questionamento sobre qual a perspectiva de análise que se deve adotar no estudo do Direito Tributário, como devemos hierarquizar seus institutos, conceitos, e como aferir o grau de correção ou legitimidade de cada teoria que surge para explicar a constitucionalidade, legalidade ou adequação de cada novo tributo ou regulamentação tributária. A profusão de novas e contínuas normas jurídicas sobre a matéria exige um esforço incrível de sistematização que seja capaz de reencontrar a coerência do sistema jurídico tributário. Em nossa proposta de organização do estudo do Direito Tributário há a defesa de uma teoria sistemática, que supere os antecedentes conceitualismo e normativismo. O conceitualismo é um pensamento dirigido pelo estudo dos conceitos, que seriam entendidos como representação exata da realidade (essencialismo) e que entende o tributo como fenômeno do poder soberano. O normativismo parte do oposto, de um relativismo radical e desconhece a possibilidade de conhecimento das essências e, portanto, o estudo da norma pura e formal é o único estudo válido. O pensamento sistemático se caracteriza como um giro ético voltado para a compreensão dos valores, colmatados nos princípios e regras jurídicos. Trata-se do resultado mais acabado da convergência de importantes movimentos teóricos da modernidade.

Prof. Dr. Paulo Caliendo.



Editora Fundação Fênix



TEORIA SISTEMÁTICA DO DIREITO TRIBUTÁRIO

Série Direito

Conselho Editorial

Editor

Ingo Wolfgang Sarlet

Conselho Científico – PPG Direito PUCRS

Gilberto Stürmer – Ingo Wolfgang Sarlet

Marco Felix Jobim – Paulo Antonio Caliendo Velloso da Silveira

Regina Linden Ruaro – Ricardo Lupion Garcia

Conselho Editorial Nacional

Adalberto de Souza Pasqualotto – PUCRS

Amanda Costa Thomé Travincas – Centro Universitário UNDB

Ana Elisa Liberatore Silva Bechara – USP

Ana Maria DÁvila Lopes – UNIFOR

Ana Paula Gonçalves Pereira de Barcellos – UERJ

Angélica Luciá Carlini – UNIP

Augusto Jaeger Júnior – UFRGS

Carlos Bolonha – UFRJ

Claudia Mansani Queda de Toledo – Centro Universitário Toledo de Ensino de Bauru

Cláudia Lima Marques – UFRGS

Clara Iglesias Keller – WZB Berlin Social Sciences Center e Instituto Brasileiro de Ensino

Desenvolvimento e Pesquisa – IDP

Danielle Pamplona – PUCRS

Daniel Antônio de Moraes Sarmento – UERJ

Daniel Wunder Hachem – PUCPR e UFPR

Daniel Mitidiero – UFRGS

Denise Pires Fincato – PUCRS

Draiton Gonzaga de Souza – PUCRS

Eugênio Facchini Neto – PUCRS

Elda Coelho de Azevedo Bussinguer – UniRio

Fabio Siebeneichler de Andrade – PUCRS

Fabiano Menke – UFRGS

Flavia Cristina Piovesan – PUC-SP

Gabriel de Jesus Tedesco Wedy – UNISINOS

Gabrielle Bezerra Sales Sarlet – PUCRS

Germano André Doederlein Schwartz – UNIRITTER

Gilmar Ferreira Mendes – Ministro do STF, Professor Titular do IDP e Professor aposentado da UNB

Gisele Cittadino – PUC-Rio

Gina Vidal Marcilio Pompeu – UNIFOR

Giovani Agostini Saavedra – Universidade Presbiteriana Mackenzie – SP

Guilherme Camargo Massaú – UFPel

Gustavo Osna – PUCRS

Hermes Zaneti Jr

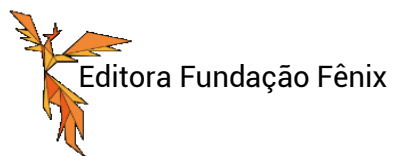
Hermilio Pereira dos Santos Filho – PUCRS
Ivar Alberto Martins Hartmann – FGV Direito Rio
Jane Reis Gonçalves Pereira – UERJ
Juliana Neuenschwander Magalhães - UFRJ
Laura Schertel Mendes
Lilian Rose Lemos Rocha – Uniceub
Luis Alberto Reichelt – PUCRS
Luís Roberto Barroso – Ministro do STF, Professor Titular da UERJ, UNICEUB, Sênior Fellow na Harvard Kennedy School
Miriam Wimmer - IDP - Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa
Mônia Clarissa Hennig Leal – UNISC
Otavio Luiz Rodrigues Jr – USP
Petryck de Araújo Ayala – UFMT
Paulo Ricardo Schier - Unibrasil
Phillip Gil França - UNIVEL – PR
Richard Pae Kim – UNISA
Teresa Arruda Alvim – PUC-SP
Thadeu Weber – PUCRS

Conselho Editorial Internacional

Alexandra dos Santos Aragão – Universidade de Coimbra
Alvaro Avelino Sanchez Bravo – Universidade de Sevilha
Catarina Isabel Tomaz Santos Botelho – Universidade Católica Portuguesa
Carlos Blanco de Morais – Universidade de Lisboa
Clara Iglesias Keller – WZB Berlin Social Sciences Center e Instituto Brasileiro de Ensino
Desenvolvimento e Pesquisa – IDP
Cristina Maria de Gouveia Caldeira – Universidade Europeia
César Landa Arroyo – PUC de Lima, Peru
Elena Cecilia Alvites Alvites – Pontifícia Universidade Católica do Peru
Elena Alvites Alvites - PUCP
Francisco Pereira Coutinho – Universidade NOVA de Lisboa
Francisco Ballaguer Callejón – Universidade de Granada - Espanha
Fernando Fita Ortega - Universidade de Valência
Giuseppe Ludovico - Universidade de Milão
Gonzalo Aguilar Cavallo – Universidade de Talca
Jorge Pereira da Silva – Universidade Católica Portuguesa
José João Abrantes – Universidade NOVA de Lisboa
José Maria Porrás Ramirez – Universidade de Granada – Espanha
Manuel A Carneiro da Frada – Universidade do Porto
Paulo Mota Pinto – Universidade de Coimbra
Pedro Paulino Grandez Castro – Pontificia Universidad Católica del Peru
Richard Pae Kim – Professor do Curso de Mestrado em Direito Médico da UNSA
Víctor Bazán – Universidade Católica de Cuyo

Paulo Caliendo

TEORIA SISTEMÁTICA DO DIREITO TRIBUTÁRIO



2ª Edição

Porto Alegre, 2024

Direção editorial: Ingo Wolfgang Sarlet
Diagramação: Editora Fundação Fênix
Concepção da Capa: Editora Fundação Fênix

O padrão ortográfico, o sistema de citações, as referências bibliográficas, o conteúdo e a revisão de cada capítulo são de inteira responsabilidade de seu respectivo autor.

Todas as obras publicadas pela Editora Fundação Fênix estão sob os direitos da Creative Commons 4.0 –
http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/deed.pt_BR

Logo da CAPES e nota de apoio; Auxílio CAPES/PROEX Nº 0776/2018, Processo Nº 23038.001021/2018-58



Série Direito – 96

**Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
(Câmara Brasileira do Livro, SP, Brasil)**

Caliendo, Paulo
Teoria sistemática do direito tributário [livro eletrônico] / Paulo Caliendo. -- 2. ed. -- Porto Alegre, RS : Editora Fundação Fênix, 2024. --
(Série direito ; 96)

PDF

Bibliografia.
ISBN 978-65-5460-134-4

1. Direito tributário 2. Direito tributário - Brasil 3. Direito tributário - Legislação - Brasil
I. Título. II. Série.

24-196879

CDU-34:336.2

Índices para catálogo sistemático:

1. Direito tributário 34:336.2

Tábata Alves da Silva - Bibliotecária - CRB-8/9253

DOI - <https://doi.org/10.36592/9786554601344>

AGRADECIMENTOS

Aos meus pais, Domigos Velloso (in memmorian) e Sílvia Caliendo, e à Juliana Damasio, minha esposa, com amor, admiração pela pesquisadora, pela bela alma e exemplo de boa pessoa.

Aos Professores Paulo de Barros Carvalho, Ricardo Lôbo Tôrres (in memmorian), Juarez Freitas, Sacha Calmon Navarro Coelho, Misabel Derz, Roque Carraza e Heleno Taveira Tôrres, mestres no saber e no modo de ser; exemplos para toda uma geração.

Aos Professores Hugo de Brito Machado, Hugo de Brito Machado Segundo, Paulo Ayres, Cesar Saldanha, Cláudia Lima Marques, Elisabeth Carrazza, Eurico de Santi, Gerd Rothman, Cristiano Carvalho, Bolzan de Moraes, Valério Mazzuoli, Ingo Sarlet, Luís Eduardo Schoueri, Roberto Quiroga, Araken de Assis e Paulo Coimbra, com amizade e admiração.

Aos Professores e colegas do Mestrado e da Graduação da PUC/RS e ao Coordenador Ingo Sarlet.

SUMÁRIO

| | |
|--|------------|
| INTRODUÇÃO | 15 |
| Capítulo 01 | 17 |
| Fundamentos de uma Teoria Sistemática do Direito Tributário | |
| 1.1. Pressupostos Metodológicos. | 17 |
| 1.1.1. Da passagem da compreensão de conceitos à compreensão da coerência da argumentação jurídica | 18 |
| 1.1.1.2. Características do pensamento sistemático | 22 |
| 1.2. Influxos teóricos para uma Teoria Sistemática. | 25 |
| Bibliografia Recomendada | 85 |
| Capítulo 02 | 91 |
| Dos Elementos de uma Teoria Sistemática do Direito Tributário: uma análise comparativa no pensamento conceitual, normativista e sistemático | |
| 2.1. Evolução Histórica do Pensamento Jurídico-Tributário: conceitualismo, normativismo e pensamento sistemático | 91 |
| 2.1.1. Modelo de Estado: do Estado Antigo ao Estado democrático de direito | 91 |
| 2.1.2. Escolas de Pensamento: da Pandectística à Teoria da Argumentação | 102 |
| 2.2. Das teorias sobre o sistema jurídico: sistema de conceitos, normas e valores (direitos fundamentais) | 116 |
| 2.2.1. A teoria do sistema jurídico no pensamento conceitualista | 116 |
| 2.2.2. A teoria do sistema jurídico no pensamento normativista | 119 |
| 2.2.3. A teoria do sistema jurídico no pensamento sistemático | 124 |
| 2.3. Modelo Argumentativo no pensamento conceitualista, normativista e sistemático: do problema da coerência material e formal | 141 |
| 2.4. Da compreensão do fato tributário: do fato gerador, da norma jurídico-tributária e do sistema de direitos fundamentais | 146 |
| 2.4.1. Do conceito de fato gerador | 146 |
| 2.4.2. Da norma jurídico-tributária no sistema tributário | 151 |

| | |
|---|------------|
| 2.5.3. Do dever fundamental de pagar tributos no sistema de direitos fundamentais | 161 |
| Conclusões Parciais | 167 |
| Bibliografia Recomendada | 169 |
| Capítulo 03 | 175 |
| Da teoria da imposição | |
| 3.1. Da ideia de Constituição para o Direito Tributário | 175 |
| 3.1.1. Pensamento Conceitual: estrutura de poder político | 178 |
| 3.1.2. Pensamento Normativista: estrutura normativa | 180 |
| 3.1.3. Pensamento Sistemático: sistema de direitos fundamentais | 183 |
| 3.2. Dos fundamentos do poder de tributar | 184 |
| 3.2.1. Pensamento Conceitual: do tributo como expressão da soberania fiscal à sua compreensão como relação jurídica | 189 |
| 3.2.1.1. Pensamento Conceitual: do tributo como expressão da soberania fiscal | 189 |
| 3.2.1.2. Pensamento Conceitual: tributo como relação jurídica | 199 |
| 3.2.2. Pensamento Normativista: do poder de tributar como competência tributária | |
| 3.2.3. Pensamento Sistemático: financiamento dos direitos fundamentais | 228 |
| 3.2.3.5. Considerações finais | 239 |
| Conclusões Parciais | 241 |
| Bibliografia Recomendada | 243 |
| Capítulo 04 | 247 |
| Da teoria dos Direitos Fundamentais | |
| Introdução | 247 |
| 4.1. Dos direitos fundamentais: conceito, natureza e classificação | 248 |
| 4.1.1. Elementos e características do Conceito de Direitos Fundamentais | 248 |
| 4.1.2. Elementos e características do Conceito | 250 |
| 4.1.3. Da cidadania multidimensional | 260 |

| | |
|---|------------|
| 4.2. Dos direitos fundamentais do contribuinte: conceito, natureza e classificação | 261 |
| 4.2.1. Pensamento Conceitual: Autolimitação do poder do soberano | 264 |
| 4.2.3 Pensamento Sistemático: proteção e promoção dos direitos fundamentais do contribuinte | 295 |
| Conclusões Parciais | 307 |
| Bibliografia recomendada | 309 |
| | |
| Capítulo 05 | 315 |
| Interpretação Constitucional | |
| Introdução | 316 |
| 5.1. Da interpretação jurídica no pensamento conceitual, normativista e sistemático | 316 |
| 5.1.1. Quanto à exigência de coerência judicial | 316 |
| 5.1.2. Quanto ao alcance da exigência de coerência judicial | 318 |
| 5.1.3. Quanto à resposta judicial | 320 |
| 5.2. Da interpretação jurídico-tributária no pensamento conceitual, normativista e sistemático | 321 |
| 5.2.1 Pensamento Conceitualista: teoria do tributo e do fato gerador | 321 |
| 5.2.2 Pensamento Normativista: Norma Jurídico-Tributária (Regra-Matriz de Incidência Tributária) | 327 |
| 5.2.3. Pensamento Sistemático: valores jurídicos (concretização de direitos fundamentais) | 334 |
| Considerações Críticas | 343 |
| Conclusões Parciais | 343 |
| | |
| Bibliografia recomendada | 344 |
| Considerações Finais | 347 |
| Referências Bibliográficas | 349 |

INTRODUÇÃO

Esta obra tem por objetivo o questionamento sobre qual a perspectiva de análise que se deve adotar no estudo do Direito Tributário, como devemos hierarquizar seus institutos, conceitos, e como aferir o grau de correção ou legitimidade de cada teoria que surge para explicar a constitucionalidade, legalidade ou adequação de cada novo tributo ou regulamentação tributária. A profusão de novas e contínuas normas jurídicas sobre a matéria exige um esforço incrível de sistematização que seja capaz de reencontrar a coerência do sistema jurídico tributário.

Além da inflação legislativa, dos erros técnicos e das distorções intencionais de agentes privados (*rent seeking*) que buscam a tomada dos escassos recursos públicos para seus interesses particulares os estudiosos do Direito Tributário são assediados por dezenas de teorias divergentes, construções analíticas sofisticadas e estudos comparados que se constituem em uma montanha desconexa de informações. A tarefa dos pesquisadores é tentar facilitar esta situação com a elaboração de um pensamento crítico capaz de auxiliar na organização das grandes questões em Direito Tributário, por meio de um método coerente.

O pensamento jurídico tributário alcançou no Brasil uma dimensão elevada pelas significativas contribuições de gerações de teóricos, que em um labor constante e sério dotou a disciplina dos mais importantes instrumentos de análise. Seria impossível citar todos os autores sem proceder a uma injustiça com um ou outro, sendo que muitos deles foram criadores de escolas de pensamento, que se dedicaram a resolver os complexos problemas do adequado equilíbrio entre o custeio do Estado, o financiamento dos Direitos Fundamentais e a proteção e promoção dos Direitos Fundamentais do contribuinte.

Em nossa proposta de organização do estudo do Direito Tributário há a defesa de uma teoria sistemática, que supere os antecedentes conceitualismo e normativismo. O conceitualismo é um pensamento dirigido pelo estudo dos conceitos, que seriam entendidos como representação exata da realidade (essencialismo) e que entende o tributo como fenômeno do poder soberano. O normativismo parte do oposto, de um relativismo radical e desconhece a

possibilidade de conhecimento das essências e, portanto, o estudo da norma pura e formal é o único estudo válido. O pensamento sistemático se caracteriza como um giro ético voltado para a compreensão dos valores, colmatados nos princípios e regras jurídicos. Trata-se do resultado mais acabado da convergência de importantes movimentos teóricos da modernidade.

Três grandes vertentes irão delimitar essa convergência de escolas de pensamento com matrizes teóricas distintas: i) *a teoria dos direitos fundamentais* ii) *a teoria da justiça* e a iii) *a teoria da argumentação*.

Estes três pilares estão intimamente conectados e vinculados, dado que a teoria moderna do constitucionalismo afirma que o objetivo do Estado Democrático de Direito é se constituir em um Estado de Direitos Fundamentais, ou seja, um Estado que pretende realizar os direitos fundamentais de primeira, segunda, terceira e mesmo de quarta dimensão. Dado que a Constituição pretende realizar os Direitos Fundamentais, esta deve prover os meios para custear estes direitos, que devem ser financiados com o pagamento de tributos, sem implicar em ofensa às limitações constitucionais ao poder de tributar.

Os tributos, por sua vez, devem ter o seu encargo dividido entre os cidadãos de modo equitativo e justo, de tal modo que uma *teoria sistemática do Direito Tributário* exige a compreensão de uma *teoria da justiça*. A aplicação concreta da teoria da justiça em matéria jurídica não pode ser entendida como mera aplicação, incidência ou subsunção normativa, de tal modo que a resolução legítima do inevitável conflito de valores em uma sociedade democrática somente pode ser encontrada no interior de uma *teoria da argumentação* a integridade e coerência argumentativa no âmbito de uma teoria. A teoria da *argumentação* irá fornecer o instrumental teórico adequado para que ocorra a formação de um consenso no conflito entre valores distintos em uma sociedade democrática, por meio da ponderação de interesses legítimos.

Porto Alegre, fevereiro de 2024.

*Paulo Caliendo*¹

¹ Professor Titular da PUCRS. Doutor em Direito (PUCSP). Doutor em Filosofia (PUCRS). Membro Permanente do PPGD-PUCRS. ID Lattes: 9047483160060734

Capítulo 01

Fundamentos de uma Teoria Sistemática do Direito Tributário

*"O método sem o sentido é vazio, o sentido sem método é cego"*².

SUMÁRIO

1.1. Pressupostos Metodológicos. 1.1. Da passagem da compreensão de conceitos à compreensão da coerência da argumentação jurídica. 1.1.1. Da passagem da compreensão de conceitos à compreensão da coerência da argumentação jurídica. 1.2. Novas Tendências Convergentes. 1.2.1 Teoria dos direitos fundamentais. 1.2.2. Teorias da justiça. 1.2.3. Teoria da argumentação. Considerações Parciais. Bibliografia Recomendada.

1.1 Pressupostos Metodológicos.

A *Teoria Sistemática do Direito Tributário* se firma sobre uma nova compreensão do fenômeno jurídico-tributário, especialmente pela incorporação de novos mecanismos de análise e pela revisão dos conceitos anteriormente estabelecidos, fruto da obra de diversos autores nacionais e estrangeiros, que utilizaram os mais modernos recursos metodológicos e filosóficos para construir uma teoria tributária que restabeleça a centralidade dos direitos fundamentais do contribuinte no Direito Tributário.

² Trata-se, este pensamento, de uma releitura da célebre frase de *Ernildo Stein*: "*Hermenêutica sem a filosofia analítica é cega e a filosofia analítica sem a hermenêutica é vazia*"; ver in *STEIN, Ernildo. A Consciência da História: Gadamer e a Hermenêutica*. In *Mais*, caderno especial de Domingo da Folha de São Paulo, 24/03/02. Sobre a importância do debate entre o método e sentido veja-se o entendimento de *MacIntyre* de que: "*alguns filósofos recentes supõem que a semântica é a filosofia primeira, deslocando a epistemologia de sua posição fundamental e escrevendo como se as discordâncias filosóficas devessem ser resolvidas, primeiramente, no nível da pesquisa semântica, as respostas às questões epistemológicas, metafísicas, éticas sendo, então, derivadas, pelo menos parcialmente, das descobertas dos semânticos. Mas não há razão particular para acreditar nisso. Prima facie, é tão razoável extrair conclusões sobre o que deve ser verdadeiro na filosofia da linguagem daquilo que é verdadeiro, digamos, epistemologicamente, quanto o contrário*", ver in *MACINTYRE, Alasdair. Justiça de quem? Qual racionalidade?* São Paulo: Loyola, 2001, p. 398.

1.1.1 Da passagem da compreensão de conceitos à compreensão da coerência da argumentação jurídica

Pode-se afirmar, de modo bastante simplificado, que o desenvolvimento do pensamento jurídico engloba uma sucessão de momentos na tentativa de compreensão do fenômeno jurídico. Os conceitos jurídicos são dinâmicos e sua vida obedece a uma evolução histórica, onde definições são propostas, testadas, descartadas e algumas aceitas e lapidadas.

Esses períodos, de modo tipológico, dividem-se em relação ao tema principal tratado e a sua primordial contribuição para o pensamento jurídico. Assim, podemos afirmar existir os três grandes modelos de pensamento: *i) conceitual; ii) normativo e iii) sistemático*³. Obviamente, outras formas de classificação do pensamento jurídico-tributário podem ser propostas, contudo, cremos que a elaboração proposta é capaz de auxiliar na compreensão exata da centralidade dos direitos fundamentais do contribuinte. Há um deslocamento histórico do objeto e método do Direito Tributário. O objeto do Direito Tributário se torna mais claro com a definição de conceitos; o método se torna mais preciso com o estudo normativo e, finalmente, a afirmação dos direitos fundamentais do contribuinte exsurge em uma Teoria Sistemática.

1.1.1.1 Do pensamento conceitual ao pensamento sistemático

O primeiro momento tenta estabelecer, como elemento central na compreensão do fenômeno jurídico, a noção de "*conceito jurídico*" e de suas espécies principais. Esse momento tem como principais representantes os juristas da *Pandectística*. Para esses autores, os conceitos jurídicos são unidades fundamentais

³ Alerta-se para o fato de que a tentativa de classificação e sistematização é sempre uma busca de redução de complexidades, ou seja, uma tentativa redutora de complexidades. Seu resultado simplificado ao mesmo tempo que permite a criação de mapas conceituais e compreensões, peca pela simplificação e por induzir a alguns resultados insatisfatórios. Sua ação em muito lembra o famoso mito do leito de *Procusto*. Conscientes deste fato adotamos um modo de *descrição tipificante*, ou seja, pela adoção de tipos ideais no pensamento jurídico (conceitual, normativo e sistemático) que possibilitam enxergar as linhas gerais de um mapa conceitual, mas não são justas, talvez, na demarcação precisa de autores e ideias.

para a correção do direito, isto é, para uma correta aplicação lógica, conduzindo necessariamente a uma decisão também correta (justa). Havia uma convicção decorrente do idealismo formal de que a *correção formal* (lógica) implicaria inevitavelmente a sua *correção material* (ética)⁴.

Um momento revolucionário no pensamento jurídico encontra-se na tese renomada de *Hans Kelsen* sobre o direito como sendo um sistema de normas jurídicas. Para *Kelsen*, o caráter jurídico de uma norma decorre de sua pertinência ao sistema de normas jurídicas⁵. Assim, a validade é característica de uma norma pertencer ou não ao sistema jurídico. O sistema recebe, então, o seu fechamento. Trata-se de um critério de identificação interno⁶. Todas as normas cuja validade possa ser deduzida de uma mesma norma fundamental formam um sistema.

Dessa forma, para *Kelsen*, o direito possui somente elementos de *coerência formal*, no sentido de que não existem elementos materiais próprios à norma jurídica. Assim, pode ser preenchida com os mais diversos valores sem comprometer a sua existência como fenômeno jurídico. A correção formal (validade de uma norma) não implica a sua correção material, visto que devemos suspender o juízo sobre este tema. O problema da justiça é um tema pré-jurídico.

O *pensamento sistemático* envolve movimentos distintos e difusos⁷. Sua principal característica está na crítica aos momentos anteriores e na busca de um novo paradigma, que, em determinados autores, encontra-se no esforço de obter

⁴ Cf. WIECKER, Franz. História do Direito Privado Moderno. Lisboa, Calouste Gulbenkian, 1980(?), p. 494. Segundo o autor: "o ponto de partida deste método é a convicção, baseada no ideal científico do idealismo formal, de que a justeza lógica, do ponto de vista conceitual e sistemático de uma frase, fundamenta também a sua correção material".

⁵ Uma das grandes novidades apresentadas pelas obras de *Kelsen* está neste direcionamento a uma "teoria do ordenamento jurídico", ao entender o direito como um sistema de normas. Nesse sentido, entende Norberto Bobbio que: "Confróntese la teoría de Kelsen con una de las obras más importantes de la teoría general del Derecho que la precedió: *Subjektives Recht und juristische Norm (Derecho subjetivo y norma jurídica, 1878)* de Augusto Thon. Lo que falta totalmente en la obra de Thon, al lado de muchos sutiles análisis de algunas partes del sistema jurídico, es la idea del ordenamiento jurídico como sistema", (grifos nossos), ver in BOBBIO, (1980, p. 251).

⁶ Iremos utilizar aqui a terminologia desenvolvida por *Joseph Raz*. Para o autor, o critério de identidade responde a seguinte questão: "que leis formam um dado sistema?" ("which laws form a given system?"), RAZ (1978, p. 01).

⁷ Alguns autores chamam esta fase de *pós-positivista*, em oposição às fases antecedentes (jusnaturalismo e positivismo), ver, nesse sentido, o relato de RANGEL, Helano. Breve Teoria sobre a Teoria dos Direitos Fundamentais de Robert Alexy. Revista Diálogo Jurídico. Fortaleza, n. 5, ano 5, p. 301-316, 2006. p. 301 a 315. Nesta estrutura os direitos fundamentais são positivados por meio de normas jurídicas com a forma de princípios jurídicos.

uma análise mais completa do fenômeno jurídico. Nesse momento procura o Direito procurar superar o *conceito* (expressão da relação *essência-representação*) e *norma* (expressão pura de forma) pela ideia de *discurso jurídico*, como unidade básica de compreensão do fenômeno do jurídico. Supera-se a ideia de encadeamento conceptual ou de pirâmide normativa pela noção de *argumentação jurídica*, como contexto de realização do discurso jurídico. Será no âmbito de argumentação jurídica, e não no encadeamento de conceitos ou normas, que iremos encontrar os critérios de correção e crítica das proposições jurídicas⁸.

São exemplos de temáticas próprias às preocupações desse modelo: estudos sobre os "*princípios*" e "*regras*" (*Dworkin* e *Hart*); da "*argumentação*" (*Perelman*, *MacCormick*, *Toulmin* e *Alexy*); e da "*coerência*" do discurso jurídico (*Dworkin*, *Raz*, *Jaap Hage* e *Peczник*).

As insuficiências do pensamento normativista, especialmente em *Kelsen*, exigiram a adoção de soluções inovadoras. Duas ordens de respostas serão encontradas, especialmente, na afirmação dos princípios (*Ronald Dworkin*) e regras (*H. L. Hart*). Para *Dworkin*, os casos difíceis (*hard cases*) demonstram a impropriedade do modelo positivista, visto que, no modelo normativista de *Kelsen*, quando da impossibilidade da simples subsunção normativa, estaria o julgador livre para preencher a norma discricionariamente com os seus valores.

Para *Dworkin*, a decisão judicial deve estar lastreada em conteúdo moral encontrável no ordenamento. Assim, o julgador não se encontra totalmente livre na atividade interpretativa, dado que, sendo uma autoridade pública, é responsável politicamente por seus julgamentos⁹. Dessa forma, para este autor, o critério de correção formal é insuficiente e, tampouco, conduz automaticamente à correção material, sendo necessária a sua verificação no caso concreto.

⁸ Tem-se, nesse ponto, a relevante elaboração de Robert Alexy sobre a Teoria da Argumentação Jurídica.

⁹ Cf. COUTINHO, Kalyani Rubens Muniz. A proposta de Ronald Dworkin na interpretação judicial dos *hard cases*. Disponível em: <<http://www.avocato.com.br/doutrina/ed0006.2003.lcn0001.htm>>. Acessado em: 26.03.2004.

Herbert Hart, por sua vez, irá indicar a presença de um enfoque pragmático do fenômeno jurídico, ao analisar especialmente o papel do julgador e dos usos institucionais da linguagem jurídica. As normas serão analisadas em seus aspectos interno (guia de conduta) e externo (práticas)¹⁰. Desse modo, o reconhecimento do jurídico ocorre a partir da integração de regras primárias e secundárias, sendo que estas últimas estabelecem critérios para identificação, modificação e criação de normas. Para *Hart*, a correção formal assume contornos institucionais, correlativa a uma determinada prática. No interior dessa prática será possível encontrar um critério de correção material (mínimo ético).

As *teorias da argumentação* irão apresentar o problema de modo instigantemente novo. São representantes de giro argumentativo: *Perelman*, *MacCormick*, *Toulmin* e *Alexy*. Esses autores possuem em comum a passagem da análise centrada no fenômeno normativo para a verificação do problema da argumentação jurídica. As insuficiências da análise normativa decorrem de sua incapacidade em entender o discurso jurídico. A partir desses estudos, pode-se verificar que a correção na aplicação do direito deve ser analisada com o auxílio dos conceitos de consistência e coerência.

Dado o horizonte estabelecido de pesquisa sobre o discurso jurídico e de suas formas de integração formal e material, foram aprofundados os estudos sobre a coerência do discurso jurídico. São autores relevantes sobre o assunto: *Ronald Dworkin*, *Joseph Raz*, *Jaap Hage* e *Peczniak*. Esses tentam estabelecer a natureza, sentido e alcance do discurso coerente.

Será partindo dessas premissas que iremos entender que a atualidade do estudo do direito tributário está na verificação dos critérios de coerência e consistência do discurso jurídico. Contudo, iremos tratar inicialmente dos principais momentos do pensamento em Direito Tributário.

¹⁰ Cf. BASTOS, Aurélio Wander. O Conceito de Direito e as Teorias Jurídicas da Modernidade. Disponível em: <<http://www.estacio.br/graduacao/direito/revista/revista1/artigo2.htm>>. Acessado em: 26.03.2004.

1.1.1.2 Características do pensamento sistemático

Podemos listar como principais características do pensamento sistemático:

A. Denominação

Não há um acordo específico entre os autores sobre a filiação da existência de uma escola sistemática do pensamento jurídico, pelo qual acreditamos corresponder a uma vertente ou movimento de ideias, englobando diversas formas de pensar o jurídico. Tampouco a denominação se refere a uma tomada de partido sobre a dicotomia estabelecida na década de trinta entre os partidários da tópica, representados por *Vieweg*¹¹ e os defensores de um pensamento sistêmico, dentre os quais se destacam *Forsthoff*¹² e *Canaris*¹³.

O pensamento jurídico contemporâneo permite uma conciliação entre unidade, sistema e a abertura para um pensamento problemático, de tal modo que a principal força da Constituição decorra da resolução leal e justa dos conflitos e das colisões de interesses. A denominação utilizada pretende englobar todos estes sentidos de uma compreensão articulada de princípios, regras e valores e não apenas uma noção de sistema vazia de conteúdo.

B. Teoria sistemática

A Teoria sistemática é uma forma de compreensão do fenômeno jurídico, com objeto e método coerentes, em uma adequação entre forma e conteúdo. Nesse modelo, tanto o aspecto formal, quanto o aspecto material possuem relevância. Não

¹¹ Cf. VIEWEG, Theodor. *Topik und Jurisprudenz*. Ver versão em espanhol: VIEHWEG, Theodor. *Topica y Jurisprudencia*. Tradução de Díez Picazo Pence de León. Madrid: Taurus, 1964. Traducción del título original *Topik und Jurisprudenz*.

¹² Cf. FORSTHOFF, Ernst. *Verfassungsprobleme des Sozialstaates*, Münster 1954.

¹³ Cf. *Systemdenken und Systembegriff in der Jurisprudenz*, entwickelt am Beispiel des deutschen Privatrechts, Berlin 1969, 169 S., 2., überarbeitete Auflage 1983. Ver tradução para o português: CANARIS, Claus Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*. 2. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996.

se trata de uma teoria essencialmente formalista, tampouco é uma teoria puramente essencialista.

A Teoria Sistemática não se confunde com a interpretação sistemática. A primeira é um modelo teórico de pensamento jurídico, a outra uma técnica de interpretação, ao lado de outras técnicas, tais como o método gramatical, histórico ou lógico.

O pensamento sistemático possui abertura interpretativa, que parte do caso concreto para reencontrar seu sentido no sistema. Nele a função das normas é tão relevante quanto a estrutura normativa, dado que a análise do discurso jurídico ocorre em três níveis interligados (sintático, semântico e pragmático).

c. A centralidade da ideia de Sistema Jurídico

A ideia de sistema, conforme *Canaris*, fundamenta-se na justiça e na sua concretização pelo princípio da igualdade e da generalidade. Esta situação permite a afirmação de *Juarez Freitas* de que o sistema é uma rede axiológica e hierarquizada topicamente de princípios fundamentais, regras e valores, que fundamentam o Estado Democrático¹⁴.

Um movimento importante será o surgimento de tendências convergentes em filosofia do Direito sobre temáticas que apareciam separadas pela tradição analítica da filosofia anglo-saxônica e da tradição continental¹⁵. Os primeiros autores a constatarem este fenômeno foram *Karl-Otto Apel*, em sua obra "*Transformação da filosofia vol. 1 - Filosofia analítica, semiótica, hermenêutica*"¹⁶, de 1973, e *Ernest Tugendhat*, na obra "*Apresentação para uma Introdução à Filosofia Analítica*"¹⁷, de

¹⁴ Cf. FREITAS, Juarez. A interpretação sistemática do Direito. São Paulo: Malheiros, 3ª ed., 2002, p. 54.

¹⁵ Nesse sentido, veja-se PUNTEL, Lorenz B. É possível um diálogo produtivo entre a filosofia tradicional ("*continental-européia*") e a filosofia analítica? Revista Estudos Jurídicos. São Leopoldo: Unisinos, vol. 4, n. 06, 2003, p. 19-56.

¹⁶ Cf. APEL, Karl-Otto. Transformation der Philosophie, Bd. 1. Sprachanalytik, Semiotik, Hermeneutik, 1973.

¹⁷ Talvez o maior ponto de intersecção das duas correntes filosóficas seja o objetivo expresso de ambas (tradicionais e analíticos) em construir uma abordagem pós-metafísica, que supere tanto as estruturas centradas no sujeito, quanto àquelas centradas no objeto, substituindo-as por uma abordagem que toma a linguagem como centro de referência da intersubjetividade e da compreensão da realidade. A hermenêutica ser a primeira tendência filosófica a defender que inexistente ponto de vista independente de nossos valores e compreensões de tal modo que a filosofia analítica irá recepcionar

1976, que foi traduzida para o inglês como "*Filosofia Tradicional e Filosofia Analítica*" (*Traditional and Analytical Philosophy*)¹⁸. Ocorrerá na filosofia um movimento convergente entre duas tendências separadas, e mesmo antagônicas, na filosofia contemporânea, que permitirá a viabilidade da existência de um diálogo genuíno e complexo entre a *tradição* e a *filosofia analítica*, ou seja, na possibilidade de encontrarmos um modo de articulação entre problemas centrais da filosofia continental, tal como a justiça, com o máximo de transparência e rigor metodológico.

Esse fenômeno de convergência de diferentes tendências filosóficas será constatado por *Gianni Vattimo* no Prefácio da excelente obra de *Franca D'Agostini* "*Analíticos e Continentais*". Nessa obra verifica-se uma histórica tensão entre duas grandes linhas de pensamento, de um lado encontramos uma "*analítica da verdade*" e de outro uma "*ontologia da atualidade*". Para o autor a linha *hegeliana* é aquela tendência filosófica que se preocupa principalmente com a concretude histórica das formas de vida, das linguagens e dos problemas da historicidade e de uma linha *kantiana*¹⁹ concentrada nos problemas da lógica, da racionalidade, da epistemologia e das condições transcendentais do conhecimento²⁰. A primeira linha de *pensamento hegeliano* passa a ser identificada genericamente como sendo própria da *filosofia continental*, mesmo que nem toda a filosofia do continente europeu possa ser considerada, do mesmo modo que a filosofia de matriz *kantiana* passa a ser considerada como analítica. Essa dicotomia entre *filosofia analítica e continental*;

esta preocupação de modo explícito. Tal entendimento fica expresso na obra de *Tugendhat* intitulada "*Método Filosófico a partir do ponto de vista analítico*" (*Philosophical Method from an Analytic Point of View*) de 1989, que irá defender o caráter ontológico da linguagem e a ausência de fenômeno extralinguístico. Ver in ZABALA, Santiago et HASKELL, Michael. *The Hermeneutic Nature of Analytic Philosophy: A Study of Ernst Tugendhat*. New York: Columbia University Press, 2008.

¹⁸ Cf. TUGENDHAT, Ernst. *Vorlesungen zur Einführung in die sprachanalytische Philosophie*. Frankfurt am Main: Suhrkamp, 1976.

¹⁹ A relação de "*parentesco*" entre a *filosofia kantiana* e a *filosofia analítica* foi demonstrada na obra de *Robert Hanna* denominada "*Kant and the foundations of analytic philosophy*", publicada em 2001 e traduzida para o português sob o título "*Kant e os fundamentos da filosofia analítica*", em 2005. Segundo o autor: "[mas] o acontecimento mais profundo é que a tradição analítica emergiu da filosofia de Kant no sentido de que seus membros conseguiram definir e legitimar suas opiniões por intermédio unicamente de um engajamento intensivo e extensivo com a primeira Crítica e uma rejeição parcial ou completa a ela. Portanto, creio que a carreira como um todo da análise até Quine reflete quase à perfeição a sagaz afirmação de Alberto Coffa sobre a fase positivista ou empirista lógica da tradição - que ela 'nasceu do esforço de se evitar a teoria do a priori de Kant'"; ver in HANNA, Robert. *Kant e os fundamentos da filosofia analítica*. Coleção Idéias, n. 17, São Leopoldo: Unisinos, 2005, p. 21.

²⁰ Cf. VATTIMO, Gianni et Prefácio. D'AGOSTINI, Franca. *Analíticos e Continentais*. São Leopoldo: Unisinos, Coleção Idéias, p. 15.

entre *verdade e atualidade* ou *argumentação e narrativa*; *filosófica científica e humanismo* apresentam-se na filosofia contemporânea sujeita a um movimento de convergência ou mesmo de superação.

1.2 Influxos teóricos para uma Teoria Sistemática

A riqueza de escolas e movimentos filosóficos impede um estudo de todas as escolas envolvidas e mesmo um trabalho aprofundado de cada uma delas, o que fugiria ao objeto do presente trabalho. Dessa forma, o objeto do presente estudo será uma breve revisão das principais contribuições teóricas que formataram as características principais da Teoria Sistemática.

Três grandes matrizes teóricas da teoria sistemática são: i) *a teoria dos direitos fundamentais*; ii) a reafirmação da importância de uma *teoria da justiça fiscal* e a iii) *a teoria da argumentação*²¹.

²¹ Adota uma posição semelhante Agustín José Menéndez ao defender três pilares para uma *teoria democrática do Direito Tributário (general theory of democratic tax Law)*: "*ethical constructivism (ethics), deliberative democracy (political theory) and post-positivism (legal theory) (...)*"; ver in MENÉNDEZ, Agustín José. *Justifying Taxes*, Law and Philosophy Series n 51, Kluwer, Dordrecht, 2001, p. 03. Apesar da obra de Menéndez se inserir dentre as obras que assumem uma posição sistemática sobre o Direito Tributário, ela falha ao não reconhecer o aspecto mais relevante de uma teoria democrática do Direito Tributário: *a sua fundamentação na teoria dos direitos fundamentais*. Esta lacuna pode ser observada no conceito do autor sobre tributação: "*2. Taxes can be defined as the transfers of resources from individuals to public institutions for the purpose of providing material resources with which to finance the tasks which have been assigned to public institutions*"; ver in MENÉNDEZ, Agustín José. *Justifying Taxes*, Law and Philosophy Series n 51, Kluwer, Dordrecht, 2001, p. 324. Como se pode notar, esta definição de tributação ainda se assemelha com as posições do pensamento conceitualista e normativista de tributo, visto que não percebe a riqueza do impacto da teoria dos direitos fundamentais para a fundamentação da tributação em um Estado Democrático de Direito. Os tributos não servem apenas para financiar tarefas designadas por instituições públicas, dado que a tributação fundamenta-se na realização dos direitos individuais, principalmente, por meio da proteção e promoção dos direitos fundamentais. Em nosso entender, faltam nessa definição três requisitos fundamentais para uma compreensão adequada da tributação em um Estado democrático: i) o *individualismo metodológico*, ii) a *concepção econômica do tributo (não financista)* e iii) a *concepção constitucional do tributo*. O *individualismo metodológico* parte do postulado da existência de direitos individuais para firmar todos os demais deveres e direitos, e busca uma forma de financiar a sua proteção e promoção e não o contrário, ou seja, a montagem de uma listagem de necessidades públicas a serem financiadas por indivíduos. A *concepção econômica do tributo*, por sua vez, parte do postulado que a tributação pretende mais do que meramente buscar recursos, visto que a tributação pode servir para regular políticas econômicas e sociais, tais como a família, a cultura, etc.; sem o ingresso de recursos monetários. Por fim, a *teoria constitucional do tributo* entende a tributação como um dever fundamental vinculado à realização de direitos fundamentais, erguendo o problema da tributação da mera esfera administrativa para um nível constitutivo da sociedade política (constituição material).

Estes três pilares estão intimamente conectados e interligados. Primeiro, está a afirmação da centralidade de uma teoria dos Direitos Fundamentais, ou seja, um Estado que pretende realizar os direitos fundamentais de primeira, segunda, terceira dimensão e quarta dimensão.

A proteção dos direitos fundamentais do contribuinte por meio de limitações ao poder de tributar não impede a observação do caráter funcional dos tributos. Estes servem para financiar os Direitos Fundamentais e a Constituição esta deve prover os meios para custear esses direitos, que possuem logicamente um custo. A condição de financiamento desse custo dá-se mediante o pagamento de tributos. Não pode, contudo, essa finalidade geral de financiamento de direitos fundamentais sociais ser argumento para ofensa direta aos direitos fundamentais do contribuinte.

Os tributos, por sua vez, devem ter o seu encargo dividido entre os cidadãos de maneira equitativa e justa, de tal forma que uma *teoria sistemática do Direito Tributário* exige a compreensão de uma *teoria da justiça*. Esta reafirma a ideia de que o sistema jurídico não é apenas um conjunto de normas sem sentido axiológico, mas um conjunto normativo preenchido por valores, especialmente definidos no texto da Constituição. Não se pode igualmente com base em argumentos meramente valorativos ou axiológicos, ou em uma aclamação da justiça fiscal fragilizar os direitos fundamentais do contribuinte.

A aplicação concreta da teoria da justiça em matéria jurídica não pode ser entendida como mera aplicação, incidência ou subsunção normativa, de tal modo que a resolução legítima do inevitável conflito de valores em uma sociedade democrática somente pode ser encontrada no interior de uma *teoria do discurso jurídico* que privilegie a coerência argumentativa no âmbito de uma *teoria da argumentação*. A teoria da argumentação irá fornecer o instrumental teórico adequado para que ocorra a formação de um consenso no conflito entre valores distintos em uma sociedade democrática, por meio da ponderação de interesses legítimos. De outro lado, uma teoria da argumentação não afasta os métodos de interpretação previstos pelo ordenamento jurídico para a solução de conflitos normativos, tais como o literal, lógico ou histórico. Não se trata uma autorização retórica para novamente se expandir ou eliminar as limitações constitucionais ao poder de tributar.

Estas três correntes, plurais em sua composição e ricas nas propostas e divergências, irão constituir os pressupostos de uma nova interpretação sistemática, bem como estas inovações irão alicerçar os fundamentos de uma *Teoria Sistemática do Direito Tributário*.

1.2.1 Teoria dos direitos fundamentais e seus fundamentos

A Teoria Sistemática do Direito Tributário está essencialmente assentada em uma *teoria dos direitos fundamentais*. Diversos autores contribuíram para destacar a relevância dos direitos fundamentais para a teoria jurídica, dentre os quais podemos citar, dentre outros, *Robert Alexy* (1984)²² e *Ronald Dworkin* (1977)²³ em suas obras seminais: "*Teoria dos Direitos Fundamentais*" (*Theorie der Grundrechte*) e "*Levando os direitos a sério*" (*Taking rights seriously*).

a) *Crítica ao Neoconstitucionalismo*

Uma Teoria Sistemática do Direito Tributário não se confunde, identifica ou necessita assentar-se no denominado *neoconstitucionalismo*. Este possui como fundamento histórico o fenômeno de reconstitucionalização, principalmente dos países europeus (Itália, Alemanha, Espanha e Portugal). Este movimento democrático redefiniu o papel da Constituição e do próprio desenho do Estado Democrático de Direito.

Luis Roberto Barroso apresenta como principais referências deste modelo a *Lei Fundamental de Bonn* (1949), a criação do Tribunal Constitucional Federal (1951); a Constituição da Itália (1947), a Corte Constitucional da Itália (1956); a reconstitucionalização de Portugal (1976) e da Espanha (1978)²⁴.

²² Cf. ALEXY, Robert. *Teoria de los Derechos Fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001.

²³ Cf. DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

²⁴ São obras do autor de referência sobre o assunto: BARROSO, Luís Roberto. *Influência da reconstitucionalização de Portugal sobre a experiência constitucional brasileira*. *Themis - Revista da Faculdade de Direito da Universidade Nova de Lisboa, Edição Especial*, p. 71, 2006. _____. *O começo da história. A nova interpretação constitucional e o papel dos princípios no direito brasileiro*, In: *Temas de direito constitucional*, t. III, 2005. _____. *Fundamentos teóricos e filosóficos do novo direito constitucional brasileiro (pós-modernidade, teoria crítica e pós-positivismo)*, In: *Temas*

No Brasil o *neoconstitucionalismo* se firma com a reconstitucionalização do país com a promulgação da Constituição de 1988. O *neoconstitucionalismo* irá apresentar como seus fundamentos filosóficos a superação do modelo positivista baseado em regras, por um modelo edificado sobre um sistema de direitos fundamentais estruturado sobre o conceito de dignidade da pessoa humana.

Segundo *Barroso*, o *neoconstitucionalismo* possui três grandes pilares teóricos: a) o reconhecimento de força normativa à Constituição; b) a expansão da jurisdição constitucional e c) o desenvolvimento de uma nova dogmática da interpretação constitucional²⁵.

O *reconhecimento de força normativa à Constituição* alterou a percepção sobre o sentido e o significado do texto constitucional. Inicialmente a Constituição era vista tão somente como uma carta política de estruturação dos poderes do Estado e passou a ser vista no novo modelo como uma norma jurídica estruturante de todos os momentos da vida cidadã²⁶. A ideia da supremacia da Constituição implica na solução do paradoxo de normas "*protegidas*" ou "*imodificáveis*" no âmbito da democracia, visto que o princípio democrático impõe a supremacia do interesse da maioria atual sobre decisões pretéritas. Há uma tensão entre as vontades dos antigos e as "*verdades reveladas*" pelos fundadores da Constituição (*founding fathers*) e os novos desafios sociais.

A *expansão da jurisdição constitucional* se caracteriza por um movimento de superação do entendimento da lei como expressão da vontade geral (França) ou de soberania do parlamento (Inglaterra), por uma concepção de supremacia da Constituição e dos direitos fundamentais, com a noção de sua imunidade perante o legislador infraconstitucional. O fenômeno de criação de Cortes Constitucionais se

de direito constitucional, t. II, 2003; Revista de Direito Administrativo, 225/5, julho a setembro de 2001; Revista da EMERJ, 15/11, 2001; Interesse Público, 11/42, 2001; Revista da AJUFE, 67/51, julho a setembro de 2001; Revista Trimestral de Direito Público, nº 29, 2002. _____. A nova interpretação constitucional: ponderação, direitos fundamentais e relações privadas. Editora Renovar, 2003.

²⁵ Cf. BARROSO, Luís Roberto. Neoconstitucionalismo e constitucionalização do Direito. O triunfo tardio do Direito Constitucional no Brasil. Jus Navigandi, Teresina, ano 9, n. 851, 1 nov. 2005. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=7547>>. Acesso em: 03 out. 2008.

²⁶ *Konrad Hesse* foi um dos primeiros constitucionalistas a ressaltar a força normativa do texto constitucional expressa na *vontade da constituição (Wille zur Verfassung)*, em sua obra "*A força normativa da Constituição*" (*Die normative Kraft der Verfassung* - 1959).

espalhou pelo continente europeu e depois pelo mundo, tendo como momentos marcantes: Alemanha (1951), Itália (1956), Chipre (1960), Turquia (1961), Grécia (1975), Espanha (1978), Portugal (1982), Bélgica (1984), Polônia (1986), Argélia (1989), Hungria (1990), Rússia (1991), República Tcheca (1992), Romênia (1992), República Eslovaca (1992) e Eslovênia (1993), África do Sul (1996), Moçambique (2003). Somente o Reino Unido, a Holanda e Luxemburgo mantiveram o modelo anterior de supremacia parlamentar, sem a possibilidade de controle constitucional por uma corte especializada. No Brasil, apesar de já existirem modelos anteriores (EC nº 16, de 1965), é somente com a nova Constituição de 1988 que irá se firmar uma verdadeira ampliação do direito de propositura, bem como a regulamentação das normas sobre as ações diretas de inconstitucionalidade.

A *tensão entre a democracia e a Constituição* e a harmonia entre os poderes legislativo, judiciário e executivo foram motivo de muitos estudos e, particularmente, a experiência constitucional norte-americana foi a que mais avançou no estabelecimento de medidas de equilíbrio institucional por meio da aplicação de *freios e contrapesos* para garantir técnicas de "*auto-restrição na atividade de revisão da legislação*" (*judicial self-restraint*)²⁷. Desse modo, o controle da atividade legislativa pelo Judiciário passa a ser entendido apenas como sendo uma exceção. Dentre as técnicas utilizadas e importadas do direito estrangeiro, podemos citar²⁸: i) *cases and controversies*; ii) *standing to sue*; iii) *precedent*; iv) *comity*; v) *political questions*²⁹.

²⁷ Cf. SANTOS, Gustavo Ferreira. Neoconstitucionalismo e democracia. Brasília a. 43 n. 172 out./dez. 2006, p. 46.

²⁸ Cf. SOUSA, João Ramos de. Self-Restraint. *Sub judice*: justiça e sociedade, Lisboa, n. 12, jan./jun. 1998.

²⁹ Estas técnicas apresentam, segundo Gustavo Ferreira Santos, as seguintes características: *cases and controversies* entende que a controvérsia deve ser delimitada apropriadamente, de modo a permitir uma decisão precisa e não uma mera opinião. A *standing to sue* requer a exigência de que a parte prove o interesse direto na solução do caso. A regra do *precedent* vincula das decisões atuais às decisões anteriores, limitando os casos de reapreciação às razões suficientes para tanto. A regra do *comity* harmoniza o modelo judicial em âmbito federativo, ao exigir a exaustão dos recursos aos tribunais estaduais, como condição de recurso às cortes superiores. A regra das *political questions* pretende afastar os julgamentos de casos eminentemente políticos, limitando as decisões às questões jurídicas *stricto sensu*. Ver, nesse sentido, SANTOS, Gustavo Ferreira. Neoconstitucionalismo e democracia. Brasília a. 43 n. 172 out./dez. 2006, p. 50.

Estas permitem o *desenvolvimento de uma nova dogmática da interpretação constitucional* pela superação da interpretação tradicional das normas jurídicas e pela incorporação radical de novos elementos teóricos sobre a resolução de conflitos normativos (tese da supremacia da Constituição, da presunção de constitucionalidade dos atos normativos do Poder Público, da interpretação conforme a Constituição, o da unidade, coerência, da razoabilidade e o da efetividade). Dentre as novas categorias inseridas na interpretação podemos citar: as cláusulas gerais, os princípios, as colisões de normas constitucionais, a ponderação e a argumentação.

O *neoconstitucionalismo* foi assentado, segundo Barroso, em três pilares: i) histórico, na reconstitucionalização da metade final do século XX; ii) filosófico, na afirmação do pós-positivismo e na reaproximação entre Direito e ética; e iii) teórico, com a afirmação da força normativa da Constituição, da expansão da jurisdição constitucional e do desenvolvimento de uma nova dogmática da interpretação constitucional.

Prieto Sanchís sintetizou o *neoconstitucionalismo* da seguinte forma: "*mais princípios que regras; mais ponderação que subsunção; mais Constituição que lei; mais juiz que legislador*"³⁰. Trata-se de um movimento de superação do clássico dualismo entre jusnaturalismo e positivismo, em que assumem um papel de destaque as normas de direitos fundamentais, dado que elas podem ser caracterizadas como fusão dos valores morais históricos de uma comunidade³¹. É a riqueza da complexidade da compreensão dos direitos fundamentais que impôs uma nova revisão da tensa relação entre positivismo, realismo e jusnaturalismo.

A Teoria Sistemática não se identifica ou se assenta no Neoconstitucionalismo e, inclusive, se distingue deste. Um ponto de semelhança é de que uma concepção sistemática parte do postulado de que o Direito é composto por um conjunto de normas fundamentadas sobre valores, ou seja, o ordenamento

³⁰ Cf. PRIETO SANCHÍS, Luis. Sobre el neoconstitucionalismo y sus implicaciones. In: Justicia Constitucional y Derechos Fundamentales. Madrid: Trotta, 2003, p. 101. Idem. Ley, principios, derechos. Madrid: Dykinson, 1998, p. 35.

³¹ Cf. VALE, André Rufino do. Aspectos do Neoconstitucionalismo. Revista Brasileira de Direito Constitucional – RBDC n. 09 – jan./jun. 2007, p. 70.

jurídico tem em sua essência a preocupação com a realização de determinados "estados de coisas" (*fins*). O direito em suas prescrições emanará não somente comandos normativos, mas proposições estruturadas com fulcro em valores afirmados socialmente no texto constitucional. Desse modo, a concepção sistemática terá um caráter deontológico orientado por valores e não apenas axiológico, visto que o sistema jurídico não pode ser composto meramente por uma afirmação de valores, mas deve prever como estes valores constitucionalizados irão se concretizar por meio de comandos normativos. Mas as semelhanças param por este aspecto. Uma das principais distinções está na ideia de uma jurisdição constitucional ativa e todos os riscos inerentes a esta. A ideia de uma nova dogmática da interpretação constitucional que expanda o poder de tributar, que fragilize as limitações constitucionais ao poder de tributar e que amplie judicialmente a competência tributária não coaduna com uma Teoria dos Direitos Fundamentais. Esta se assenta sobre a ideia de que as restrições aos direitos fundamentais devem estar expressamente previstas em lei, conforme o texto constitucional.

b) Fundamentação Filosófica dos Direitos Fundamentais na dignidade da pessoa humana

A construção filosófica da subjetividade irá encontrar na obra de *Kant*³² um pilar fundamental para uma compreensão da fundamentação moral. Sua concepção moral é extremamente refinada e se conduz pelo estabelecimento de regras gerais para a compreensão da razão prática. Seu sistema moral é estabelecido com base em obrigações morais incondicionais, ou seja, independentes dos desejos (imperativos categóricos)³³. Dessa forma, *Kant* responde à pergunta prática "como

³² Immanuel Kant (1724 -1804) é autor de diversas obras relevantes, dentre as quais se destacam as obras sobre filosofia moral: *Fundamentação da metafísica dos costumes* (*Grundlegung zur Metaphysik der Sitten* - 1785), *Crítica da razão prática* (*Kritik der praktischen Vernunft* - 1788) e *Metafísica dos costumes* (*Metaphysik der Sitten* - 1798).

³³ O conceito de *imperativo categórico* é considerado um dos conceitos mais deturpados da história da filosofia e, portanto, recorreremos a *Otfried Höffe* para uma determinação mais apurada do mesmo. Segundo o autor: "(...) o imperativo categórico apresenta um critério supremo de ajuizamento da moralidade e, numa reformulação correspondente, para o todo da moralidade (S)" segue o autor a afirmar que "(...) o imperativo categórico não propõe nada de neutro", desse modo "(...) ele nos exorta a agir moralmente"; ver in: *Höffe, Otfried. Immanuel Kant*. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 197-198.

devemos agir" (*"Was soll ich tun?"*) com base na razão pura, afastando qualquer consideração empírica, na religião ou no senso comum (*common sense*). O ser humano é um ser racional e desta racionalidade decorre a autonomia da vontade.

Os imperativos categóricos podem ser formulados de três modos³⁴:

i) a *fórmula da lei universal (Universalisierungs-Formel)*: "Age de modo tal, como se a máxima de tua ação devesse tornar-se pela tua vontade lei universal da natureza"; (*„Handle nur nach derjenigen Maxime, durch die du zugleich wollen kannst, dass sie ein allgemeines Gesetz werde*)³⁵;

ii) a *fórmula da humanidade (Zweck-an-sich-Formel)*: "Age de tal forma que uses a humanidade, quer na tua pessoa como de qualquer outra, sempre ao mesmo tempo como fim, jamais meramente como meio"; (*Handle so, dass du die Menschheit sowohl in deiner Person, als in der Person eines jeden anderen jederzeit zugleich als Zweck, niemals bloß als Mittel brauchst*)³⁶;

iii) a *fórmula da autonomia (Autonomie-Formel)*: "(Age) como de tal forma que tua vontade possa encarar a si mesma, ao mesmo tempo, como um legislador universal através de suas máximas"; (*[Handle so], dass dein Wille durch seine Maxime sich selbst zugleich als allgemein gesetzgebend betrachten könne*)³⁷.

A fundamentação moral de *Kant* protege o entendimento de que o ser humano é o fim do ordenamento jurídico e não um meio de realização de seus objetivos gerais ou abstratos. Especialmente no Estado Democrático de Direito podemos afirmar que a dignidade da pessoa humana e os direitos fundamentais possuem uma dimensão superior a qualquer consideração do ser humano como meio para a realização de interesses financeiros ou administrativos³⁸.

³⁴ Em importante estudo sobre o tema Paton irá apresentar o três imperativos categóricos, divididos em cinco fórmulas. Sobre o assunto ver PATON, H. J. *The Categorical imperative; a study in Kant's moral philosophy*. Philadelphia: University of Pennsylvania, 1999, p. 114 e ss.

³⁵ Cf. *Grundlegung zur Metaphysik der Sitten (GMS) Akademie-Ausgabe Kant Werke IV, S. 421, 6.*

³⁶ *GMS, Akademie-Ausgabe Kant Werke IV, S. 429, 10-12.*

³⁷ *GMS, Akademie-Ausgabe Kant Werke IV, S. 434, 12-14.*

³⁸ Veja-se como exemplo a interessante decisão citada por Marcelo Kokke Gomes: *„Ementa: Processual Civil e Administrativo. Antecipação de tutela. Saúde. Direito fundamental. Proteção. Astreinte. A necessidade de proteção a direitos fundamentais à saúde e à dignidade da pessoa humana se sobrepõe à de resguardo a direitos de ordem econômica e administrativa. A astreinte constitui mecanismo de coerção ao cumprimento do preceito, indispensável a tão almejada efetividade da jurisdição. Decisão mantida. Agravo desprovido.* (TJRS Agravo de instrumento nº 70006650790, Vigésima Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Mara Larsen Chechi, Julgado em 28/10/2003); ver *in*: Gomes, Marcelo Kokke. *O ser humano como fim em si mesmo*:

Outra concepção importante, em que a realização de direitos tem o sentido de realização de valores e principalmente da justiça, pode ser encontrado em *John Rawls*³⁹. Para este autor, ter direitos significa ser titular de pretensões para uma determinada prestação positiva ou negativa, assistência ou não-interferência por outros (*to be an entitlement or justified claim*). *Rawls* irá procurar no pensamento de *Kant* os fundamentos para uma compreensão não-utilitarista e consequencialista dos direitos individuais. Para *Rawls* todos os indivíduos possuem como característica inata o forte sentimento de autointeresse (*selfinterest*).

Para a fundação de uma sociedade justa este dado deve ser considerado e limitado para a justa definição dos objetivos de um governo. Surge então a ficção proposta por *Rawls* do denominado "véu de ignorância" (*veil-of-ignorance apparatus*)⁴⁰, como forma de possibilitar aos indivíduos alcançarem resultados favoráveis e justos pela colaboração. O autor irá utilizar a metáfora do *jogo da torta* como demonstração deste raciocínio (*pie game*). Segundo esse jogo, proposto por *James Harrington* (séc. XVII), para defender a noção de separação dos poderes, para se obter dois pedaços iguais de torta entre dois indivíduos egoístas devemos pedir que um corte e o outro escolha o seu pedaço. Assim, existirá a garantia que um desses indivíduos tentará resguardar seus resultados futuros e atingirá os objetivos sociais do jogo.

A concepção filosófica de *Rawls* parte da aceitação de um individualismo ético. O ponto de partida serão as liberdades individuais, que devem ser complementadas por critérios de justiça (equidade). Outro postulado está na ausência de um *ethos* unificado na sociedade que possa orientar um critério absoluto de justiça. Sua visão

imperativo categórico como fundamento interpretativo para normas de imperativo hipotético. Disponível em: <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=5175>. Acesso em: 19.10.06, às 05:45 h.

³⁹ *John Rawls* (1921 - 2002) foi professor de filosofia política na Universidade de Harvard. Dentre as suas obras se destacam: *A Theory of Justice* (1971); *Political Liberalism* (1993), e *The Law of Peoples*.

⁴⁰ A ideia do véu de ignorância pode ser encontrada inicialmente na sugestão de Adam Smith do „expectador imparcial“ (*impartial spectator*), desenvolvida no livro „*The Theory of Moral Sentiments*“, como uma forma de se encontrar um mecanismo de limitação dos interesses egoísticos, na formulação de uma moralidade pública. Assim: „*There are some situations which bear so hard upon human nature, that the greatest degree of self-government, which can belong to so imperfect a creature as man, is not able to stifle, altogether, the voice of human weakness, or reduce the violence of the passions to that pitch of moderation, in which the impartial spectator can entirely enter into them*“; ver in Smith, Adam. „*The Theory of Moral Sentiments*“. I.II.28.

de justiça parte, contudo, do indivíduo para alcançar o bem-estar social. Não se admite que a inviolabilidade de direitos do indivíduo seja afastada pelo bem-estar social.

Considerando que os indivíduos possuem interesses próprios e, muitas vezes, contrapostos e que inexistente um critério de vida boa absoluto, torna-se imperativo verificar um critério de justiça que permita a coexistência e cooperação social. Seu modelo de justiça estará assentado no modelo ético construtivista, ou seja, capaz de gerar um modelo universal de enunciados éticos capazes de determinar os princípios aplicáveis a uma sociedade bem ordenada. Para tanto, esta construção parte da ficção de uma posição original hipotética em que nenhum participante conhece de sua posição na sociedade (*véu de ignorância*).

Assim, será razoável que os participantes, longe de seus interesses imediatos, escolham princípios que maximizem as vantagens gerais a partir de ganhos individuais generalizados. Esta noção é caracterizada pelos dois princípios de justiça: o primeiro estabelece que:

- i) *Cada pessoa deve ter um direito igual ao mais extenso sistema de liberdades básicas que seja compatível com um sistema de liberdades idêntico para as outras;*
- ii) *As desigualdades económicas e sociais devem ser distribuídas de forma que, simultaneamente: a) se possa razoavelmente esperar que elas sejam em benefício de todos; b) decorram de posições e funções às quais todos têm acesso.*

Assim, deve existir um conjunto de *liberdades básicas* inegociáveis (liberdade política, de expressão; de consciência, de pensamento; as liberdades da pessoa e etc.). Estas não poderão ser afastadas quando em conflito com necessidades económicas, mas somente limitadas quando em conflito com outras liberdades básicas. Por outro lado, se reconhece que possa existir a diferença de resultados económicos e sociais, ou seja, pessoas com um sucesso social maior que outras, mas tão somente quando estas diferenças possam significar uma situação de melhora para todos, inclusive para os menos favorecidos.

c) Ronald Dworkin e a demanda pela criação de condições mínimas de bem-estar.

Uma outra apresentação desta forma de pensar pode ser encontrada no pensamento de *Ronald Dworkin*⁴¹. Os direitos humanos, apesar de sua multiplicidade de sentidos e entendimentos políticos e filosóficos, significam a demanda nas sociedades democráticas pela criação de condições mínimas de bem-estar⁴². As exigências por direitos devem possuir um estatuto superior às exigências sociais, prevalecendo uma noção denominada de "*individualismo ético*" ("*ethical individualism*").

Os estudos de *Ronald Dworkin* representam um dos mais bem sucedidos "*ataque geral ao positivismo*" (*general attack on Positivism*), pela profundidade de suas críticas e pelo elevado grau de aceitação e difusão que alcançaram. As críticas realizadas por *Dworkin* não foram as primeiras, mas o modo como foram propostas e os objetivos pretendidos alcançaram uma tremenda eficácia no repensar do Direito. As primeiras investidas do autor serão realizadas no artigo "*O modelo de regras*" (*The model of rules*)⁴³, publicado em 1967 pela *University of Chicago Law Review*.

O pensamento de *Ronald Dworkin*⁴⁴ irá estabelecer uma nova centralidade no debate jurídico por meio da afirmação do debate ético e dos direitos humanos. Os

⁴¹ *Ronald Dworkin* (1931-) estudou na Harvard University e em Oxford e tornou-se Professor na Yale University, na cadeira pertencente a Wesley N. Hohfeld (Chair of Jurisprudence). Em 1969, sucedeu H.L.A. Hart, em Oxford. Publicou dentre outras obras: "*Taking Rights Seriously*" (1977); "*A Matter of Principle*" (1985); "*Liberalism*" (1978); "*Law's Empire*" (1986); "*Philosophical Issues in Senile Dementia*" (1987); "*A Bill of Rights for Britain*" (1990); "*Life's Dominion*" (1993); "*Freedom's Law*" (1996); "*Sovereign Virtue: The Theory and Practice of Equality*" (2000); "*Justice in Robes*" (2006) e "*Is democracy possible here?*" (2006).

⁴² Cf. *Ronald Dworkin*: "*We say that government must, above all, respect people's dignity. Or that it must treat them as human beings. Kant said that government must treat people as ends and never as means*"; ver in *Dworkin, Ronald. What Are Human Rights?* Disponível em: <<http://www.law.nyu.edu/clppt/program2003/readings/dworkin.pdf>>. Acesso em: 15.10.06, às 01:30 h, p. 37.

⁴³ Cf. DWORKIN, Ronald. *The model of rules*. *University of Chicago Law Review*, 1967, n. 35, p. 14 e ss., que posteriormente será reeditado com o sugestivo título de *Dworkin, Ronald. Is law a system of rules? The Philosophy of Law*. Oxford: Oxford University Press, 1977, p. 38 e 65.

⁴⁴ *Ronald Dworkin* (1931-) estudou em *Harvard University* e em Oxford e tornou-se Professor na Yale University, na cadeira pertencente a Wesley N. Hohfeld (Chair of Jurisprudence). Em 1969, sucedeu H.L.A. Hart, em Oxford. Publicou dentre outras obras: "*Taking Rights Seriously*" (1977) ; "*A Matter of Principle*" (1985); "*Liberalism*" (1978); "*Law's Empire*" (1986); "*Philosophical Issues in Senile Dementia*" (1987); "*A Bill of Rights for Britain*" (1990); "*Life's Dominion*"(1993); "*Freedom's Law*" (1996); "*Sovereign Virtue: The Theory and Practice of Equality*" (2000); "*Justice in Robes*" (2006) e "*Is democracy possible here?*" (2006).

direitos humanos, apesar de sua multiplicidade de sentidos e entendimentos políticos e filosóficos, irão significar nesta tradição uma demanda nas sociedades democráticas pela criação de condições mínimas de bem-estar⁴⁵. Dessa forma, as exigências por direitos devem possuir um estatuto superior às exigências sociais, prevalecendo uma noção denominada de "*individualismo ético*" ("*ethical individualism*").

Ronald Dworkin designou a expressão "*direitos como trunfos*" ("*rights as trumps*") para representar esta precedência dos direitos sobre os objetivos sociais. Para o autor, a noção dessa expressão expõe a ideia fundamental de igualdade na doutrina de direitos humanos⁴⁶ e de crítica a uma teoria consequencialista e utilitarista desses direitos. *Dworkin* nega o argumento de que determinado direito pode ser afastado pela justificativa de que razões utilitaristas ou de maximização de interesses gerais da sociedade (*wealth-maximizing reasons*) são mais importantes.

Ronald Dworkin no texto "*Direitos como trunfos*" ("*Rights as Trumps*") utilizou como metáfora ao exercício de direitos com certo tipo de carta em um jogo, como forma de salientar o papel dos direitos no discurso público. Defende *Dworkin* que no uso desse direito será errado afastá-lo (ex.: liberdade de expressão) em nome da maximização de interesses da coletividade. Tal como em um jogo de baralho, onde existem determinadas cartas que se sobrepõe às cartas de outros jogadores, os direitos humanos devem se sobrepôr aos interesses públicos. Assim, para alcançar o benefício geral de combate à criminalidade não se deve autorizar o uso da tortura como método investigativo, por exemplo. Isso não quer dizer que o autor defenda uma contradição de fundo entre o exercício de direitos individuais e o bem-estar

⁴⁵ Conforme *Ronald Dworkin*: „We say that government must, above all, respect people's dignity. Or that it must treat them as human beings. Kant said that government must treat people as ends and never as means“; ver in *Dworkin, Ronald. What Are Human Rights?* Disponível em <http://www.law.nyu.edu/clppt/program2003/readings/dworkin.pdf>. Acesso em 15.10.06, às 01:30 h, p. 37.

⁴⁶ Sobre o assunto veja-se o interessante texto divulgado por *Dworkin* no material de classe dos Colloquium da New York Univerty, sobre o conceito de Direitos Humanos, em 2003. Cf. *Dworkin, Ronald. What Are Human Rights?* Disponível em: <<http://www.law.nyu.edu/clppt/program2003/readings/dworkin.pdf>>. Acesso em: 15.10.06, às 01:30 h.

social, pelo contrário, irá defender que ambos possuem fundamento na ideia de igualdade⁴⁷.

Os direitos humanos serão considerados nesta concepção como uma diretriz ética decorrente do fato do ser humano simplesmente ser, da qual irá possuir uma esfera de intangibilidade que o protegerá contra qualquer violação da dignidade da pessoa humana. Esta fundamentação universalista dos direitos fundamentais e cognitivista, ou capaz de possuir um conteúdo apropriável pela razão, encontra destacados defensores na atualidade, dentre os quais *Norberto Bobbio*⁴⁸, *Otfried Höffe*⁴⁹, *Ernst Tugendhat*⁵⁰, *Martha Nussbaum*.

1.2.1.2.4 Habermas e a fundamentação discursiva dos direitos humanos

Habermas irá fundir diversas tradições e propor um novo paradigma, transferindo o problema do "trabalho" para o campo da "comunicação". As críticas ao capitalismo e as formas alienadas de vida social continuam no âmago das críticas do autor à sociedade contemporânea, mas as suas soluções deslocam-se da primazia da classe trabalhadora para questões éticas envolvendo o poder comunicacional⁵¹. Suas análises, contudo, distanciaram-se de modo profundo da vertente marxista em uma crítica à concepção cientificista de ciência, ao modelo economicista da sociedade e da cultura, ao modelo particularista (moral operária) e não-universalista da moral e dos direitos fundamentais, da teleologia da história com base na categoria do trabalho e da luta de classes.

⁴⁷ Cf. DALL'AGNOL, Darlei. O igualitarismo liberal de Dworkin. *Kriterion*, Jan./June 2005, vol. 46, n. 111, p. 55-69.

⁴⁸ *Norberto Bobbio* (1909 - 2004): *Teoria dell'ordinamento giuridico* (1960); *Il Positivismo Giuridico* (1961); *Diritto e stato nel pensiero di E. Kant* (1969); *L'età dei diritti* (1989) e *Liberalismo e Democrazia* (2006).

⁴⁹ *Otfried Höffe* (1943) publicou entre outras obras: *Ethik und Politik* (1979); *Kategorische Rechtsprinzipien. Ein Kontrapunkt der Moderne* (1990); *Principes du droit: Éthique, théorie juridique et philosophie sociale* (1993); *Moral als Preis der Moderne* (1993) e *Gerechtigkeit. Eine philosophische Einführung* (2001).

⁵⁰ *Ernst Tugendhat* (1930), dentre outras obras, é autor de: *Vorlesungen über Ethik* (1993); *Probleme der Ethik* (1981) e *Logisch-semantische Propädeutik* (1997).

⁵¹ Ver Mondaini, Marco. Jürgen Habermas e a Teoria Crítica. Disponível em: <<http://www.historia.uff.br/nec/textos/text25.PDF>>. Acesso em: 20.10.06, às 14h.

Habermas irá postular uma fundamentação discursiva (*Diskursethik*) dos direitos fundamentais, numa tentativa de criação de uma normatividade comunicacional com pretensões universalistas⁵². A ética do discurso em *Habermas* será cognitivista, deontológica e universalista. Será *cognitivista* porque permitirá a enunciação de enunciados com pretensão de verdade sobre juízos morais, ou seja, o sentido de *dever* fazer algo deve ser entendido como *ter razões* para agir⁵³. É *deontológica* porque se preocupa com o estabelecimento de critérios formais para a ação correta e justa, não se preocupando com o conceito de vida boa ou de uma determinação substantiva dos bens a serem preservados. É *universalista* porque pretende possuir pretensões de universalidade, ultrapassando os limites de contextos particulares de tempo e culturas específicas.

Assim, surge uma preocupação marcada pela busca de um *lócus* ideal de formação do entendimento e consenso. Não há como esquecer neste esquema a existência de um cisão estrutural na esfera social, visto que a emergência dos direitos está em processo contínuo de dissenso, emergência do consenso e abertura para o questionamento multifacetado dos direitos humanos. O conceito de direitos humanos terá um sentido de reinterpretação *kantiana*⁵⁴ de autonomia privada e pública que se sustentam mutuamente. Igualmente, a legitimação da esfera pública e do direito terá incorporada à noção de uma moralidade não conteudística, mas procedimental⁵⁵.

⁵² Segundo *Habermas* o Princípio de universalização (*U*) entende que: "Todas as normas válidas devem atender à condição de que as conseqüências e efeitos colaterais que presumivelmente resultarão da observância geral dessas normas para a satisfação dos interesses de cada indivíduo possam ser aceitas não-coercitivamente por todos os envolvidos". (condições ideais, "ideal role-taking"). *Habermas* considera o Princípio do discurso (*D*) como: "São válidas as normas de ação às quais todos os possíveis atingidos poderiam dar o seu assentimento, na qualidade de participantes de discursos racionais". (indução teórico-discursiva); ver in HABERMAS, Jürgen. Direito e democracia: entre facticidade e validade. Tradução de Flávio Beno Siebeneichler. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1997, v. I, p. 142. Considera-se que $U \rightarrow D$.

⁵³ Cf. HABERMAS, Jürgen. Consciência moral e agir comunicativo. Tradução de Guido Antônio de Almeida. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1989, p. 71-72.

⁵⁴ Cf. *Habermas*: "o conceito de direitos humanos não é de origem moral, mas uma modalidade específica do conceito moderno de direito subjetivo e, portanto, de uma concepção jurídica. Os direitos do homem têm por natureza um caráter jurídico. O que lhes confere uma aparência de direitos morais não é o seu conteúdo, nem por razões mais fortes, sua estrutura, mas o sentido de sua validade que ultrapassa a ordem jurídica dos Estados-nações"; ver in HABERMAS, Jürgen, in La Paix Perpétuelle – Le Bicentenaire de une idée Kantienne, Paris, Les Éditions Du Cerf, 1996, p. 86.

⁵⁵ Veja-se MAIA, A. C. S. C. Espaço Público e Direitos Humanos: Considerações acerca da perspectiva Habermasiana. Direito, Estado e Sociedade. PUC-Rio, v. 11, p. 15 - 40, 01 ago. 1997.

Habermas fará uma formulação dos direitos humanos com base na ideia de *sujeito (Subjekt)* e não na noção de *proprietário (Besitzindividualismus)*, tal como aparece na teoria liberal, especialmente em Locke. A teoria de *Habermas* vai representar uma tentativa de conciliação entre o discurso dos direitos humanos e a concepção geral de direitos decorrentes de uma ordem social. Assim, os direitos humanos têm uma fundamentação diferente daqueles estabelecidos na teoria clássica, visto que somente podem ser estabelecidos como decorrentes de um indivíduo participante da sociedade (*Rechte der Mitglieder einer Rechtsgemeinschaft*)⁵⁶.

Habermas continuará tentando encontrar uma solução para a tensão entre direitos humanos (*Menschenrechte*) e soberania popular (*Volkssouvernität*) e a sua solução será buscar fundamentos na ideia de origem simultânea da autonomia privada e pública (*Gleichsprügglichkeit von privater und öffentlicher Autonomie*)⁵⁷. O autor procurará encontrar um ponto de encontro entre as tradições liberais e comunitaristas (*republikanischer Tradition*). Neste esforço reconstrutivo irá buscar em *Kant* os fundamentos para o arranjo institucional da integração social na complexa sociedade democrática. Para *Kant*, o binômio coerção e liberdade encontra fundamentação recíproca, visto que a coerção somente é autorizada como modo de garantia da liberdade. *Habermas*, contudo, demonstra os limites dessa posição ao afirmar que o direito não se caracteriza apenas por garantir um sistema de proteção aos espaços privados de liberdade, sendo a ordem jurídica concebida como o *locus* para a integração em uma sociedade complexa. A positividade do direito encontra fundamentação na expectativa de aceitação racional das regras jurídicas.

Em *Rousseau* encontrará o autor os fundamentos de direitos decorrentes da participação em um processo democrático de decisão, contudo, não admitirá todas as conclusões decorrentes de uma minimização dos direitos individuais perante uma

⁵⁶ Ver, nesse sentido, o estudo de PINZANI, Alessandro. *Diskurs und Menschenrechte. Habermas' Theorie der Rechte im Vergleich*. Hamburg: Verlag Dr. Kovac, 2000, p. 62.

⁵⁷ *Idem ibidem*.

ordem social e buscará encontrar um plano de fundamentação comum e simultânea entre os direitos individuais e os direitos de participação⁵⁸.

Os direitos humanos serão concebidos como direitos subjetivos realizados em uma ordem jurídica concreta (*konkreten Rechtsgemeinschaft*) e não como mero catálogo formal de direitos. A fundamentação desses direitos será circular, na medida em que os direitos fundamentais originam a exigência de um sistema democrático sendo este o mecanismo de produção de um direito legítimo. Em seguida o autor lista cinco categorias de direitos fundamentais, iniciando por aqueles que geram o próprio código jurídico, por determinar o estatuto dos sujeitos de direito: i) *direito a liberdades subjetivas de ação*; ii) *direito ao status de um membro numa associação voluntária de parceiros do direito*; iii) *direitos que resultam imediatamente da possibilidade de postulação judicial de direitos*; iv) *direitos fundamentais à participação, no exercício da autonomia política e da criação de direito legítimo* e v) *direitos sociais e ecológicos*⁵⁹.

1.2.1.2.4 Robert Alexy e a posição privilegiada dos direitos humanos na teoria do discurso prático racional.

Robert Alexy⁶⁰ irá apresentar uma teoria do discurso prático racional, em sua obra sobre a teoria da argumentação jurídica (*Theorie der juristischen Argumentation*). O autor irá verificar a tradição filosófica de Stevenson, Wittgenstein, Habermas e Perelman para finalmente propor a teoria do discurso prático racional (*Theorie des allgemeinen rationalen praktischen Diskurses*), que irá entender que o discurso jurídico é um caso especial (*Sonderfall*) do discurso prático geral

⁵⁸ Para uma análise crítica das concepções de Habermas veja-se a obra: NEVS, Marcelo. Entre Têmis e Leviatã: uma relação difícil. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

⁵⁹ Cf. HABERMAS, Jürgen. Direito e democracia: entre facticidade e validade. Tradução de Flávio Beno Siebeneichler. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1997, v. I, p. 158. Ver também: WILSON DE ABREU PARDO, David. Direitos fundamentais não enumerados - justificação e aplicação. Tese apresentada ao Curso de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal de Santa Catarina como requisito parcial para a obtenção do título de Doutor em Direito. Prof. Orientador: Professor Doutor Sílvio Dobrowolski. Florianópolis, 2005, p. 168-169.

⁶⁰ Robert Alexy (1945) é um jurista e filósofo alemão. É autor, dentre outras obras, de: *Theorie der juristischen Argumentation*. *Die Theorie des rationalen Diskurses als Theorie der juristischen Begründung* (1983), *Theorie der Grundrechte* (1986) e *Begriff und Geltung des Rechts* (1992).

(*allgemeinen praktischen Diskurses*). O autor irá definir regras procedimentais para a determinação da correção do discurso prático, ou seja, de regras que possam distinguir as boas das más razões⁶¹. A correção prática de uma decisão significa a possibilidade de se alcançar juízos práticos capazes de dar conta da complexidade dos jogos argumentativos que compõe institucionalmente o Estado democrático de direito⁶².

Um discurso prático será tido por racional se nele estiverem contidos as condições de possibilidade da argumentação racional, tais como: não-contradição, universalidade de sentido, clareza linguística, verdade empírica, consideração de efeitos e ponderação.

A garantia da liberdade e igualdade no discurso deve ser atingida por meio da imparcialidade e não da neutralidade. A imparcialidade significa que se realize uma racionalidade prática de caráter universalista do discurso. Esta deve responder às seguintes "regras específicas do discurso":

1. *Todo aquele que pode falar, pode tomar parte no discurso.*
- 2a. *Todos podem questionar qualquer afirmação.*
- 2b. *Todos podem introduzir qualquer afirmação no discurso.*
3. *Nenhum falante pode ser impedido de exercer a salvaguarda de seus direitos fixados no (1) e (2), quando dentro ou fora do discurso predomina a força*⁶³.

⁶¹ Segundo Alexy: „Es ist oben die These aufgestellt worden, dass der juristische Diskurs ein Sonderfall des allgemeinen praktischen Diskurs ist. Dies wurde damit begründet, dass es (1) in juristischen Diskussionen um praktische Fragen geht, d.h. darum, was zu tun oder zu unterlassen ist oder getan oder unterlassen werden darf, und dass (2) diese Fragen mit dem Anspruch auf Richtigkeit diskutiert werden. Um einen Sonderfall handelt es sich, weil die juristische Diskussion (3) unter einschränkenden Bedingungen der erwähnten Art stattfindet“; ver in: ALEXY, Robert. *Theorie der juristischen Argumentation. Die Theorie des rationalen Diskurses als Theorie der juristischen Begründung*. Frankfurt am Main: Suhrkamp, 1991, p. 263.

⁶² Cf. DUARTE, Écio Oto Ramos. *Teoria do Discurso & Correção Normativa do Direito*. São Paulo: Landy, 2004, p. 141.

⁶³ Cf. Alexy: „(2.1) Jeder, der sprechen kann, darf an Diskursen teilnehmen“, em seguida estabelece as regras de „liberdade discursiva“ (*Freiheit des Diskutierens*), que são: „2.2 (a) Jeder darf jede Behauptung problematisieren. (b) Jeder darf jede Behauptung in den Diskurs einführen. (c) Jeder darf seine Einstellungen, Wünsche und Bedürfnisse äußern“; ver in Alexy, Robert. *Theorie der juristischen Argumentation. Die Theorie des rationalen Diskurses als Theorie der juristischen Begründung*. Frankfurt am Main: Suhrkamp, 1991, p. 240. Vejam-se, igualmente, as observações de: DUARTE, Écio Oto Ramos. *Teoria do Discurso & Correção Normativa do Direito*. São Paulo: Landy, 2004, p. 146.

Para o estabelecimento do discurso serão listadas algumas pré-condições para o agir comunicativo que fundamenta o agir prático. O pensamento do autor alerta para a possibilidade do surgimento de dilemas valorativos concretos no âmbito do discurso. A solução racional para este confronto somente pode ser a utilização da ponderação de interesses, na medida em que não existe um critério absoluto para a solução inquestionável desse conflito. Assim, as medidas de peso somente podem ser verificadas na observância dos interesses em jogo e considerando o fenômeno do respeito aos sujeitos do discurso.

Em relação aos direitos fundamentais, *Alexy* irá assumir uma postura kantiana, assegurando uma posição privilegiada para os direitos humanos e as suas características de universalidade e autonomia⁶⁴. A característica da universalidade expressa que os direitos abrangem todos os homens, e a autonomia assegura a livre escolha dos princípios que irão nortear a ação individual e a escolha pública de valores comuns. Para que as regras de fala permitam passar-se para as regras de ação torna-se necessária a adoção de premissas adicionais do consenso e da democracia⁶⁵.

A noção de *autonomia* se complementa com a ideia de imparcialidade e igualdade decorrente do consenso. A noção de igualdade postula que todo o indivíduo deve ser considerado como um interlocutor legítimo. O *consenso* conduz à noção de igualdade dos direitos humanos. Por fim, para o autor uma verdadeira teoria do discurso pressupõe a existência de um sistema democrático, onde estejam presentes os direitos fundamentais.

A *democracia* é entendida como sendo a figuração jurídica do princípio do discurso⁶⁶, visto que somente na democracia é que se pode verificar a aproximação entre legitimidade e correção. Para *Alexy*, os direitos da pessoa, especialmente, à

⁶⁴ Cf. WILSON DE ABREU PARDO, David. *Direitos fundamentais não enumerados - justificação e aplicação*. Tese apresentada ao Curso de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal de Santa Catarina como requisito parcial para a obtenção do título de Doutor em Direito. Prof. Orientador: Professor Doutor Sílvio Dobrowolski. Florianópolis, 2005, p. 160.

⁶⁵ Cf. DUARTE, Écio Oto Ramos. *Teoria do Discurso & Correção Normativa do Direito*. São Paulo: Landy, 2004, p. 152.

⁶⁶ Cf. WILSON DE ABREU PARDO, David. *Direitos fundamentais não enumerados - justificação e aplicação*. Tese apresentada ao Curso de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal de Santa Catarina como requisito parcial para a obtenção do título de Doutor em Direito. Prof. Orientador: Professor Doutor Sílvio Dobrowolski. Florianópolis, 2005, p. 166.

liberdade e igualdade é que exigem que as decisões sociais sejam tomadas por meio de procedimentos democráticos, ou seja, a centralidade dos direitos fundamentais é que funda o núcleo constitutivo do Estado democrático⁶⁷.

Assim, conforme *Alexy*, existirão alguns direitos fundamentais que são pressupostos de uma ética discursiva, tais como: o direito à vida, à integridade física, à personalidade, à religião, entre outros. Esses direitos são *discursivamente necessários* para uma ética do discurso e o seu afastamento ofende o núcleo essencial do próprio discurso⁶⁸.

Alexy irá propor um *modelo em três níveis* dos direitos fundamentais: i) da fundamentação dos direitos individuais; ii) dos direitos individuais como posições e relações jurídicas e iii) da imponibilidade dos direitos individuais. Na fundamentação dos direitos individuais conceituam-se todos os direitos do indivíduo como sendo direitos individuais, sejam estes relativos a bens individuais ou coletivos. Nesse sentido, a noção de direito subjetivo é intercambiável com a noção de direitos individuais⁶⁹. Os direitos individuais, por outro lado, sempre corresponderão a uma relação triádica entre destinatário, titular e objeto do direito sob a forma de direito a algo, liberdades ou competências. Por fim, a sua imponibilidade decorre da característica de que a existência de um direito é uma razão substancial para a sua imponibilidade, visto que o direito subjetivo é, em certo sentido, a imposição de um dever⁷⁰.

A centralidade dos direitos no sistema jurídico irá implicar uma nova postura interpretativa, que não será livre, mas comprometida com resultados materiais. A grande contribuição deste modelo para uma nova teoria da interpretação está na centralidade da concretização dos direitos fundamentais e não de normas ou conceitos. Outra consequência direta está na noção de que a interpretação

⁶⁷ Para um estudo sobre a teoria do discurso em *Alexy* como fundamentante dos direitos fundamentais, veja-se: DUARTE, Écio Oto Ramos. *Teoria do Discurso & Correção Normativa do Direito*. São Paulo: Landy, 2004, p. 138 e ss.

⁶⁸ Cf. DUARTE, Écio Oto Ramos. *Teoria do Discurso & Correção Normativa do Direito*. São Paulo: Landy, 2004, p. 161.

⁶⁹ Cf. ALEXY, Robert. *El concepto y la validez del derecho*. Barcelona: Gedisa, 1997, p. 180-181.

⁷⁰ Cf. ALEXY, Robert. *El concepto y la validez del derecho*. Barcelona: Gedisa, 1997, p. 180-181.

sistemática irá receber desta tradição a ideia fundamental de ponderação de interesses e princípios na realização de direitos e valores.

1.2.2 As modernas teorias da justiça

Ao lado da afirmação dos direitos humanos na filosofia e dos direitos fundamentais no novo constitucionalismo, outra relevante tendência convergente da filosofia contemporânea pode ser buscada no chamado giro ético, a que procederam diversos pensadores do século XX. Este novo período é caracterizado por uma virada ético-prática, com a retomada da centralidade de preocupações éticas, sem a consequente fundamentação metafísica que marcou os momentos anteriores. Não se trata simplesmente de uma ênfase em problemas éticos de cunho prático, mas principalmente em uma elaboração de considerações éticas como uma espécie de meta-filosofia e não apenas como mais um capítulo de preocupações transcendentais, mas como o problema central que influencia a visão sobre todos os problemas filosóficos⁷¹.

Essa *viragem ética* é representada por um movimento conceitual que relembra a *dialética hegeliana (tese-antítese-síntese)* onde inicialmente encontramos uma afirmação da centralidade da justiça no raciocínio prático (*Aristóteles e São Tomás de Aquino*), passamos para um momento de esvaziamento material do conceito de justiça, até que se torne vazia de conteúdo (*Kant, Kelsen e Luhman*), e, finalmente, encontramos uma retomada do conceito de justiça incorporando elementos presentes nos momentos anteriores. Trata-se de uma nova síntese onde os elementos para a construção de uma teoria da justiça buscam referenciais materiais, mas sob a ótica da utilização de um instrumental analítico anteriormente ausente da experiência continental.

Essa viragem é caracterizada por uma visão contextualizada da filosofia, com base na ideia de pluralismo axiológico e de valores, bem como numa rediscussão

⁷¹ Cf. D'AGOSTINI, Franca. Analíticos e Continentais. São Leopoldo: Unisinos, Coleção Idéias, 2003, p. 33.

sobre o problema da *incomensurabilidade* das teorias éticas. São características deste movimento:

i) *crítica ao cientificismo e ao racionalismo exacerbado*: há um movimento de crítica ao objetivismo científico, de tal modo passará a defender um novo estatuto da filosofia perante a ciência. A filosofia será um tipo especial de racionalidade diversa científica (*Dilthey*) ou em uma crítica da ciência tradicional (*Husserl*)⁷². De outro lado, o *neopositivismo* irá exigir igualmente um novo posicionamento da filosofia perante a ciência, em que a filosofia deixa de ser considerada como "*ciência rigorosa*" sob a ótica das ciências naturais. A própria ideia de ciência foi revolucionada por *Thomas Kuhn* na obra "*A estrutura das Revoluções Científicas*", que realçou o caráter social, antropológico, em um sentido *pragmático*;

ii) *crítica à visão de mundo fundada na técnica*: há um questionamento da racionalidade técnica e científica planificadora, bem como da redução da condição humana ao mundo das coisas e da manipulação calculadora por trás de uma ideologia do progresso e da técnica⁷³;

iii) *crítica da neutralidade descritiva*: há um questionamento da separação entre método e objeto, bem como da ausência da *problematização de perspectivas*⁷⁴. Dessa forma, produz-se uma superação da noção de que a objetividade que se afirma sobre a ideia de subjetividade na construção do conhecimento;

iv) *do sujeito crítico*: outro aspecto relevante é a crítica à *subjetividade tecnocrática* e a substituição por uma noção de um sujeito crítico e autocrítico (*Habermas* e *Apel*), que se reconhece principalmente na impura noção de intersubjetividade, que por sua vez se reconhece na dimensão lingüística⁷⁵.

Estes pressupostos constituem os fundamentos de uma nova viragem interpretativa, caracterizando o entendimento de que a *incomensurabilidade das*

⁷² Cf. D'AGOSTINI, Franca. Analíticos e Continentais. São Leopoldo: Unisinos, Coleção Idéias, 2003, p. 51.

⁷³ Cf. D'AGOSTINI, Franca. Analíticos e Continentais. São Leopoldo: Unisinos, Coleção Idéias, 2003, p. 61.

⁷⁴ Cf. D'AGOSTINI, Franca. Analíticos e Continentais. São Leopoldo: Unisinos, Coleção Idéias, 2003, p. 101.

⁷⁵ Cf. D'AGOSTINI, Franca. Analíticos e Continentais. São Leopoldo: Unisinos, Coleção Idéias, 2003, p. 138.

teorias éticas decorre da concepção de que não existe apenas uma "ética" ou uma "filosofia", que o próprio olhar sobre o objeto constitui ou gera a coisa observada⁷⁶.

1.2.2.1 As modernas teorias da justiça.

A teoria da justiça trata da solução de conflitos entre desejos, necessidades ou interesses de diferentes pessoas que se opõem e não podem ser totalmente satisfeitos. Para *Serge-Christophe Kolm* a teoria da justiça trata da *resposta justificada* a este questionamento⁷⁷, ou seja, uma resposta fundada em razões válidas e fundamentadas⁷⁸. A razão, nesse sentido, se caracteriza como um raciocínio estruturado que diz respeito ao modo de organizar reivindicações antagônicas de indivíduos sobre meios diversos para atingir determinados fins⁷⁹. O meio que o Direito utiliza para atingir esses fins é a proteção de liberdades, institutos, direitos, poderes, capacidades e disponibilidades. Para o autor, o enunciado "*Os homens são livres e iguais em direitos*" poderia ser considerado como o princípio geral da justiça como razão na sociedade e assim a justiça dependerá das propriedades e dos tipos de liberdade protegidos na sociedade⁸⁰.

Trata-se tanto de um problema relativo à *ética social*, quanto da *teoria econômica*, visto que a economia versa sobre a distribuição de recursos escassos (necessidades e interesses) e sobre o modo ótimo de redistribuição de riquezas. Um elemento comum que irá direcionar a pesquisa de grande parte das teorias modernas está na crítica à *ética utilitarista*.

A *teoria da justiça* se afirma, desse modo, como o segundo grande *pilar* de uma Teoria Sistemática do Direito, com as importantes contribuições de *Dworkin*, *Alexy*, *Rawls*, entre outros autores. Essas contribuições serão fundamentais para a elaboração de uma teoria da justiça fiscal, que irá orientar uma Teoria Sistemática do Direito Tributário.

⁷⁶ Cf. D'AGOSTINI, Franca. Analíticos e Continentais. São Leopoldo: Unisinos, Coleção Idéias, 2003, p. 23.

⁷⁷ Cf. KOLM, Serge-Christophe. Teorias Modernas da Justiça. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 03.

⁷⁸ Cf. KOLM, Serge-Christophe. Teorias Modernas da Justiça. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 09.

⁷⁹ Cf. KOLM, Serge-Christophe. Teorias Modernas da Justiça. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 10.

⁸⁰ Cf. KOLM, Serge-Christophe. Teorias Modernas da Justiça. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 12.

Vejamos algumas das mais importantes contribuições para a elaboração da Teoria da Justiça na filosofia do Direito moderno: i) as *teorias clássicas da justiça*; ii) a *negação da centralidade do conceito de justo* e iii) a *retomada do problema do justo*.

1.2.2.1.1 Teorias Clássicas da Justiça

As *teorias clássicas da justiça* podem ser divididas em três grandes escolas principais⁸¹: i) *justiça como virtude (Aristóteles)*; ii) *justiça como racionalidade (Leibniz e Kant)* e iii) *justiça como utilidade (Bentham)*.

i) *Justiça como virtude: Aristóteles*

O conceito de justiça de *Aristóteles (Αριστοτέλους)* decorre da sua visão orgânica da sociedade e do entendimento de que o indivíduo se encontra no interior de uma ordem natural. Para ele a justiça era a virtude ética mais importante e trata da forma que o homem ideal deve encontrar o ponto médio entre razão e sentimentos. *Aristóteles* irá utilizar o termo *dikaion* (greg. orig. *δικαίον*) para indicar uma conduta justa. Tal palavra, contudo, pode significar tanto "*correção*" em geral, ou seja, a conduta correta perante outros ou em sentido restrito como a virtude em situações que podem gerar um ganho ou uma perda para alguém. Para outros autores pode ser entendido como sendo por "*direito*" (*nominon*) e *igual* ou *equitativo (ison)*⁸². A justiça

⁸¹ Concordamos com o entendimento de *André Coelho* de que: "*Aristóteles e Kant representam os marcos respectivos das teorias do bem e das teorias da justiça. Dessa maneira, entendemos que uma exposição cuidadosa deveria primeiro caracterizar a abordagem aristotélica, depois caracterizar a abordagem kantiana e, por último, apontar as diferenças entre as duas e justificar a tese da sua inconciliabilidade. As noções fixadas neste ponto serão indispensáveis para a compreensão dos itens posteriores*"; ver in COELHO, André Luiz Souza. Críticas de Jürgen Habermas à "justiça como equidade", de John Rawls. XIV Congresso Nacional do CONPEDI - Fortaleza: DATA: 3, 4 e 5 de novembro de 2005, Disponível em:

http://www.conpedi.org/manaus/arquivos/Anais/Andre%20Luiz%20Souza%20Coelho_Teoria%20da%20Justica.pdf; acesso em 13 de outubro de 2008, às 19 horas.

⁸² Cf. VILLEY, Michel. A formação do pensamento jurídico moderno. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 41. Veja-se, também, BARZOTTO, Luis Fernando. O direito ou o justo: o direito como objeto da Ética no pensamento clássico. In: *Anuário do programa de pós-graduação em Direito da UNISINOS*, ano 2000. São Leopoldo: UNISINOS, p. 18. Para *Aristóteles* na sua *Ética a Nicômaco* 1129a 8: "*Vemos que todos os homens entendem por justiça aquela disposição de caráter que torna as pessoas propensas a fazer o que é justo, que as faz agir justamente e desejar o que é justo; e do mesmo modo, por injustiça se entende a disposição que as leva a agir injustamente e a desejar o que é injusto*"; ver in ARISTÓTELES. *Ética a Nicômaco*. Trad. de Leandro Vallandro e Gerd Bornheim. São Paulo: Victor Civita, 1984, p. 121.

em sentido normativo (*nominon*) se refere ao uso no interior da comunidade política e em sentido particular se entende como aplicação da igualdade (*ison*) no âmbito das relações decorrentes de ações de indivíduos⁸³.

A justiça (*dikaionunê*) é entendida por Aristóteles como uma *virtude ética*, ou melhor dizendo, como uma característica do caráter de um indivíduo⁸⁴. O caráter passa a ser entendido não como uma qualidade da ação do homem, mas como um modo de ser do homem sério⁸⁵.

Aristóteles irá, na sua importante obra "*Ética a Nicômaco*" (*Ηθικά Νικομάχεια*), diferenciar a justiça da justiça universal, ou seja, aquela derivada da lei e a justiça particular, decorrente do entendimento do justo como equitativo e isonômico (*fair and equal*). O justo particular é entendido como sendo um termo proporcional e para tanto deve ser intermediário. O injusto é o que viola a proporção. Toda a proporção deve possuir quatro termos (A, B, C e D), sendo que a proporção A estará para B, assim como C estará para D, dessa forma o justo é o intermediário que respeita a proporção e o injusto ocorre quando um dos termos se torna demasiadamente grande e o outro demasiadamente pequeno. Assim, também é o injusto, visto que aquele que age injustamente age em excesso e o injustiçado recebe menos do que deveria⁸⁶.

Desta lição de Aristóteles surgiu a famosa divisão conhecida do justo em três modalidades⁸⁷: a justiça *distributiva*, *corretiva* e *comutativa*. A *justiça distributiva* é aquela que determina a repartição de bens e valores conforme a qualidade de cada um (*mérito*), assim a proporção deve ser a medida da igualdade ou desigualdade entre os indivíduos. A *justiça comutativa* surge nas transações voluntárias e involuntárias e enquanto o outro tipo de justiça se realiza em relação à proporção, a outra forma se identifica com uma espécie de igualdade, sendo que a injustiça é realmente uma forma de desigualdade. A *justiça corretiva* surge na presença de um

⁸³ Cf. SILVEIRA, Denis Coitinho. Os Sentidos da Justiça em Aristóteles. Col. Filosofia, n. 121. Porto Alegre: Edipucrs, 2001, p. 69.

⁸⁴ Segundo Höffe: "*enquanto a justiça universal é familiar aos gregos, a idéia de uma justiça como virtude entre outras virtudes, a de uma justiça particular (iustitia particularis), provavelmente foi descoberta por Aristóteles*"; ver in HÖFFE, Otfried. O que é justiça? Coleção Filosofia n. 155, Porto Alegre: Edipucrs, 2003, p. 25.

⁸⁵ Cf. COELHO, Nuno M. M. S. Pensamento ético e pensamento técnico à luz da Ética do Aristóteles maduro. Fundamentos e Fronteiras do Direito, v. 2, p. 21-44, 2006.

⁸⁶ Cf. ARISTÓTELES. *Ética a Nicômaco*. Trad. de Leandro Vallandro e Gerd Bornheim. São Paulo: Victor Civita, 1984, p. 125.

⁸⁷ Cf. BITTAR, Eduardo C. B. A justiça de Aristóteles. 1ª Ed., Rio de Janeiro: Forense, 1999.

dano, que inflige um ganho para um lado e uma perda para o outro, em violação à igualdade.

Segundo *Aristóteles*, ao definir o conceito de *justiça corretiva*:

*"Por conseguinte, a justiça corretiva, portanto, será o meio termo entre perda e ganho. Eis aí por que as pessoas em disputa recorrem a um juiz; e ao recorrer ao juiz é recorrer à justiça, pois a natureza do juiz é ser uma espécie de justiça animada; e elas procuram o juiz como um intermediário, em alguns Estados os juízes são chamados de 'mediadores', na convicção de que, se os litigantes conseguirem o meio-termo, conseguirão o que é justo. O justo, pois, é um meio-termo, já que o juiz o é"*⁸⁸.

O conceito aristotélico de *justiça* deverá ser assumido pelas *Institutas* de *Justiniano* que irão afirmar que "a justiça é a vontade constante e permanente de dar a cada um o que é seu" (*iustitia est constants et perpetua voluntas ius suum cuique tribuens*)⁸⁹. Encontraremos na obra de *MacIntyre* uma continuidade muito sofisticada da ideia de *justiça* como virtude, seguindo as novas leituras tomistas de *Aristóteles*.

ii) *Justiça como racionalidade: Kant*

O pensamento kantiano é a tentativa mais elaborada no pensamento clássico de resgate do poder da razão sobre os sentidos e a sua vida privada pode ser considerada igualmente um modelo de ação racional. Levantava-se e dormia sempre ao mesmo horário, utilizava sempre o mesmo caminho entre a sua casa e a Universidade. Em 1781 publicou a *Crítica da Razão Pura* (*Kritik der Reinen Vernunft*) e em 1785 publicou *Fundamentação da Metafísica dos Costumes* (*Grundlegung zur Metaphysik der Sitten*). Somente em 1788 irá publicar a sua obra mais importante sobre o tema denominada de *Crítica da Razão Prática* (*Kritik der Praktischen Vernunft*) e, finalmente, em 1797 irá publicar o seu famoso *Metafísica dos Costumes* (*Die*

⁸⁸ Cf. ARISTÓTELES. *Ética a Nicômaco*. Trad. de Leandro Vallandro e Gerd Bornheim. São Paulo: Victor Civita, 1984, p. 126.

⁸⁹ Cf. JUSTINIANO, *Institutas*. Do Imperador Justiniano. Trad. J. Cretella Jr. e Agnes Cretella, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 21.

Metaphysik der Sitten). Vê-se, portanto, a relevância das preocupações morais para o autor.

Para o autor, na sua obra *Fundamentação da Metafísica dos Costumes* (*Grundlegung zur Metaphysik der Sitten*), o objetivo da filosofia está em encontrar o *princípio supremo da moralidade* (*Festsetzung des obersten Princips der Moralität*)⁹⁰. O princípio da autonomia da vontade é expresso pelo autor segundo o entendimento de que as „coisas da natureza se operam segundo leis“ (*Ein jedes Ding der Natur wirkt nach Gesetzen*)⁹¹, por outro lado, somente um ser racional possui a capacidade de agir segundo a representação de uma lei ou segundo princípios ou uma vontade („*Nur ein vernünftiges Wesen hat das Vermögen, nach der Vorstellung der Gesetze, d. i. nach Principien, zu handeln, oder einen Willen*“)⁹². As condutas humanas seriam reguladas pelas “leis da liberdade”; enquanto que as leis da natureza seria “leis da necessidade”.

Segundo *Kant*, a apresentação de um princípio objetivo, ou seja, de uma vontade que se impõe (*einen Willen nöthigend*), é denominada de *comando* (*Gebot*) e a forma deste comando se denomina de *imperativo* (*Imperativ*)⁹³. Todos os imperativos são descritos pelo verbo “dever” (*Alle Imperativen werden durch ein Sollen ausgedrückt*)⁹⁴. Os imperativos podem ser classificados em *hipotéticos* e *categóricos* (*Alle Imperativen nun gebieten entweder hypothetisch, oder kategorisch*). Os *imperativos hipotéticos* (*hypothetisch*) são aqueles em que uma ação é tida como o meio para alcançar algo que se deseja (*necessidade prática/praktische Nothwendigkeit*), enquanto que o *imperativo categórico* (*kategorische Imperativ*) é a

⁹⁰ Cf. KANT, Immanuel. GMS, s. 412, z. 26. KANT, Immanuel. *Grundlegung zur Metaphysik der Sitten*. Suhrkamp: Frankfurt a. M. 2007; traduzido para o português como KANT, Immanuel. *Fundamentação da Metafísica dos Costumes*. Coleção Os Pensadores. Abril Cultural: 1989.

⁹¹ Cf. KANT, Immanuel. *Grundlegung zur Metaphysik der Sitten*. Suhrkamp: Frankfurt a. M. 2007, s. 412, z. 26.

⁹² Cf. KANT, Immanuel. *Grundlegung zur Metaphysik der Sitten*. Suhrkamp: Frankfurt a. M. 2007, s. 412, z. 27-28.

⁹³ Cf. KANT, Immanuel. *Grundlegung zur Metaphysik der Sitten*. Suhrkamp: Frankfurt a. M. 2007, s. 413, z. 09-11.

⁹⁴ Cf. KANT, Immanuel. *Grundlegung zur Metaphysik der Sitten*. Suhrkamp: Frankfurt a. M. 2007, s. 413, z. 12.

ação que possui um significado por si só, sem relação com algum fim externo (*ohne Beziehung auf einen andern Zweck*)⁹⁵.

Toda a lei prática representa uma ação possível como boa (*eine mögliche Handlung als gut*) e, portanto, para um sujeito submetido à razão, como sendo necessária, logo os imperativos são formas nas quais uma ação boa é necessária (*alle Imperativen Formeln der Bestimmung der Handlung, die nach dem Princip eines in irgend einer Art guten Willens nothwendig ist*). Se essa ação for um meio para se alcançar um bem, então estaremos perante o *imperativo hipotético* (*Imperativ hypothetisch*); se for representada como boa em si (*wird sie als an sich gut vorgestellt*) e, igualmente, como necessária em si no sentido da razão, como *princípio do querer* (*Vernunft gemäßen Willen, als Princip desselben*) então estaremos perante o *imperativo categórico* (*kategorische Imperativ*).

A realização da justiça é na *teoria kantiana* a concretização da razão prática, especialmente destituída de características materiais, com vista à tendência de universalização a que pretende alcançar. Este tipo de construção será absolutamente diversa da tentativa posterior de construção de uma visão ética com base na utilidade.

iii) *Justiça como utilidade: Jeremy Bentham*

*Jeremy Bentham*⁹⁶ irá definir em seu livro "*Introdução aos princípios da moral e da legislação*" (*Introduction to the Principles of Morals and Legislation*)⁹⁷ a noção de que as ações humanas são dirigidas para a produção da maior quantidade possível

⁹⁵ Cf. KANT, Immanuel. *Grundlegung zur Metaphysik der Sitten*. Suhrkamp: Frankfurt a. M. 2007, s. 414, z. 12-17.

⁹⁶ *Jeremy Bentham* (1748-1832) foi um filósofo e jurista inglês e um dos criadores do utilitarismo filosófico. Esta teoria adota como dois princípios fundamentais a dor e o prazer e deriva destes uma teoria ética de que o fazer humano deve procurar a maximização da felicidade.

⁹⁷ O *cálculo hedônico* ("*hedonic calculus*") deve ser utilizado no confronto entre prazer e dor envolvidos em determinada ação para determinar a aproximação com o princípio da utilidade. Este entendimento é expresso no início da obra *Introduction to the Principles of Morals and Legislation*, em que *Bentham* afirma que "[n]ature has placed mankind under the governance of two sovereign masters, pain and pleasure. It is for them alone to point out what we ought to do, as well as to determine what we shall do. On the one hand the standard of right and wrong, on the other the chain of causes and effects, are fastened to their throne. They govern us in all we do, in all we say, in all we think: every effort we can make to throw off our subjection, will serve but to demonstrate and confirm it"; ver in *Bentham, Jeremy. Introduction to the Principles of Morals and Legislation*. Oxford: Clarendon, 1996.

de felicidade⁹⁸. Desse modo, a utilidade geral da sociedade deve ser encontrada na soma das utilidades de cada um dos seus membros. Para o autor, o princípio que orienta a ação humana é a busca do prazer e o evitar da dor e é mediante o cálculo das condutas que maximizam a utilidade e a felicidade que encontramos um parâmetro razoável para as decisões⁹⁹.

O *utilitarismo* se tornou uma doutrina de filosofia moral, predominante nos países de tradição anglo-saxônica, especialmente com o intuito de contrapor-se à teoria dos direitos naturais ou inatos defendidos pela Revolução Francesa e pela Independência Norte-americana. Posteriormente, houve uma ampliação de sua utilização pela teoria econômica, como uma ferramenta de análise do comportamento dos agentes econômicos racionais que calculam uma decisão com base no resultado entre as vantagens (prazer) e desvantagens (desprazer) de determinada conduta¹⁰⁰.

Bentham irá questionar os direitos expressos na Declaração Universal de Direitos do Homem e do Cidadão, previstos em 1789 pela Revolução Francesa, como sendo "*falácias anárquicas*" (*Anarchical Fallacies*). Assim, para o autor, o bem estar individual e geral somente pode ser alcançado pelo sacrifício geral e não pelo egoísmo individual¹⁰¹.

Bentham irá questionar cada um dos princípios declarados pela Revolução Francesa como sendo falácias inúteis e perniciosas. Por exemplo, o princípio declarado de que "*todos os homens nascem livres*" será tido como um erro intencional, visto que "*nenhum único homem jamais nasceu ou nascerá assim. Todos os homens, ao contrário, nascem em submissão, na mais absoluta submissão – a*

⁹⁸ Cabe ressaltar que a busca da felicidade não era um objetivo da ética formalista, tal como em *Kant*, por outro lado ela vai aparecer inclusive na Constituição Norte-americana, fruto desta inspiração.

⁹⁹ Outro expoente na defesa do utilitarismo é *John Stuart Mill* (1806 – 1873), filósofo e economista inglês que exerceu grande influência no pensamento liberal. Dentre suas obras destacam-se: *Essays on Some Unsettled Questions of Political Economy* (1844); *Principles of Political Economy* (1848); *On Liberty* (1859); *Considerations on Representative Government* (1861) e *Utilitarianism* (1863).

¹⁰⁰ P. 20.

¹⁰¹ Cf. *Bentham*: „*Society is held together only by the sacrifices that men can be induced to make of the gratifications they demand: to obtain these sacrifices is the great difficulty, the great task of government. What has been the object, the perpetual and palpable object, of this declaration of pretended rights? To add as much force as possible to these passions, already but too strong, to burst the cords that hold them in, to say to the selfish passions, there--everywhere--is your prey!--to the angry passions, there--everywhere--is your enemy*“; ver in *Bentham, Jeremy. Anarchical Fallacies*. Disponível em <http://jan.ucc.nau.edu/~dss4/bentham1.pdf>. Acesso em 15.10.06, às 23 hs., p. L2.

submissão irreparável da indefesa criança aos seus pais, de que irá depender em cada segundo de sua existência"¹⁰². E, assim, continua o autor na análise desconstrutiva de cada um dos princípios declarados pela Revolução. Para Bentham as "razões que atribuem direitos" devem ser buscados na utilidade social e não em uma ficção denominada de "direitos naturais"; bem como o alcance desses direitos deve ser localizado no conjunto de consequências de sua atribuição e não em uma vaga determinação de direitos autônomos. Os direitos devem existir conectados à sua função, benefício ou consequência social.

1.2.2.1.2 Negação da centralidade do conceito de justo: Hans Kelsen

Tendo em vista uma profunda desconfiança com a capacidade de formulação de um conceito objetivo de justiça, que não fosse meramente formal. O relativismo moral em Kelsen é o fundamento para um absoluto ceticismo sobre um *único* conceito de justiça ou uma *única moral válida*¹⁰³. Segundo o autor:

*"A exigência de uma separação entre o Direito e Moral, Direito e Justiça, significa que a validade de uma ordem jurídica positiva é independente desta Moral absoluta, única válida, da Moral por excelência, de a Moral. Se pressupusermos somente valores morais relativos, então a exigência de que o Direito deve ser moral, isto é, justo, apenas pode significar que o Direito positivo deve corresponder a um determinado sistema de Moral entre os vários sistemas morais possíveis"*¹⁰⁴.

¹⁰² Conforme Bentham: „All men are born free? All men remain free? No, not a single man: not a single man that ever was, or is, or will be. All men, on the contrary, are born in subjection, and the most absolute subjection--the subjection of a helpless child to the parents on whom he depends every moment for his existence"; ver in Bentham, Jeremy. *Anarchical Fallacies*. Disponível em <http://jan.ucc.nau.edu/~dss4/bentham1.pdf>. Acesso em 15.10.06, às 23 hs., p. L2.

¹⁰³ Segundo Höffe "crítico com relação a justiça chega a ser somente o positivismo radical, que pretende determinar o direito positivo na sua íntegra, sem nenhum elemento de moral e justiça (...) o caminho rumo ao positivismo jurídico radical foi preparado pela afirmação Thomas Hobbes, filósofo do direito e do Estado (1588-1679): 'Não a verdade, mas uma autoridade faz uma lei (Leviatã, cap. 26, versão latina)"; ver in HÖFFE, Otfried. O que é justiça? Coleção Filosofia n. 155, Porto Alegre: Edipucrs, 2003, p. 25.

¹⁰⁴ Cf. KELSEN, Hans. Teoria Pura do Direito. São Paulo: Martins Fontes, 1997, p. 75.

Isto não significa, conforme o autor, que o Direito não tenha qualquer relação com a moral, mas tão simplesmente que o Direito não escolhe qual dentre os diversos sistemas morais é correto. Assim, o conceito de "bom" somente pode ser considerado como aquilo que corresponde ao Direito, ou seja, como aquilo que "dever-ser". Deste modo, o que é *conforme ao Direito (das Rechtmässige)* é em si um *bem*. Tal compreensão será partilhada por autores posteriores que irão defender que os modais *obrigatório, proibido e permitido* apresentam intrinsecamente valores de aceitação ou rejeição de determinada conduta.

Para *Kelsen* a justiça é um ideal irracional e longe das possibilidades de demonstração lógica de seu conteúdo semântico. Para o autor¹⁰⁵:

Com efeito, a questão de saber o que é bom é respondida com a questão de saber o que é mau; e a resposta a esta última questão é deixada pela ética aristotélica à moral positiva e ao direito positivo, à ordem social dada.

[...]

O caráter tautológico da fórmula do mesotes revela-se com particular clareza na sua aplicação à virtude da justiça. Aristóteles ensina: a conduta reta é o meio-termo entre praticar a injustiça e sofrer a injustiça. Neste caso, a fórmula: "a virtude é o meio-termo entre dois vícios" não tem sentido sequer como uma metáfora, pois a injustiça que praticamos e a injustiça que suportamos não são de forma alguma dois vícios ou males, mas uma e mesma injustiça, aquela que um pratica e que, portanto, um outro sofre.

O conceito de Justiça é definido tão simplesmente como sendo o inverso da injustiça e, portanto, a pergunta sobre o que significa a Justiça permanece sem resposta em *Aristóteles*.

¹⁰⁵ Cf. KELSEN, Hans. *O Problema da Justiça*. Tradução de João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1998, pp. 30 e 31. No original: "Der tautologische Character des Mesotes-Formel zeigt sich deutlich in ihrer Anwendung auf die Tugend der Gerechtigkeit. Aristóteles lehrt: Gerechtes Verhalten ist die Mitte zwischen Unrecht-Tun und Unrecht-Leiden. Denn das erstere ist zu viel, das letztere zu wenig haben. In diesem Falle ist die Formel: Tugend ist die Mitte zwischen zwei Lastern, nicht einmal als eine Metapher sinnvoll, denn das Unrecht, das man tut, und das Unrecht, das man leidet, sind gar nicht zwei Laster oder Übel, es ist ein dasselbe Unrecht, das der einde dem anderen tut und daher der andere von dem einem leidet. Und die Gerechtigkeit ist einfach das Gegenteil dieses Unrechts. Die entscheidende Frage: Was ist Unrecht, ist mit der Mesotes-Formel nicht beantwortet"; ver in Kelsen, Hans. *Was ist Gerechtigkeit?* Stuttgart: Reclam, 2000, p. 44-45.

As modernas teorias da justiça pretenderão realizar uma tentativa de retomada da centralidade do problema da justiça, buscando construir um sentido material mínimo para a sua compreensão.

1.2.2.1.3 Teorias Modernas da Justiça e a retomada do problema do Justo

O retorno da centralidade do problema da justiça pode ser constatado pela publicação por renomados juristas de importantes obras sobre o tema em um período delimitado de tempo, dentre as quais podemos destacar:

- *Uma Teoria da Justiça (Theory of Justice)*, de John Rawls (1971);
- *Anarquia, Estado e Utopia (Anarchy, State, and Utopia)*, de Robert Nozick (1974);
- *Depois da Virtude (After Virtue - 1981)* e *Justiça de Quem? Qual racionalidade? (Whose Justice? Which Rationality? - 1988)*, de Alasdair MacIntyre;
- *Esferas da Justiça (Spheres of Justice)*, de Michael Walzer (1983);

As modernas teorias da justiça se afirmaram como resposta e continuação de três grandes modos de conceber o justo: como *virtude*, como *medida racional* e como *distribuição de utilidades*. Os principais autores e representantes destes modos de pensar foram respectivamente: *Kant*, *Aristóteles* e *Bentham*.

Destes três modos de compreensão o *utilitarismo (justo como equação de utilidades)* se firmou como um referencial crítico, pelo conjunto de postulados polêmicos e absolutamente antagônicos a todas as demais compreensões.

Nem sempre, contudo, o desenvolvimento das ideias e das concepções morais andou unificado, pois uma coisa é a percepção da política, da história das filosofias morais e da teoria jurídica do conceito de justiça. Do ponto de vista da política, inicialmente houve a afirmação da justiça como distribuição numa ordem (divina ou racional); depois como medida humana, individual e procedimental (liberalismo clássico) e, finalmente, a sua rejeição pelos igualitarismos de todo o gênero

(socialismos, comunismos e estatismos) que exigiam uma redistribuição pública de bens.

No campo do desenvolvimento das teorias morais, o *utilitarismo* surgiu como uma referência a diversas reações às incongruências lógicas dessa teoria, bem como os inaceitáveis axiomas a que esta se fundamentava. Já no campo da história das teorias jurídicas da justiça encontramos um desenvolvimento com a teoria da justiça como *virtude* (*Aristóteles* e *São Tomás de Aquino*); como *racionalidade* (*Leibniz* e *Kant*) e como *utilidade* (*Bentham*). As modernas teorias da justiça irão dialogar com estes modelos anteriores, aprofundando as suas intuições e construções teóricas e reforçando os seus argumentos contra as investidas de seus críticos. Assim ocorrerá com a justiça como *equidade* de *Rawls* (*Kant*); a teoria da justiça em *MacIntyre* (*Aristóteles* e *São Tomás de Aquino*); como ordenação concreta em *Walzer* (*Aristóteles*) e na *análise econômica do Direito* (*Law and Economics*), que foi muito influenciada pelo *utilitarismo*.

Diversas teorias foram apresentadas para demonstrar a importância e a racionalidade da justiça para o discurso prático, apesar de não ser objetivo do presente trabalho uma descrição exaustiva destas teorias.

i) *justiça como equidade* (*Rawls*): trata-se de uma das mais importantes reconstruções do problema da justiça distributiva com bases contratualistas. *Rawls* irá apelar para o argumento criativo de uma ignorância de interesses particulares na *posição original* sob um *véu de ignorância*¹⁰⁶;

ii) *justiça como virtude* (*MacIntyre*): o autor irá enfatizar a ideia de bens morais em respeito a uma comunidade moral engajada em uma determinada prática (*telos*);

¹⁰⁶ Cabe esclarecer que a obra de *Rawls* sobre a teoria da justiça sofreu uma evolução importante desde a edição de "*Uma Teoria da Justiça (Theory of Justice)*", de 1971. Diversos pressupostos foram modificados como resposta aos mais diversos ataques sofridos, dentre os quais o mais importante está na reformulação do conceito de justiça. Há, nesse caso, uma superação do modelo neutro e metafísico de justiça imposto pela teoria do véu de ignorância e a sua substituição por um conceito político de justiça, adotado na obra *Liberalismo Político*, em que irá assumir o postulado de que nem todos os indivíduos irão partilhar dos mesmos princípios morais; ver *in* PROGRENBISCHI, Thamy. John Rawls: da Justiça como Equidade ao Liberalismo Político. Cadernos de Sociologia e Política, n 05/06, Rio de Janeiro: IUPERJ, 2002, p. 32.

iii) *justiça como ordenação concreta (Walzer)*: para o autor, o conceito de justiça somente pode ser compreendido em relação a tradições e culturas de sociedades particulares e em oposição a compreensões abstratas;

iv) *justiça como distribuição eficiente de recursos escassos (Law and Economics)*: para a análise econômica do Direito a questão da justiça se encontra essencialmente vinculada à questão da eficiência e, portanto, de como podemos resolver a disputa por recursos escassos com base em argumentos racionais. Não se trata da busca de fundamentos etéreos ou obscuros, mas de justificativas sindicalizáveis (verificáveis) sobre as razões para determinadas escolhas.

Iremos apresentar resumidamente as modernas *teorias da justiça* na filosofia moderna, conforme a apresentação feita por *Serge-Christophe Kolm*, em sua obra "*Teorias Modernas da Justiça*"¹⁰⁷. Essa obra, apesar de falhar na listagem completa das principais referências modernas sobre a teoria da justiça, será utilizada como esquema de apresentação para a presente obra, pelas suas características sistemáticas. *Kolm* falha em não trazer todo o conjunto de contribuições de *comunitaristas (MacIntyre, Walzer e Sander)*; bem como a obra monumental de *Habermas*. A apresentação do autor, contudo, é muito importante na sistematização dos autores em que ele se propõe a estudar. Sendo assim, e considerando estas observações na utilização da obra de *Serge-Christophe Kolm* como referência nos pontos em que ele aborda, podemos dizer que os principais pensadores que influenciaram a teoria jurídica têm os seguintes traços marcantes¹⁰⁸:

¹⁰⁷ *Serge-Christophe Kolm* (1932), diplomado na *École nationale des Ponts et Chaussées* e diretor da *Études à l'École des Hautes Études en Sciences Sociales*, autor de diversas obras, dentre as quais se destacam: "*Normative economics, theory of justice, equalities, inequalities*"; "*Justice et équité*" (1972); "*The general theory of justice*" (1990) e "*Modern theories of justice*" (1996). É autor, também, de uma quantidade infindável de artigos, dentre os quais se destacam: "*Liberté, justice et efficacité: distribution, impôts et transferts optimaux, Revue Economique*" (2006); "*Macrojustice: la politique distributive et fiscale voulue par une société libre, efficace et solidaire*" (2006); "*Qu'est-ce qu'un impôt juste? Interview de Serge-Christophe Kolm, Regards croisés sur l'économie*" (2007); "*Macrojustice: distribution, impôts et transferts optimaux*" (2007); "*Economic Macrojustice: Fair optimum income distribution, taxation and transfers, in Macrojustice*" (2008); "*Income justice: Its reason and optimal policy*" (1995).

¹⁰⁸ O presente quadro foi elaborado com base nas tabelas de *Kolm*, reproduzindo parcialmente o modelo ilustrativo deste autor quanto à forma de apresentação, mas não quanto ao conteúdo que permaneceu íntegro. Houve, contudo, a inclusão do pensamento de *MacIntyre* que não constava do quadro de *Kolm* e foi acrescentado, sem nenhuma referência anterior no texto deste. Cf. KOLM, Serge-Christophe. *Teorias Modernas da Justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 97-100.

i) *valor justiça*: as diversas teorias modernas irão divergir sobre os sentidos para o conceito de justiça, bem como sobre os elementos que o compõe. Assim, para *Buchanan* o valor justiça é considerado *moralmente irrelevante*. Para toda uma corrente de autores liberais, iniciada com *Locke* e seguida por *Nozick*, o sentido da justiça decorre *da ideia de liberdade*. A noção de justiça irá ser construída na teoria de *John Rawls* pela complexa relação entre a noção de *liberdades básicas* e a exigência de redistribuição por meio do princípio da diferença. Em outro sentido, para *Dworkin*, justiça significa a distribuição de *recursos* iguais e não apenas a liberdade ou o procedimento para a sua aquisição. O conceito de justiça será *derivado* na teoria do *utilitarismo do bem-estar social*;

ii) *valor a ser nivelado*: para *Buchanan*, a ideia de justiça pode ser considerada como uma forma de expansão da *liberdade plena*. Para *Locke* e *Nozick*, o valor a ser nivelado são os direitos liberais; enquanto que para a teoria do *utilitarismo do bem-estar social* trata-se da distribuição dos recursos de *bem-estar marginal*. Para *John Rawls* são *liberdades básicas* e '*bens primários*', por outro lado, segundo *Dworkin*, trata-se de recursos a serem distribuídos;

iii) *status da liberdade*: para *Buchanan*, a liberdade pode ser considerada tanto um *fato*, quanto um *valor*; enquanto que para a teoria liberal de *Locke* e *Nozick* é considerada tão somente como sendo um *valor*. Por sua vez, para a teoria do *utilitarismo do bem-estar social* trata-se de um *valor pessoal*. Para *John Rawls*, a teoria da justiça é pensada a *partir da igualdade*, como sendo a combinação entre *valor e meios*; tal situação se repete em *Dworkin* ao considerar como meio e valor;

iv) *modelo de troca*: cada pensador irá entender de modo diverso o modelo de troca no âmbito de uma teoria da justiça. Para *Buchanan*, a troca realiza-se de modo totalmente econômico e político, enquanto que para *Locke/Nozick* os modelos de troca podem ser resumidos na noção de um *mercado perfeito*. Para *Rawls*, por sua vez, essas trocas ocorrem no interior de determinados "*princípios*", tendo por finalidade a tarefa de distribuição de recursos¹⁰⁹. Para *Rawls*, o contrato político originário tem o caráter de troca, em que se abre mão da violência em contrapartida a um estado de dignidade; enquanto que para *Dworkin* o modelo de troca deve ser

¹⁰⁹ Cf. Höffe, Otfried. O que é justiça? Coleção Filosofia n. 155. Porto Alegre: EDIPUCRS, 2003, p. 80.

entendido *a partir das igualdades*. Já no *utilitarismo de bem-estar social* trata-se de um modo de *descentralização eficiente*.

v) *contrato social*: esta teoria pressupõe uma estrutura teórica hipotética que serve de instrumental para o teste e justificação de determinadas teorias¹¹⁰. O modelo clássico de contrato social foi formulado por *Hobbes*, no sentido de que os contratantes abrem mão da liberdade em prol de uma liberdade civil, ou seja, o fim da guerra de todos contra todos. Esse modelo é afirmado por *Buchanan*. Para *Locke* e, posteriormente, para *Nozick*, o *Contrato Social Liberal* pode ser descrito como o resultado do conjunto de *contratos sociais liberais*. Por sua vez, um Contrato Social Liberal é qualquer acordo livre ou troca de modo desimpedido sobre direitos não-básicos ou alienáveis, que deve ser cumprido¹¹¹. O contrato social em *Ralws* estará intimamente ligado à ideia de "*posição original*" e de como as escolhas serão realizadas sob um véu de ignorância. Na teoria do *recursismo*, tal como em *Dworkin*, o contrato social deve possuir um seguro ou uma garantia contra as dificuldades de ter nascido com capacidades pessoais genéticas. Trata-se de uma teoria que admite e exige uma maneira de compensação como forma de garantia de uma liberdade hipotética¹¹². O utilitarismo, por sua vez, se apresenta como uma mistura de individualismo e coletivismo extremado, ao preocupar-se somente com o resultado da soma das felicidades individuais. Esta preocupação com a felicidade total da sociedade se apresenta como uma mudança do foco do indivíduo para a sociedade e um abandono da importância de uma teoria do contrato social¹¹³.

vi) *tipo de governo*: para *Buchanan* o governo é o resultado de trocas livres entre indivíduos egoísticos e, portanto, a Constituição é resultado do consentimento unânime¹¹⁴. Em sentido diverso, entendem *Locke/Nozick* que o governo deve ser considerado como uma estrutura mínima (*minarquia*), que vise à proteção de direitos. A teoria de *Ralws*, da posição original, orienta a compreensão do papel que o governo

¹¹⁰ Cf. KOLM, Serge-Christophe. *Teorias Modernas da Justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 116.

¹¹¹ Cf. KOLM, Serge-Christophe. *Teorias Modernas da Justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 128.

¹¹² Cf. KOLM, Serge-Christophe. *Teorias Modernas da Justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 284-285.

¹¹³ Cf. KOLM, Serge-Christophe. *Teorias Modernas da Justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 508-509.

¹¹⁴ Cf. KOLM, Serge-Christophe. *Teorias Modernas da Justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 439-440.

deve ter pela composição de três elementos: evita o pressuposto egoístico, inclui postulados éticos e evita decisões oportunísticas e casuísticas decorrentes da posição do indivíduo na sociedade e de sua escala de interesses sociais¹¹⁵. As teorias recursivas irão defender a noção de seguro social contra as mazelas da "fortuna", representando uma defesa social contra as incapacidades naturais ou sociais. Desse modo, as teorias políticas dessa escola irão defender uma esfera pública que proteja uma seguridade social pública, extensiva e universal a todos os necessitados¹¹⁶. Para o utilitarismo, o modelo de governo não é tão importante, desde que proceda a uma maximização das utilidades individuais.

vii) *direitos naturais*: para *Buchanan* não importa a noção de direitos naturais, mas tão somente de resultados possíveis. Em sentido radicalmente oposto, entendem *Locke/Nozick* que todos os direitos naturais são importantes para a concretização da justiça. Para *Rawls*, os direitos naturais não têm significação expressiva, parte-se do pressuposto de que os indivíduos são egoístas e de que suas motivações sejam dirigidas por preocupações imparciais orientadas por interesses pessoais. E estes são direcionados somente para os resultados de suas escolhas¹¹⁷, e os direitos naturais não se dirigem à produção destas decisões¹¹⁸. O direito à distribuição não é uma dádiva, mas deve ser conquistado (inicialmente produzido) por meio do trabalho¹¹⁹. Esta solução é igualmente adotada por *Dworkin*. Cabe observar que *Rawls* não trata diretamente da existência de direitos naturais, visto que a lista dos direitos é objeto de acordo na posição original. O contrato social, denominado pelo autor como sendo a "*posição original*", realiza uma definição de quais são os direitos fundamentais. É o chamado primeiro estágio. Por fim, para o *utilitarismo de bem-estar social* esses direitos são implícitos ou decorrem do resultado alcançado.

¹¹⁵ Cf. KOLM, Serge-Christophe. Teorias Modernas da Justiça. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 235.

¹¹⁶ Cf. KOLM, Serge-Christophe. Teorias Modernas da Justiça. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 289.

¹¹⁷ Cf. KOLM, Serge-Christophe. Teorias Modernas da Justiça. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 244.

¹¹⁸ Otfried Höffe ao analisar o sentido dos direitos naturais em Rawls, afirma que: "*mesmo pela troca transcendental supera-se, em primeiro lugar, apenas o estado natural primacial, mediante a fundamentação de direitos elementares, os direitos humanos enquanto direitos de liberdade e enquanto direitos sociais funcionais com relação à liberdade. O estado natural secundário remanescente é superado apenas naquela segunda troca, que fundamenta o Estado como 'gládio da justiça', como quintessência dos poderes públicos subsidiários para a realização da justiça*". Cf. HÖFFE, Otfried. O que é justiça? Coleção Filosofia n. 155. Porto Alegre: Edipucrs, 2003, p. 81.

¹¹⁹ Cf. HÖFFE, Otfried. O que é justiça? Coleção Filosofia n. 155. Porto Alegre: Edipucrs, 2003, p. 80.

viii) *motivação pessoal*: a concepção *hobbesiana* em *Buchanan* parte do pressuposto racional e pragmático de que os indivíduos podem preferir economizar as energias utilizadas na luta de todos contra todos, substituindo-as pela cooperação. O resultado deste posicionamento está no sentido de que não há uma solução ética para a formação da Constituição, mas tão somente uma solução para a coerção e a violência¹²⁰. O pensamento de *Locke/Nozick* irá propugnar igualmente uma solução amoral para o problema da motivação moral na escolha de mecanismos de distribuição de recursos escassos. Trata-se de soluções "técnico-consensualistas" e não "moral-distributivistas", no sentido de que a distribuição geral de riqueza irá produzir melhores resultados práticos pela decisão racional dos atores envolvidos¹²¹. O problema da motivação pessoal em *Ralws* acrescenta um problema adicional decorrente do "princípio da diferença", dado que uma distribuição igualitária dos "bens primários" pode desincentivar os mais produtivos a produzir (melhor resultado individual), por sua vez esta situação deve ser combinada com a ideia de que estes podem ser sujeitos morais que aceitam a redistribuição em prol de um resultado social melhor¹²². Em *Dworkin*, a noção de que o indivíduo é um potencial beneficiário de um seguro social contra as deficiências pessoais de, portanto, a motivação pessoal não precisa ter necessariamente um fundamento moral¹²³. O utilitarismo é a teoria que defende que se deve procurar uma maximização das utilidades individuais, ou seja, uma resultante positiva da equação: felicidades menos privações. Trata-se, portanto, de uma teoria fundamentada na maximização do egoísmo (interesses privados) pela sua multiplicação em casos semelhantes, em uma função linear crescente.

iv) *motivação pública*: para *Buchanan*, a escolha do tipo de solução fundada na escolha pública se fundamenta num tipo de egoísmo que se orienta por bons

¹²⁰ Cf. KOLM, Serge-Christophe. Teorias Modernas da Justiça. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 440.

¹²¹ Cf. KOLM, Serge-Christophe. Teorias Modernas da Justiça. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 441.

¹²² Cf. KOLM, Serge-Christophe. Teorias Modernas da Justiça. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 253-254.

¹²³ Segundo *Kolm*: "(...) essa falta de continuidade na personalidade e, portanto, da responsabilidade, é um aspecto da impossibilidade de teorias da Posição Original como teorias de ética social e justiça. Ora, itens possíveis da garantia básica podem ser ou não necessários para caracterizar a personalidade do indivíduo (...)"; ver in: KOLM, Serge-Christophe. Teorias Modernas da Justiça. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 440.

resultados¹²⁴. Para *Locke/Nozick*, o governo representa uma forma de moralismo público ou de Estado, como o instrumento empregado para a defesa dos interesses de titulares de direitos naturais ou proprietários¹²⁵. O modelo de *Rawls* parte da dualidade de padrões adotados pelos indivíduos: de um lado, possuem padrões morais gerais e, por outro, padrões que correspondem a interesses específicos¹²⁶. O utilitarismo de bem-estar social irá defender de modo ardoroso um moralismo de Estado de cunho prescritivo, ou seja, parte do pressuposto de que se algo é certo, então deve-ser. De tal forma que a realidade deve ser transformada pelo Direito, enquanto que na *teoria da escolha pública* de *Buchanan* há uma submissão forte da moralidade pública aos fatos (*teoria moralista de Estado descritiva*)¹²⁷.

v) *imperfeições de mercado*: a importância da política e dos processos políticos se reflete igualmente no mercado e na superação de suas imperfeições, conforme *Buchanan*. Há uma submissão geral da sociedade à Constituição¹²⁸, inclusive do mercado e de suas deficiências. Para *Locke/Nozick*, o mercado não possui deficiências fundamentais e mesmo as suas falhas se revelam, no longo prazo, como sendo benéficas ao interesse geral. Em *Rawls*, as falhas de mercado produzem incentivos aos mais produtivos e podem gerar mais desigualdades sociais. Segundo *Dworkin*, as principais falhas de mercado a serem consideradas são aquelas decorrentes das *desigualdades iniciais*, que devem ser corrigidas por meio de mecanismos de garantias básicas ("seguro"). Para o *utilitarismo*, as falhas de mercado são objeto de preocupação de uma *economia pública de bem-estar*, que visa corrigir os importantes desajustes decorrentes de um mercado imperfeito¹²⁹.

Para uma representação ilustrativa do resumo elaborado por *Kolm*, veja-se o quadro abaixo¹³⁰:

¹²⁴ Cf. KOLM, Serge-Christophe. Teorias Modernas da Justiça. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 440.

¹²⁵ *Idem ibidem*.

¹²⁶ Cf. KOLM, Serge-Christophe. Teorias Modernas da Justiça. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 256.

¹²⁷ Cf. KOLM, Serge-Christophe. Teorias Modernas da Justiça. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 479.

¹²⁸ Cf. KOLM, Serge-Christophe. Teorias Modernas da Justiça. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 440.

¹²⁹ Cf. KOLM, Serge-Christophe. Teorias Modernas da Justiça. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 470.

¹³⁰ Cf. KOLM, Serge-Christophe. Teorias Modernas da Justiça. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 96-99.

| TEORIA QUESTÃO | ESCOLHA PÚBLICA <i>BUCHANAN</i> | LIBERALISMO (JUSTIÇA COM PROCEDIMENTO) <i>LOCKE/NOZICK</i> | JUSTIÇA COMO EQUIDADE <i>RAWLS</i> | RECURSISMO <i>DWORKIN</i> | UTILITARISMO DE BEM-ESTAR SOCIAL |
|----------------------|--|---|--|---|---|
| VALOR JUSTIÇA | <i>Moralmente irrelevante</i> | <i>Decorrente da liberdade</i> | <i>Liberdades básicas e 'princípio da diferença'</i> | <i>Recursos iguais</i> | <i>Derivado</i> |
| VALOR A SER NIVELADO | <i>Liberdade plena</i> | <i>Direitos liberais</i> | <i>Liberdades básicas e 'bens primários'</i> | <i>Recursos</i> | <i>Bem-estar marginal</i> |
| STATUS DA LIBERDADE | <i>Fato e valor</i> | <i>Valor</i> | <i>A partir da igualdade: valor e meios</i> | <i>A partir da igualdade: meios e valor</i> | <i>Valor pessoal: meios Necessidade : valor</i> |
| MODELO DE TROCA | <i>Totalmente econômica e política</i> | <i>Mercados perfeitos</i> | <i>Dentro de "princípios"</i> | <i>A partir das igualdades</i> | <i>Descentralização eficiente</i> |
| CONTRATO SOCIAL | <i>Básico (hobbesiano)</i> | <i>Proteção aos direitos (Locke)</i> | <i>"posição original"</i> | <i>Hipóteses de "seguro fundamental"</i> | <i>Não (ou posição original)</i> |
| TIPO DE GOVERNO | <i>Troca política</i> | ¹³¹ <i>"minarquia" de proteção de direitos</i> | <i>"posição original"</i> | <i>Hipóteses de "seguro fundamental"</i> | <i>Não (ou posição original)</i> |
| DIREITOS NATURAIS | <i>Não (resultado possível)</i> | <i>Todos</i> | <i>Não, para produção (resultado para a básica)</i> | <i>Não, para produção</i> | <i>Implícito (ou resultado)</i> |
| MOTIVAÇÃO PESSOAL | <i>Amorais</i> | <i>Amorais</i> | <i>Egoísmo e acordo com a justiça</i> | <i>Amoral</i> | <i>Egoísmo e possível altruísmo</i> |

¹³¹ Dentre as obras de Alasdair MacIntyre podemos destacar: *Marxism: An Interpretation* (1953); *A Short History of Ethics* (1966); *Secularization and Moral Change* (1967); *The Religious Significance of Atheism* (1969); *After Virtue* (1981); *Justiça de quem? Qual racionalidade? (Whose Justice? Which Rationality?)* 1988); *Three Rival Versions of Moral Enquiry* (1990); *Dependent Rational Animals: Why Human Beings Need the Virtues* (1999); *The Tasks of Philosophy: Selected Essays, v. 1* (2006) e *Ethics and Politics: Selected Essays* (2006).

| | | | | | |
|-------------------------|--|-------------------------------------|--|---------------------------------|--------------------------------------|
| MOTIVAÇÃO PÚBLICA | <i>Egoísta, com boas consequências</i> | <i>Empregados dos proprietários</i> | <i>(justiça)</i> | <i>(justiça)</i> | <i>Moralismo de Estado</i> |
| IMPERFEIÇÕES DE MERCADO | <i>Todas: Corrigidas pela política</i> | <i>Nenhuma</i> | <i>Incentivos (mais desigualdades)</i> | <i>(desigualdades iniciais)</i> | <i>Economia pública de bem-estar</i> |

No estudo das teorias da justiça, em *Serge-Christophe Kolm*, falou incluir os importantes estudos de *Alasdair MacIntyre* sobre as conexões necessárias entre justiça e lei. Os sofisticados argumentos de *MacIntyre* se caracterizam por uma reconstrução de todo o discurso racional sobre a teoria da justiça. Segundo o autor "*justificar é narrar como o argumento chegou ao ponto em que está*"¹³². Dessa forma, o que justifica a estrutura teórica de uma determinada tradição teórica e de pesquisa é "*a superioridade teórica da qual são parte, é a superioridade racional da estrutura particular em relação a todas as tentativas anteriores, dentro da tradição particular, de formular tais teorias e princípios*". O autor irá recuperar o sentido da tradição *aristotélico-tomista*¹³³, sobre o conceito de justiça.

Uma análise crítica do pensamento de *MacIntyre* pode, por um lado, ressaltar positivamente a conexão estabelecida da moralidade (*ethikos* ou *moralis*) com a institucionalidade¹³⁴ e, por outro, questionar o requisito aristotélico de auto-suficiência que fundamenta o pensamento desse autor, visto que em um mundo real se exige a conciliação entre posicionamentos e visões de mundo radicalmente diferentes¹³⁵. Igualmente críticas são as concepções aristotélicas de *telos* (finalidade)

¹³² Cf. *MACINTYRE, Alasdair*. *Justiça de quem? Qual racionalidade?* São Paulo: Loyola, 2001, p. 19.

¹³³ O *tomismo* é uma doutrina filosófica fundada por *São Tomás de Aquino* (1225-1274), que une o pensamento aristotélico e o cristianismo, de tal modo a fundar uma concepção racional da interpretação das Sagradas Escrituras.

¹³⁴ Cf. *OLIVEIRA, Isabel Ribeiro de*. *Notas sobre dois livros de MacIntyre*. Luanova nº 64, São Paulo, 2005.

¹³⁵ Cf. *Isabel Ribeiro de Oliveira* tece crítica interessante ao pensamento de *MacIntyre*, especialmente ao fundamento da ética aristotélica na idéia de *pólis*: "*(...) isso porque uma comunidade não tem como constituir-se em algum lugar "vazio" do planeta, situando-se, necessariamente, em território politicamente já ordenado. Posto que sua proposta não estabelece qualquer critério que garanta a civilidade na relação entre a comunidade e a ordem política mais abrangente, talvez o mais apropriado seja interpretá-la como crítica radical da modernidade, antes que enquanto proposta de superação dos problemas por ele, nela, identificados. De fato, no primeiro capítulo de *Justiça de Quem? Qual Racionalidade?*, *MacIntyre* deixa muito claramente postas as razões que o movem em direção a esse insulamento*"; ver in: *OLIVEIRA, Isabel Ribeiro de*. *Notas sobre dois livros de MacIntyre*. Luanova nº 64, 2005, p. 118. (cidade)

de uma essência humana; bem como à importância da amizade como conexão fundamental nas relações interpessoais, algo somente plausível em uma *polis* do tamanho de uma cidade-estado. É para superar estas limitações que MacIntyre recorre aos conceitos de *prática*, *narrativa* e *tradição*¹³⁶. O conceito de *narrativa* será utilizado para reorganizar a unidade do eu (*self*), de tal modo a reposicionar um eu fragmentado pelo conjunto de atos durante uma vida, ordenando intenções e nexos causais em um contexto histórico¹³⁷.

Habermas irá fundir diversas tradições e a propor um novo paradigma, transferindo o problema do "*trabalho*" para o campo da "*comunicação*". As críticas ao capitalismo e as formas alienadas de vida social continuam no âmago das críticas do autor à sociedade contemporânea, mas as suas soluções deslocam-se da primazia da classe trabalhadora para questões éticas envolvendo o poder comunicacional¹³⁸. Suas análises, contudo, distanciaram-se de modo profundo à vertente marxista em uma crítica à concepção cientificista de ciência, ao modelo economicista da sociedade e da cultura, ao modelo particularista (moral operária) e não-universalista da moral e dos direitos fundamentais, da teleologia da história com base na categoria do trabalho e da luta de classes.

Habermas irá postular uma fundamentação discursiva (*Diskursethik*) dos direitos fundamentais, numa tentativa de criação de uma normatividade comunicacional com pretensões universalistas. A ética do discurso em *Habermas* será cognitivista, deontológica e universalista. Será *cognitivista* porque permitirá a enunciação de enunciados com pretensão de verdade sobre juízos morais, ou seja, o sentido de *dever* fazer algo deve ser entendido como *ter razões* para agir¹³⁹. É *deontológica* porque se preocupa no estabelecimento de critérios formais para a ação correta e justa, não se preocupando com o conceito de vida boa ou de uma determinação substantiva dos bens a serem preservados. É *universalista* porque

¹³⁶ Cf. OLIVEIRA, Isabel Ribeiro de. Notas sobre dois livros de MacIntyre. Luanova nº 64, São Paulo 2005, p. 122.

¹³⁷ Cf. OLIVEIRA, Isabel Ribeiro de. Notas sobre dois livros de MacIntyre. Luanova nº 64, São Paulo 2005, p. 126.

¹³⁸ Ver Mondaini, Marco. Jürgen Habermas e a Teoria Crítica. Disponível em: <<http://www.historia.uff.br/nec/textos/text25.PDF>>. Acesso em: 20.10.06, às 14h.

¹³⁹ Cf. HABERMAS, Jürgen. Consciência moral e agir comunicativo. Trad. de Guido Antônio de Almeida. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1989, p. 71-72.

pretende possuir pretensões de universalidade, ultrapassando os limites de contextos particulares de tempo e culturas específicas.

Apesar de compartilhar com *Rawls* de diversos pontos em comum, os dois autores possuem divergências significativas em sua visão da teoria da justiça. Ambos concordam em aceitar o papel fundamental da deliberação e da argumentação, mas para *Habermas*, contudo, *Rawls* falha em não demonstrar uma teoria não-metafísica da justiça, identificando esta com um modelo estatal de bem¹⁴⁰.

Após esta elucidativa apresentação, de diversas visões coerentes em si e conflitantes entre elas, podemos questionar qual delas poderá fundamentar uma teoria sistemática do Direito Tributário?

Em nosso entender, podemos postular que uma teoria sistemática parte da afirmação da necessária conexão da noção de justiça com a ideia de Direito em geral e de tributos em particular, mas não de uma teoria particular de justiça. Não há igualmente como descrever qual a resposta correta, visto que, como lecionou *MacIntyre*, "*as reivindicações rivais da verdade de tradições conflitantes se de pesquisa dependem, para serem justificadas, da adequação e do poder explicativo das histórias que os recursos de cada uma delas permitem a seus adeptos escrever*"¹⁴¹, ou seja, não há como pensar em análise de uma tradição fora de uma tradição em particular. Existe, contudo, um padrão explicativo geral para entendermos que a teoria sistemática possa ser um ponto de vista explicativo e não um *corpus* teórico fechado, ou seja, ela funda-se no postulado da conexão necessária entre justiça e Direito, mas não elege nenhuma teoria particular como verdadeira. Assim, a teoria sistemática aparece mais como um movimento de ideias e pensadores distintos, do que como uma escola fechada de pensamento.

A compreensão sistemática do Direito Tributário assemelha-se mais a um *movimento* de pensamento do que a uma *escola teórica*, visto que se trata de um movimento de diversas escolas que partilham dos mesmos princípios comuns de abordagem (*common approach*), enquanto que uma escola partilha de um *corpus* teórico fechado de postulados.

¹⁴⁰ Cf. GRUPILLO, Arthur. Habermas e Rawls: sujeito, discurso e teorias democráticas contemporâneas. *Ágora Filosófica*. Ano 2, n. 01, jan/jun, 2002, p. 12.

¹⁴¹ Cf. MACINTYRE, *Alasdair*. *Justiça de quem? Qual racionalidade?* São Paulo: Loyola, 2001, p. 431.

No Direito Tributário encontraremos o retorno à centralidade do problema da *justiça fiscal* nas obras de *Klaus Tipke* e *Thomas Nagel*. O movimento geral da filosofia e da filosofia do Direito para a retomada do problema da justiça, para uma posição de destaque no debate atual, não poderia deixar de produzir reflexos no Direito Tributário, visto que o problema da distribuição de encargos fiscais, em uma sociedade de recursos escassos e interesses diversos e mesmo antagônicos, gera a possibilidade de interesses não-plenamente satisfeitos e até mesmo contrariados. A teoria da justiça fiscal é a resposta justificada para estes questionamentos¹⁴².

1.2.2.3 Da Justiça Fiscal como justificação ao poder de tributar

Partindo da noção de que o poder de tributar não encontra fundamento exclusivamente no poder nem pode ser explicado unicamente em termos formais, deve-se encontrar fundamentos materiais ao poder de tributar nos direitos fundamentais e na noção de justiça fiscal.

A necessidade de definição do conceito de justiça fiscal é algo fundamental. Trata-se, porém, de uma tarefa ainda inacabada. Das divergentes e diversas configurações do conceito, podemos procurar entender a sua utilização na linguagem ordinária do constitucionalismo democrático contemporâneo.

Podemos dizer que a justiça fiscal se reflete como um modo de tratamento que respeita critérios isonômicos e diferenças, restabelecendo a correta relação entre cidadãos e esfera pública. Assim, três soluções são possíveis: 1) exigir o mesmo tratamento dado às demais atividades econômicas, considerando-as como partes do todo (justiça comutativa); 2) exigir um tratamento diferenciado, considerando que esta atividade possui uma diferença substantiva em relação às demais atividades econômicas (justiça distributiva) ou 3) exigir um tratamento adequado ao bem comum, ou seja, em correta correlação entre o privado e a contribuição que este deve realizar à manutenção de uma esfera de liberdade e igualdade.

¹⁴² Não iremos, no presente trabalho, adentrar no problema especial da justiça social e de toda a polêmica que este conceito envolve, sobre o assunto veja-se: BARZOTTO, Luis Fernando. Justiça Social. Gênese, estrutura e aplicação de um conceito. Revista Direito e Justiça, n. 31, março/2005.

Como se verifica, todas as três posições podem indicar, legitimamente, uma solução coerente no sistema jurídico. Assim, o princípio da justiça fiscal não pode ser corretamente aplicado ao tomar em consideração uma atividade econômica sem levar em conta outro princípio de igual estatura: a neutralidade fiscal.

1.2.2.3.1 Da Justiça Fiscal como princípio estruturante do sistema jurídico-tributário

Após terem sido verificadas as características da argumentação jurídica, podemos encontrar as razões que indicam a clara presença do princípio da Justiça Fiscal no discurso jurídico. A Justiça Fiscal irá atuar como: i) *princípio estruturante* do sistema jurídico-tributário e ii) *princípio fundamental de aplicação* das normas jurídicas tributárias.

A noção de Justiça Fiscal pode ser entendida como princípio estruturante do Direito Tributário, ou seja, do qual outros princípios derivam e buscam orientação, tais como: isonomia fiscal, capacidade contributiva, progressividade, seletividade.

Ela possui também o significado de apresentar a exigência de que as normas tributárias busquem alcançar um valor ou fim. Determina, desse modo, as razões para o agir no âmbito de determinado ordenamento jurídico. Exclui, portanto, a possibilidade de soluções ausentes de fundamentos éticos¹⁴³ ou meramente formais.

¹⁴³ Em uma sociedade democrática, mesmo os fundamentos aparentemente financeiros devem buscar uma justificação em fundamentos materiais. Assim, por exemplo, na decisão a seguir decidiu o julgador, com base em argumento eminentemente financeiro, veja-se: "Agravamento Regimental - Suspensão de Segurança - Liminar deferida para afastar das indústrias sediadas no estado de Mato Grosso a cobrança da Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira - CPMF, instituída pela emenda constitucional nº 37/2002. 1 - A descontinuidade do recolhimento da Contribuição Provisória Sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira - CPMF representa séria ameaça de lesão à economia pública, (...) - Evidente impacto financeiro a ser causado pela decisão altercada, com conseqüente desequilíbrio nas contas públicas em face do recente contingenciamento orçamentário de, aproximadamente, 48% (quarenta e oito por cento). 4 - Agravamento Regimental rejeitado. 5 - Decisão confirmada". Seu fundamento imediato deve ser visto na noção de "impacto financeiro", mas se não houver fundamento mediato na noção, mesmo que longínqua, de que o Estado é responsável pela realização do bem comum e a ausência de recursos implica na ofensa ao bem comum, tal decisão irá afrontar os ditames de uma coerência material. Logicamente será uma decisão válida, contudo, o sistema de valores a ser criado será cada vez menos democrático, em virtude da sucessiva transferência de valor para as chamadas razões de Estado, que substituem o cidadão pelos anseios do soberano. AGSS - Agravamento Regimental na Suspensão de Segurança - 01000263734. TRF 1ª Região, 02/10/2002.

A Justiça Fiscal, por fim, pode ser entendida também como princípio de aplicação normativa. Dessa forma, preocupa-se não com as "*razões para decidir*" ou com os fins da ação; tal como na sua apresentação como princípio estruturante, mas com os meios necessários e o momento da aplicação normativa. Não se deve entender aqui hermenêutica na sua concepção clássica de extração de sentido de uma norma, dado que isso é impossível, mas entender-se que toda interpretação já faz parte do momento da aplicação¹⁴⁴.

1.2.3 Teoria do Discurso Jurídico e da argumentação

A *Teoria do Discurso Jurídico* se constitui em uma das grandes inovações para a moderna hermenêutica sistemática, visto que estabelece novos métodos, funções e objetos de interpretação. O *pensamento conceitual* falhava por sua vinculação à ideia de exata e imediata correspondência entre essência e conceito.

O pensamento *positivista clássico* falhava justamente na tentativa de superação das incompletudes do modelo conceitual. Ao negar uma visão única da realidade e mesmo a possibilidade de conhecimento preciso da essência, a teoria do conhecimento positivista substituía o objeto-material por um objeto-formal, ou seja, provocava uma passagem da ênfase no estudo do ser (objeto) para o estudo da metodologia e dos instrumentos de conhecimento (linguagem). Assim, a precisa delimitação dos cortes lógicos e epistemológicos de cada teoria ($T_1, T_2, \dots T_n$)¹⁴⁵ é que irá permitir uma construção teórica consistente e coerente da realidade e do fenômeno jurídico.

O *pensamento sistemático* irá estabelecer um novo padrão de compreensão do fenômeno jurídico, ao combinar o rigor do método herdado pela filosofia analítica com uma compreensão material decorrente da combinação de uma *hermenêutica*

¹⁴⁴ Assim, conforme Paulo de Barros Carvalho: "(...) partimos, isto sim, para a construção das significações, dos sentidos, no processo conhecido como interpretação"; ver in: CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário – Fundamentos jurídicos da Incidência. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 17.

¹⁴⁵ Cf. SANTI, Eurico de. Introdução: Norma, Evento, Fato, Relação Jurídica, Fontes e Validade no Direito. In: SANTI, Eurico de. Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 01-33, p. 04.

ética, das modernas teorias da justiça e da afirmação de um *neoconstitucionalismo*, fundado na *teoria dos direitos fundamentais*. Essa nova arquitetura teórica somente será possível, contudo, sobre as bases da *teoria do discurso*, legada pela moderna filosofia analítica nos seus estudos sobre a função pragmática da linguagem.

i) *Novas tendências analíticas: jogos de linguagem e a teoria do Discurso*

A filosofia analítica irá experimentar um forte movimento de renovação teórica com estudos renovadores sobre o discurso prático e o papel da ética. A viragem significativa irá iniciar na obra *Investigações Filosóficas*, de *Ludwig Wittgenstein*, com a teoria dos *jogos de linguagem* (*Sprachspiels*). Essa obra representa uma revisão radical do seu próprio pensamento na fase anterior marcada pela afirmação das virtudes da lógica. O autor iniciava a sua obra anterior de modo incisivo dizendo que o mundo "é a totalidade de fatos, não de coisas" (*Die Welt ist die Gesamtheit der Tatsachen*), ou seja, o mundo é composto por representações daquilo que denominamos como sendo o mundo. Assim, a linguagem será o "mapa do mundo", ou seja, os limites da linguagem são os limites do meu mundo (*Die Grenzen meiner Sprache bedeuten die Grenzen meiner Welt - 5.6*).

A obra *Investigações Filosóficas*, de 1953, é uma compilação das conferências realizadas pelo autor em Cambridge, que foi publicada postumamente. *Wittgenstein* irá abandonar o problema da referência (semântica) e irá centrar-se no problema do sentido pragmático ou do uso da linguagem. As palavras significam mais pelo seu uso em um determinado contexto do que pela sua referência (denotação) a uma coisa.

A partir destes estudos novas perspectivas irão surgir com a superação do positivismo lógico da fase anterior (*Tractatus*) e a construção de um novo modelo argumentativo, tomando por base a linguagem ordinária. Igualmente relevante é a contribuição de *John Langshaw Austin* sobre os atos de fala (*speech acts*), que foi defendida pelo autor no célebre livro "Como fazer coisas com palavras" (*How to Do Things with Words*), publicado postumamente em 1962. Nesta obra o autor irá defender que ao dizermos algo, estamos fazendo algo (*by saying something, we do something*). Tal situação caracterizaria a presença de ato *ilocucionário* (*illocutionary act*). Um ótimo exemplo deste tipo de conduta está na declaração pelo padre do

casamento. Esta teoria parte da conceituação de que os atos de fala são uma prática social e que a realidade é constituída pela linguagem e não apenas representadas por esta. Deste modo, não se deve procurar o sentido da palavra na estrutura da linguagem, mas principalmente no seu contexto cultural. Assim, a verificação das condições de verdade de uma sentença é substituída pela verificação da eficácia do ato de fala e mesmo da sua dimensão moral no contexto comunicativo. Esta escola foi reafirmada por *John Searle* em uma obra denominada "*Speech Acts*", em 1969.

Estes autores irão diferenciar três categorias de atos de fala: *locucionário*, *ilocucionário* e o *perlocucionário*. O ato *locucionário* seria aquele que determina "o que se diz"; o ato *ilocucionário* seria "como se diz" e o ato *perlocucionário* seria o efeito alcançado "por dizer" algo. Assim, quando dizemos algo podemos estar realizando três atos conexos: o dizer propriamente dito (proferir sons) e o ato de fazer algo, dizendo (uma promessa, uma ordem, etc.)¹⁴⁶. O ato *perlocucionário* teria a produção de resultados não esperados diretamente pelo ato de fala, tal como emoções e intenções.

O legado de *John Langshaw Austin*, de *John Searle* e do segundo *Ludwig Wittgenstein (Investigações Filosóficas)* representa um gigantesco contributo para a construção de uma teoria do discurso jurídico, que permita a resolução racional de problemas práticos (dilemas morais, políticos e jurídicos) sob a base de uma comunicação intersubjetiva¹⁴⁷.

O evento para ingressar no discurso jurídico deve ser relatado em linguagem competente, sem a qual não será admitido como mensagem jurídica sob a forma de *fato jurídico*. O fato jurídico terá esta condição *locucionária* de ser fruto de um enunciado protocolar e integrante da posição sintática do antecedente de uma norma individual e concreta, ou seja, trata-se de um enunciado denotativo que participa do processo de incidência da norma jurídico-tributária.

Esta teoria será amplamente aceita de modo diverso por jovens tributaristas nacionais tais como *Eurico de Santi* e *Cristiano Carvalho*. Para o primeiro autor

¹⁴⁶ Veja-se o trabalho de *Marina Velasco "Atos de fala e ações sociais. Sobre a distinção entre ilocuções e perlocuções na teoria do agir comunicativo de Habermas*. Disponível em: <<http://www.ifcs.ufrj.br/~mvelasco/Textos/ACCIOSOC.pdf>>. Acesso em: 08.06.2008, às 11h.

¹⁴⁷ Cf. DUARTE, Écio Oto Ramos. *Teoria do Discurso e Correção Normativa do Direito*. São Paulo: Landy, 2004, p. 121.

devemos distinguir no discurso jurídico duas classes de enunciados: *enunciação do enunciado* e *enunciado do enunciado*, conforme expôs na sua obra premiada "*Decadência e prescrição no direito tributário*", em . Na *enunciação do enunciado* teríamos o próprio ato de fala, enquanto que no *enunciado do enunciado* teríamos o sentido conduzido, ou seja, são diferentes instâncias de enunciação: de um lado a Lei enunciaria um conteúdo, sendo ela própria a Lei, com seu número e características, uma forma de enunciação que enuncia um *produto discursivo*. Os *enunciados dos enunciados* seriam o conteúdo da lei e a *enunciação enunciada* seriam as coordenadas de espaço e tempo que identificam o sujeito que editou a norma¹⁴⁸. Vejamos a exposição do próprio autor sobre a sua matriz teórica:

*"Fica assim demonstrada, nessa teoria, que o direito não só cria suas próprias realidades nos enunciados enunciados de uma lei, como constitui a própria realidade de sua criação na enunciação enunciada. Ou seja, o próprio fato do poder constituinte originário torna-se fato jurídico, não porque juridicizado por uma regra a priori, como a norma hipotética fundamental de Hans Kelsen, mas porque entra para o direito pelo próprio documento que produz: os produtos juridicizam o processo"*¹⁴⁹ (grifos nossos).

O autor irá buscar na linguística a inspiração e a força teórica para a construção de um modelo iniciado por *Paulo de Barros Carvalho* na separação do Direito em três planos: da *expressão*, das *significações* e das *normas jurídicas*. Ao tratar da constituição do Direito como ato de aplicação, da interpretação como aplicação normativa e do próprio fenômeno de incidência da norma jurídica como ato de aplicação, defende o autor que:

"(...) ou seja, o próprio ato de aplicação da Constituição, que cria lei, torna-se fato jurídico, não porque juridicizado pela regra de competência, mas porque entra para o direito pelo próprio documento que produz: os produtos juridicizam o

¹⁴⁸ Cf. SANTI, Eurico de. Introdução: Norma, Evento, Fato, Relação Jurídica, Fontes e Validade no Direito. In: SANTI, Eurico de. Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 01-33, p. 29.

¹⁴⁹ Cf. SANTI, Eurico de. Decadência e prescrição no direito tributário. São Paulo: Max Limonad, 2000, p. 65.

processo. Ou seja, o fato da criação da lei entra no corpus da lei: a lei é lei porque diz que é lei"¹⁵⁰.

Este entendimento, longe de ser mera digressão teórica distante da realidade prática dos operadores jurídicos, pretende resolver complexos problemas práticos e reformar todo o sentido e conceito de lançamento tributário, constituição do crédito tributário, prescrição e decadência, conforme podemos atestar da leitura atenta da opinião de *Eurico de Santi* sobre a superação da perplexidade que o CTN gera ao afirmar que o crédito nasce do lançamento (art. 142); depois da obrigação tributária, que surgiu com o fato gerador (art. 113), assim, de tal forma que:

"De fato, a norma não tem força própria para atingir a realidade, pois depende dos homens, dos aplicadores do Direito, como bem observa Gabriel Ivo, com a sua desconcertante questão: 'O sujeito do verbo incidir seria a norma?'" Entrevemos, aqui, que a pretensa funcionalidade do sujeito independentemente do ato de aplicação parece sedimentar-se em uma visão jusnaturalista, segundo a qual o direito funcionaria como a natureza, como nuvens carregadas de hipótese e de mandamentos que, consolidados no mundo fático incidiriam, qual raios fulminando os seus suportes. Nessa óptica, a norma incidiria sobre o fato, fazendo nascer a 'obrigação' e, posteriormente, o ato de lançamento declararia o fato e a relação tributária. (...) O fato jurídico e o crédito nascem, concomitantemente, com o ato de aplicação do Direito. Se a autoridade não lavra o auto de lançamento, ocorre a decadência do direito de lançar, e aí não há como cobrar o crédito"¹⁵¹.

Cristiano Carvalho irá defender um ponto de vista absolutamente diverso, ao adotar uma perspectiva realista do conhecimento da realidade e do Direito, ao afirmar a existência distinta da realidade e do mundo e da função representativa da linguagem. Sua obra *Ficções Jurídicas no Direito Tributário* (2007) irá trabalhar

¹⁵⁰ Cf. SANTI, Eurico de. Decadência e prescrição no direito tributário. São Paulo: Max Limonad, 2000, p. 74.

¹⁵¹ Cf. SANTI, Eurico de. Introdução: Norma, Evento, Fato, Relação Jurídica, Fontes e Validade no Direito. In: SANTI, Eurico de. Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 01-33, p. 25.

principalmente com uma modalidade especial dos atos de fala *ilocucionários*: os atos diretivos, que são próprios do Direito. Irá, contudo, acrescentar uma nova modalidade: a *fabuladora*. Assim, o Direito busca de modo geral reproduzir a realidade e não constituí-la, e quando não consegue a correta correspondência faz uso de ficções ou presunções.

Estes autores irão trazer, como principal contribuição ao estudo do Direito Tributário e à interpretação jurídico-tributária, o deslocamento do problema da norma (*nível semântico da linguagem*) e de sua estrutura para a questão do discurso e da realização eficiente dos atos de fala (*nível pragmático da linguagem*). A interpretação sistemática irá recepcionar desta tradição a análise precisa e clara da linguagem, não como cortesia do intérprete, mas como metodologia.

ii) *Teorias da argumentação: uma nova racionalidade jurídico-material*

As *teorias da argumentação* irão se debruçar com o complexo problema da linguagem em sua perspectiva complexa ou contextual, especialmente em uma crítica ao modelo positivista pela sua impossibilidade de compreender o fenômeno jurídico mais como modelo do discurso, do que como sistema de normas. As diferentes teorias da argumentação irão apresentar propostas diversas sobre o problema da argumentação jurídica. De um lado encontraremos autores preocupados com o *problema da justificação (argumentação em si)*, tais como *Chaïm Perelman, Neil MacCormick, Stephen Toulmin e Robert Alexy* e de outro, autores preocupados com o *problema da compreensão (hermenêutica filosófica)*, tais como *Hans-George Gadamer*. O presente trabalho não pretende esgotar a análise de todos e de cada um dos autores que desenvolveram esta complexa e rica história das teorias da argumentação jurídica. Vejamos rapidamente algumas das mais importantes teorias da argumentação e sua importância para o Direito Tributário.

a. *Chaïm Perelman: a nova retórica jurídica.*

Perelman parte inicialmente da distinção aristotélica entre *raciocínios analíticos* ou lógico-formais e *raciocínios dialéticos* ou retóricos, e irá situar a sua

teoria da argumentação na *retórica*¹⁵². Para o autor, os argumentos retóricos não estabelecem verdades evidentes ou provas demonstrativas, mas tão simplesmente apresentam o caráter razoável e plausível de determinadas decisões.

Para o autor, são pressupostos da argumentação a existência de uma linguagem comum e a finalidade de adesão de um auditório a uma ideia. Assim, a argumentação pode ser classificada conforme o auditório a que está sendo dirigida: a argumentação diante de um auditório universal, a argumentação diante de um único ouvinte ou a deliberação íntima, consigo mesmo¹⁵³.

Para ele a argumentação, diferentemente da demonstração, está vinculada à ideia de *ação*, ou seja, uma atividade que pretende alcançar a adesão de um auditório. Não se trata de buscar a objetividade na prática argumentativa, mas uma imparcialidade entendida como sendo a postura de tomar parte do mesmo grupo onde se julga, sem ter tomado partido de nenhum deles.

Deve-se realizar uma distinção entre *persuadir* e *convencer*, que deve ser entendida em relação ao auditório em que ela é dirigida. A *argumentação persuasiva* é aquela dirigida a um auditório particular, enquanto que a *argumentação convincente* é aquela que pretende ser válida para todo interlocutor provido de razão.

Outra observação importante feita por *Perelman* é a de que o que importa na argumentação não são tanto os argumentos isolados, mas o contexto (todo) em que eles estão integrados¹⁵⁴. Para tanto terá uma importância relevante a ideia de *força dos argumentos*.

A teoria desenvolvida por *Perelman* tem como principal virtude reabilitar a *razão prática* e introduzir um *modelo racional na discussão sobre os dilemas da moral*, do Direito e da política¹⁵⁵. Por outro lado, a sua recepção foi enfraquecida por sua principal falha: *ausência de clareza*.

¹⁵² Cf. ATIENZA, Manuel. As razões do Direito. Teorias da Argumentação Jurídica. 3ª ed., São Paulo: Landy, 2003, p. 61.

¹⁵³ Cf. ATIENZA, Manuel. As razões do Direito. Teorias da Argumentação Jurídica. 3ª ed., São Paulo: Landy, 2003, p. 62-64.

¹⁵⁴ Cf. ATIENZA, Manuel. As razões do Direito. Teorias da Argumentação Jurídica. 3ª ed., São Paulo: Landy, 2003, p. 73.

¹⁵⁵ Cf. ATIENZA, Manuel. As razões do Direito. Teorias da Argumentação Jurídica. 3ª ed., São Paulo: Landy, 2003, p. 77.

b. Stephen Toulmin: uma justificação não-dedutiva da argumentação jurídica

Stephen Toulmin irá tentar propor uma teoria da argumentação distante da lógica dedutiva, mas também da preocupação com a prática e, especialmente voltada para a construção de uma teoria da argumentação ética.

Inicialmente, cabe verificar com Toulmin o modelo da lógica dedutiva para a arquitetura de uma teoria da argumentação ética, assim segundo o autor:

"A lógica (podemos dizer) é a jurisprudência generalizada. Os argumentos podem ser comparados a litígios jurídicos e as pretensões que fazemos e a favor das quais argumentamos em contextos extrajurídicos, a pretensões feitas diante dos tribunais; ao passo que os casos que apresentamos ao tornar bom cada tipo de pretensão podem ser comparados entre si. Uma tarefa fundamental da jurisprudência é caracterizar o essencial do processo jurídico: os procedimentos pelos quais se propõem, se questionam e se determinam as pretensões jurídicas, e as categorias em cujos termos se faz isso"¹⁵⁶.

Dessa forma, parte o autor para determinar em que situação um conjunto de enunciados descritivos (R) pode servir de boa razão para uma conclusão ética (E), ou de modo geral, quando uma razão factual (G) pode servir para alcançar uma conclusão normativa (N)¹⁵⁷. A ética tem como ponto em comum com a ciência o fato de fundar-se em uma linguagem em contexto, particularmente em um contexto social determinado. Igualmente a ética e a ciência partilham do caráter de refletir sobre experiências iniciais irrefletidas, de tal modo que reordenam a compreensão de determinado fenômeno. Assim, traz como exemplo o caso da observação de um bastão em um balde com água, onde a primeira vista pode indicar existir um bastão

¹⁵⁶ Cf. o autor: "Logic (we may say) is generalized jurisprudence. Arguments can be compared with law-suits, and the claims we make and argue for in extra-legal contexts with claims made in the courts, while the cases we present in making good each kind of claim can be compared with each other. A main task of jurisprudence is to characterize the essentials of the legal process: the procedures by which claims-at-law are put forward, disputed and determined, and the categories in terms of which this is done"; ver in: TOULMIN, Stephen. The Use of Argument. London: Cambridge, 1964, p. 7.

¹⁵⁷ Cf. o autor: "what is it that make a particular set of facts, R, a good reason for a particular ethical conclusion E?"; ver in: TOULMIN, Stephen. An Examination of the Place of Reason in Ethics. London: Cambridge, 1950, p. 04.

curvado. A observação científica, contudo, contraria a observação direta da experiência e propõe um raciocínio diferenciado com o seguinte julgamento "ele não está curvado, apenas parece por uma ilusão de ótica"¹⁵⁸.

Diferentemente da ciência, contudo, a ética se preocupa com a compatibilização de desejos e interesses contrapostos, atingindo o seu objetivo que é alcançar o sofrimento desnecessário¹⁵⁹. A argumentação moral possui dois níveis: *justificação de ações individuais* e *justificação de regras morais*.

- *justificação de ações individuais*: neste caso a argumentação é utilizada quando uma ação é justificada em termos de ser requerida por uma norma aceita pela comunidade e geralmente realiza-se com um apelo a uma regra (*nível deontológico*). Para *Toulmin*, neste nível evita-se o sofrimento na medida em que a ação individual consegue se compatibilizar com o sentimento moral expresso na norma social, e;

- *justificação de regras morais*: que deve ser utilizada quando a argumentação é exigida para apontar qual regra irá produzir o menor sofrimento possível, em relação às alternativas existentes, ou seja, ela somente é aplicada se existir um conflito entre normas. Trata-se de uma forma de justificação com base na referência às consequências, ou seja, na busca de concretizar o objetivo de evitar o sofrimento desnecessário (*nível teleológico*).

A grande contribuição de *Toulmin* é estabelecer no ambiente argumentativo uma fundamentação importante sobre a argumentação ética e a introdução da ideia de compatibilização no âmbito dos dilemas morais, de tal modo a reduzir o sofrimento dos agentes em comunidade. Podemos encontrar nesse argumento uma fundamentação inovadora da ideia de ponderação de interesses que será sistematizada posteriormente por *Alexy*. A principal crítica à teoria, dirigida por *Alexy* a *Toulmin*, está na vaguidade da regra fundamental: "*não causar sofrimento desnecessário*", visto que a determinação do que seja *sofrimento desnecessário* não está claro.

¹⁵⁸ Cf. TOULMIN, Stephen. *An Examination of the Place of Reason in Ethics*. London: Cambridge, 1950, p. 126.

¹⁵⁹ Cf. o autor: "*Ethics is concerned with the harmonious satisfaction of desires and interests*"; ver in: TOULMIN, Stephen. *An Examination of the Place of Reason in Ethics*. London: Cambridge, 1950, p. 223.

c. Neil MacCormick: justificação dedutiva da argumentação jurídica

As teorias da argumentação de Neil MacCormick, juntamente com Robert Alexy, se incluem na tentativa de construção de uma moderna teoria capaz de superar as fraquezas dos pensadores anteriores (Perelman e Toulmin, entre outros). Estes dois exemplos de pensadores representam um clássico caso de tendência convergente, visto que de um lado Neil MacCormick representa uma tendência própria da tradição anglo-saxônica, vinculada às teorias de Hume e Hart. De outro lado, encontramos Robert Alexy, oriundo do melhor da tradição filosófica continental, vinculado ao pensamento de Kant, Habermas e à ciência jurídica alemã¹⁶⁰.

Incrivelmente, a principal obra de Neil MacCormick (*Legal reasoning and legal theory*) foi publicada no mesmo ano da obra de Robert Alexy (*Theorie der juristischen Argumentation*), em 1978, ressaltando a coincidência desta tendência convergente.

A obra de Neil MacCormick é uma tentativa de realizar uma construção que supere o racionalismo extremado (as decisões são produtos somente da razão) e o irracionalismo (as decisões são produtos da vontade)¹⁶¹. Para o autor, a teoria da argumentação cumpre uma função justificadora, mas principalmente que esta justificação possua um método. A decisão prática reside numa justificativa fundamentada em premissas normativas, que não são resultado de um encadeamento lógico-dedutivo. O que nos faz decidir, com base em critérios razoáveis, por um e não por outro princípio é tanto a nossa racionalidade, quanto nossa afetividade¹⁶². Segundo o autor, a "*Argumentação é a atividade de colocar argumentos a favor ou contra alguma coisa*" (*Argumentation is the activity of putting arguments for or against something*)¹⁶³.

Para o autor, *interpretação* se constitui em uma forma particular da argumentação prática no Direito, em que alguém discorre sobre o entendimento de

¹⁶⁰ Cf. ATIENZA, Manuel. As razões do Direito. Teorias da Argumentação Jurídica. 3ª ed., São Paulo: Landy, 2003, p. 118.

¹⁶¹ Dentre as obras do autor, podemos destacar: *Legal Right and Social Democracy: Essays in Legal and Political Philosophy* (1984), *Legal Reasoning and Legal Theory* (1978), *Rhetoric and The Rule of Law* (2005) e *Institutions of Law* (2007).

¹⁶² Cf. ATIENZA, Manuel. As razões do Direito. Teorias da Argumentação Jurídica. 3ª ed., São Paulo: Landy, 2003, p. 120.

¹⁶³ Cf. MACCORMICK, Neil. *Argumentation and Interpretation in Law*. Ratio Juris, vol. 06, n. 01, Março, 1993, p. 16-29, p. 16.

textos institucionais (*authoritative texts*), como um tipo específico de justificação racional para decisões judiciais (*reason for legal decisions*)¹⁶⁴.

Nesse contexto, possui um papel destacado, o conceito de *razões autoritativas* (*authority reasons*), como fundamento para decisões judiciais em *argumentos práticos puros* (*pure practical argumentation*) e em *argumentos institucionais* (*institutional argumentation*).

São *argumentos práticos puros* (*pure practical argumentation*) aqueles considerados fora de qualquer contexto particular, podendo surgir de duas formas, como *argumento teleológico* (*teleological argumentation*) ou *deontológico* (*deontological argumentation*). O *argumento teleológico* é aquele que pressupõe uma avaliação em relação aos apelos por determinados *valores fundamentais* (*final values*), de tal modo que se procede a uma verificação se algo determinado ("x") possui *boas razões* (*good reasons for doing*), ou seja, um *valor positivo*. Os *argumentos deontológicos* (*deontological argumentation*) apelam para os princípios de certo ou errado (*right or wrong*), sobre o que deve ou não deve ser realizado. Os primeiros argumentos seriam fundamentados em *razões finalísticas* (*goal reasons*) e os segundos de *razões de correção* (*rightness reasons*)¹⁶⁵.

Os *argumentos institucionais* (*institutional argumentation*) são aqueles que se localizam em relação às razões oferecidas por aquele que possui autoridade ou possui como fonte uma autoridade (*authority reason*). Essa autoridade não significa somente o soberano, mas também inclui leis, precedentes judiciais e mesmo a doutrina ("*...statutes, precedents, doctrinal materials and the like*")¹⁶⁶. Para o autor, a *teoria da argumentação* possui um peso significativo em uma sociedade democrática, ao fornecer elementos para a diminuição de conflitos sobre os *princípios e os valores governantes* (*governing values and principles*), pela utilização de *justificações racionais fortes* (*strong justifying reasons*)¹⁶⁷.

¹⁶⁴ Cf. MACCORMICK, Neil. *Argumentation and Interpretation in Law*. Ratio Juris, vol. 06, n. 01, Março, 1993, p. 16-29, p. 16.

¹⁶⁵ Cf. MACCORMICK, Neil. *Argumentation and Interpretation in Law*. Ratio Juris, vol. 06, n. 01, Março, 1993, p. 16-29, p. 17.

¹⁶⁶ *Idem ibidem*.

¹⁶⁷ Cf. MACCORMICK, Neil. *Argumentation and Interpretation in Law*. Ratio Juris, vol. 06, n. 01, Março, 1993, p. 16-29, p. 28.

Neil MacCormick defende que em alguns casos os juízes se utilizam de um raciocínio dedutivo e apresenta alguns casos reais onde isso realmente ocorreu, mas adverte que este tipo de raciocínio possui determinados limites. Um desses limites se encontra no fato de que algumas vezes os juízes devem se ater em aplicar as regras do direito vigente sem questionar se isso realiza a noção de justiça. Tal exigência se justifica como um cumprimento de *razões subjacentes* na aplicação de regras (segurança jurídica ou divisão dos poderes). Essa situação implica igualmente na noção que os juízes possam identificar quais são as regras válidas e aplicáveis aquele conjunto concreto de casos, o que impõe como consequência o entendimento de que existem critérios de reconhecimento.

Os juízes podem, além dos casos fáceis, se depararem igualmente com casos difíceis, que podem ser de quatro espécies: de interpretação, de pertinência, de prova ou de qualificação¹⁶⁸. Os *casos difíceis de interpretação* são aqueles em que há dúvida sobre qual seja a norma aplicável, dado que esta permite mais de uma leitura. Os *problemas de pertinência* são aqueles sobre a existência de norma sobre determinado assunto, ou seja, sobre o reconhecimento de uma norma. Já, por sua vez, os problemas de prova se referem ao estabelecimento da premissa menor de um silogismo e geralmente significam proposições sobre o passado. Nos casos de conflitos de qualificação, a dúvida relaciona-se à pertinência de que determinados fatos podem ser subsumidos à aplicação da norma. Assim, cita o autor o caso de um pedido de divórcio requerido com base no fato de que a esposa deu a luz a uma criança depois de terem transcorridos diversos meses da última relação do casal, sendo que em defesa alegou a esposa que recorrera ao método de inseminação artificial e, portanto, restava a dúvida se este fato poderia ser subsumido ao conceito de adultério.

Reconhece o autor que apesar dos problemas de interpretação e de qualificação serem idênticos, do ponto de vista lógico-filosófico, se constituem em situações diferentes em sentido processual. A distinção entre questões de fato e questões de direito podem gerar consequências processuais diversas, visto que um

¹⁶⁸ Cf. ATIENZA, Manuel. As razões do Direito. Teorias da Argumentação Jurídica. 3ª ed., São Paulo: Landy, 2003, p. 124-125.

problema fático não produz precedente judicial para outras decisões, mas tão somente a sua *ratio decidendi*.

Para o autor justificar uma decisão num caso difícil significa cumprir dois requisitos: universalidade e sentido em relação ao sistema (consistência) e em relação ao mundo (consequência). Universalidade não significa necessariamente generalidade, visto que uma norma pode ser mais específica que a outra, mas ser mais universal. Este primeiro nível de justificação é denominado por *MacCormick* como *justificação interna* ou de *primeiro nível*, enquanto que a justificativa para escolher uma ou outra norma deve ser denominada de *justificação de segundo nível* ou *externa*¹⁶⁹.

Considerando que nenhuma teoria pode receber uma solução verdadeiramente concludente, certamente os critérios de escolha devem ser analisados subjetivamente. Tal situação não implica, contudo, que não existam critérios objetivos de avaliação. Assim, a decisão deve ser consistente no sentido de não entrar em contradição com outras normas e deve, ainda, ser coerente normativa e narrativamente. A coerência normativa implica em uma compatibilidade com normas e valores do sistema, enquanto que a coerência narrativa impõe uma compatibilidade com as questões de fato, ou seja, uma aceitação de esquema factual provisório sujeito a revisões, dado que as percepções são falhas.

A teoria de *MacCormick* apresenta um conjunto de características importantes para a construção de uma teoria da argumentação, o que não impede, contudo, que sofra diversas críticas pela utilização de um método dedutivista. A teoria desenvolvida por *MacCormick* irá auxiliar na construção de uma teoria sistemática do Direito Tributário, especialmente por contribuir com a noção de *coerência* e *consistência* do discurso jurídico.

¹⁶⁹ Cf. ATIENZA, Manuel. As razões do Direito. Teorias da Argumentação Jurídica. 3ª ed., São Paulo: Landy, 2003, p. 126.

d. Robert Alexy: uma teoria padrão da argumentação jurídica

Robert Alexy faz parte de um grupo de autores continentais preocupados com a construção de uma teoria geral da argumentação jurídica, dentre os quais podemos destacar *Aulis Aarnio* e *Pecnenick*. Como bem notou *Atienza*, este autor irá apresentar uma proposta convergente a *MacCormick* na construção de uma teoria da argumentação, e a sua obra "*Teoria da Argumentação Jurídica*" (*Theorie der juristischen Argumentation*), de 1978, será considerada, juntamente com as obras de *Neil MacCormick* (*Legal Reasoning and Legal Theory*) e de *Aulis Aarnio* (*The Rational as Reasonable*), o ponto de viragem da teoria da argumentação contemporânea.

A obra de Alexy é particularmente conhecida por sua teoria dos princípios e sobre o caso da aplicação e solução dos conflitos entre princípios, contudo, assume uma posição particularmente importante a sua compreensão de que o discurso jurídico é um caso especial (*Sonderfallthese*) do discurso prático¹⁷⁰. Sua teoria será particularmente influenciada pelo pensamento de *Habermas* e pela tentativa de extensão de teoria para o jurídico¹⁷¹.

A base *habermasiana* se insere na construção de uma pragmática universal que pretende reconstruir o discurso sob bases reconhecíveis por todos os falantes, e com pretensão de universalidade e validade. A teoria de Alexy é uma teoria do procedimento que tem por base o pensamento de *Habermas*¹⁷² sobre as regras do discurso racional¹⁷³. Para o autor, um enunciado normativo somente é correto se for

¹⁷⁰ Cf. ALEXY, Robert. 'Legal Discourse as a Special Case of General Practical Discourse', in *A Theory of Legal Argumentation*, Oxford University Press, Oxford, 1989, pp. 211-220 e ALEXY, Robert: 'The Special Case Thesis', 12 (1999) *Ratio Juris*, pp. 374-384. Em sentido diverso, vejamos: GÜNTHER, Klaus. 'Critical Remarks on Robert Alexy's Special Case Thesis', 6 (1993) *Ratio Juris*, pp. 143-156.

¹⁷¹ Cf. ATIENZA, Manuel. *As razões do Direito. Teorias da Argumentação Jurídica*. 3ª ed., São Paulo: Landy, 2003, p. 159-160.

¹⁷² Apesar de sua teoria ser fundamentada no pensamento de *Habermas* isso não impediu um claro debate entre os dois autores sobre a validade da tese do discurso jurídico como caso especial do discurso prático. *Habermas* irá expor a sua crítica no livro *Faktizität und Geltung* (1992). Outra crítica relevante foi proposta por GÜNTHER, Klaus. 'Critical Remarks on Robert Alexy's Special Case Thesis', 6 (1993) *Ratio Juris*, pp. 143-56. A resposta de Robert Alexy foi formulada no artigo ALEXY, Robert, 'The Special Case Thesis', 12 (1999) *Ratio Juris*, pp. 374-384.

¹⁷³ Cf. ALEXY, Robert. 'Jürgen Habermas' Theory of Legal Discourse', in Michel Rosenfeld and Andrew Arato (eds.), *Habermas on Law and Democracy: Critical Exchanges*, Berkeley, University of California Press, 1998, pp. 226-31.

o resultado de um procedimento *P*¹⁷⁴. Alexy irá firmar o entendimento de que além dos princípios e das regras o Direito seria composto de um terceiro nível com considerações sobre um procedimento, de tal modo que tal situação permita alcançar um grau de racionalidade no jurídico, tendo por base um modelo de argumentação com base na razão prática¹⁷⁵. Este sistema de princípios, regras e procedimentos permite que a decisão alcance um mínimo de racionalidade, mas não uma única resposta correta. Tal pressuposição parte do entendimento da impossibilidade de existir uma teoria moral substantiva, mas tão somente uma teoria procedimental.

O autor fundamenta a natureza especial do discurso jurídico pelas seguintes razões: i) discurso prático e discurso jurídico são discursos; ii) ambos os casos versam sobre as modalidades de condutas (obrigatório, proibido e permitido), ou seja, questões práticas; iii) os dois buscam verificar a correção do discurso (*correctness*), contudo, os dois casos de correção são distintos.

O autor irá defender o entendimento de que a construção de uma teoria *procedimental* se realiza em oposição a uma teoria *coerentista* do sistema jurídico, capaz de extrair uma teoria material das decisões jurídicas. Para Alexy, a integração de argumentos práticos no contexto jurídico pode ocorrer de duas formas: *coerentista* e *procedimental*. No modelo *coerentista* (*coherentist*) mais radical (*legal holist*) todas as premissas de uma decisão jurídica já estão escondidas no sistema legal (*hidden in the legal system*) e apenas precisam ser descobertas. Tal tese resolveria dois grandes problemas jurídicos: a imediata legitimidade de todas as decisões e a autonomia completa do Direito perante outros subsistemas sociais.

Por outro lado, se consideramos que as normas não podem se aplicar de imediato e nem tampouco o sistema jurídico pode produzir coerência automaticamente, necessitando de pessoas para cumprir este objetivo ("*just as norms cannot apply themselves, a legal system as such cannot produce coherence*").

¹⁷⁴ Cf. ALEXY, R. La Idea de una teoría procesal de la argumentación jurídica. In: GARZÓN VALDÉS, Ernesto (Org.). Introducción. In: Derecho y Filosofía. Barcelona: Alfa, 1985, p. 45; ver na edição original: ALEXY, R. "Die Idee einer prozeduralen Theorie der juristischen Argumentation." In: A. Aarniio et al. (Eds.). Methodologie und Erkenntnistheorie der juristischen Argumentation. 1981, Berlin: Duncker & Humbolt.

¹⁷⁵ CF. PEDRON, Flávio Quinaud. Comentários sobre as interpretações de Alexy e Dworkin. R. CEJ, Brasília, n. 30, p. 70-80, jul./set. 2005, p. 72.

*To achieve this, persons and procedures are necessary for feeding in new contents")*¹⁷⁶. Para esta teoria o sistema constitucional democrático pretende institucionalizar a razão prática e considerando que os argumentos práticos gerais têm natureza não-institucional e livre e precisam ser integrados no contexto geral de institucionalização, mantendo, contudo a sua característica básica¹⁷⁷. Alexy demonstra com propriedade que uma teoria deliberativa do Direito deve ter em consideração que as pessoas podem escolher mal, terem o seu discurso distorcido ou enfrentarem a vaguidade e incerteza semântica.

A *teoria do caso especial (Sonderfallthese)* impõe, desse modo, diversos elementos fundamentais para a compreensão do jurídico e da sua relação com a Moral, e como a argumentação prática geral pode ou deve ser integrada ao discurso em geral.

Cabe ressaltar que uma *Teoria Sistemática do Direito Tributário* deve levar em consideração a importância dos avanços e progressos da teoria da argumentação. Igualmente é importante verificar que uma teoria sistemática é legatária de um esforço convergente de diversas teorias contemporâneas, das quais podemos ressaltar os seguintes elementos comuns:

1. *Articulação entre preocupações sobre justiça e rigor metodológico (filosofia analítica e continental)*: as tendências convergentes entre a tradição e a filosofia analítica superam a antiga oposição entre o método e a história e a preocupação por preceitos materiais, como a justiça e a moral;

2. *Passagem da hermenêutica conceitual para a teoria do discurso e da argumentação*: representa a aceitação de que as normas jurídicas não são puras e que revelam (desvelam) visões políticas, valorativas e mesmo ideológicas da sociedade e da realidade;

3. *Centralidade do problema da justificação (Robert Alexy) ou da compreensão (Gadamer) do discurso*: a incorporação do problema dos fundamentos do próprio discurso, numa passagem do entendimento da auto-referencialidade do discurso para a tese da necessidade de compreensão dos fundamentos externos do discurso, exigindo ou o seu desvelamento ou a sua justificação:

¹⁷⁶ Cf. ALEXY, Robert, 'The Special Case Thesis', 12 (1999) Ratio Juris, Bologna, pp. 382-383.

¹⁷⁷ Cf. ALEXY, Robert, 'The Special Case Thesis', 12 (1999) Ratio Juris, Bologna, pp. 384.

4. *Incorporação de diversos instrumentos teóricos e analíticos decorrentes de teorias convergentes*: tendo por base o pensamento de precursores da teoria da argumentação (*Perelman e Toulmin*, entre outros) e de novas aproximações sobre o tema (*Neil MacCormick e Robert Alexy*);

5. *Exigência de correção material do discurso jurídico*: ou seja, de uma fundamentação material para o discurso.

Apesar de não existir uma fundamentação única para o discurso e a teoria jurídica podemos afirmar que existe um *horizonte teórico comum* sobre o qual deva se assentar uma *teoria sistemática do Direito Tributário*.

Bibliografia Recomendada

Capítulo 01 - Fundamentos de uma teoria sistemática do direito tributário

1.1 Pressupostos metodológicos

- ALEXY, Robert. Teoria da Argumentação Jurídica: A Teoria do Discurso Racional como Teoria da Justificação Jurídica. São Paulo: Landy, 2001.
- CANARIS, Claus Wilhelm. Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1989.
- FREITAS, Juarez. A interpretação sistemática do Direito. São Paulo: Malheiros, 3ª ed., 2002.
- GUASTINI, Riccardo. Distinguendo: estudios de teoría y metateoría del derecho. Barcelona: Gedisa, 1999.
- GUASTINI, Riccardo. La regola del caso: materiali sul ragionamento giuridico. Padova: CEDAM, 1995.
- LARENZ, Karl. Metodologia da ciência do direito. 2. ed. Lisboa: FCG, 1989. 620 p.
- MENÉNDEZ, Agustín José. Justifying Taxes, Law and Philosophy Series n 51, Kluwer, Dordrecht, 2001.
- MÜLLER, Friedrich. Métodos de trabalho do direito constitucional. 3. ed. rev. ampl. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.
- NEVES, A. Castanheira. Metodologia jurídica: problemas fundamentais. Coimbra: Coimbra, 1993.
- NEVES, A. Castanheira. O actual problema metodológico da interpretação jurídica. Coimbra: Coimbra, 2003.
- FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. Teoria da norma jurídica: ensaio de pragmática da comunicação normativa. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.
- FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

- TORRES, R. L. Considerações Sobre o Futuro da Hermenêutica Tributária à Luz dos Princípios da Liberdade e Justiça Tributária. Revista de Direito Tributário, São Paulo, v. 88, p. 24-32, 2004.

1.2 Novas Tendências Convergentes

- APEL, Karl-Otto. Transformation der Philosophie, Bd. 1. Sprachanalytik, Semiotik, Hermeneutik, 1973.
- D'AGOSTINI, Franca. Analíticos e Continentais. Coleção Idéias, São Leopoldo: Unisinos, 2003.
- HANNA, Robert. Kant e os fundamentos da filosofia analítica. Coleção Idéias, n. 17, São Leopoldo: Unisinos, 2005.
- PUNTEL, Lorenz B. É possível um diálogo produtivo entre a filosofia tradicional ("*continental-européia*") e a filosofia analítica? Revista Estudos Jurídicos. São Leopoldo: Unisinos, vol. 4, n. 06, 2003, p. 19-56.
- TUGENDHAT, Ernst. Vorlesungen zur Einführung in die sprachanalytische Philosophie. Frankfurt am Main: Suhrkamp, 1976.
- VATTIMO, Gianni et Prefácio. D'AGOSTINI, Franca. Analíticos e Continentais. São Leopoldo: Unisinos, Coleção Idéias, 2003.
- ZABALA, Santiago et HASKELL, Michael. The Hermeneutic Nature of Analytic Philosophy: A Study of Ernst Tugendhat. New York: Columbia University Press, 2008.

1.2.1 Teoria dos direitos fundamentais e o neoconstitucionalismo

- ALEXY, Robert. 'Discourse Theory and Fundamental Rights', 9 (1996) Ratio Juris, Bologna, pp. 209-35.
- ALEXY, Robert. 'Individual Rights and Collective Goods', in: Carlos Santiago Nino: Rights, Dartmouth, Aldershot, 1992, pp. 163-81.
- ALEXY, Robert. 'On the Structure of Legal Principles', 12 (1999) Ratio Juris, Bologna, pp. 294-304.
- ALEXY, Robert. Teoria de los Derechos Fundamentales. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001.
- BARCELLOS, Ana Paula. *A eficácia jurídica dos princípios constitucionais: o princípio da dignidade humana*. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.
- BARROSO, Luís Roberto. Interpretação e aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.
- BARROSO, Luís Roberto. A nova interpretação constitucional: ponderação, direitos fundamentais e relações privadas, Rio de Janeiro: Renovar, 2003.
- BARROSO, Luís Roberto. Fundamentos teóricos e filosóficos do novo direito constitucional brasileiro (pós-modernidade, teoria crítica e pós-positivismo). In: Temas de direito constitucional, t. II, 2003; Revista de Direito Administrativo, 225/5, julho a setembro de 2001; Revista da EMERJ, 15/11,

- 2001; Interesse Público, 11/42, 2001; Revista da AJUFE, 67/51, julho a setembro de 2001; Revista Trimestral de Direito Público, nº 29, 2002.
- BARROSO, Luís Roberto. Influência da reconstitucionalização de Portugal sobre a experiência constitucional brasileira, Themis - Revista da Faculdade de Direito da Universidade Nova de Lisboa, Edição Especial, p. 71, 2006.
 - BARROSO, Luís Roberto. Neoconstitucionalismo e constitucionalização do Direito. Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, v. 240, p. 1-42, 2005.
 - BARROSO, Luís Roberto. Neoconstitucionalismo e constitucionalização do Direito. O triunfo tardio do Direito Constitucional no Brasil. Jus Navigandi, Teresina, ano 9, n. 851, 1 nov. 2005. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=7547>>. Acesso em: 03 out. 2008.
 - BORGES, José Souto Maior. Pró-Dogmática: por uma hierarquização dos princípios constitucionais. *Revista Trimestral de Direito Público*, n. 1, São Paulo, 1993, p. 140-146.
 - BREYER, Stephen, et al. *Active Liberty. Interpreting our Democratic Constitution*. New York: Vintage Books, 2006.
 - CANARIS, Claus Wilhelm. Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito. 2. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996.
 - CARBONELL, Miguel (ed.). *Neoconstitucionalismo (s)*. Madrid: Trotta, 2003.
 - CARBONELL, Miguel. Teoría del neoconstitucionalismo. Ensayos escogidos. Madrid: Trotta, 2003.
 - CRUZ, Álvaro Antonio de Souza. Habermas, ação estratégica e controle da constitucionalidade brasileira. In: SAMPAIO, José Adércio Leite (Coord.). 15 anos de Constituição: história e vicissitudes. Belo Horizonte: Del Rey, 2004, p. 219-280.
 - DALL'AGNOL, Darlei. O igualitarismo liberal de Dworkin. *Kriterion*, Jan./June 2005, v. 46, n. 111, p. 55-69.
 - DUARTE, Écio Oto Ramos et POZZOLO, Susanna. Neoconstitucionalismo e Positivismo Jurídico: as faces da teoria do direito em tempos de interpretação moral da constituição. São Paulo: Landy, 2006.
 - DWORKIN, Ronald. Levando os direitos a sério. São Paulo: Martins Fontes, 2002.
 - ENTERRÍA, Eduardo García de. *La Constitución como norma y el Tribunal Constitucional*, 3ª ed. Madrid: Civitas, 1994.
 - FERRAJOLI, L. El fundamento de los derechos fundamentales. Madrid: Trotta, 2005.
 - FERRAJOLI, Luigi. Derechos y garantías. La ley del más débil. Madrid: Trotta, 2004.
 - FERRAJOLI, Luigi. Direito e razão. Teoria do garantismo penal. São Paulo: RT, 2002.
 - FORSTHOFF, Ernst. *Verfassungsprobleme des Sozialstaates*, Münster 1954.
 - GUASTINI, Ricardo. La constitucionalización del ordenamiento jurídico. In: Miguel Carbonell (Org.) *Neoconstitucionalismo(s)*. Madrid: Trotta, 2003.
 - HÄBERLE, Peter. Die offene Gesellschaft der Verfassungsinterpreten, in: *Juristenzeitung (JZ)* 1975.

- HÄBERLE, Peter. Grundrechte im Leistungsstaat. In: Veröffentlichungen der Vereinigung Deutscher Staatsrechtslehrer (VVDStRL) vol. 30, 1972.
- HABERMAS, Jürgen. Consciência moral e agir comunicativo. Tradução de Guido Antônio de Almeida. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1989, p. 71-72.
- Habermas, Jürgen. Direito e democracia: entre facticidade e validade. Tradução de Flávio Beno Siebeneichler. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1997, v. I.
- HÖFFE, Otfried. Immanuel Kant. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 197-198.
- MAIA, A. C. S. C. Espaço Público e Direitos Humanos: Considerações acerca da perspectiva Habermasiana. Direito, Estado e Sociedade. PUC-Rio, v. 11, p. 15 - 40, 01 ago. 1997.
- NEVES, Castanheira. Metodologia jurídica. Problemas fundamentais. Coimbra: Coimbra Editora, 1993.
- NINO, Carlos. Ética y Derechos Humanos. Un ensayo de fundamentación. Buenos Aires: Ástrea, 1984.
- NINO, Carlos. La Constitución de la democracia deliberativa. Barcelona: Gedisa, 2003.
- PATON, H. J. The Categorical imperative; a study in Kant's moral philosophy. Philadelphia: University of Pennsylvania, 1999.
- PINZANI, Alessandro. Diskurs und Menschenrechte. Habermas' Theorie der Rechte im Vergleich. Hamburg: Verlag Dr. Kovac, 2000.
- PISARELLO, Gerardo y DE CABO, Antonio (Eds.). La renta básica como nuevo derecho ciudadano. Madrid: Trotta, 2006.
- PRIETO SANCHÍS, Luis. Justicia Constitucional y Derechos Fundamentales. Madrid: Trotta, 2003; bem como a obra: PRIETO SANCHÍS, Luis. Constitucionalismo y positivismo. México/DF: Fontamara, 1997.
- PRIETO SANCHÍS, Luis. Sobre el neoconstitucionalismo y sus implicaciones. In: Justicia Constitucional y Derechos Fundamentales. Madrid: Trotta, 2003, p. 101. Idem. Ley, principios, derechos. Madrid: Dykinson, 1998.
- RANGEL, Helano. Breve Teoria sobre a Teoria dos Direitos Fundamentais de Robert Alexy. Revista Diálogo Jurídico. Fortaleza, n. 5, ano 5, p. 301-316, 2006.
- SANTOS, Gustavo Ferreira. Neoconstitucionalismo e democracia. Revista de Informação Legislativa, Brasília, a. 43, n. 172, out./dez. 2006.
- SARLET, Ingo Wolfgang. A Eficácia dos Direitos Fundamentais. 1. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1998.
- SARLET, Ingo Wolfgang (Org.). Dimensões da Dignidade. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.
- SARMENTO, Daniel. *Ponderação de Interesses na Constituição Federal*. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2002.
- SARMENTO, Daniel. Ubiquidade Constitucional: os dois lados da moeda. *Revista de Direito do Estado*, São Paulo, v. 2, 2006.
- SILVA, Virgílio Afonso. O Conteúdo Essencial dos Direitos Fundamentais e a Eficácia das Normas Constitucionais. *Revista de Direito do Estado*, n. 4, 2006.
- STRECK, L. L. Hermenêutica Jurídica e(m) crise. Uma exploração hermenêutica da construção do Direito. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001. v. 1

- e STRECK, L. L. *Jurisdição Constitucional e Hermenêutica: Uma Nova Crítica do Direito*. 1. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002. v. 1.
- TORRES, R. L. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. 2/2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.
 - TRIBE, Laurence. *American Constitutional Law*. New York: Foundation Press, 1978.
 - VALE, André Rufino do. Aspectos do Neoconstitucionalismo. *Revista Brasileira de Direito Constitucional – RBDC*, n. 09 - jan./jun. 2007.
 - ZAGREBELSKY, Gustavo. *El derecho dúctil. Ley, derechos, justicia*. Madrid: Trotta, 2003.
 - ZAGREBELSKY, Gustavo. *Il diritto mite. Legge, diritti, giustizia*. Torino: Einaudi, 1992.

1.2.2. *Hermenêutica ética e as modernas teorias da justiça*

- ARISTÓTELES. *Ética a Nicômaco*. Trad. de Leandro Vallandro e Gerd Bornheim. São Paulo: Victor Civita, 1984.
- BENTHAM, Jeremy. *Introduction to the Principles of Morals and Legislation*. Oxford: Clarendon, 1996.
- BITTAR, Eduardo C. B. *A justiça de Aristóteles*. 1ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- COELHO, Nuno M. M. S. Pensamento ético e pensamento técnico à luz da Ética do Aristóteles maduro. *Fundamentos e Fronteiras do Direito*. São Paulo, v. 2, p. 21-44, 2006.
- GRUPILLO, Arthur. Habermas e Rawls: sujeito, discurso e teorias democráticas contemporâneas. *Ágora Filosófica*. Ano 2, n. 01 São Paulo, jan/jun, 2002.
- HÖFFE, Otfried. *O que é justiça?* Coleção Filosofia n. 155, Porto Alegre: Edipucrs, 2003.
- KANT, Immanuel. *Fundamentação da Metafísica dos Costumes*. Coleção Os Pensadores. São Paulo: Abril Cultural, 1989.
- KELSEN, Hans. *O Problema da Justiça*. Tradução de João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1998.
- KOLM, Serge-Christophe. *Teorias Modernas da Justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 2000.
- MACINTYRE, Alasdair. *Justiça de quem? Qual racionalidade?* São Paulo: Loyola, 2001.
- OLIVEIRA, Isabel Ribeiro de. *Notas sobre dois livros de MacIntyre*. Luanova nº 64, São Paulo, 2005.
- SILVEIRA, Denis Coitinho. Os Sentidos da Justiça em Aristóteles. *Col. Filosofia*, n. 121. Porto Alegre: Edipucrs, 2001.
- VILLEY, Michel. *A formação do pensamento jurídico moderno*. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

1.2.3. Teoria do Discurso Jurídico e da argumentação

- ALEXY, Robert, 'The Special Case Thesis', 12 (1999) Ratio Juris, Bologna, pp. 382-383.
- ALEXY, Robert. El concepto y la validez del derecho. Barcelona: Gedisa, 1997.
- ALEXY, Robert. *Theorie der juristischen Argumentation. Die Theorie des rationalen Diskurses als Theorie der juristischen Begründung*. Frankfurt am Main: Suhrkamp, 1991.
- ATIENZA, Manuel. As razões do Direito. Teorias da Argumentação Jurídica. 3ª ed., São Paulo: Landy, 2003.
- BAHIA, Alexandre Gustavo Melo Franco. A interpretação jurídica no Estado Democrático de Direito: contribuição a partir da teoria dos discursos de Jürgen Habermas. *Jurisdição e hermenêutica constitucional no Estado Democrático de Direito*. Marcelo Andrade Cattoni de Oliveira (Coord.). Belo Horizonte: Mandamentos, 2004.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário – Fundamentos jurídicos da Incidência. São Paulo: Saraiva, 1998.
- DUARTE, Écio Oto Ramos. Teoria do Discurso & Correção Normativa do Direito. São Paulo: Landy, 2004.
- MACCORMICK, Neil. Argumentation and Interpretation in Law. Ratio Juris, vol. 06, n. 01, Março, Bologna, 1993, p. 16-29.
- NEVES, Marcelo. *Entre Têmis e Leviatã: uma relação difícil: o Estado Democrático de Direito a partir e além de Luhmann e Habermas*. São Paulo: Martins Fontes, 2006.
- SANTI, Eurico de. Introdução: Norma, Evento, Fato, Relação Jurídica, Fontes e Validade no Direito. *in*: SANTI, Eurico de. Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 01-33.
- STRECK, Lênio. *Hermenêutica Jurídica e(m) Crise*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1999.
- TOULMIN, Stephen. *An Examination of the Place of Reason in Ethics*. London: Cambridge, 1950.

Capítulo 02

Dos Elementos de uma Teoria Sistemática do Direito Tributário: uma análise comparativa no pensamento conceitual, normativista e sistemático

"O caminho que leva da servidão à cidadania fiscal recebeu as contribuições fundamentais da teoria conceitualista do tributo, da norma tributária e contemporaneamente da teoria dos direitos fundamentais do contribuinte"¹⁷⁸.

SUMÁRIO

2.1. Evolução Histórica do Pensamento Jurídico-Tributário: conceitualismo, normativismo e pensamento sistemático. 2.1.1. Modelo de Estado: do Estado Antigo ao Estado democrático de direito. 2.1.2. Escolas de Pensamento: da Pandectística à Teoria da Argumentação. 2.2. Das teorias sobre o sistema jurídico: o Direito como sistema de conceitos, de normas e valores (direitos fundamentais). 2.2.1. A teoria do sistema jurídico no pensamento conceitualista. 2.2.2. A teoria do sistema jurídico no pensamento normativista. 2.2.3. A teoria do sistema jurídico no pensamento sistemático. 2.3. Modelo Argumentativo no pensamento conceitualista, normativista e sistemático: do problema da coerência material e formal. 2.4. Da compreensão do fato tributário: do fato gerador, da norma jurídico-tributária e do dever fundamental de pagar tributos no sistema de direitos fundamentais. 2.4.1. Do conceito de fato gerador. 2.4.2. Da norma jurídico-tributária no sistema tributário. 2.4.3. Do dever fundamental de pagar tributos no sistema de direitos fundamentais. Bibliografia Recomendada.

2.1 Evolução Histórica do Pensamento Jurídico-Tributário: conceitualismo, normativismo e pensamento sistemático.

2.1.1 Modelo de Estado: do Estado Antigo ao Estado democrático de direito

A evolução do pensamento jurídico-tributário segue também a evolução do seu contexto histórico. A história dos tributos é caracterizada por um duplo movimento, de um lado um processo de legitimação e coerção na busca de recursos privados para o financiamento da esfera governante e de outro um movimento geral

¹⁷⁸ Cf. NABAIS, Casalta. O dever fundamental de pagar tributos. Coleção Teses. Coimbra: Almedina, 1998.

de resistência fiscal a novos tributos ou à carga fiscal existente. Durante toda a história da tributação haverá uma tensão permanente em torno do questionamento sobre como pode ser compatível a tributação com o estatuto do homem livre, visto que a tributação caracteriza-se por uma imposição ao homem livre, que, ausente de voluntariedade, é compulsoriamente obrigado a pagar tributos. Como compatibilizar o direito fundamental à liberdade com a coercitividade dos impostos? Como preservar o direito fundamental à propriedade com a retirada compulsória da mesma para transferi-la a terceiros?

O *pensamento sistemático*, por sua vez, irá lidar com os dilemas do moderno Estado Democrático de Direito e com o movimento geral de limitação do poder do Estado. Cabe ressaltar que esta evolução não é progressiva, evolutiva ou inexorável, dado que a história dos tributos não segue um padrão pré-estabelecido ou linear, contudo, podemos afirmar que o estudo da história dos tributos é essencial para compreendermos o relacionamento histórico entre tributação e direitos fundamentais, especialmente, entre igualdade e liberdade individual.

De modo geral, podemos afirmar que a história dos tributos tem sido uma história de superação da vassalagem e opressão pela afirmação da cidadania e da liberdade. Essa afirmação ocorre sem nenhum traço de evolucionismo histórico, ou seja, de consideração de que a história possui um desígnio geral e imanente, mas tão somente pela consideração dos fatos históricos ocorridos até o momento¹⁷⁹. Nada impede, contudo, um retrocesso histórico e o retorno aos modelos de opressão fiscal.

¹⁷⁹ Cf. ADAMS, Charles. *For Good and Evil: The Impact of Taxes on the Course of Civilization*. New York: Madison, 1993. ARDANT, Gabriel. *Histoire de L'Impot*. Paris: Fayard, 1971. BECKER, Robert A. *Revolution, Reform, and the Politics of American Taxation, 1763-1783*. Baton Rouge: Louisiana State University Press, 1980. BROWN, Roger H. *Redeeming the Republic: Federalists, Taxation, and the Origins of the Constitution*. Baltimore: Johns Hopkins University Press, 1993. GROVES, Harold Martin, and CURRAN, Donald J. *Tax Philosophers: Two Hundred Years of Thought in Great Britain and the United States*. [Madison]: University of Wisconsin Press, 1974. HIGGINS-EVENSON, R.. Rudy. *The Price of Progress: Public Services, Taxation, and the American Corporate State, 1877 to 1929. Reconfiguring American Political History*. Baltimore: Johns Hopkins University Press, 2003. ULLMANNO, Hans-Peter: *Der deutsche Steuerstaat. Geschichte der öffentlichen Finanzen vom 18. Jahrhundert bis heute*. München 2005. WAGNER, Adolph. *Finanzwissenschaft. Dritter Theil: Spezielle Steuerlehre*. 1. Buch: *Steuergeschichte vom Altertum bis zur Gegenwart*. 2. Buch: *Die britische Besteuerung im 19. Jahrhundert und bis zur Gegenwart*. WAGNER, Adolph. *Finanzwissenschaft. Zweiter Theil: Theorie der Besteuerung, Gebührenlehre und allgemeine Steuerlehre*. WEISMAN, Steven R. *The Great Tax Wars: Lincoln to Wilson: The Fierce Battles over Money and Power That Transformed the Nation*. New York: Simon & Schuster, 2002. ZELIZER, Julian E. *Taxing America: Wilbur D. Mills, Congress, and the State, 1945-1975*. Cambridge, UK; New York: Cambridge University Press, 1998.

De modo simplificado, podemos afirmar que a história dos tributos possui as seguintes características quanto:

- *ao objeto da tributação*: há um movimento de passagem da tributação das prestações em trabalho (*tributum in labore*) para prestações em espécie (*tributum in natura*) e, finalmente, em dinheiro (*tributum in pecunia*). Como exemplos mais acabados desse fenômeno poderíamos citar os tributos cobrados pelos senhores feudais (*impot seigneurial*) e, posteriormente, como exemplo de tributos *in natura* podemos citar o *quinto* que era o tributo cobrado sobre um quinto de toda a extração de determinados bens, tipo pau-brasil, ouro, etc. A tributação *in pecunia* foi consagrada pelo Código Tributário Nacional, em seu artigo 3, que determina que "*tributo é toda a prestação pecuniária compulsória (...)*";

- *a normatividade*: há uma passagem de um contexto de caos legislativo ou tributação casuística (tributos específicos e ausência de lei tributária) para a afirmação do princípio da legalidade; posteriormente à afirmação da codificação do Direito Tributário e finalmente à afirmação da constitucionalização do Direito Tributário. Há atualmente um movimento complexo de descodificação e novamente de recodificação. Assim, como exemplo, podemos citar o caso do Direito brasileiro onde, inicialmente, no período colonial não existiam regras tributárias claras e os tributos eram cobrados ao bel-prazer e necessidades do governante da época, até a passagem pela exigência de alguma sistematicidade e controle do poder por meio da exigência de lei para a instituição de novos tributos, conforme a Constituição de 1891. Somente em 1966 é que o Direito Tributário Nacional será dotado de uma codificação (CTN) que irá centralizar o sistema tributário, e somente em 1988 é que a Constituição assumirá claramente o sentido de centro do sistema constitucional tributário. Tal sistema será, contudo, afetado por movimentos de desconstitucionalização e descodificação com a proliferação de normas especiais e, finalmente, pelas exigências de reforço da Constituição e do Código;

- *finalidade da tributação*: há uma evolução da finalidade da tributação, que passa de mero instrumento de enriquecimento do soberano, para financiamento do Estado, para o custeio de políticas públicas e, finalmente, para o financiamento dos direitos fundamentais. Inicialmente, a tributação foi um mero instrumento de retirada de riquezas dos súditos e de opressão fiscal sobre estes. Posteriormente, a

tributação passa a sofrer limites e a respeitar as exigências do bem-comum e do financiamento de um aparato administrativo, orientado por razões técnico-legais. É um exemplo desta fase, a mudança realizada sob a administração do *Marques do Pombal* (1699-1782). É com o Estado de Direito que a tributação passa a ser entendida como forma de financiamento das políticas públicas e sob o neoconstitucionalismo como forma de financiamento dos Direitos Fundamentais;

- *espécies de tributos*: sobre bens específicos (ouro, carne, grãos, metais, etc.) e tipos de propriedades e construções para a tributação sobre fatos econômicos gerais (consumo, renda, patrimônio). A tributação sofreu uma evolução significativa, passando de uma incidência sobre produtos específicos e sobre a propriedade para uma tributação sobre uma generalidade abstrata de fatos econômicos, tais como o consumo em geral. Assim, por exemplo, a tributação sobre o consumo deixou de ser seletiva e passou a ser geral e incidente sobre apenas uma fase econômica passou a incidir sobre toda a cadeia econômica que leva da produção ao consumidor. Igualmente irão surgir formas sofisticadas de tributação sobre os rendimentos e o faturamento. Atualmente há um movimento geral de retorno à simplificação tributária, com a incidência sobre o rendimento bruto e não sobre a renda líquida; sobre um substituto tributário e não sobre todas as fases do ciclo do consumo (*incidência plurifásica*);

- *fundamentos*: de uma forma de compensação pela atividade do soberano (defesa, proteção ou realização de obras públicas) a tributação passa a ser entendida como uma forma de contribuição à Fazenda Pública e, finalmente, para o financiamento dos direitos fundamentais. Inicialmente os tributos visavam realizar o financiamento da guerra e das classes dominantes, com exigências para o tesouro real. Cria-se em seguida a Fazenda Nacional que se distingue do patrimônio do soberano e na atualidade com a busca de recursos para a promoção e proteção dos direitos fundamentais;

- *natureza da receita*: de uma forma de compensação ocasional, o imposto passou a cobrir necessidades permanentes da Administração Pública. A tributação surge no entendimento de alguns autores com a passagem fundamental de uma cobrança por um "*bandido estacionário*" que irá encontrar a vantagem na manutenção de fontes permanentes de retirada de recursos de seus dominados,

denominado de "*bandido estacionário*" (*tyrant*) que incentivava um certo grau de desenvolvimento, como meio de ampliar seus ganhos e para tanto protegia seus súditos contra os "*bandidos errantes*" (*roving bandit*). Dessa forma, estaria explicada a função opressiva da tributação durante os séculos, como forma de retirada de riquezas da classe dominada para a elite dominante. A luta histórica da passagem da servidão (tirania) para a cidadania (democracia e Estado de Direito) seria uma luta também para mudar o sentido da tributação¹⁸⁰;

- *destinatários*: de uma imposição sobre determinados grupos, passou a ser uma forma de tributação universal sobre todos os cidadãos. A tributação atingia, inicialmente, somente algumas classes sociais (burguesia e campesinato) e não atingia a nobreza, o clero e a realeza, que eram imunes à tributação. É uma conquista da república, a extensão do ônus fiscal a todos os indivíduos, pela aplicação do princípio da igualdade;

- *ao pensamento jurídico-tributário*: de uma ausência de estudos sobre a tributação para a sua análise científica pelos economistas políticos (a partir de *Adam Smith*), passando por teóricos administrativistas até adquirir autonomia didático-científica como ramo jurídico. Os estudos sobre a tributação iniciaram como parte da economia política dedicada às finanças públicas e somente assumiram autonomia didática com os estudos do início do século XX por professores italianos e alemães, que passaram a entender a tributação como parte do Direito Financeiro e em seguida do Direito Administrativo. Será especialmente no Brasil e por obra de *Geraldo Ataliba* e *Aliomar Baleeiro* que o Direito Tributário será entendido como parte do Direito Constitucional.

Para uma visão resumida, veja-se abaixo o seguinte quadro ilustrativo:

¹⁸⁰ *Mancur Olson, Jr.* (1932 - 1998) foi um dos mais importantes economistas norte-americanos e autor das seguintes obras: *The Logic of Collective Action: Public Goods and the Theory of Groups* (1965); *The Rise and Decline of Nations: Economic Growth, Stagflation, and Social Rigidities* (1982); *Power and Prosperity: Outgrowing Communist and Capitalist Dictatorships* (2000) e *The Economics of Autocracy and Majority Rule: The Invisible Hand and the Use of Force* (1996).

| CARACTERÍSTICA | EVOLUÇÃO |
|--------------------------------|--|
| OBJETO | <i>tributum in labore</i> → <i>tributum in natura</i> → <i>tributum in pecunia</i> |
| NORMATIVIDADE | caos legislativo ou tributação casuística (tributos específicos e ausência de lei tributária) → afirmação do princípio da legalidade → afirmação da codificação → afirmação da constitucionalização do direito tributário → descodificação e recodificação |
| FINALIDADE DA TRIBUTAÇÃO | mero instrumento de enriquecimento do soberano → financiamento do Estado → para o custeio de políticas públicas → para o financiamento dos direitos fundamentais |
| ESPÉCIES DE TRIBUTOS | tributos sobre bens específicos (ouro, carne, grãos, metais, etc.) e tipos de propriedades e construções → tributação sobre fatos econômicos gerais (consumo, renda, patrimônio) |
| FUNDAMENTOS | forma de compensação pela atividade do soberano (defesa, proteção ou realização de obras públicas) → forma de contribuição à Fazenda Pública → financiamento dos direitos fundamentais |
| NATUREZA DA RECEITA | forma de compensação ocasional → forma de cobrir necessidades permanentes da Administração Pública |
| DESTINATÁRIOS | forma de imposição sobre determinados grupos ou estamentos → uma forma de tributação universal sobre todos os cidadãos |
| OBJETO | de uma prestação <i>in natura</i> e <i>in labore</i> → à imposição de natureza pecuniária |
| PENSAMENTO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO | ausência de estudos sobre a tributação → análise científica pelos economistas políticos e financistas → teóricos administrativistas → autonomia didático-científica como ramo jurídico |

Do ponto de vista histórico, poderíamos dividir a história da tributação nas seguintes fases: i) Estado Antigo, ii) Estado Feudal, iii) Estado Patrimonial, iv) Estado Absoluto, v) Estado de Direito e vi) Estado Democrático de Direito.

i) *Tributação no Estado Antigo: tributo como adequação à ordem natural*

A sociedade antiga é dominada pela ideia de ordem. O indivíduo não existe fora da sociedade ("o homem fora da sociedade ou é um deus ou um bruto" - Política, Aristóteles). Desse modo, a tributação significava uma forma de manutenção da ordem natural, uma contribuição que cada indivíduo devia ao Estado em decorrência de um vínculo transcendente e não de uma obrigação legal ou patrimonial. A violação desse dever feria a ordenação divina e não apenas uma exigência terrena.

A palavra tributo decorre etimologicamente dos primórdios da civilização e significa a repartição ou divisão de bens entre tribos ("*tribuere*") e indicava primeiramente os valores devidos pela tribo derrotada como tributo à vencedora. Não possuía um significado ético ou moral, mas tão somente a imposição do vencedor sobre o perdedor em uma guerra.

Em Roma, houve uma evolução do sentido e do peso dos tributos, bem como de sua influência no desenvolvimento desta civilização. De modo geral, se constituíam em um valor razoável na economia romana, mas especialmente com o desenvolvimento de Roma, o peso dos tributos ampliou de modo significativo. Duas grandes espécies de tributos eram cobradas: sobre a terra (*tributum soli*) e por pessoa (*tributum capitis*), que está na origem do imposto sobre a renda. Dentre outras espécies de tributos, encontramos alguns exemplos mais sofisticados do que nas civilizações anteriores.

ii) *Tributação no Estado Feudal: tributação descentralizada*

O Estado feudal tem como características: a) grande descentralização; b) existência de esferas competitivas de poder tributário e c) ordenação social estruturada em estatutos diferenciados. A descentralização de poder no Estado feudal era tão significativa que mesmo a expressão "*Estado feudal*" tem sido questionada. Não existia um poder dominante e diversas esferas disputavam para determinar sua hegemonia: príncipe, clero, nobreza e, posteriormente, burguesia. A sociedade ainda se mantinha estruturada conforme o estatuto (*status*) do indivíduo

e o seu conjunto de direitos e obrigações derivava de sua posição no âmbito da hierarquia social.

Para o direito tributário, esta situação significava: a) a inexistência de um poder central tributante; b) diversas esferas exigiam contribuições dos membros da sociedade (clero, príncipe e nobreza) e c) que as obrigações tributárias diferenciavam-se em função da posição social. Assim, alguns membros da sociedade tinham o privilégio de não pagar impostos, como por exemplo, a nobreza. A tributação tinha apenas um propósito neste momento: ampliar a riqueza do príncipe. Quanto mais rico fosse o rei, mais próspero seria o reino, nesta concepção.

Durante este período, a doutrina de *São Tomás de Aquino* sobre o tributo recebeu grande aceitação. Para este autor, os tributos deveriam atender ao bem comum e serem legitimamente cobrados pelo soberano. Assim, o imposto, para ser lícito, deveria possuir as quatro causas aristotélicas: i) *causa finalis*: bem comum; ii) *causa efficiens*: soberania; iii) *causa formalis*: uma justa relação entre o encargo e o resultado útil e iv) *causa materialis*: uma justa escolha da incidência sobre pessoas e coisas.

Para *São Tomás de Aquino*, a tributação somente pode justificar a limitação da liberdade pela promoção do bem comum, visto que não pode haver rapina sem pecado. Para que o tributo seja exigível é fundamental que seja justo, caso contrário não será obrigatório para o homem livre. A orientação do autor é clara ao entender que o tributo somente pode ser exigível se for justo.

iii) *Tributação no Estado Moderno: nenhuma tributação sem representação*

O Estado Moderno apresenta como principais características: a) início da centralização do poder; b) autoridade do rei sobrepondo-se aos demais estamentos sociais, c) surgimento do Estado-Nação. A ideia de centralização do poder real desenvolve-se com as noções de "soberania" estatal, contudo ainda há a permanência da disputa entre rei, clero e nobreza.

O Estado identifica-se com as rendas do príncipe e ainda permanece uma fiscalidade periférica da nobreza e do clero. A tributação tem por sentido enriquecer o rei, aumentar o seu patrimônio.

Há o surgimento do pensamento contratualista com *Hobbes*, *Locke* e *Rousseau* que estabelecem a noção de contrato em oposição à ordem, como fundamento da sociedade moderna. Essa ideia encontra-se na base da noção de "governo das leis" e que ninguém está acima das leis, nem mesmo o rei. Em direito tributário, tal ideia deu origem à noção de "nenhuma tributação sem representação" ("*no taxation without representation*").

iv) *Tributação no Estado Absoluto: tributo como fruto de razões de Estado*

O Estado Absoluto consagra a centralização do poder nas mãos do príncipe, bem como a proclamação de um aparelho burocrático de Estado capaz de tornar possíveis as ações militares do recém surgido Estado-nação. Há o aumento das receitas tributárias e da fiscalidade centralizada.

O surgimento do Estado Absoluto consagra também a noção da existência de razões de Estado à parte de qualquer vínculo com os interesses sociais, trata-se do surgimento de razões independentes ou suficientes em si mesmas. Primeiro as razões de Estado afastam os interesses da sociedade e depois as razões do próprio soberano afastam as razões do Estado (*Luís XIV* – "*L'Etat se moi*", o "*Estado sou eu*").

v) *Tributação no Estado de Direito: contribuição à liberdade*

O Estado de Direito se caracteriza pela afirmação da liberdade individual e a limitação do poder do Estado. Consagra-se a ideia de liberdades públicas (crença, opinião, religião, entre outras). É garantido ao indivíduo possuir crenças particulares independentes de uma crença "oficial". Esta afirmação é o resultado de lutas históricas pela afirmação dos direitos humanos e do cidadão, no longo percurso que nos traz da servidão à cidadania.

A tributação nessa fase não pode ser a "opressão" da liberdade, que o Estado anteriormente promovia. A fiscalidade deve estar submetida a limites claros ao poder

do Estado em tributar. O patrimônio privado não pode estar à mercê dos interesses do soberano e de suas razões secretas. A tributação deve estar limitada, ser fruto da representação popular e respeitar os direitos e garantias do contribuinte. O pagamento do tributo, antes de ser um ato de servidão, é uma contribuição do particular à manutenção da esfera pública de liberdade, que garante a cidadania.

vi) *Tributação no Estado Democrático de Direito: tributação para assegurar políticas públicas e direitos fundamentais*

Com o surgimento do Estado Democrático de Direito consolida-se a ideia de que a defesa dos direitos individuais deve e pode ser realizada através de políticas ativas do Estado e não apenas de limitações à ação estatal. Cabe ao Estado, inclusive mediante a utilização de políticas fiscais, induzir a concretização de direitos fundamentais e tarefas públicas. Desse modo, tem se pensado no uso de tributos como forma de proteção do meio ambiente, de estímulo à família, de incentivo à cultura, entre outros.

Coube a *John Rawls* sistematizar este entendimento ao afirmar que uma das tarefas da política é a consagração da justiça material, ou seja, de uma repartição igualitária de bens e utilidades públicas. Podemos afirmar, portanto, que a história da tributação se constitui em um movimento que se dirige da *suserania* e *vassalagem* à cidadania e autonomia do indivíduo. Esse movimento possui uma orientação racional pelo aperfeiçoamento das formas de tributação, mas também de luta contra a opressão. Adotamos neste trabalho uma perspectiva *ex parte populus* em oposição à visão *ex parte principis*, ou seja, no conflito entre a ordem e a luta por liberdade iremos procurar conciliar ordem e liberdade com prevalência para este último valor. Não temos receio em afirmar que a história do direito tributário é a história da luta contra a opressão fiscal e pela restrição ao poder do Estado de cobrar tributos sem limites e sem explicações para as suas despesas.

vii) *Do movimento histórico geral: da opressão à liberdade fiscal*

Historicamente a luta contra a opressão fiscal tem sido uma luta pela ampliação da cidadania e das liberdades, e o direito tributário tem sido visto *ex parte populus* como uma forma de redução do arbítrio no poder de tributar ou como *ex parte principis* como uma forma de custear o Estado vigente. Grandes movimentos revolucionários têm em seu programa de mudança a revolta fiscal ou se originam com uma revolta contra uma nova imposição em um contexto de opressão fiscal, tais como, por exemplo:

- na *Magna Carta Libertarum* de 1215, como resposta aos novos tributos criados e cobrados pelo Rei *João Sem Terra* para financiar as suas campanhas na França;

- na *Revolução Gloriosa (Glorius Revolution)* de 1688, como forma de defender as garantias do cidadão e do contribuinte conquistadas na *Magna Carta Libertarum*;

- na *Independência Norte-Americana* (1776), iniciada com o chamado *Imposto do Selo (Stamp Act - 1765)* e o imposto sobre o Chá, existente no âmbito da nova legislação britânica sobre este produto colonial (*Tea Act - 1773*);

- na *Revolução Francesa*, que possuiu entre as suas causas a revolta contra a elevada carga fiscal na França, principalmente o *gabelle* (imposto sobre o sal – 1286), a *tithe* (dízimo ou imposto para a Igreja), o *taille* (imposto para o Estado sobre a propriedade fundiária), o *vingtième* (imposto sobre a renda) e o *capitation* (imposto sobre o número de pessoas na família); bem como diversos tributos devidos aos senhores feudais (*impot seigneurial*);

- na *Inconfidência Mineira* (1789), quanto à excessiva imposição fiscal sob as atividades econômicas da colônia brasileira, especialmente quanto à cobrança da *Derrama*, que era uma forma de taxação obrigatória de 100 arrobas de ouro (1.500 kg) anuais na região;

- na *Revolução Farroupilha* (1835-1845), que se dirigia principalmente aos tributos cobrados sobre os principais itens da Província de São Pedro (animais, couro, charque e trigo) pelos Estados de destino e sobre o sal e a propriedade fundiária. Este movimento uniu charqueadores e estancieiros contra o sistema de tributação e o centralismo administrativo do Império.

Diversos outros movimentos de resistência fiscal podem ser encontrados e muitos podem ser listados como a base de um moderno sistema de proteção dos direitos fundamentais do contribuinte, bem como da mudança de paradigma da tributação de custeio dos desejos do soberano para o financiamento dos direitos fundamentais.

Em determinados Estados Democráticos, como nos Estados Unidos e na Inglaterra, a resistência ao fenômeno da tributação excessiva gerou momentos de revolta contra as abusivas exigências fiscais, em um movimento denominado de "*revolta fiscal*" ("*tax revolt*")¹⁸¹. Desse modo, cada escola de pensamento pode ser inserida no contexto específico de construção de um sistema tributário, sendo que o momento de afirmação dos direitos fundamentais do contribuinte, em um pensamento sistemático, se refere ao Estado Democrático de Direito.

2.1.2 Escolas de Pensamento: da Pandectística à Teoria da Argumentação

O *conceitualismo*, o *normativismo* e o pensamento *sistemático* no Direito Tributário receberam as influências das mais relevantes escolas de pensamento do Direito de suas épocas, especialmente da *pandectística*, do positivismo metodológico e das modernas teorias da justiça e da argumentação. A *pandectística* irá influenciar o *conceitualismo*; o positivismo metodológico irá fundamentar o *normativismo* e as teorias da justiça e da argumentação irão assentar o pensamento *sistemático*.

a. A pandectística

A vertente mais forte de influência sobre o pensamento *conceitualista* é a denominada escola *Pandectística* ou da *jurisprudência conceitual* (*Begriffsjurisprudenz* ou *conceptual jurisprudence*). A *pandectística* é a escola dominante no direito privado do século XIX, especialmente influente no Direito

¹⁸¹ Cf. BEITO, David T. *Taxpayers in Revolt: Tax Resistance during the Great Depression*. Chapel Hill: University of North Carolina Press, 1989.

privado alemão em função da recepção do Direito das *Pandectas* de *Justiniano* (lat. *Digesten*), como um sistema de casos sistematizados sob uma unidade de conceitos e institutos abstratos.

A influência tornou-se significativa com a adoção do mais moderno código civil de sua época: o BGB (*Bürgerlich Gezetzbuch*) e tinha como expoentes, os seguintes juristas: *Georg Friedrich Puchta*, *Karl Adolph von Vangerow*, *Georg Arnold Heise*, *Bernhard Windscheid* e *Heinrich Dernburg*.

A *pandectística* caracterizava-se como uma forma de positivismo científico, que propugnava o desenvolvimento do direito por meio de sequências encadeadas de conceitos lógicos. A dedução de normas jurídicas decorria do sistema jurídico, sem nenhum recurso a apelos éticos, políticos ou sociológicos¹⁸². A denominação decorria da referência aos estudos dos *Pandectas* (*Digesto*), como material de base para a compreensão do fenômeno jurídico e na construção de uma sistematização dogmática. Não se trata de um mero positivismo legalista que entende que o direito se esgota no texto legal, pouco restando a ser criado pela jurisprudência. A *pandectística* acreditava no desenvolvimento do direito por meio da dedução de novas normas pela aplicação de um modelo conceitual, onde as normas são derivadas de uma pirâmide conceitual¹⁸³.

Para *Georg Friedrich Puchta* (1798 -1846), a *pandectística* representava um momento da evolução jurídica de construção da cientificidade do Direito. Para ele o jurista aparece como um cientista com a função de elevar o Direito para um novo patamar, superior ao caos da multiplicidade dos casos. Assim, a linha evolutiva do Direito apresentava inicialmente o momento da inocência, posteriormente há o momento da multiplicidade e do empirismo e finalmente a organização da multiplicidade em uma ordem superior. O jurista é um cientista do povo, que realiza o alinhamento das manifestações comuns e difusas em um sistema organizado e em

¹⁸² A força do modelo subsuntivo pode ser verificada, conforme *Massimo La Torre*, inclusive no modelo de separação de poderes e na estrutura do Estado de Direito ("so strong was the model of syllogism (...) that the separation of powers itself and the rule of law were conceived of as a consequence of the model"); ver in *TORRE*, Massimo. Legal Argumentation and Concepts of Law. An Approximation. *Ratio Juris*, vol 15, n. 04, December 2002 (377-402), p. 379.

¹⁸³ Cf. *WIEACKER*, Franz. História do Direito Privado Moderno. 1 ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1980. Trad. António Manoel Botelho Hespanha, do original alemão "Privatrechtsgeschichte der Neuzeit (Privatrechtsgeschichte der Neuzeit unter besonderer Berücksichtigung der deutschen Entwicklung)".

favor do próprio povo. As normas jurídicas representam o espírito do povo e adquirem uma força decorrente de sua afirmação em um todo orgânico. O jurista é elevado por *Puchta*, na sua obra *Gewohnheitsrecht* (Direito Consuetudinário), à condição de "órgão do povo" (*Organ des Volksrechts*)¹⁸⁴, na medida em que eleva o espírito do povo (*Volksgeist*) como primeiro fator de produção do Direito. Desse modo, o "espírito do povo" é considerado como *natura naturans*, enquanto que o Direito é entendido como *natura naturata*, ou seja, como resultado do processo de concretização do "espírito do povo"¹⁸⁵. Há, neste sentido, uma ligação estreita entre o Direito e a Ética material, na medida em que o *Volksgeist* possui um sentido material, como princípio orgânico da vida nacional¹⁸⁶.

Puchta é considerado um fundador da jurisprudência dos conceitos e da defesa de uma ciência dogmática do Direito pela introdução de um método inequívoco de construção de um sistema de conceitos e uma argumentação jurídica conceitual. Há uma superação das escolas anteriores, tais como em *Savigny* e *Wolff*. A ideia de uma construção formal distante da multiplicidade de casos, por meio de uma construção de uma jurisprudência formada pela dedução integral de soluções, por meio de um sistema organizado logicamente entre conceitos e normas particulares em um sistema racional dedutivo, recebe seus primeiros influxos na obra de *Savigny*. O autor irá defender uma natureza orgânica das relações jurídicas ao propugnar que estas somente adquirem sentido no interior de um sistema conceitual mais amplo.

Como legado, a *pandectística* irá formatar um pensamento conceitualista onde o direito passa a ser entendido como um sistema fechado e dedutivo de conceitos, ocorrendo uma passagem da diversidade de leis e casos para a unidade de um sistema conceitual ordenado e conhecido pela ciência dogmática do direito. A verdadeira fonte do direito passa dos dispositivos e textos legais para o estudo lógico dedutivo de conceitos jurídicos¹⁸⁷.

¹⁸⁴ Cf. WIEACKER, Franz. Op. Cit., p. 455.

¹⁸⁵ Cf. DIAS, Gabriel Nogueira. *Rechtspositivismus und Rechtstheorie. Das Verhältnis beider im Werke Hans Kelsen*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2005, p. 34.

¹⁸⁶ Cf. DIAS, Gabriel Nogueira. Op. Cit., p. 39.

¹⁸⁷ No entender de *Elaine Garcia Ferreira*: "Na Alemanha do século XIX a função histórica da legislação foi assumida pelo direito científico. O direito científico alemão que na primeira metade do século XIX deu origem à doutrina "pandectista," atingiu seu clímax próximo a metade deste século dando lugar

b. O positivismo metodológico

O positivismo metodológico caracteriza-se por uma profunda desconfiança sobre a capacidade do sujeito em conhecer a essência das coisas, ou seja, em apreender o objeto do conhecimento. Para esta escola de pensamento, o único dado capaz de gerar certeza é o uso de um método claramente definido que permita o conhecimento. Do conhecimento do ser se parte para o conhecimento do método. Este será o único dado objetivo e capaz de objetivação, visto que a compreensão do objeto é sempre mediada por instrumentos e métodos, de tal forma que a realidade não será nunca plenamente apropriável pelo sujeito.

Esta escola, assentada em filósofos de primeira magnitude, tais como *Frege*, *Bertrand Russel* e *Ludwig Wittgenstein*, entre outros, irá influenciar toda uma geração de pensadores. Dentre os filósofos na área do Direito irá se destacar os estudos de *Hans Kelsen*, que produzirá uma revolução filosófica.

O pensamento de *Hans Kelsen*¹⁸⁸ foi marcado por diversas fases sucessivas e interligadas, mas a popularização de seu pensamento segue a imagem dele tal como retratado em seu período "clássico", e em especial em um conjunto de obras bem demarcado. A chamada "fase clássica" do pensamento de *Hans Kelsen* identifica o fato de que o conjunto teórico deste autor não foi constante durante toda a sua produção, recebendo ao contrário diversas orientações filosóficas que, alterando suas premissas básicas, alteraram o arcabouço teórico de suas definições.¹⁸⁹

àquela que foi denominada "Begriffs jurisprudentz" ou jurisprudência dos Conceitos. A Jurisprudência dos Conceitos do séc XIX teve em Puchta seu criador e defensor. O que o autor designa como "genealogia dos conceitos" é um sistema construído segundo as regras da lógica formal. Essa teoria ensina, portanto, que cada conceito inferior se subsume a um de ordem superior Para seu entendimento, a construção dedutiva do sistema depende absolutamente do pressuposto de um conceito fundamental determinado quanto ao seu conteúdo. A Jurisprudência dos conceitos lança as bases para o formalismo jurídico que no séc XX que será desenvolvido por Hans Kelsen que abraça também o positivismo formalista"; ver in FERREIRA, E. G. . A Interpretação da Lei Tributária e a Teoria dos Direitos Fundamentais. Revista Tributaria e de Finanças Públicas, v. 60, p. 24-36, 2005.

¹⁸⁸ Sobre a história pessoal do autor e de seu pensamento recomenda-se a obra de *Rudolf Aladár Métall*, "Hans Kelsen, vida y obra". Ver in MÉTALL, (1976).

¹⁸⁹ Sobre uma análise sistemática do pensamento de *Hans Kelsen* e das fases pelas quais este passou veja-se o artigo de *Stanley Paulson*, "Four phases in Hans Kelsen's legal theory? Reflections on a periodization", ver in PAULSON, (1998). Este artigo apresenta um debate sobre os critérios de periodização do pensamento Kelseniano utilizados por *Carsten Heidemann*, in "Die Norm als Tatsache. Zur Normentheorie Hans Kelsen", 1997. Outros textos, contudo, devem ser citados como o "Saggio Introdutivo", de *Mario Losano*, in *Kelsen "La dottrina pura del diritto"*, entre outros.

A teoria pura do Direito tem sido considerada, inclusive, como uma espécie de "opus perpetuum", em função de sua contínua transformação¹⁹⁰. A classificação¹⁹¹ destas fases obedece a critérios e denominações diferenciadas, conforme estudiosos desse autor e os critérios por este utilizado. De modo geral, pode-se dizer que existem no mínimo três grandes fases no pensamento de *Hans Kelsen*¹⁹². Uma primeira fase que pode ser denominada de "conceitualista"¹⁹³. Esta pode ser apresentada como herdeira da jurisprudência dos conceitos¹⁹⁴ da *pandectística*. Seu objetivo principal está na construção do conceito do Direito. Esta fase ocorre entre 1911 e 1922. Ela inicia, portanto, com *Hauptproblem der Staatsrechtslehre* ('Problemas fundamentais da Teoria do Estado') e se estende até 1922.

A segunda fase, denominada *fase clássica*, inicia em 1922 e vai até 1960. Esta tem como característica um fundamento filosófico kantiano ou pós-kantiano, bem como o surgimento de certo hibridismo do pensamento de *Kelsen* no final desta fase. Ela será denominada *fase clássica* porque o pensamento que tradicionalmente se

¹⁹⁰ Conforme *Mario Losano*: "La teoría pura del derecho es un *opus perpetuum* tanto en el sentido hoy obvio de "*monumentum aere perennius*" como en el sentido de "*perpetuum mobile*", es decir, de teoría en continua transformación. Este incesante movimiento interno há impedido hasta hoy su embalsamamiento monumental, tendencia que se encontraría favorecida en cambio por la importancia que aun sus adversarios le reconocen", (grifos nossos). Ver in *LOSANO*, (1992, p. 42).

¹⁹¹ Parte-se do postulado de que inexistem classificações corretas ou incorretas, mas tão somente classificações "úteis" ou "inúteis". Nesse sentido, a escolha de um critério classificatório obedece mais a razões de ordem sistemática e conhecimento, do que uma perfeita descrição de tipos existentes na natureza.

¹⁹² Utiliza-se, desse modo, o entendimento defendido por *PAULSON*, (1998, p. 161 e ss).

¹⁹³ O conceito utilizado por *Stanley Paulson* e *Carsten Heidemann* é o de fase "construtivista". Conforme estes autores: "in traditional German legal science, 'construction' means concept formation, and one of Kelsen's central aims in this first phase- and not just there- is to establish legal science as a 'normative' discipline, which he understands as a discipline addressed to normative material. It is this goal that makes sense of Kelsen's effort to 'construct' the fundamental concepts of the law". Preferimos, contudo, a denominação em português para esta fase como sendo "conceitualista". Tal escolha de denominação dá-se como forma de explicitar melhor a linha de continuidade e ruptura entre o pensamento jurídico alemão da *pandectística* e o pensamento de *Hans Kelsen*. A *pandectística* é fundada em um *positivismo de conceitos* ou em um positivismo científico (como prefere denominar *Franz Wiecker*). Conforme *Wiecker* o positivismo científico: "... deduzia as normas jurídicas e a sua aplicação exclusivamente a partir do sistema, dos conceitos e dos princípios doutrinários da ciência jurídica, sem conceber a valores ou objetivos extrajurídicos... a possibilidade de confirmar ou infirmar as soluções jurídicas", ver, nesse sentido, in *WIECKER*, (1967, p. 492).

¹⁹⁴ Sobre a distinção da teoria pura do Direito da jurisprudência dos conceitos veja-se *BOBBIO*, (1980, p. 139-141).

imputa a *Kelsen* deriva desse período, bem como as suas obras de maior expressão e debate.¹⁹⁵

Encontraremos neste período a primeira publicação da *Reine Rechtslehre* (Teoria Pura do Direito), bem como *General Theory of Law and State* (Teoria Geral do Direito e do Estado), de 1945; assim como *Pure Theory of Law* (Teoria Pura do Direito), em sua segunda edição, de 1960.¹⁹⁶

Apesar de fundamentos aparentemente idênticos podemos encontrar nessa fase dois momentos diferenciados e que são demarcados em 1935¹⁹⁷. São algumas das diferenças apresentadas entre a fase "clássica" neokantiana¹⁹⁸ (pré-1935) e a fase "clássica" neokantiana "moderada":¹⁹⁹

1º- Quanto à identidade objeto-entendimento: na primeira fase adota-se particularmente a posição kantiana de identidade entre julgamento e objeto do julgamento. Na segunda fase, *Kelsen* estabelece a distinção entre "norma jurídica" e "proposição", em um artigo publicado na *Harvard Law Review*, de 1941, sob o título de "*The Pure Theory of Law and Analytical Jurisprudence*";²⁰⁰

¹⁹⁵ A denominação "clássica" tem por sentido apresentar a fase do pensamento de *Kelsen* que se encontra mais difundida e identificada com o pensamento deste autor.

¹⁹⁶ Segundo *Mario Losano* a versão mais abalizada da segunda edição da Teoria Pura do Direito é a tradução italiana de 1966, por razões que o autor salienta em seu livro "*Teoría Pura del Derecho-Evolución y puntos cruciales*", de 1992, conforme este: "... la versión más puesta al día de la segunda edición de la Teoría Pura del derecho no es la original alemana de 1960, sino la traducción italiana de 1960", ver in *Losano*, 9 1992, p. 51).

¹⁹⁷ No mesmo sentido, veja-se *Losano*, conforme o autor: "*La segunda edición de 1960 es un libro substancialmente distinto de la primera edición de 1934*", ver in *LOSANO*, (1992, p. 51).

¹⁹⁸ Para *Stanley Paulson*, a fase clássica se subdivide em: período kantiano (1922-35) e período híbrido (1935-60). O período híbrido ainda estaria submetido ao signo do pensamento kantiano, mesmo que com a presença de elementos que posteriormente iriam conformar a terceira fase do pensamento de *Kelsen*.

¹⁹⁹ *Heidemann* denomina o período de 1922-35 de fase transcendental e a fase de 1935-62 de fase realista. A distinção das duas fases está no entendimento epistemológico de *Kelsen* nos dois períodos, conforme este autor, sendo que o cerne da distinção está na possibilidade da identificação entre o sujeito do conhecimento e o objeto de conhecimento. A fase transcendental seria claramente kantiana, com a identificação entre entendimento e objeto. O conhecimento jurídico seria constitutivo de seu objeto, *PAULSON*, (1998, p. 160). A fase 'realista' entende que o conhecimento (cognição) na ciência jurídica descreve reproduzindo objetos previamente apresentados, sendo que a objetividade da cognição relaciona-se com a verificabilidade empírica. Ver, nesse sentido, *PAULSON*, (1998, p. 155). Para o autor: "...*Kelsen abandons the Kantian machinery that was central to his transcendental phase, introducing in its place, albeit tacitly, realist desiderata. First, cognition in legal science amounts to a descriptive reproduction of objects previously given, a notion in sharp contrast to a hallmark of Kelsen's transcendental phase, the Kantian idea of cognition as constitutive in character, creating its object.*"

²⁰⁰ Ver in *KELSEN*, Hans. "*The Pure Theory of Law and Analytical Jurisprudence*". *Harvard Law Review*, v. 55, p. 44-70, 1941-42.

2º- Quanto à doutrina da estrutura hierárquica das normas: a ideia de um *Stufenbaulehre* (doutrina de uma estrutura hierárquica) é adotada de *Adolf Julius Merkl*²⁰¹. Na sua primeira fase, *Kelsen* considerava tão somente normas jurídicas gerais, afirmando que as normas individuais não careciam de atenção, visto que elas estavam previstas nas normas gerais. Na fase clássica *Kelsen* irá apreciar não somente as normas gerais, mas também verificar como incorporar todo um conjunto graduado de normas jurídicas, desde as normas mais gerais (constitucionais) até as normas individuais e concretas.

A terceira fase pode ser denominada de "*analítico-lingüística*", devido à preocupação em tratar de fenômenos próprios derivados da noção de norma como "*estrutura lingüística*".²⁰²

A terceira fase inicia em 1960 e se estende até o final da vida desse autor, e abrange a obra, postumamente publicada, *General Theory of Norms*. A terceira fase, também conhecida como "*cética*", terá como características fundamentais a negação da aplicação da lógica ao Direito e a noção de norma como ato de vontade.²⁰³

Ao tratarmos do tema do pensamento de *Hans Kelsen* estaremos falando especialmente da chamada fase "*clássica*" e, em particular, do entendimento

²⁰¹ Conforme *Métall*: "...en su libro 'El problema de la soberanía y la teoría del derecho internacional, en cuyo subtítulo aparecieron por primera vez las palabras 'teoría pura del derecho', aprovechó *Kelsen*, también por vez primera, la doctrina de la estructura jerárquica del orden jurídico desarrollada por su discípulo y amigo *Adolf Merkl*", ver in *MÉTALL*, (1976, p. 45).

²⁰² Tal é a denominação de *Carsten Heidemann*, sendo que *Stanley Paulson* prefere a denominação de "*fase cética*", o que no nosso entender não se justifica. A menção de uma fase "*cética*" induz ao entendimento de uma filiação de *Kelsen* ao ceticismo, o que não se pode afirmar que ocorreu. O ceticismo, nascido no período helenístico da filosofia grega, pregava a impossibilidade de juízos definitivos e não contraditórios sobre as coisas e, portanto, a única atitude permitida seria a suspensão do juízo. Ver, nesse sentido, *RUSSEL*, (1961, p 243). Os céticos afirmavam uma espécie de "*dogmatic doubt*" (dúvida dogmática), que não encontramos em *Kelsen* em sua defesa da democracia ou do internacionalismo.

²⁰³ A questão da aplicação de princípios lógicos ao direito se transformou em um dos elementos mais importantes para a evolução do pensamento de *Kelsen* à sua terceira fase. Conforme *Losano*: "*Kelsen* inició así una progresiva revisión de sus concepciones, que culminó com la negación de la aplicabilidad al derecho de cualquier principio logico. Esta aceptación del *irracionalismo jurídico*... es la orientación intelectual que caracteriza la Teoría general de las normas", (grifos nossos), ver in *LOSANO*, (1992, p. 52). Após 1960 *Kelsen* irá completar o seu movimento na definição sobre as relações entre o Direito e a Lógica através de uma sucessão de textos sobre o tema tais como *Derogation* (1962); *Law and Logic* (1965); *Recht und Logik*, (1965); *Recht, Rechtswissenschaft und Logik*, (1966); *Nochmals: Recht und Logik*, (1967); e finalmente *Zur Frage des praktischen Syllogismus*, (1968). Acrescente-se a esta listagem as correspondências realizadas com *Ulrich Klug*.

construído por *Kelsen* na segunda edição de *Reine Rechtlehre*. Estabelecer os conceitos fundamentais do pensamento de *Hans Kelsen* não é, portanto, uma tarefa fácil, visto que o próprio autor procurou realizá-la em diversas obras tentando explicar o que vinha a ser a Teoria Pura do Direito.

Podemos dizer que enquanto teoria o sistema criado por *Hans Kelsen* insere-se na tradição positivista²⁰⁴. Trata-se de um pensamento positivista ao negar a possibilidade de justificações extrajurídicas para o Direito. Para *Kelsen* não há como buscar uma fundamentação para o Direito no plano dos fatos (legitimidade e política) ou no plano dos valores (justiça e moral). Desse modo, o pensamento de *Hans Kelsen* se insere em um movimento de construção de um conceito autônomo do Direito.²⁰⁵

A novidade do projeto positivista de *Hans Kelsen* está em seu método de construção do conceito de Direito. Para este autor trata-se de verificar quais são os critérios capazes de determinar se estamos perante um fenômeno jurídico ou perante outro fenômeno social.²⁰⁶ Trata-se, portanto, de um método de estudo do jurídico.

Para tanto, é célebre a citação feita por *Kelsen* de *Santo Agostinho* que irá orientar o conjunto de sua obra. Na sua *Civitas Dei*, onde levanta a questão da distinção entre ordens coativas, escreve o autor:

Que são os impérios sem Justiça senão grandes bandos de salteadores? E são os bandos de salteadores outra coisa senão pequenos impérios?' Um Estado, ou, para Agostinho, uma comunidade jurídica, não pode existir sem Justiça. Pois "o Direito não pode existir onde não exista a verdadeira justiça. O que acontece de conformidade com o Direito, acontece de fato justamente; o que é feito de uma maneira injusta, não pode acontecer segundo o Direito (Kelsen, 1997, p. 54).

²⁰⁴ Para *Kelsen*: "La teoría pura del derecho es positivismo jurídico, es simplemente la teoría del positivismo jurídico...", (grifos nossos), ver in KELSEN, (1993, p. 33).

²⁰⁵ Sobre a (im) possibilidade de um tal projeto no pensamento *Kelseniano* veja-se a excelente obra de *Luís Fernando Barzotto*, "O positivismo jurídico contemporâneo". Nesse sentido ver BARZOTTO, (1999, p. 19). A expressão "conceito autônomo", utilizada a partir daqui é extraída do trabalho de *Fernando Barzotto*. Afirma o autor que: "O conceito de direito que realiza esse anseio por segurança, delimitando o fenômeno jurídico em relação à moral e à política, será o chamado conceito "autônomo". (itálicos nossos).

²⁰⁶ Nesse sentido ver *Barzotto*: "O que constitui, portanto, o direito como sistema normativo é a presença de um critério regulativo que possibilite determinar a pertinência ou não de uma norma ao sistema, o que significa qualificá-la como jurídica." (grifos nossos), ver in BARZOTTO, (1999, p. 19).

O Direito nesta compreensão tem a sua existência ligada à compreensão de Justiça. Poderíamos dizer que o "*critério de existência*" do sistema seria a Justiça, visto que sem justiça não existiria Direito, mas apenas o uso da força. O Direito seria o uso da força (coação) com Justiça.

Poderíamos tentar construir o "*critério de existência*" de uma ordem jurídica no entendimento de *Hans Kelsen*, nessa compreensão, da seguinte forma:

*Uma norma é uma norma legal válida se (a) ela tiver sido criada em conformidade com a ordem legal a qual ela pertence, e (b) se ela não tiver sido anulada por estar em desconformidade com a Justiça.*²⁰⁷

Desse modo, o positivismo partilhado por *Hans Kelsen* é essencialmente um *método de conhecimento do fenômeno jurídico* e de sua identificação perante o plano dos fatos (política) e o plano dos valores (moral). Poderíamos denominar este pensamento como sendo uma forma de "*positivismo metodológico*"²⁰⁸ ou "*epistemológico*".²⁰⁹

c. Teorias da justiça e da argumentação

O pensamento sistemático, como exposto neste trabalho, recebe influxos de diferentes matrizes do pensamento filosófico, dentre as quais podemos listar fundamentalmente: as teorias de justiça e da argumentação.

²⁰⁷ A estrutura da formulação trata-se claramente de um *simile* da formulação apresentada por *Raz*, reproduzida anteriormente.

²⁰⁸ Conforme *Norberto Bobbio* o positivismo pode ser entendido de três formas diferentes: como método, como teoria e como ideologia. Como método: "... which therefore sets at the centre of inquiry the 'formal' problem of the validity of law, not the axiological one of the justice of the contents of norms", como teoria "...law coincides perfectly with the positive order..."; e, como, ideologia "... the law of the states deserves absolute obedience as such..."; ver in *BOBBIO*, (1998, p. 360).

²⁰⁹ Assim inicia *Kelsen* a sua obra "*Que es la Teoría Pura del Derecho?*", ("*Was ist die reine Rechtslehre?*", 1953): "el derecho puede ser objeto del conocimiento de muy diversas maneras", (grifos nossos); ver in *Kelsen*, (1993, p. 07). Aos especificar as condições necessárias a criação de uma teoria geral do Direito escreve *Kelsen* que: "Esta teoría tiene que precisar el método específico y los conceptos fundamentales con los cuales es posible describir y concebir cualquier tipo de derecho; desta manera, proporciona la fundamentación teórica de toda consideración que tenga por objeto un derecho o institución jurídica especial", (grifos nossos); ver in *KELSEN*, (1993, p. 08).

A teoria da argumentação se constitui em uma passagem da preocupação com o conceito ou a norma e consequente vínculo de encadeamento normativo ou conceitual para discurso jurídico e os modelos de argumentação jurídica. Trata-se de uma fecunda área de pesquisas que uniu autores tão diversos como: *Chaïm Perelman, Theodor Viehweg, Robert Alexy, Karl Engisch, Manuel Atienza, Aulio Aarnio, Paul Ricoeur, Klaus Günther e Tércio Ferraz.*

A riqueza da teoria da argumentação para o Direito está no entendimento de que os casos difíceis e os casos dramáticos não encontram solução adequada no pensamento conceitualista ou normativista, visto que no primeiro os casos seriam decididos com base em axiomas ou conceitos gerais dedutíveis para o caso concreto e, portanto, não existiriam antinomias ou conflitos normativos insolúveis. No segundo caso, o normativismo não irá se preocupar com estes casos, visto que o julgador, como intérprete do caso, irá deliberar no âmbito da moldura normativa, com liberdade para preencher a norma com seus valores, ideologia ou crenças. A teoria da argumentação representa um instrumento gigantesco de solução ao permitir a compreensão do fenômeno normativo em toda a sua riqueza, combinando o estudo aprofundado do texto com a sua significação no con(texto). Não haverá texto sem contexto, nem tampouco compreensão isolada de normas fora de sua perspectiva sintática, semântica e pragmática. O aspecto sintático está no estudo da composição da *estrutura normativa*, de como as normas são compostas e como interagem com outras normas. Por sua vez, o aspecto semântico estuda o sentido da norma, quais os significados que a compõe e como se estabelece a *estrutura do sentido*. Por sua vez, a pragmática analisa o sentido da estrutura e a relação entre a norma e o usuário desta.

O *normativismo* esgotava a sua análise no estudo da sintática das normas, o conceitualismo no entendimento semântico (*conceitual*) e o pensamento sistemático irá apropriar-se destas duas formas (*sintático* e *semântico*) e incorporar a compreensão pragmática.

Para o *conceitualismo*, o grande problema está na possibilidade da ciência do direito em determinar os conceitos gerais, primeiros e superiores de um sistema de conceitos. O conteúdo destes axiomas primeiros é que irá determinar o direito

aplicável e, portanto, a grande questão para o jurista está em determinar a estrutura do sentido (conceito).

Para o *normativismo*, as normas possuem uma *homogeneidade sintática*, ou seja, todas as normas possuem a mesma estrutura normativa (se A é, então B deve ser). Por outro lado, uma heterogeneidade semântica, ou seja, o conteúdo ou sentido de cada norma varia de uma para a outra e, portanto, trata-se de um problema extrajurídico, oriundo da política ou da ética, determinar o sentido a fazer parte do preenchimento da estrutura normativa. Trata-se de uma questão de escolhas políticas ou éticas, pré-jurídicas, p.ex. determinar se a norma irá autorizar o aborto ou não, ou se haverá tributação dos inativos ou não.

O *pensamento sistemático* irá deslocar o problema para uma compreensão integral do fenômeno jurídico, englobando o estudo da estrutura (sintática), a estrutura do sentido (semântica) e o sentido da estrutura (pragmática). Desse modo, deve-se estudar a estrutura normativa, mas também os valores que são transmitidos por estas normas.

A *teoria da justiça*, por outro lado, representa um esforço de diferentes autores em resgatar um sentido ético para o fenômeno filosófico e jurídico. Assim, igualmente se nos reportarmos à filosofia do século XX como marcada por um giro linguístico de estudo da linguagem como momento privilegiado do conhecimento filosófico, podemos dizer que surge em meados do século XX um *giro ético*, visando o resgate do argumento ético para o centro do debate jurídico e filosófico. Dentre esses autores podemos destacar *John Rawls, Ronald Dworkin, Walzer, McIntyre, Amartya Sen e Judith Shklar*, entre tantos outros.

O retorno a uma preocupação ética e valorativa demonstra um confronto com as teorias relativistas do positivismo. Para o positivismo, a questão da justiça não pode ser respondida de modo direto, visto que não há como se determinar objetivamente o que é a justiça e como ela se aplica nos casos concretos. Assim, cada teria o seu modelo de justiça e estes modelos disputariam entre si, competindo para determinar qual o modelo prevalente que iria ser positivado no texto constitucional como ato de vontade da elite política vitoriosa (o povo, o soberano, os militares, etc.).

Poderíamos sintetizar rapidamente algumas das *principais teorias modernas da justiça* da seguinte forma:

i) *justiça como equidade*: defendida por *John Rawls*²¹⁰, segundo a qual deve se estabelecer um modelo contratual básico de tal modo a se alcançar uma situação de justiça. Parte o autor da premissa da existência de um *locus argumentativo*, ou seja, um dado momento hipotético e meramente argumentativo onde os sujeitos morais reinaugurariam o contrato social. Neste momento os sujeitos morais estariam em uma "*situação original*", protegidos por um "*véu da ignorância*", pois somente assim eles poderiam debater livremente, destituídos de interesses mesquinhos, sobre a distribuição dos bens básicos. Dois princípios irão emergir dessa forma: a) *Princípio de Igualdade*: somente haverá justiça em uma sociedade onde houver a justa distribuição dos valores sociais básicos e b) *Princípio de Equidade*: a distribuição desigual de algum valor social deve implicar em benefício para os mais necessitados;

ii) *justiça como desenvolvimento*: *Amartya Sen*²¹¹ irá produzir uma crítica à teoria de *Rawls*, ao avaliar o modelo de bens e valores sociais básicos apresentados pelo autor, ao alertar que uma sociedade pluralista e democrática exige uma concepção pluralista da justiça distributiva, entende-se que o que deve ser igualado são os "*funcionamentos básicos das pessoas*", ou seja, a igual capacidade de ação para obter bens e serviços sociais com *liberdade substantiva*. *Amartya Sen* procede a um esforço descomunal de demonstração da vinculação necessária entre liberdades individuais e desenvolvimento social e econômico, com a utilização de um refinado instrumental analítico. Longe de relegar os direitos individuais a um plano secundário, os reforça como condição de possibilidade para o desenvolvimento, bem como um fim a ser alcançado pela sociedade;

²¹⁰ *John Rawls* (1921 - 2002) foi professor de filosofia política na Universidade de Harvard. Dentre as suas obras se destacam: *A Theory of Justice* (1971); *Political Liberalism* (1993), e *The Law of Peoples*.

²¹¹ *Amartya Kumar Sen* (1933) é um importante economista indiano e autor das seguintes obras: *Rationality and Freedom* (2004), *Inequality Reexamined* (2004) traduzido como "*Desigualdade Reexaminada*" (SP: Recorde, 2001); *Development As Freedom* (2000), traduzido no "*Brasil como Desenvolvimento Como Liberdade*" (SP: Cia. Das Letras, 2000) e *Freedom, Rationality, and Social Choice: The Arrow Lectures and Other essays* (2000).

iii) *justiça como cidadania*: parte de uma premissa bastante diferente daquela apontada por *John Rawls* ao defender que a busca da justiça em uma sociedade democrática deve partir de uma "*situação histórica*" do contrato social e não de uma "*situação original*". Assim, o *locus argumentativo* deve ser situado temporalmente na luta pela cidadania moderna²¹². A luta contra a injustiça adquire uma força simbólica mais forte do que o desejo de estender a justiça e, por outro lado, pretende a autora a superação da visão vertical de distribuição de justiça que opõe de um lado os provedores de bens básicos (governo) e de outro os consumidores (cidadãos). Assim, tão importante será aquela justiça que os cidadãos se devem reciprocamente;

Estas diferentes escolas encontram como elemento comum as seguintes *características comuns*:

i) *Crítica ao utilitarismo*, ou seja, uma crítica ao modelo de distribuição de bens com base tão somente na maximização dos benefícios e na minimização dos encargos, se levar em consideração os casos particulares ou a distribuição justa;

ii) *Crítica à uniformização*, ou seja, uma crítica à desconsideração do pluralismo ou da existência de diferenças particulares.

O *pensamento sistemático* irá receber influxos de diferentes teorias da justiça, mas encontrará como base comum o reposicionamento da questão ética no centro do discurso jurídico e político, apresentando a questão da justiça como um elemento central no pensamento contemporâneo. Ocorrerá assim uma superação do formalismo do positivismo que havia retirado a importância teórica e prática da questão da justiça e do *conceitualismo* que sufocava a diversidade, o pluralismo e a diferença no dogmatismo de axiomas éticos dedutivos. No *conceitualismo* permanecia a prevalência de uma única posição ética dedutível do sistema de

²¹² *Judith Nisse Shklar* (1928 - 1992) foi cientista política e professora em *Government at Harvard University*. Autora de diversas obras, dentre as quais se destacam: *After Utopia: The Decline of Political Faith* (1957); *Legalism: Law, Morals, and Political Trials* (1964), traduzido como "*Direito, política e moral*". Trad. Octavio A. Velho e Carlos Nayfeld. Rio de Janeiro: Forense, 1967; *Men and Citizens: A Study of Rousseau's Social Theory* (1969); *Freedom and Independence: A Study of the Political Ideas of Hegel's Phenomenology of Mind* (1976); *Ordinary Vices* (1984) - *A collection of 6 essays on the ordinary vices of cruelty, hypocrisy, snobbery, betrayal, and misanthropy* e *The Faces of Injustice* (1990) - *Three essays on injustice: "Giving Injustice Its Due," "Misfortune and Injustice," and "The Sense of Injustice."*

conceitos, que não se demonstra mais compatível com o modo de viver moderno, aberto às diferentes visões de mundo.

| ESCOLAS DE PENSAMENTO | | | |
|---------------------------------|---|--|--|
| ESCOLAS | CONCEITUALISMO | NORMATIVISMO | PENSAMENTO SISTEMÁTICO |
| ESCOLA DE BASE | <i>pandectística</i> | <i>positivismo metodológico</i> | <i>teorias da justiça e da argumentação</i> |
| MODELO ARGUMENTATIVO | <i>sequências encadeadas de conceitos lógicos</i> | <i>sequências encadeadas de conceitos normativos</i> | <i>sequências encadeadas de conceitos normativos e axiológicos</i> |
| MODELO DE APLICAÇÃO | <i>dedução de normas jurídicas</i> | <i>criação de normas jurídicas</i> | <i>produção de normas jurídicas</i> |
| ABERTURA PARA INFLUXOS EXTERNOS | <i>apelos éticos, políticos ou sociológicos</i> | <i>ausência de apelos éticos, políticos ou sociológicos</i> | <i>apelos éticos, políticos ou sociológicos</i> |
| MODELO NORMATIVO | <i>pirâmide conceitual</i> | <i>pirâmide normativa</i> | <i>pirâmide axiológica</i> |
| FINALIDADE | <i>construção da cientificidade do Direito</i> | <i>construção da cientificidade do Direito</i> | <i>construção da responsabilidade do Direito</i> |
| SUJEITO | <i>cientista do povo</i> | <i>técnico</i> | <i>jurista comprometido</i> |
| SUBSTRATO | <i>espírito do povo (Volksgeist)</i> | <i>teoria pura</i> | <i>valores da comunidade</i> |
| TIPO DE ARGUMENTAÇÃO JURÍDICA | <i>argumentação jurídica conceitual</i> | <i>argumentação jurídica normativa</i> | <i>argumentação jurídica teleológica</i> |
| MODELO DE ARGUMENTAÇÃO | <i>dedução integral de soluções por meio de um sistema organizado logicamente entre</i> | <i>dedução não-integral de soluções por meio de um sistema organizado entre normas</i> | <i>dedução não-integral de soluções por meio de um sistema organizado entre valores e normas jurídicas</i> |

| | | | |
|-------------------|--|--------------------------------------|--|
| | <i>conceitos e normas particulares</i> | | |
| MODELO DE SISTEMA | <i>sistema racional dedutivo</i> | <i>sistema racional não-dedutivo</i> | <i>sistema deontológico não-dedutivo</i> |

2.2 Das teorias sobre o sistema jurídico: sistema de conceitos, normas e valores (direitos fundamentais)

A ideia de sistema jurídico depende também do modelo de pensamento, visto que cada perspectiva irá enfrentar esta definição de modo diverso.

2.2.1 A teoria do sistema jurídico no pensamento conceitualista

O século XIX e início do século XX serão marcados por duas correntes principais: o jusracionalismo e o cientificismo com base matemática ou naturalista. Desse modo, duas correntes irão se destacar: o jusracionalismo francês e o positivismo formalista alemão (jurisprudência dos conceitos e dos interesses)²¹³.

A ideia de sistema no pensamento conceitualista da *pandectística* representa o modelo mais acabado do formalismo jurídico, que supera significativamente a ideia de sistema no Direito francês. O modelo francês é muito bem descrito por *Judith Martins-Costa* ao explicar que esse modelo representa uma subversão dos conceitos pelos fatos²¹⁴. Isto decorre da necessidade da ideologia revolucionária francesa em construir um sistema de conceitos que legitime os interesses revolucionários e, portanto, os conceitos jurídicos são transmutados de tal forma a expressarem de modo íntimo a nova moral revolucionária em dogmas jurídicos inquestionáveis. O *jusracionalismo* será a ideologia subversiva contra a sociedade pré-revolucionária e o direito será seu instrumento de dominação e autoridade da nova ordem²¹⁵. O

²¹³ Cf. CORDEIRO, Antônio Menezes de. Prefácio. In: Canaris, Claus-Wilhelm. Pensamento sistemático e conceito de sistema na Ciência do Direito. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2002, p. XVI.

²¹⁴ Cf. MARTINS-COSTA, Judith. A boa-fé no Direito Privado. São Paulo: RT, p. 180-181.

²¹⁵ O *conceitualismo* encontrará no pensamento de *Hegel* um aliado importantíssimo, nesse caso célebre será a frase do autor: "*tudo o que é racional é real e tudo o que é real é racional*" (*Was vernünftig ist, das ist Wirklich; und was wirklich ist, das ist vernünftig*), exposto no livro "*Elementos de Filosofia do Direito*" (*Grundlinien der Philosophie des Rechts* - 1820).

modelo da *pandectística* alemã é reforçado pelo fato do seu formalismo não ter sido sufocado pelo peso inicial de um código jurídico exemplar, o que facilitou o surgimento de um formalismo dogmático com profundo peso teórico.

Vejamos a descrição muito precisa e apropriada feita por *Franz Wieacker* sobre o sistema de conceitos jurídicos da *Pandectística*:

"(...) o jurista "deveria seguir de cima a baixo a descendência de cada conceito através de todos os elementos que têm parte na sua formação", tornar-se consciente da "proveniência" de cada direito até chegar ao puro conceito de direito e, deste conceito supremo, poder voltar novamente a "descer até cada um dos direitos (subjctivos)" isolados. A legitimidade da norma jurídica baseia-se agora exclusivamente na sua correção sistemática, na sua verdade lógica e na sua racionalidade; a própria criação do direito torna-se num "desenvolvimento a partir dos conceitos"²¹⁶.

A argúcia na descrição realizada por *Wieacker* permite a análise dos postulados essenciais deste modelo de pensamento relativos ao conceito de sistema jurídico, que poderíamos listar da seguinte forma:

1. o sistema jurídico é composto de norma, proposições e conceitos, sendo que os *conceitos* se constituem em seu elemento mais relevante;
2. o sistema jurídico se constitui em um todo *ordenado*, onde os conceitos se encadeiam em relações de ascendência e descendência entre as normas jurídicas;
3. o sistema jurídico se constitui em um todo *integrado*, onde os conceitos extraem seu significado de conceitos superiores²¹⁷;

²¹⁶ Cf. WIEACKER, Franz. Op. Cit., p. 457.

²¹⁷ Assim, segundo *Wieacker*: "(...) formalismo jusracionalista – que descia more geométrico dos axiomas para os conceitos gerais, destes para os conceitos especiais e para os princípios particulares – (...)"; ver *In*: WIEACKER, Franz. Op. Cit., p. 427.

4. a correção do discurso jurídico fundamenta-se num desenvolvimento conceitual avaliado por critérios de *lógica dedutiva*²¹⁸;
5. a *subsunção* de conceitos se caracteriza por um processo de dedução de normas jurídicas a partir de conceitos ("*... de deduzir a norma e a decisão jurídicas a partir do conceito, em vez de, pelo contrário, produzir o sistema e os conceitos através de indução a partir das normas jurídicas, das decisões jurisprudenciais e das valorações sociais*"²¹⁹).

Como se pode notar, o modelo de sistema jurídico proposto pela *pandectística* é um modelo fechado e rígido, onde a aplicação normativa aparece como o resultado mais perfeito e acabado da ciência jurídica. A ideia de sistema na *pandectística* se caracteriza como sendo uma *construção jurídica*²²⁰, ou seja, como um método que se eleva além do caos da diversidade de objetos e descobre uma organização de elementos lógicos unidos por uma coerência interna. A ciência do Direito distancia-se de uma mera catalogação de conceitos ou de regras, mas propõe-se a uma sistematização dogmática²²¹. O dogmatismo jurídico funda-se no dogma superior da "*aceitação da positividade do direito estatuído pela autoridade*"²²².

Max Weber irá descrever esse sistema de um modo particularmente preciso ao determinar que: "*segundo nossos actuais hábitos de pensamento, ela traduz: a concatenação de todas as proposições jurídicas, obtidas por análise, de tal modo que elas formem entre si, um sistema de regras logicamente claro, em si logicamente livre de contradições e, sobretudo e principalmente, sem lacunas, o que requer: que todos os factos possam logicamente subsumir-se numa das suas normas, ou caso contrário, a sua ordem abdica da garantia essencial*"²²³. Este modelo será caracterizado pela combinação de três características: coerência, plenitude e

²¹⁸ Neste sentido entende *Pontes de Miranda* que: "*Os sistemas jurídicos são sistemas lógicos, compostos de proposições que se referem a situações da vida, criadas pelos interesses mais diversos*"; ver in *MIRANDA, Pontes. Tratado de Direito Privado. Parte Geral, Tomo I, 3ª ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1970, Prefácio IX.*

²¹⁹ Cf. *WIEACKER, Franz. Op. Cit., p. 457.*

²²⁰ Cf. *LAZZARO, G. Storia e teoria della costruzione giuridica. Turim: Giappichelli, 1965.*

²²¹ Cf. *SAVIGNY, F. C. V. Metodologia Jurídica. Trad. de J. J. Santa-Pinter. Buenos Aires: Depalma, 1979, p. 09.*

²²² Cf. *MARTINS-COSTA, Judith. A boa-fé no Direito Privado. São Paulo: RT, 1999, p. 214.*

²²³ Cf. *WEBER, Max. Wirtschaft und Gesellschaft. Mohr: Tübingen, 1956..*

autonomia²²⁴. A coerência será a representação precisa de uma sistematicidade interna, a plenitude se deduz da capacidade de dedução de todos os seus elementos, a partir de dogmas superiores ou axiomas, e a recondução de conceitos aos conceitos primeiros, enquanto que a autonomia irá se referir à capacidade do sistema em possuir uma unidade interna fechada sobre os seus próprios dogmas e axiomas.

2.2.2 A teoria do sistema jurídico no pensamento normativista

O pensamento normativista apresenta os seguintes postulados teóricos: a noção do direito como um sistema de normas jurídicas, a teoria da norma fundamental e a teoria da hierarquia normativa.

i) O direito como um sistema de normas jurídicas²²⁵

Para Kelsen, o Direito é um sistema de normas jurídicas e assim o caráter de jurídico de uma norma decorre de sua pertinência ao sistema de normas jurídicas²²⁶, desse modo, a validade é característica de uma norma pertencer ou não ao sistema jurídico. Estas conclusões decorrem do desejo de se encontrar igualmente por detrás da multiplicidade das normas e dos conceitos jurídicos o elemento universal da essência do jurídico, que, para estes autores, deve ser buscado na pura forma da norma jurídica. Assim, retirando-se do caos normativo todos os elementos

²²⁴ Cf. MARTINS-COSTA, Judith. A boa-fé no Direito Privado. São Paulo: RT, 1999, p. 225.

²²⁵ Para François Rigaux a teoria do Direito em Kelsen representa uma abordagem normológica do Direito ('Nomological approach'). Conforme este autor: "Kelsen's monistic and logical approach is so well known as not to require lengthy explanation. Its basic elements are i) the identification of law and state; ii) the idea that a legal order is a compound of norms, the validity of which relies on a hypothetical basic norm, the Grundnorm; iii) the exclusion of any factual element in the construction of a legal order; and iv) the repudiation of any reference to other non-logical premises, such as morals or natural law", ver, nesse sentido, In: Rigaux, (1998, p. 328).

²²⁶ Uma das grandes novidades apresentadas pelas obras de Kelsen está neste direcionamento a uma "teoria do ordenamento jurídico", ao entender o direito como um sistema de normas. Nesse sentido, entende Norberto Bobbio que: "Confróntese la teoría de Kelsen con una de las obras más importantes de la teoría general del Derecho que la precedió: *Subjektives Recht und juristische Norm (Derecho subjetivo y norma jurídica, 1878)* de Augusto Thon. Lo que falta totalmente en la obra de Thon, al lado de muchos sutiles análisis de algunas partes del sistema jurídico, es la idea del ordenamiento jurídico como sistema", (grifos nossos), ver In: Bobbio, (1980, p. 251).

particulares encontrar-se-ia ao final um elemento abstrato e autônomo denominado de norma²²⁷.

Parte, inicialmente, *Kelsen* da chamada "*Lei de Hume*" para fundamentar o seu conceito de direito. A importante *Lei de Hume* é formulada ao término do Livro III, Parte I, Seção I do Tratado da Natureza Humana, em que observa que:

Em todo sistema de moral que até hoje encontrei, sempre notei que o autor segue durante algum tempo o modo comum de raciocinar, estabelecendo a existência de Deus, ou fazendo observações a respeito dos assuntos humanos, quando, de repente, surpreendo-me ao ver que, em vez das cópulas proposicionais usuais, como é e não é, não encontro uma só proposição que não esteja conectada a outra por um deve ou não deve. Essa mudança é imperceptível, porém da maior importância. Pois, como esse deve ou não deve expressa uma nova relação ou afirmação, esta precisaria ser notada e explicada; ao mesmo tempo, seria preciso que se desse uma razão para algo que parece inteiramente inconcebível, ou seja, como essa nova relação pode ser deduzida de outras inteiramente diferentes²²⁸.

Assim, considerando que o direito é um sistema de normas e a validade é a "*pertinencialidade*" de uma norma ao sistema, qual é o fundamento de validade de uma norma? Quando uma norma passa a pertencer ao sistema de normas? *Kelsen* responde a essa indagação da seguinte forma:

Do fato de algo ser não pode seguir que algo é. O fundamento de validade de uma norma apenas pode ser a validade de uma outra norma.²²⁹

Uma norma que fundamenta a validade de uma norma pode esquematicamente ser chamada de norma superior e, por conseqüência, a norma fundamentada de inferior. Tal fundamentação deve prosseguir até encontrar a norma mais elevada

²²⁷ Um modelo semelhante de pensamento pode ser encontrado em *Lourival Vilanova* que defendia que: "(...) diante da universalidade do conceito do direito quer-se fixar um conceito de tal forma que se aplique em caráter absoluto a qualquer objeto ou fenômeno jurídico no tempo, para tanto, deve-se admitir que diante da diversidade de conteúdo encontra-se um núcleo substancial, um substrato essencial que se extrai do plano lógico que traz um conceito meramente formal", ver In: VILANOVA, Lourival. Escritos jurídicos e filosóficos. v.1, São Paulo: Axis Mundi, 2003, p. 36.

²²⁸ Cf. HUME, David. Tratado da Natureza Humana. São Paulo: UNESP: Imprensa Oficial do Estado, 2000, p. 509.

²²⁹ Cf. KELSEN, 1997, p. 216.

*do sistema de normas. A norma mais elevada do sistema deve ser pressuposta, visto que se for posta por uma autoridade este ato deve estar fundado em uma norma de competência, nesse sentido, ela não seria a mais elevada.*²³⁰

O sistema recebe assim o seu fechamento, mediante o uso de um critério de identificação interno²³¹. Todas as normas cuja validade possam ser deduzidas de uma mesma norma fundamental formam um sistema. Dessa forma:

"O fato de uma norma pertencer a uma determinada ordem normativa baseia-se em que o seu fundamento de validade é a norma fundamental desta ordem. É a norma fundamental que constitui a unidade de uma pluralidade de normas enquanto representa o fundamento da validade de todas as normas pertencentes a essa ordem normativa". (Grifos nossos).

Chegando aqui possuímos um conceito geral de Direito e à noção de que o fundamento de validade das normas jurídicas é um e apenas um: *a sua recondução à norma jurídica fundamental*. O direito adquire uma estrutura escalonada de normas jurídicas, e esta será conhecida como a "*estrutura piramidal*" do Direito.²³²

Através dessa breve síntese verifica-se a importância ímpar do conceito de norma fundamental. Sem ele o sistema cairia em uma inexorável circularidade²³³. O

²³⁰ Cf. KELSEN, 1997, p. 217.

²³¹ Iremos utilizar aqui a terminologia desenvolvida por *Joseph Raz*. Para o autor, o critério de identidade responde a seguinte questão: "que leis formam um dado sistema?" ("*which laws form a given system?*"), RAZ, (1978, p. 01).

²³² Para *Joseph Raz* seria mais apropriado falar-se em "*diagrama em árvore*" (*tree diagram*) de um sistema legal. Para ele a mais indesejável consequência do uso do termo "*pirâmide*" é a sua indicação de um modelo com o mesmo número de camadas em todo o sistema legal. Sobre o assunto ver *in* RAZ, (1978, p. 99).

²³³ Ver, nesse sentido, *Alexy*: "*Los problemas internos resultan de la circularidad de la definición de la validez jurídica. Ella dice que una norma vale jurídicamente cuando ha sido dictada por un órgano competente en la forma prescripta y no viola un derecho de orden superior; dicho brevemente: cuando ha sido dictada de acuerdo com el ordenamiento. Pero, los conceptos de órgano competente, del dictado de una norma y del derecho de orden superior presuponen ya el concepto de validez jurídica. Sólo puede referirse a un órgano competente en virtud de normas jurídicas válidas, a una forma de dictar normas jurídicamente reglada y a un derecho de orden superior jurídicamente válida. En caso contrario, no se trataría del concepto de validez jurídica en sentido estricto. El instrumento más importante para la superación del círculo contenido en el concepto de la validez jurídica es la norma fundamental.*" (Grifos nossos). ALEXY, Robert. *El concepto y la validez del derecho*. Gedisa: Barcelona, 1997, p. 95.

sistema é composto de normas válidas (pertencentes ao sistema); elas, por sua vez, são pertencentes ao sistema por serem válidas.

ii) *A teoria da norma fundamental*

Nesse sentido, podemos agora perguntar: *mas o que é essa norma fundamental pressuposta que determina a existência de toda uma ordem normativa?*

Trata-se de uma norma pensada, pressuposta²³⁴, que poderia ser apresentada da seguinte forma: "*Devemos conduzir-nos como a Constituição prescreve*". A norma fundamental pode ser apresentada como premissa maior de um silogismo, assim formulado por *Robert Alexy*²³⁵:

"(1) Si una Constitución há sido realmente promulgada y es socialmente eficaz²³⁶, entonces será jurídicamente ordenado comportarse de acuerdo com esta Constitución.

(2) La Constitución C há sido realmente promulgada y es socialmente eficaz.²³⁷

(3) Está jurídicamente ordenado comportarse de acuerdo com la constitución C".

²³⁸

²³⁴ Kelsen apresenta a seguinte comparação: se a "... *ética teológica que considera Deus como a mais elevada instância legisladora não pode (-mos) afirmar o fato de que qualquer outra pessoa ordenou que obedecemos à vontade de Deus.*" Dessa forma a norma: *devemos obedecer às normas de Deus* não pode ser o resultado da vontade de qualquer pessoa. Deve, portanto, ser um ato de conhecimento. Assim: "*se a norma fundamental não pode ser uma norma querida, mas a sua afirmação na premissa maior de um silogismo é logicamente indispensável para a fundamentação da validade objetiva das normas, ela apenas pode ser uma norma pensada*" (grifos nossos). Kelsen, (1997, p. 227).

²³⁵ Ver, nesse sentido, ALEXY (1997, p. 98). A apresentação da norma fundamental como parte de um silogismo é referendado expressamente no pensamento de Kelsen. Nesse sentido, entende o autor que: "*A fundamentação de validade de uma norma positiva (isto é, estabelecida através de um ato de vontade) que prescreve uma determinada conduta realiza-se através de um processo silogístico*" (grifos nossos). Ver KELSEN, (1997, p. 226). No mesmo sentido: "*A norma afirmada como objetivamente válida na premissa maior, que opera a fundamentação, é a norma fundamental...*", *idem ibidem*.

²³⁶ Encontramos em Kelsen a confirmação de que a eficácia é condição de validade, participando da premissa maior desse "*silogismo de validade*". Assim, para Kelsen "... *uma norma que é pensada como pressuposto quando uma ordem coercitiva globalmente eficaz é interpretada como um sistema de normas jurídicamente válidas*". (grifos nossos). KELSEN, (1997, p. 227).

²³⁷ Trata-se de um argumento que segue a famosa lei chamada como *modus ponens*, ou também conhecida como *modus ponendo ponens*. Trata-se da forma que "*afirma afirmando*": assim, dado que $(p \supset q)$, a afirmação do antecedente p permite afirmar o conseqüente. A sua formulação completa seria: $[(p \supset q) \cdot p] \supset q$. Para maiores esclarecimentos ver GUIBOURG, (1999, p. 92).

²³⁸ Cf. ALEXY, Robert. *El concepto y la validez del derecho*. Gedisa: Barcelona, 1997, p. 98.

*A inclusão da premissa maior (1) é fundamental para que não ocorra uma passagem do plano dos fatos ao plano normativo. O plano dos fatos está na eficácia social da Constituição e na legalidade efetiva.*²³⁹

O conceito de sistema no pensamento normativista tem por propósito a construção de um sistema de formas puras imaginável em qualquer ordem jurídica, visto que uma ordem material exige uma contextualização histórica e uma individualidade normativa. O positivismo não se interessa por esta peculiaridade e não está interessado nas questões que possam surgir desta condição particular. Ao se tratar de um pensamento sistemático estaremos necessariamente tratando de um ordenamento jurídico determinado.

A escola analítica de *Paulo de Barros Carvalho* irá manter a centralidade da norma jurídica, mas com uma nova radicalidade metodológica, incorporando todas as novidades da semiótica para reconstruir o sentido da linguagem prescritiva do Direito. Segundo *Eurico de Santi*, esse entendimento categórico irá se apresentar da seguinte forma:

"o conceito fundamental é aquele sem o qual não é possível ordenamento jurídico". Assim, os conceitos de norma, de fato jurídico, de sujeito de direito, fonte técnica ou formal, de direito subjetivo e dever jurídico, todos pertencentes ao nível da Teoria Geral do Direito, são conceitos fundamentais, pois outorgam a condição de possibilidade do direito positivo e, conseqüentemente, da Ciência do Direito"²⁴⁰.

E segue o autor a entender que:

"O direito positivo, em sua multivocidade de formas lingüísticas, apresenta-se sob a forma enunciativa. Ensina Paulo de Barros que a norma jurídica 'é a significação que colhemos da leitura dos textos do direito positivo' (...) A estrutura sintático-gramatical é enunciado. (...) Norma é estrutura lógico-

²³⁹ Cf. ALEXY, Robert. El concepto y la validez del derecho. Gedisa: Barcelona, 1997, p. 98.

²⁴⁰ Cf. SANTI, Eurico de. Introdução: Norma, Evento, Fato, Relação Jurídica, Fontes e Validade no Direito in SANTI, Eurico de. Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 01-33, p. 06.

*sintática de significação, que conceptua fatos e condutas, representando-os como significações objetivas*²⁴¹.

2.2.3 A teoria do sistema jurídico no pensamento sistemático

Relata com muita propriedade *Antônio Menezes de Cordeiro* que o século XIX prenunciou um conjunto expressivo de promissoras mudanças, iniciando com o êxito de conquistas intelectuais e científicas espantosas comparativamente ao desenvolvimento anterior²⁴². Essas mudanças refletiram-se igualmente no Direito com o uso de novos métodos e instrumentos de análise e compreensão do fenômeno jurídico, tais como: o êxito das codificações, a jurisprudência dos conceitos e dos interesses, o surgimento e desaparecimento da escola da exegese e o formalismo *neokantiano*.

O surgimento dos novos códigos implicou em um resultado paradoxal, visto que o maior êxito teórico provocado pela novidade resultou em ondas conservadoras e formalistas de compreensão do fenômeno jurídico, tanto na França (*Code Civil - 1804*), quanto na Alemanha (*BGB - 1900*).

2.2.3.1 A superação do formalismo e do positivismo na ideia de sistema

O resultado teórico do predomínio do positivismo legalista, cientificista ou formalista foi um afastamento dos dados da realidade e uma perda teórica profunda. O formalismo apresenta diversas falhas, dentre as quais podemos destacar²⁴³:

i) *incompletude*: paradoxalmente o mesmo modelo de pensamento que procurava a solução racional para o sistema jurídico não encontrava solução para o problema das lacunas. A saída encontrada era o recurso ao irracionalismo da decisão judicial ou do legislador (soberano). O positivista perante o problema do

²⁴¹ Cf. SANTI, Eurico de. Introdução: Norma, Evento, Fato, Relação Jurídica, Fontes e Validade no Direito *in* SANTI, Eurico de. Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 01-33, p. 07.

²⁴² Cf. CORDEIRO, Antônio Menezes de. Prefácio. *In*: CANARIS, Claus-Wilhelm. Pensamento sistemático e conceito de sistema na Ciência do Direito. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2002, p. IX.

²⁴³ Cf. CORDEIRO, Antônio Menezes de. Prefácio. *In*: CANARIS, Claus-Wilhelm. Pensamento sistemático e conceito de sistema na Ciência do Direito. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2002, p. XXIII.

preenchimento das lacunas normativas ou irá se silenciar sobre o problema, declarando-o como pouco importante ou irá defender que o julgador é livre para preencher as lacunas da forma que achar mais apropriada com seus valores subjetivos pessoais, no limite da moldura normativa²⁴⁴. Esta dificuldade irá se expandir para a incapacidade em lidar com as normas em branco, os conceitos indeterminados, as cláusulas gerais; os *standards* éticos e os princípios jurídicos;

ii) *fragilidade metodológica*: novamente o positivismo demonstrou ser desprovido de ferramentas metodológicas capazes de lidar com os difíceis problemas teóricos, visto que era incapaz de lidar com o problema de conflitos entre princípios e valores, bem como toda a forma de conflitos de natureza material. Surpreendentemente, o positivismo metodológico, que mantinha como a sua maior virtude a presença de um instrumental analítico invejável, nada tinha a dizer sobre conflitos comuns em uma sociedade democrática, tais como entre o direito fundamental à liberdade religiosa e à liberdade de expressão. Novamente a postura adotada é mais simples: a recusa da importância do problema ou a sua classificação como sendo um problema pré-jurídico ou decidível pelo recurso ao voluntarismo do julgador e de sua convicção livre. Assim, o racionalismo se rendia ao irracionalismo do decisorismo do julgador, este poderia, com sua autoridade, decidir legitimamente qual valor ou princípio deveria preponderar. Claramente este resultado não é razoável, pois o sistema não deve comportar qualquer interpretação material para a solução dos casos difíceis;

iii) *insuficiência funcional*: do ponto de vista da importância da norma, em sua relação com o usuário da norma, o positivismo fracassa em entregar soluções adequadas, visto que o seu modelo de preservação da segurança jurídica sobre qualquer outro valor ele se tornou incapaz de auxiliar as sociedades democráticas, cindidas em grupos com visões políticas e éticas heterogêneas em alcançar um consenso leal. O positivismo, com o seu dogma da legitimidade da positividade do Direito e da resolução dos conflitos pelo ato do soberano, esquecia que o Direito fazia parte do campo de conflito e a lei muitas vezes não é o momento de pacificação

²⁴⁴ Cf. CORDEIRO, Antônio Menezes de. Prefácio. In: CANARIS, Claus-Wilhelm. Pensamento sistemático e conceito de sistema na Ciência do Direito. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2002, p. XXXIX.

social, mas o de delimitação do campo do conflito e dos limites para uma resolução leal dos mesmos. O conflito entre os defensores da vida e os defensores da eutanásia não se esgotam em um diploma legal, sendo que a lei aparecerá apenas como um momento no debate social, de igual modo não há como crer que uma "*ciência jurídica*" irá resolver este dilema ético cientificamente, sem o recurso a uma interpretação integral do Direito.

As insuficiências de um positivismo jurídico exigiram uma nova postura metodológica que foi resumida na noção de jurisprudência ética ou dos valores. Esta nova compreensão pode ser explicada pelas seguintes noções:

i) *o direito como um fenômeno cultural*: no sentido de que as normas jurídicas representam um panorama histórico da *cultura* e do *ethos* de determinada sociedade e não pode, assim, o direito reivindicar uma autonomia absoluta do ambiente e contexto onde faz parte. Pelo contrário, a estrutura semântica das normas jurídicas é plena de valores que traduzem a cultura de um tempo e de uma sociedade;

ii) *o direito como fenômeno ético*: a superação da distinção entre o direito e a moral corresponde a um imperativo ético, político, lógico e hermenêutico, visto que somente assim será preservada a riqueza do sistema e da linguagem jurídica e, especialmente, a correta compreensão do fenômeno jurídico. A coerência do sistema jurídico deve ser integral e, portanto, deve possuir um sentido material e não apenas formal;

iii) *abertura do sistema jurídico*: em decorrência do fato que a sistematização do fenômeno jurídico pelo intérprete não exclui o surgimento de soluções orientadas pelo problema, o que elimina a possibilidade de construção de um sistema puramente dogmático ou lógico-dedutivo. A racionalidade do agente caracteriza-se pela finitude dos seus elementos e pela necessidade de tomar decisões em tempo exíguo e sem condição de formular toda a árvore de soluções. Veja-se o caso do investidor na bolsa de valores que precisa tomar decisões rápidas sobre a compra ou venda de ativos em curto espaço de tempo e com informações limitadas. O agente possui, nesse caso, uma racionalidade limitada e opera com esquemas mentais pré-concebidos e padrões intuitivos de ação. O direito como programação intersubjetiva e intertemporal possui as mesmas características na sua definição. O direito trata-se de uma programação, visto que os agentes organizam as suas condutas e

intenções com base em informações para a definição prévia das condutas a serem adotadas. Assim, por exemplo, decidem que a velocidade máxima em estradas será de 60 km por hora. Tal decisão tem cunho eminentemente intersubjetivo ao organizar a conduta de diversos agentes e não se constitui em uma linguagem privada. Por fim, é uma programação intertemporal porque se decide hoje ou decidiu-se ontem sobre os efeitos de condutas a serem adotadas no presente ou no futuro. Mesmo normas sobre o passado buscam efeitos futuros, por exemplo, a indenização de presos políticos não restabelece o passado, mas tão somente resolve o ressarcimento ou compensação no presente ou no futuro.

2.2.3.2 A ideia de sistema jurídico como um sistema ético

A construção de um sistema jurídico puro e ausente de dados extrajurídicos ou morais tem sido a busca incessante do positivismo e formalismo jurídico. O Santo Gral dessa busca tem se denominado de "*Lei de Hume*", para designar o postulado de que dado um conjunto de proposições prescritivas não é lícito, sem o acréscimo de qualquer outra proposição, derivarem-se proposições prescritivas. Desse modo, se digo isto é, não posso designar então o que deve ser bom ou mal.

Esta formulação possui os seguintes fundamentos:

i) *fundamento político*: não podemos derivar de situações de fato, conclusões morais. Não há como da observação da realidade dizer-se que se deve ter certa crença ou entendimento (totalitarismo, comunismo, etc.). As prescrições decorrem de atos de vontade e intencionalidade e, portanto, não é lícito ao sujeito ser reduzido ao seu objeto. A escolha humana livre é que determina o seu comportamento e não os fatos da natureza. A *Lei de Hume* seria uma defesa intransigente da liberdade, da autonomia moral e do livre arbítrio;

ii) *fundamento moral*: dado que a moral não apresenta natureza objetiva, mas claramente subjetiva, não é possível decorrer do objeto as regras de conduta moral. O que é justo e moral para alguém poderá ser claramente imoral para outro e, portanto, não existe um padrão universal e objetivo de aferição do que seja bom, mau ou correto;

iii) *fundamento lógico*: dado que exista uma proposição descritiva, não é possível passar-se para uma proposição prescritiva sem a inclusão de uma outra proposição.

Dada a importância deste argumento e de sua posição como pressuposto metodológico de diversas correntes jurídicas, cabe meditar um pouco sobre o seu sentido. Assim, podemos dizer que o Direito é um fenômeno ético no sentido em que existem relações legítimas entre o Direito e a moral. Como consequência, a justificação do discurso jurídico não poderá prescindir de considerações éticas. Para chegarmos a estas conclusões devemos, contudo, ultrapassar a primeira grande barreira metodológica que é a negação da aplicação universal da *Lei de Hume*. Assim, vejamos os argumentos contrários à *Lei de Hume*:

i) *fundamento político*: a desconsideração sobre questões éticas repousa implicitamente no dogma da legitimidade da autoridade do soberano e indiretamente vem a significar que se é normativo é porque passou pelo teste de legitimidade e justificação política e ética. Dado que ao jurista não é lícito questionar a legitimidade e moralidade de uma norma posta, este acaba por partir do pressuposto de que esta é justa. O erro está em considerar que a legitimidade e justiça da norma não compõem o seu aspecto de validade ou de eficácia ou mesmo de composição da norma estrutura semântica da norma. Dado que a ética material ingressa no Direito por meio dos valores jurídicos e estes são protegidos e alcançados por princípios e regras, então decorre que o sistema jurídico é um sistema ético também;

ii) *fundamento moral*: o Direito representa a moral de uma sociedade em uma época histórica e não a moral de um indivíduo isolado. O positivismo criticava o ingresso de considerações morais com base na defesa do pluralismo e diversidade de valores na sociedade (axiológico), contudo, o Direito em uma sociedade democrática tentará colmatar o consenso moral de uma época na sua Constituição, ou seja, a Constituição conterá a rede mínima de conexões axiológicas de uma sociedade dividida. Tal situação, longe de evitar o conflito irá permiti-lo, dotando, contudo, a Constituição de mecanismos dinâmicos de recomposição continuada dos laços morais que unem uma sociedade. Dessa forma, o relativismo moral não poderá chegar ao ponto de afirmar que não existem conexões morais e éticas mínimas em

uma dada sociedade, estas existem e compete à Constituição declará-las e defendê-las;

iii) *fundamento lógico*: a separação entre o direito e a moral (*Kant*) ou entre proposições prescritivas e descritivas (*Hume*) tem sido questionada por diversos filósofos lógicos sem muito sucesso. Dentre os mais sofisticados argumentos para fundamentar uma separação entre o mundo dos fatos do mundo do dever-ser podemos apontar a chamada *lei de Hume*. Esta *lei lógica* tem sido considerada uma das mais importantes *barreiras lógicas*²⁴⁵ na filosofia, e a sua superação envolve sofisticados argumentos lógicos, que somente serão listados no presente texto. Podemos afirmar, contudo, que esta separação deve ser superada em face da sua incongruência lógica. Não há como se afirmar a separação entre enunciados de fato e de valor, dado que a própria composição dos enunciados de fato não é "*pura*", ou seja, para fazermos qualquer afirmação fática estão presentes elementos valorativos e mesmo éticos de dever-ser. Assim, da afirmação "*aqui é o Meridiano Greenwich*" estamos em verdade falando de uma convenção com sentido valorativo e fático. Não existe um tal de "*Meridiano Greenwich*" a ser visto, trata-se de uma convenção que tem um sentido valorativo dar segurança às orientações geográficas. Outras afirmações não seriam igualmente ausentes de considerações valorativas;

iv) *fundamento linguístico*: o uso da distinção entre enunciados de fato e de valor e a estruturação de uma linguagem normativa "*pura*", vazia de significados materiais, acaba por conformar uma linguagem incompleta e formal do tipo binário (válido/inválido ou lícito/ilícito) ou no máximo trínaria (obrigatório/proibido/facultativo) que não traduz todo o sentido da comunicação e linguagem humana. A linguagem humana estaria mais próxima a uma composição analógica do que digital (binária) e a lógica aplicável seria mais próxima da *fuzzy logic* do que da lógica clássica. A lógica clássica fundamenta-se em unidades completas de sentido e com

²⁴⁵ Outros exemplos de *Barreiras Lógicas* na história da Filosofia citados por *Frank Thomas Sautter*: "a) *Lei de Russell*, conforme a qual uma proposição geral não pode resultar de proposições particulares; b) *Segunda Lei de Hume*, conforme a qual uma proposição sobre o futuro não pode resultar de proposições sobre o passado ou o presente; c) *Lei de Kant*, conforme a qual uma proposição apodíctica não pode resultar de proposições assertóricas"; ver in SAUTTER, Frank Thomas. Um breve estudo histórico-analítico da *Lei de Hume*. *Trans/Form/Ação*, São Paulo, 29(2): 241-248, 2006.

variáveis controladas, enquanto que a lógica *fuzzy* é composta de múltiplas variáveis e sua linguagem é aproximativa e probabilística.

Para uma melhor compreensão deste problema fundamental vamos analisar detalhadamente as principais tentativas de superação deste problema e uma proposta de solução. Vejamos que este detalhe técnico na argumentação dos filósofos adquiriu uma importância gigantesca por representar uma barreira teórica às investidas dos críticos do positivismo, que ao esbarrarem nesta dificuldade demonstram a presença de uma força argumentativa espantosa ao dizerem que os críticos não podem negar a consistência de seu sistema, assim de tal forma: "*vejam vocês são incapazes de derrotar nossas premissas, logo nosso sistema é logicamente superior ao de vocês*". Em virtude da importância do tema, e mesmo considerando não se tratar de um tema central ao presente trabalho, pretendemos esboçar os elementos que possam demonstrar que esta barreira lógica não impede a consideração do Direito como um sistema ético de valores.

2.2.2.3 Da superação da Lei de Hume

Dentre as principais tentativas de superação desta *barreira lógica*, podemos listar: a *teoria das regras constitutivas* de Searle e da *implicação material* em Von Kutschera. Assim, vejamos:

a. *Teoria dos Fatos Institucionais (institutional facts)*: para John Searle há a comprovação no autor de que de proposições descritivas podem-se alcançar proposições prescritivas. O autor realiza a sua demonstração a partir de um exemplo interessante, vejamos:

- (1) *Jones pronuncia as seguintes palavras: "Eu prometo pagar a você, Smith, cinco dólares" (Jones uttered the words 'I hereby promise to pay you, Smith, five dollars.')*
- (2) *Jones prometeu pagar a Smith cinco dólares (Jones promised to pay Smith five dollars).*
- (3) *Jones obrigou-se a pagar cinco dólares a Smith (Jones placed himself under an obligation to pay Smith five dollars).*

(4) *Jones está obrigado a pagar cinco dólares a Smith (Jones is under an obligation to pay Smith five dollars).*

(5) *Jones deve pagar cinco dólares a Smith (Jones ought to pay Smith five dollars).*²⁴⁶

O entendimento de Searle, contudo, é incapaz de superar a *Lei de Hume* pelo fato da presença de uma regra prescritiva implícita ou oculta no seu sistema de proposições, qual seja, aquela que determina que existe um dever geral de cumprir os contratos ou as declarações de comprometimento (*promising*). Dessa forma, a teoria de Searle necessita de uma proposição prescritiva geral para dar força às suas operações de ultrapassagem da barreira de Hume, que na teoria de Hume se denomina como *fatos institucionais (institutional facts)* no interior de uma intencionalidade coletiva (*collective intentionality*)²⁴⁷. A impossibilidade de aplicação imediata das teses de Searle para a superação desta barreira lógica não implicam, contudo, na manutenção da *Lei de Hume*, visto que outros argumentos foram utilizados no ataque a esta separação.

b. *a teoria da implicação material*: Franz von Kutschera interpreta que a *Lei de Hume (Humes Gesetz)* pode ser definida como a proposição de que de assertivas não-normativas não se podem derivar assertivas normativas ("*Aus nichtnormativen Aussage folgen keine normative Aussage*")²⁴⁸ e parte do pressuposto de que as estruturas normativas partem de uma estrutura que implica a presença de um conteúdo factual, assim por exemplo da proposição "A ou deve-ser B" ou da proposição "A é obrigatório" equivale a dizer "dado que A, de A segue que A é obrigatório". No presente caso seria o mesmo que dizer "se A é obrigatório" concluir-se que "A é obrigatório". No último caso notamos a presença de uma mera tautologia que não gera a conclusão de que de argumentos descritivos segue-se um enunciado prescritivo²⁴⁹.

²⁴⁶ Cf. SEARLE, John. *Speech Acts. An Essay in the Philosophy of Language*. Cambridge: Cambridge University Press, 1969, p. 177.

²⁴⁷ Cf. SMITH, Barry. John Searle: From speech acts to social reality. In: Barry Smith (ed.), John Searle, Cambridge: Cambridge University Press, 2003, p. 1–33.

²⁴⁸ Cf. VON KUTSCHERA, Franz. *Grundfragen der Ethik*. Berlin: De Gruyter, 1999, p. 31.

²⁴⁹ Cf. VON KUTSCHERA, Franz. *Grundfragen der Ethik*. Berlin: De Gruyter, 1999.

c. *Tese da Incomensurabilidade (incommensurability thesis)*: segundo Hilary Putnam a distinção entre fatos e valores (*fact/value distinction*), ou seja, entre proposições descritivas e prescritivas, portanto, é falsa²⁵⁰. O mecanismo central de questionamento está na noção de verdade como correspondência com o objeto, ou seja, a crença de que os enunciados sobre os fatos refletem exatamente a essência dos objetos descritos. O autor parte de três premissas, quais sejam: i) o conceito de verdade (*truth*) não é correspondente a uma realidade independente do sujeito; ii) verdade é uma função do que é considerado como racionalmente aceitável (*function of rationally acceptable*) e iii) o que consideramos racionalmente aceitável (*function of rationally acceptable*) é relacionado a padrões éticos (*standard ethical*). Deste modo, para o autor, a própria descrição de fatos revela uma comunhão de descrições e valorações. Em concordância com o autor podemos argumentar que quando afirmamos "*isto mede um metro*" esta descrição está completamente preenchida de sentidos valorativos, dado que a própria descrição revela enunciados prescritivos do tipo "*dado que estamos falando de medida, então a unidade a ser utilizada deve-ser o metro*" e não outra unidade (*inches, por exemplo*). A mesma conversão de metros em *inches* revela a aplicação de um modelo valorativo e normativo. Desta forma, se as coordenadas básicas sobre tempo e espaço estão completas de sentidos valorativos e descritivos, então todo o sistema de descrições revela igual natureza.

Conforme se pode notar, a tese de Putnam sobre a *incomensurabilidade da distinção entre fatos e valores (incommensurability thesis)* parece ser a mais adequada ao entendimento sobre a necessidade de superação da *barreira lógica* entre proposições prescritivas e descritivas. Desse modo, podemos afirmar que o Direito pode ser compreendido claramente como um sistema de valores ou de uma legitimidade na defesa da construção de uma jurisprudência ética.

²⁵⁰ Cf. PUTNAM, Hilary. *The Collapse of the Fact/Value Dichotomy and Other Essays*. Cambridge: Harvard University Press, 2002.

2.2.3 O conceito de sistema na interpretação sistemática de Claus-Wilhelm Canaris

A obra de *Canaris* emerge do interior de uma profunda discussão sobre a importância e o papel da ideia de sistema no pensamento jurídico e irá influenciar toda uma geração de juristas. Para o autor, o sistema possui como fundamentos a adequação valorativa e a unidade interior da ordem jurídica²⁵¹.

2.2.3.1 Sistema como ordem e unidade

Inicia o autor por considerar que apesar dos conceitos de unidade e ordenação axiológica parecerem autoevidentes, tal situação tem sido rechaçada por certas escolas de teoria do Direito. Os críticos desse entendimento partem do suposto que dada a impossibilidade de uma teoria da correspondência entre o objeto e a sua representação, então a teoria do Direito não pode prescrever quais são os princípios fundantes de uma tal ordenação axiológica ou unidade interna, ou seja, negam a possibilidade da ciência descobrir quais seriam os elementos que fundam tal sistema. Desse modo, todo o nosso esforço lógico em demonstrar que o Direito é um sistema ético ou que a *Lei de Hume* deve ser superada cai por terra, dado que estamos impossibilitados de descrever quais são estes valores ou conteúdos éticos a nortear o sistema jurídico. A única solução estaria na possibilidade de identificação dos elementos que garantem esta unidade ou ordenação.

Para *Canaris*, a ideia de sistema jurídico se justifica e se realiza na concretização dos valores da justiça, da igualdade, da generalização do sistema de direitos e na segurança jurídica. Assim, a ideia de sistema jurídico não se trata de mero postulado da ideia de Direito, mas "(...) *antes sendo sempre, também, pressuposição de todo o Direito e de todo o pensamento jurídico*"²⁵². Dessa forma, *Canaris* tenta recolher o conteúdo mínimo da própria ideia de Direito para justificar que ele se constitui em um sistema unido e ordenado, o que não significa, contudo,

²⁵¹ Cf. CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na Ciência do Direito*. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2002, p. 19.

²⁵² Cf. CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na Ciência do Direito*. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2002, p. 22.

que ele seja um sistema fechado, lógico-dedutivo, monolítico ou transparente em todo o seu significado. Ele deve ser considerado, ao contrário, como um sistema aberto, rico semanticamente em conteúdos diversos, numa pluralidade e diversidade de valores e sentidos que encontram a sua unidade em princípios rectores (norteadores). Destes, em nosso entendimento, destaca-se o valor justiça para a ideia de Direito.

Entendemos que o direito deve ser considerado mais do que uma mera ordem coativa ou exercício do poder, visto que se assim fosse não poderia fundar-se o conceito de Direito. A afirmação do Direito como mera ordem coativa é paradoxal e falaciosa. A falácia se caracteriza como um tipo de argumento inconsistente ou falho e contraditório. Assim, vejamos:

i) *do vício non sequitur*: é o tipo de falácia onde as conclusões não podem derivar logicamente das premissas, neste caso trata-se da falha da *afirmação do conseqüente* que tem o seguinte modo: "Se A, então B; Se B, então A". Assim, se afirmarmos que o direito é uma ordem coativa, significando como uma ordem manifesta pelo exercício da força pelo titular de uma situação de poder, então podemos entender que o direito somente pode significar uma listagem caótica de atos de força, sem nenhuma unidade e ordem, salvo pelo "*princípio do poder*" ("*Machtsprinzip*"), ou seja, a vontade do soberano. Agora, se este é o poder e este é absoluto a quem ele estará submetido, tão somente a ele mesmo, e o direito será expressão da autolimitação da vontade do soberano. Agora, por que o soberano irá limitar o seu próprio poder, poderíamos nos perguntar, e isso somente poderia ser para exercer mais eficazmente seu poder, evitando a revolta e a resistência ao exercício da força. Logo, ele limita o poder para realizar melhor este, ou seja, para maximizar o poder ele precisa submetê-lo, mesmo que temporária e precariamente, a limitações para o completo exercício da soberania sob pena de enfraquecimento geral. Tal paradoxo tem somente uma solução: a limitação do poder é *conditio sine qua non* para garantir a aceitação ótima dos dominados e o exercício eficaz da dominação. A submissão a um sistema de força exige, em alguma medida, a apresentação de alguns valores no exercício continuado da soberania, o que faz com que o Direito não possa ser considerado mera ordem coativa;

ii) *do vício post hoc ergo propter hoc (correlação coincidente)*: afirmar que o direito é um sistema coativo porque as normas são cumpridas e obedecidas se caracteriza como uma falácia cometida pelo intérprete quando afirma que uma coisa é causa da outra, justamente porque uma coisa segue da outra. Assim, quando afirmamos que o direito é *somente* uma ordem coativa, porque sua manifestação externa é o cumprimento às normas, estamos caindo nessa falácia, visto que o cumprimento das normas (manifestação da eficácia do poder) deriva não apenas do mero exercício da força, mas também de características de aceitação interna do poder pelos súditos.

Demonstrado que o Direito deve ser considerado como um sistema que possui unidade interna e ordenação axiológica cabe agora determinar a composição desse sistema.

2.2.3.2 Características do sistema jurídico

Definido que o Direito se constitui em um sistema que possui unidade e ordenação podemos perguntar quais são os elementos que garantem estas características. Considerando que o sistema jurídico é do tipo valorativo ou axiológico²⁵³, sua ordenação e unidade somente podem possuir um sentido ético e material, como derivação da ideia de justiça. Devemos nos perguntar, contudo, quais os valores dentre todos os concebíveis em uma "*multiplicidade de valores singulares*"²⁵⁴ devem ser considerados de tal forma a encontrarmos alguns princípios constitutivos. Poder-se-ia questionar se o sistema deva ser formado por princípios gerais constitutivos ou por outros elementos, tais como normas, conceitos, institutos jurídicos ou valores. Assim, vejamos:

²⁵³ Cf. CANARIS, Claus-Wilhelm. Pensamento sistemático e conceito de sistema na Ciência do Direito. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2002, p. 30-31.

²⁵⁴ Cf. CANARIS, Claus-Wilhelm. Pensamento sistemático e conceito de sistema na Ciência do Direito. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2002, p. 76.

i) *normas*: as normas são incapazes de permitirem por si só um encadeamento interno de natureza material, visto que o sistema surge da "*conexão aglutinadora das normas*"²⁵⁵, que deve ser buscada em algum elemento externo às normas jurídicas;

ii) *conceitos*: por sua vez seriam incapazes de responder aos anseios de uma ordem material, salvo se fossem considerados como "*conceitos materiais*". Como bem definido por *Canaris* "*no conceito (bem elaborado) a valoração está implícita; no princípio, pelo contrário explicita-a*", de tal forma que para encontrar o valor neles incluídos geralmente devemos procurar o princípio equivalente;

iii) *institutos*: por sua vez não se ligam imediatamente a um valor apenas, mas a um conjunto de valores diretivos deste elemento jurídico. Assim, por exemplo, o instituto da autonomia da vontade ou da prescrição tributária somente pode ser compreendido pela aplicação de um conjunto de princípios. Assim, no caso da prescrição tributária os princípios da proteção da confiança, da segurança jurídica e da proteção do crédito tributário;

iv) *valores*: os valores poderiam ser considerados como os elementos naturais para a concatenação material de um sistema jurídico, contudo, depõe contra esta pretensão a fluidez dos valores. Os princípios jurídicos estão em um grau superior de concretização e estruturação, mais adequados ao modelo argumentativo característico do Direito²⁵⁶. Assim, por exemplo, a estruturação dos princípios em hipótese e consequência determinam o sentido deontológico do Direito, mais adequado do que o modelo axiológico (valorativo) na constituição de uma unidade e ordenação jurídica.

Definidos que os *princípios gerais de direito* devem ocupar o lugar central na construção de um sistema jurídico, deve-se questionar como os princípios realizam a sua função sistematizadora. No entendimento de *Canaris*, os princípios detêm as seguintes propriedades²⁵⁷:

²⁵⁵ Cf. CANARIS, Claus-Wilhelm. Pensamento sistemático e conceito de sistema na Ciência do Direito. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2002, p. 81.

²⁵⁶ Cf. CANARIS, Claus-Wilhelm. Pensamento sistemático e conceito de sistema na Ciência do Direito. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2002, p. 88.

²⁵⁷ Cf. CANARIS, Claus-Wilhelm. Pensamento sistemático e conceito de sistema na Ciência do Direito. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2002, p. 88 e segs.

a. *podem entrar em contradição ou conflito entre si*: diferentemente das regras os princípios podem entrar em conflitos entre si sem que isto provoque uma violação de sua exigência constitucional. Por exemplo, o princípio da segurança jurídica poderia ser afastado pelo princípio da confiança legítima sem que ocorresse uma ofensa ao sistema constitucional tributário;

b. *não têm pretensão de exclusividade*: dado que uma consequência de um tributo pode ser alcançada por meio da aplicação de outro princípio também. Desse modo, o princípio da justiça fiscal poderia ser alcançado por meio da aplicação do princípio da confiança legítima ou da segurança jurídica, apenas com modalidades diferentes de se alcançar o mesmo estado de coisas final;

c. *são complementares*: eles atuam e adquirem sentido tão somente numa relação mútua de complementariedade e restrição mútua, dado que os princípios não possuem uma pretensão totalizadora e fechada da realidade;

d. *exigem concretização mediante a aplicação de subprincípios*: diferentemente do que entende *Canaris*, cremos que os princípios são normas e podem inclusive possuir eficácia imediata, contudo, na grande parte das vezes eles exigem a aplicação concretizadora por meio de subprincípios.

O sistema jurídico, contudo, não pode ser entendido como sendo exclusivamente um sistema de princípios, visto que a presença das regras deve ser destacada de modo relevante. As regras, longe de serem um mero detalhe técnico na estrutura jurídica, apresentam-se como veículos normativos importantes na concretização dos valores superiores do sistema jurídico. Elas trazem de modo mais densificado, do que os princípios, a forma de realização dos valores jurídicos protegidos pelo sistema jurídico.

2.2.3.3 O sistema jurídico como um sistema de princípios e regras

A defesa da importância das regras para a compreensão do sistema jurídico é parte do esforço interpretativo de diversos autores contemporâneos, principalmente vinculados a uma noção normativista do Direito. Os seus esforços, contudo, esclarecem alguns elementos relevantes para uma teoria sistemática do Direito Tributário, especialmente sobre a reabilitação das regras como veículos normativos

importantes na estruturação do sistema jurídico e não apenas como meras concretizações de princípios ou como normas de segunda importância.

Três autores merecem destaque na reabilitação da dignidade das normas como instrumentos normativos com autoridade sistemática²⁵⁸, são eles: *Frederick Schauer*, *Joseph Raz* e *Donald H. Regan*. A importância dos três reveste-se de uma superação do entendimento predominante da dignidade exclusiva dos princípios no sistema jurídico, como realização dos valores fundamentais de uma sociedade. Estes elaboraram desta forma as justificativas e elementos para a defesa de uma teoria jurídica fundada em regras.

Estas concepções podem ser denominadas de concepção de *regras indicativas* (*Donald H. Regan*); concepção do Direito como *sistema excludente* (*Joseph Raz*) e concepção do *positivismo presuntivo* (*Frederick Schauer*). Estes três modelos teóricos possuem em comum a concepção de uma relevância das regras para o raciocínio prático, visto que elas possuem a função de "*completa transparência*" e "*absoluta opacidade*".

Para *Donald H. Regan*, as regras servem como mecanismos para diminuir a capacidade de realização de erros em condições de incerteza. Para *Joseph Raz* seguir uma regra significa seguir uma norma que possui razões válidas para seu cumprimento. Para *Raz* podemos denominar de razão protegida esta combinação entre uma razão de primeira ordem para realizar um ato exigido e uma razão excludente para não atuar em uma determinada situação.

Segundo *Frederick Schauer*, as regras gozariam de uma autonomia semântica em relação a sua justificação, visto que a exemplificação que a sustenta não encontra explicação completa em referência aos propósitos que ditaram as regras. As regras poderiam ser entendidas como mecanismos de distribuição de poder, ou seja, como um mecanismo apropriado para sociedades complexas em que as regras cumprem a função de determinar de plano a distribuição de competências.

²⁵⁸ Cf. CALATAYUD, Angeles Ródenas. Entre la transparencia y la opacidad: análisis del papel de las reglas en el razonamiento judicial. *Doxa: Cuadernos de filosofía del derecho*, nº 21, 1, 1998, p. 99-122. Vejam-se suas obras: Schauer, Frederick. *Playng by the rules. A philosophical examination of rulle-based decision-making in law and in life*. Oxford: Claredon, 1991; Raz, Joseph. *Razón Práctica y Normas*. México: UNAM, 1982 e Raz, Joseph. *La Autoridad del Derecho*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1991 e Regan, Donald H. *Authorithy an value: Reflections on Raz's Morality of freedom*. *Southern California Law Review*, n.62, 1989, p. 995-1095.

Entendemos, contudo, que o sistema jurídico deve ser permeado pela concepção de um sistema rico e complexo onde interagem elementos axiológicos (valores) e deontológicos (princípios e regras), sendo que estes últimos têm por objetivo a realização dos valores superiores e objetivos do ordenamento jurídico de uma dada sociedade. Diferentemente das concepções normativas anteriores passamos a defender uma definição particular de normas jurídicas.

Em nosso entendimento, as normas jurídicas não são meros comandos do soberano, atos de linguagem ou produtos da inteligência ou da vontade do príncipe. As normas jurídicas devem ser entendidas como um *fenômeno comunicacional*, que transmite *expectativas em séries intertemporais*, ou seja, elas são um fenômeno que trata sobre *expectativas intersubjetivas no tempo*. Dessa forma, elas foram criadas para, em algum momento, regular condutas presentes ou futuras. Elas moldam programações sobre comportamentos que devem ocorrer e vinculam duas espécies de programações: (i) *imediatas* e (ii) *de longo prazo ou finalísticas*.

No primeiro caso encontramos as regras e no segundo caso os princípios. As regras são comandos sobre condutas que devem ser realizadas, ou seja, programações sobre o cumprimento imediato de determinada expectativa. Por outro lado, os princípios funcionam como programações que generalizam expectativas sobre "*estados de coisas*" a serem alcançados.

Desse modo, ao resgatarmos a dignidade das normas no interior do sistema jurídico devemos tratar de outro fenômeno relevante que é a possibilidade de conflitos normativos, por razões de alcance ou conteúdo.

2.2.3.4 Do conflito entre princípios e regras

A solução do conflito entre princípios e regras é um dos problemas mais instigantes da ciência do Direito, palco de diversas contribuições e inovações teóricas nos últimos anos. A sua importância prática e teórica não precisaria ser ressaltada, na medida em que ela reflete diariamente na vida do cidadão, por meio da interpretação do texto constitucional, na busca da proteção e promoção dos direitos fundamentais do contribuinte.

Dois entendimentos fundamentais têm se destacado sobre o problema da relação entre princípios e regras: o da prevalência dos princípios ou das regras. Em nosso entender nem um, nem outro resgatam a complexidade do sistema jurídico e, portanto, preferimos defender a noção de que a concreção de princípios e regras no Direito Tributário não decorre de um cânone interpretativo único que indique a prevalência dos princípios sobre as regras ou vice-versa, mas que somente uma *interpretação tópico-sistemática* do caso concreto é que permitirá verificar quais as conexões lógico-axiológicas que indicarão a "*melhor solução possível*" para o caso.

Entendemos que no conflito entre uma norma de conduta descrita (*regra*) e uma norma que estabelece os fundamentos para a adoção de uma conduta necessária (*princípio*) deve proceder a uma formalização de segundo grau, ou seja, deverá ser realizado entre os elementos que estão na base de princípios e regras.

As regras apresentam uma densificação de princípios (*normas de fundamento*) e carregam valores. Assim, se houver o conflito entre uma norma de conduta descrita (*regra*) e uma norma que fundamenta condutas necessárias (*princípios*) o conflito irá ser deslocado para o fundamento (*princípio*) da regra sobre uma conduta e a norma de fundamento de condutas necessárias (*princípio*). Se esses fundamentos ou princípios ainda estiverem no mesmo nível ou não se possa solucionar o seu conflito, então caberá ao intérprete verificar os fundamentos dos fundamentos, ou seja, os valores normativos que o ordenamento jurídico tenta proteger por meio de normas jurídicas.

Nesse caso, caberá ao intérprete proceder a *escolhas axiológicas* com base no sistema constitucional.

Dessa forma, a solução de casos "*fáceis*" poderá a qualquer momento deixar de representar mero mecanismo de subsunção interpretativa, mas chamar todo o sistema jurídico a dialogar sobre como este caso em questão confirma ou não o modelo geral de coerência que rege o sistema ou, então, se um novo tipo de interpretação deve ser utilizado para reencontrar o "*equilíbrio*" entre as diversas interpretações e permitir que o discurso jurídico continue a orientar os intérpretes de modo confiante na aplicação do sistema jurídico.

2.2.3.5 Síntese conclusiva

De modo simplificado podemos resumir a ideia de sistema no pensamento jurídico da seguinte forma:

| TIPOS DE PENSAMENTO | PENSAMENTO CONCEITUAL | PENSAMENTO NORMATIVISTA | PENSAMENTO SISTEMÁTICO |
|---------------------------|---------------------------------|--|--------------------------------------|
| Ideia de sistema jurídico | <i>Sistema conceitual</i> | <i>Sistema de normas jurídicas</i> | <i>Sistema de valores</i> |
| Legitimidade do sistema | <i>Correção lógico-material</i> | <i>Correção lógico-formal</i> | <i>Correção sistemática</i> |
| Tipo de sistema | <i>Fechado</i> | <i>Fechado</i> | <i>Aberto</i> |
| Raciocínio | <i>Subsuntivo</i> | <i>Decisão judicial livre no interior da moldura normativa</i> | <i>Raciocínio tópico-sistemático</i> |

O pensamento conceitual irá entender o sistema jurídico como um sistema de conceitos encadeados e sujeitos ao modelo de raciocínio lógico-material de tipo fechado, pela aplicação de uma interpretação subsuntiva, enquanto que o pensamento normativista irá produzir um novo tipo de compreensão. Para o normativismo, o Direito é um sistema de normas jurídicas estruturadas em uma pirâmide normativa e, portanto, o tipo de raciocínio a ser utilizado é diverso, de modo lógico-formal e igualmente de tipo fechado. A interpretação no normativismo será caracterizada pela noção de liberdade judicial no interior de uma moldura normativa.

O pensamento sistemático irá reabilitar os valores para o centro do sistema jurídico, de tal modo que o sistema irá possuir uma ordenação e unidade como fruto de uma coerência sistemática entre valores (axiologia) e princípios e regras (deontologia) no interior de um sistema aberto. A interpretação no pensamento sistemático será do tipo tópico-sistemático.

2.3 Modelo Argumentativo no pensamento conceitualista, normativista e sistemático: do problema da coerência material e formal

Cada um dos modos de pensar o jurídico (conceitualista, normativista ou sistemático) utiliza um modelo argumentativo diferente, especialmente sobre a

forma que ocorre o encadeamento de argumentos e os critérios de correção de um dado argumento.

As teorias sobre a coerência utilizadas em outras áreas da Filosofia tornaram-se, recentemente, cada vez mais importantes na Filosofia do Direito²⁵⁹ e diversos são os autores que têm produzido e questionado tal tema, tais como: *Ronald Dworkin*, *Aleksander Peczenik*, *Robert Alexy*, *Aulus Aarnio* e *Jaap Hage*. Isto não quer dizer, contudo, que não existisse um modelo de coerência argumentativa nos modos de pensar anteriores, mas, tão somente, que houve uma clarificação conceitual mais apropriada da importância da coerência como propriedade de um discurso jurídico.

O conceito de coerência pode assumir diversas significações, conforme esses autores, tais como²⁶⁰:

- i) *coerência do sistema jurídico* ("coherence in the legal system");
- ii) *coerência do raciocínio jurídico* ("coherence in legal reasoning").

Vejamos, pois, cada uma destas abordagens.

2.3.1 Da coerência do sistema jurídico ("coherence in the legal system")

Existem diversas posições sobre o *conteúdo do conceito de coerência* de um sistema jurídico, dentre as quais podemos citar:

- i) *coerência como unidade de princípios* do sistema jurídico, ou seja, como realização de valores ou princípios comuns²⁶¹;

²⁵⁹ Segundo *Julie Dickson*: "As several commentators have noted (see *Kress 1984; Marmor 1992; Raz 1994a*), coherence theories, long influential in other areas of philosophy (see, for example, the entries on the coherence theory of truth and coherentist theories of epistemic justification) have more recently found their way into the philosophy of law"; ver in *Interpretation and Coherence in Legal Reasoning*"; ver in *DICKSON, Julie, "Interpretation and Coherence in Legal Reasoning", The Stanford Encyclopedia of Philosophy (Fall 2001 Edition), Edward N. Zalta (ed.), URL = <<http://plato.stanford.edu/archives/fall2001/entries/legal-reas-interpret/>>. Acesso em: 12.09.04, às 21:00 h.*

²⁶⁰ Ver In: *SORIANO, Leonor Moral. A Modest Notion of Coherence in Legal Reasoning. A Model for the European Court of Justice. Ratio Juris. Volume 16, issue 3, page 296 – September, 2003.*

²⁶¹ Cf. *MACCORMICK, N. 'Coherence in Legal Justification', in A. Peczenik et al. (eds.), Theory of Legal Science, D. Reidel Publishing, Dordrecht, 1984. Para Dworkin, a ideia da integridade do Direito pode ser entendida como uma visão sobre a coerência, em que interpretar o Direito deve ser entendido como "falar uma só voz" ('speaking with one voice').*

ii) coerência como *graus de aproximação* a uma estrutura definida por um conjunto de proposições ²⁶²;

iii) coerência como *unidade formal*, ou seja, com apenas e qualquer parte do sistema jurídico ("*minimally coherent legal system*")²⁶³.

Desse modo, podemos verificar que cada modelo de pensamento apresenta uma forma diversa de entender a coerência do sistema jurídico. Assim, vejamos:

i) *Pensamento conceitual*: a estrutura do sistema jurídico conceitual é altamente integrada, de tal modo que no topo da pirâmide conceitual encontramos axiomas estruturantes de todo o sistema jurídico, de onde proveem, por decorrência lógico-dedutiva, todas as demais proposições e normas jurídicas. Trata-se de um modelo de coerência material em um sistema fechado de proposições e conceitos;

ii) *Pensamento normativista*: neste caso o sistema jurídico apresenta uma unidade meramente formal entre as normas jurídicas e não há a presença de elementos materiais ou axiomas de condutas que vinculem o conjunto do ordenamento jurídico. Trata-se de um modelo de coerência formal, em um sistema formalmente fechado;

iii) *Pensamento sistemático*: o pensamento sistemático permite um elevado grau de encadeamento normativo entre as diversas partes do sistema jurídico, bem como de seus princípios comuns, sem, contudo, abdicar de uma abertura para o surgimento de soluções decorrentes do resultado do enfrentamento entre posições conflitantes no interior do sistema. Desse modo, é do conflito surgido em casos difíceis ou trágicos que o sistema recupera a sua coerência pelo recurso à solução a partir do caso, mas com referência em todo o sistema jurídico. Assim, o conflito sobre o direito à liberdade de expressão e à liberdade religiosa não encontra a resposta imediata no sistema, mas o sistema estabelece as premissas e os critérios para a

²⁶² Cf. Alexy e Peczenik, 1990. Esse autores estabelecem um conjunto de critérios capazes de avaliar a coerência de um sistema jurídico, quais sejam: "(1) the number of supportive relations, (2) the length of the supportive chains, (3) the strength of the support, (4) the connections between supportive chains, (5) priority orders between reasons, (6) reciprocal justification, (7) generality, (8) conceptual cross-connections, (9) number of cases a theory covers, and (10) diversity of fields of life to which the theory is applicable". A dificuldade dessa abordagem está em estabelecer as diferentes medidas e pesos para critérios diversos.

²⁶³ Cf. LEVENBOOK, B.B., 1984, 'The Role of Coherence in Legal Reasoning', 3 *Law and Philosophy*, 355-74.

resolução do conflito. Trata-se de um modelo de coerência material, em um sistema aberto materialmente a informações novas e externas ao sistema jurídico.

Vejam agora o entendimento da coerência como uma propriedade do discurso jurídico e como os diferentes modos de pensar o jurídico tratam desta questão.

2.3.2 Da coerência do raciocínio jurídico ("coherence in legal reasoning")

Os debates acerca da coerência no raciocínio jurídico ("*legal reasoning*") têm versado, especialmente, sobre como tal conceito pode explicar ou justificar decisões judiciais. Para estes autores, a questão da coerência envolve mais do que a mera consistência lógica entre proposições, ou seja, mais do que a mera subsunção normativa²⁶⁴.

Duas são as espécies de coerência, nesse sentido, quais sejam: i) *coerência do raciocínio jurídico* ("*coherence accounts of legal reasoning*"); e ii) *das decisões judiciais* ("*legal decisions*"), ou seja, como elas podem explicar ou justificar uma decisão judicial. No primeiro caso, aplica-se um teste geral de coerência entre as normas oriundas dos órgãos jurídicos. No segundo caso, considera-se que as decisões judiciais podem ser afetadas por considerações de ordem jurídica e política²⁶⁵.

²⁶⁴ Segundo Julie Dickson: "(...) there is general agreement both that the coherence in question must amount to more than logical consistency amongst propositions (see Kress 1984; MacCormick 1984; Marmor 1992; Alexy & Peczenik 1990)"; ver In: DICKSON, Julie. "Interpretation and Coherence in Legal Reasoning", The Stanford Encyclopedia of Philosophy (Fall 2001 Edition), Edward N. Zalta (ed.), URL = <<http://plato.stanford.edu/archives/fall2001/entries/legal-reas-interpret/>>. Acesso em: 12.09.04, às 21:00 h.

²⁶⁵ Este é o entendimento de Raz e MacCormick, segundo Julie Dickson: "MacCormick 1984 espouses a similar view of the role which coherence can play in adjudication and gives an indication of how we might think of the links between interpretation and coherence in legal reasoning. According to MacCormick, in deciding a case according to law, courts should first of all interpret the existing law in order to establish a coherent view of some branch of the law, and they should do this by showing how that branch of law is justified according to some coherent set of principles or values which underlie it. The court should then use this view of the law in order to justify its decision in a new case which comes before it. On such an approach, then, once courts establish what the settled law is, they should then interpret law in applying it to a new case such that their decision is in accord with the most coherent account which justifies that settled law"; ver In: DICKSON, Julie. "Interpretation and Coherence in Legal Reasoning", The Stanford Encyclopedia of Philosophy (Fall 2001 Edition), Edward N. Zalta (ed.), URL = <<http://plato.stanford.edu/archives/fall2001/entries/legal-reas-interpret/>>. Acesso em: 12.09.04, às 21:00 h.

A. *Coerência do raciocínio jurídico* (“*coherence accounts of legal reasoning*”).

Cada modo de pensar irá compreender de modo diverso a questão da coerência do raciocínio jurídico, assim:

i) *Pensamento conceitualista*: o encadeamento do raciocínio jurídico ocorrerá entre conceitos materiais, de onde ocorrerá a dedução de proposições específicas derivadas de conceitos gerais e axiomas superiores;

ii) *Pensamento normativista*: o encadeamento ocorrerá entre unidades formais (normas jurídicas), e a validade de uma norma irá decorrer de sua derivação de normas superiores autorizam a edição de normas inferiores;

iii) *Pensamento sistemático*: o encadeamento do raciocínio irá decorrer de um discurso jurídico coerente, que buscará justificação no sistema jurídico como um todo, mas também nas conexões possíveis a serem derivadas dos casos concretos.

2.3.3 Resumo Provisório

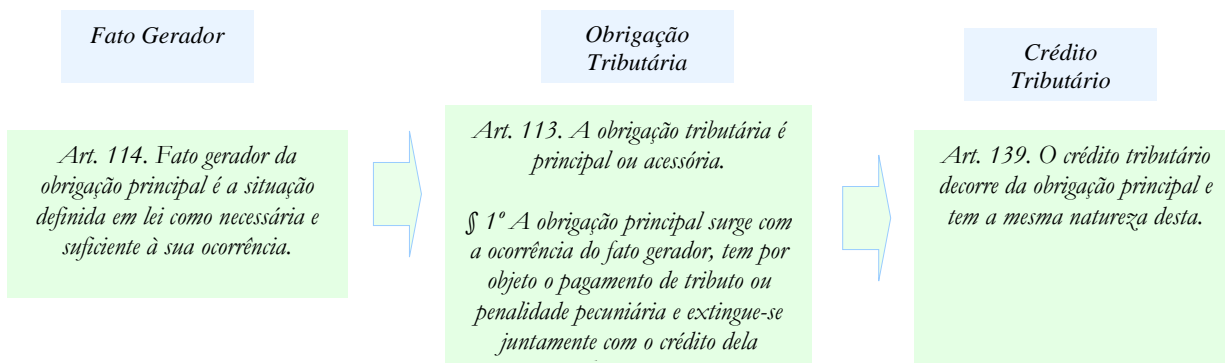
| TIPOS DE PENSAMENTO | PENSAMENTO CONCEITUAL | PENSAMENTO NORMATIVISTA | PENSAMENTO SISTEMÁTICO |
|----------------------------------|---------------------------------------|---------------------------------|--|
| PREOCUPAÇÃO LINGÜÍSTICA | <i>Semântica normativa (conceito)</i> | <i>Sintática (norma)</i> | <i>Sintática, Semântica e Pragmática (discurso Jurídico)</i> |
| ESTRUTURA ARGUMENTATIVA | <i>Estrutura sintática</i> | <i>Estrutura semântica</i> | <i>Estrutura discursiva</i> |
| ESTUDO | <i>Estudo do ser</i> | <i>Estudo da linguagem</i> | <i>Estudo ético (razão prática)</i> |
| JUSTIÇA | <i>Material</i> | <i>Formal</i> | <i>Material</i> |
| COERÊNCIA DO SISTEMA | <i>Material Sistema Fechado</i> | <i>Formal Sistema Fechado</i> | <i>Material Sistema Aberto</i> |
| COERÊNCIA DO RACIOCÍNIO JURÍDICO | <i>Encadeamento de conceitos</i> | <i>Encadeamento de normas</i> | <i>Encadeamento do discurso jurídico</i> |
| ESCOLA DE JURISPRUDÊNCIA | <i>Jurisprudência dos Conceitos</i> | <i>Jurisprudência Normativa</i> | <i>Jurisprudência Ética</i> |

2.4 Da compreensão do fato tributário: do fato gerador, da norma jurídico-tributária e do sistema de direitos fundamentais

2.4.1 Do conceito de fato gerador

O conceito de fato gerador possui uma importância fundamental no Direito Tributário para o pensamento conceitual, de tal modo que este é um conceito de onde derivam todos os outros.

Assim, vejamos, ilustrativamente, como esse conceito estrutura uma cadeia conceitual (fato gerador - obrigação tributária - crédito tributário) em Direito Tributário brasileiro pelo CTN:



A expressão "fato gerador" tem sua gênese no estudo de *Gaston Jèze* publicado no Brasil, em 1945. Sua adoção foi imediata pela melhor doutrina nacional e, apesar dos consistentes ataques às suas impropriedades e imprecisão terminológica, trata-se de um termo consagrado na legislação (CTN e CF/88) e na doutrina.

As críticas à denominação são muito variadas e pertinentes e dependem em muito da posição teórica do doutrinador, de modo geral tem se criticado que a expressão é *ambígua* porque tanto pode se referir à descrição hipotética da norma (p.ex.: "auferir renda"), quanto ao evento concreto que satisfaz a previsão normativa

(p.ex.: "João auferiu renda")²⁶⁶. Outra crítica dirigida ao conceito decorre do entendimento de que se trata de um termo *impreciso*, visto que não permite a distinção necessária entre a classe de fatos jurídicos previstos nas normas gerais e abstratas e o fato jurídico que compõe a norma individual e concreta.

Historicamente, a doutrina tributária procurou uma denominação especial para descrever uma classe abstrata de fatos jurídicos de natureza tributária e é no recurso do Direito Penal que este conceito irá encontrar a sua gênese. Os tributaristas irão se socorrer da doutrina do *corpus delicti*²⁶⁷ ("*existentia facti seu delicti*"), na doutrina italiana e, posteriormente, na doutrina alemã para construir o seu conceito próprio. Um conceito fundamental para toda esta arquitetura conceitual será a expressão *Thatbestand*²⁶⁸ (*Tatbestand*), que surge pela primeira vez por E.F. Klein, na obra "*Grundsätze des gemeinen deutschen Rechts*", em 1791 e irá influenciar todo o desenvolvimento posterior.

A expressão fato gerador encontrará correspondentes similares no Direito estrangeiro, especialmente: a) *Tatbestand*, no direito alemão; b) *fattispecie* ou *pressuposto dell'imposizione*, no direito italiano²⁶⁹; c) *hecho imponible*, na doutrina espanhola; d) *fait générateur*, no direito francês e e) *tax event*, no direito anglo-americano.

As impropriedades do conceito de fato gerador implicaram na procura por um conceito substitutivo e, dentre estes, o conceito de *fato imponible* é proposto em substituição ao termo anterior. Igualmente a sugestão de utilização da expressão "*fato imponible*", ao invés de "*fato gerador*" provocou severas críticas por parte da doutrina, visto que a expressão indica o sentido de um fato que "*está sujeito à imposição tributária*", o que não ocorre exatamente no fenômeno de incidência tributária, dado que não existem fatos à espera da chegada norma para que ocorra a

²⁶⁶ Cf. ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. SP: RT, 1973, p. 50.

²⁶⁷ Cf. Veja-se a exaustiva pesquisa de SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit.*, p. 128 e segs.

²⁶⁸ Cita Misabel Derzi o § 3º da Lei de Adaptação de Imposto (*Steueranpassungsgesetz*): "Surge a obrigação tributária com a ocorrência do fato gerador previsto em lei para o imposto" (t.a.) ("*Die Steuerschuld entsteht, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Steuer knüpft*"). Ver In: DERZI, Misabel. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. SP: Revista dos Tribunais, 1988, p. 187.

²⁶⁹ O termo deriva do latim medieval "*facti species*". Segundo CATAUDELLA, Antonino, In: *Fattispecie*: Enciclopedia Del Diritto. Direzione Costantino Mortati e Salvatore Pugliatti. Vol. XVI, Itália: Giuffrè Editore. 1971, "*la dottrina tradizionale definisce la fattispecie, come s'è visto, causa degli effetti giuridici*", p. 927. Sobre as tentativas de superação dessa noção veja-se Cataudella, p. 932.

imposição. Presente o evento fático, opera-se automaticamente a incidência da norma tributária²⁷⁰.

Cabe ressaltar a *natureza dual do conceito de "fato gerador"* em razão do fato de que esta expressão tem sido utilizada em sentido duplo, tanto para indicar a previsão abstrata da norma (*hipótese de incidência tributária*), quanto à ocorrência concreta de um evento que preenche a previsão normativa (*fato jurídico*). Tal utilização também é verificada no direito comparado, tal como *Tatbestand* e *Sachverhalt*, no direito alemão ou *fattispecie astratta e concreta*, no direito italiano.

Os fatos geradores podem ser classificados em *instantâneos*, *continuados* e *complexivos*, conforme o seu modo de incidência. Essa classificação tem sua origem nas lições de *Amílcar de Araújo Falcão*, com base na doutrina de *A.D. Giannini*, *E. Vanoni* e *Wilhelm Merk*. Seriam fatos jurídicos *instantâneos* os que ocorrem em um dado instante de tempo (p.ex.: IPI, II e ICMS), os fatos *continuados* desdobram-se no tempo por certo período (p.ex.: IPTU e ITR) e os *complexivos* são aqueles em que ocorreria a composição de diversas situações ou períodos (p.ex.: IR). Tal distinção, bastante difundida na doutrina, foi veementemente criticada por diversos doutrinadores, visto que geralmente o fato gerador não é composto de um fato único, mas de um conjunto de fatos, configurando um fato complexo. *Paulo de Barros Carvalho*²⁷¹, por sua vez, observa que o fato gerador somente irá produzir os seus efeitos no momento que conter todos os seus elementos, de tal forma que a ausência de apenas um elemento irá inviabilizar a produção dos seus efeitos. Somente naquele momento em que estiver completo é que irradiarão todos os seus efeitos. Desse modo todo o fato gerador seria, assim, desde sempre instantâneo por natureza.

Os *fatos geradores*, segundo o CTN, podem ser igualmente *pendentes* e *futuros*, conforme dependam ou não da ocorrência de determinado fato para que produzam todos os seus efeitos imediatamente. Refere o artigo 105 do CTN à aplicação imediata aos fatos geradores futuros e aos pendentes, como sendo aquela classe de fatos geradores cuja ocorrência tenha tido início, mas não esteja completa

²⁷⁰ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. 2ª ed. SP: Revista dos Tribunais, 1981, p. 74.

²⁷¹ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. Op. cit., p. 261 e segs.

nos termos do artigo 116²⁷². Considerando que o fato gerador para produzir seus efeitos esteja completo, não é possível, portanto, falar-se em fato gerador pendente. Digamos, apenas por recurso à argumentação (*argumentantum tantum*), que existisse um fato gerador pendente e que a legislação tributária se aplicasse imediatamente a ele, mesmo que dependesse de outras situações para a sua perfectibilização, o que ocorreria se não sucedesse nunca a sua integralização? Teríamos um fato gerador resolutivo, que perderia os seus efeitos após determinado tempo? As imensas dificuldades teóricas e práticas somente podem indicar o desatino do artigo 105 e de sua distinção entre fatos geradores futuros e pendentes²⁷³.

Outro aspecto da maior relevância para a estruturação desta pirâmide conceitual em matéria tributária é o estabelecimento de um tipo de pensamento denominado de *tipificante*, de tal modo que o conceito de *fato gerador* tem sido historicamente vinculado à noção de tipicidade. O modo de *pensar tipificante* tem origem no direito alemão (*die typisierende Betrachtungsweise*) e na prática da administração fiscal alemã na execução em massa de leis fiscais²⁷⁴. Diferencia-se o pensar tipificante da teoria do tipo. A primeira surge da prática fiscal; a outra, da teoria geral do fato jurídico. O pensar tipificante está a serviço da *praticabilidade* (*pratikabilität*) na aplicação de leis fiscais. São características desse modo de pensar: uso de simplificações, de abstrações, de padrões rígidos, fechados e definidos. Nestes casos, a exigência de praticabilidade nas relações tributárias de massa afasta as peculiaridades do caso concreto e impõe um esquema padrão de solução para o caso²⁷⁵.

²⁷² "Art. 105. A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início, mas não esteja completa nos termos do artigo 116".

²⁷³ O artigo 105 do CTN tem sido utilizado em função de sua interpretação *a contrario sensu*, dado que podemos afirmar que o fato gerador já ocorrido constitui *ato jurídico perfeito* e, assim, o prazo de arrecadação de tributos, cujo fato gerador já ocorreu, será aquele previsto na época do seu acontecimento, não ficando ao sabor da administração tributária e de suas alterações de prazo de recolhimento, *vide* ERESP 53331 / SP.

²⁷⁴ Sobre o assunto veja-se DERZI, *op.cit.*, p. 251.

²⁷⁵ A primeira decisão considerada tipificante, na jurisprudência alemã, datada de 16 de fevereiro de 1927 do RFH (*Reichsfinanzhof*), tratou de presentes de núpcias para empregados, os quais não foram considerados como sendo equiparados às parcelas eleitorais, segundo aquilo que pode ser considerado comum ou típico. *Vide* DERZI, *Op. cit.*, p. 253.

O modo de *pensar tipificante* irá socorrer-se da utilização de *ficções e presunções*, como forma de simplificar a execução de leis fiscais, contudo, tal utilização será limitada pelos princípios da capacidade contributiva, vedação de confisco, isonomia, justiça fiscal, livre iniciativa, proporcionalidade, entre outros.

O tipo pode ser considerado como sendo uma espécie de conceito, ou seja, uma certa classe normativa, com um determinado esquema de concreção normativa. *Tipo*, nesse sentido, indica um conceito tributário, ou seja, um determinado conjunto de proposições normativas coerentes e determinadas. É característica importante na definição conceitual a especificidade, ou seja, a propriedade diferenciadora entre dois conceitos. Por fim, a teoria dos tipos indica um modelo de incidência tributária (*subsunção*), no qual conceitos específicos são incluídos em conceitos gerais e geram determinados efeitos previstos na norma. Assim, por exemplo, o conceito "*crédito*" pode ser incluído no conceito "*renda*" e implicar o nascimento de obrigação tributária.

Outro aspecto da maior relevância está na previsão da exigência de um certo alcance ou extensão da precisão de sentido do fato gerador. A exigência de conceitos determinados²⁷⁶ é própria de uma ideia de limitação ao poder do Estado em definir arbitrariamente os elementos que considera imprescindíveis à ocorrência do fato gerador. Trata-se de uma das maiores defesas elaboradas na luta pela construção do Estado de Direito, e o seu fundamento encontra-se na noção de soberania popular ("*não haverá tributação sem representação*")²⁷⁷. Não poderá, assim, o aplicador da lei fiscal expandir, modificar ou desnaturar o sentido dado ao fato gerador pelo legislador. Este entendimento é tão relevante que se questiona a possibilidade de existir, em matéria tributária, *conceitos indeterminados* e *cláusulas gerais* que possam ser preenchidas pela administração fiscal.

Posiciona-se a doutrina de modo diverso sobre o tema: a) favoráveis ao uso: *Amílcar de Araújo Falcão*²⁷⁸, *Ricardo Lôbo Tôrres*²⁷⁹ e *José Marcos Domingues de*

²⁷⁶ Veja-se, sobre o assunto: SCHOUERI, *Op. cit.*, 170-171.

²⁷⁷ Trata-se do clássico preceito previsto na *Magna Carta de 1215*: "*no taxation without representation*".

²⁷⁸ Cf. Falcão, *Op. cit.* (nota 3).

²⁷⁹ Cf. Tôrres, Ricardo. *Op.cit.*, p. 96.

*Oliveira*²⁸⁰ e b) contrários: *Yonne Dolacio de Oliveira*²⁸¹ e *Alberto Xavier*²⁸². Aqueles que defendem o uso de conceitos indeterminados e cláusulas gerais alegam que a lei formal é incapaz de preencher de sentido à aplicação da norma tributária. Os defensores da “*tipicidade cerrada*” reconhecem existir sempre um certo grau de vagueza, porosidade e imprecisão na linguagem, mas defendem o fechamento dos conceitos como forma de realização dos princípios da separação dos poderes e segurança jurídica. Igualmente, a previsão de cláusulas gerais e conceitos indeterminados têm recebido atenção pela jurisprudência, que limita o seu uso em face do princípio da legalidade²⁸³, segurança jurídica e proporcionalidade.

Em virtude das limitações teóricas do conceito de fato gerador e das suas impropriedades técnicas, diversos autores propuseram uma solução alternativa com base no pensamento normativista. O recurso aos instrumentos e métodos modernos de interpretação analítica, com base na semiótica e na teoria da ação, permitiu um desenvolvimento ímpar no estudo do fenômeno de incidência.

2.4.2 Da norma jurídico-tributária no sistema tributário

Conforme já verificamos, o núcleo argumentativo do pensamento normativista é deslocado da noção de conceito (fato gerador ou tributo) para a norma jurídico-tributária, cabendo ao intérprete a tarefa de determinar o conteúdo, a estrutura e a incidência da norma jurídica.

O entendimento do estudo do Direito Tributário como estudo das normas jurídico-tributárias é resultado da reflexão, no Brasil, de *Alfredo Augusto Becker*, *Geraldo Ataliba* e *Paulo de Barros Carvalho* e representa o esforço de toda uma

²⁸⁰ Cf. OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Direito tributário e meio ambiente: proporcionalidade, tipicidade aberta, afetação da receita*. 2ª ed. RJ: Renovar, 1999, p. 119.

²⁸¹ Cf. OLIVEIRA, Yonne Dolacio. *A tipicidade no Direito Tributário brasileiro*. SP: Saraiva, 1980, p. 25.

²⁸² Cf. Xavier, Alberto. Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação. SP: Revista dos Tribunais, 1978, p. 78.

²⁸³ Entendeu o STJ, no RESP 169251 / RS, que todos os elementos da norma tributária devem estar previstos em lei (CTN, art. 97); e, assim, não é possível a previsão de uma “planta de valores genérica” do IPTU, publicada pela autoridade administrativa. Ver ainda RESP 86692 / MG. Entendeu o STJ, por outro lado, que a existência de Lei Complementar prevendo “planta de valores genérica” de IPTU supre a exigência do artigo 97 do CTN, ver *In*: RESP 86692 / MG, RESP 45957-RS, AGA 198661-RS e RESP 45957-RS.

geração de juristas em excluir considerações políticas e ideológicas do fenômeno da tributação. O Direito Tributário era entendido no pensamento conceitualista como mero fenômeno de soberania, ou seja, como manifestação do poder e, por sua vez, o normativismo retirava toda esta carga ideológica e reorganizava o debate jurídico-tributário em uma reafirmação da legitimidade do fenômeno de tributar sobre novos paradigmas. Os dispositivos legais não deveriam ser uma pluralidade de normas jurídicas desorganizadas e mesmo caóticas, sem conexão nenhuma e nem tampouco deveriam ter a pretensão de legitimidade, meramente em razão de estarem positivadas. O normativismo procede a um ataque geral ao dogmatismo legalista, ao raciocínio lógico-dedutivo amparado em concepções políticas e ideológicas que representavam o governo dominante e não o processo de criação do Direito. Destaca-se neste momento o manifesto de *Alfredo Augusto Becker* contra o caos tributário.

É na obra "*Carnaval Jurídico-Tributário*", de *Alfredo Augusto Becker*, que será lançado todo o vigor de embate contra o caos legislativo e conceitual que imperava no Direito nacional²⁸⁴. A linguagem ácida e tragicômica revelava um desconcerto e uma decepção com o modelo de pensamento tributário vigente e com a apatia das autoridades e dos pensadores com os sucessivos desmandos e desatinos do poder. Vejamos uma passagem ilustrativa deste manifesto-desabafo²⁸⁵:

"Em 1963 (três meses depois de ter lançado o meu livro Teoria Geral do Direito Tributário), o Supremo Tribunal Federal, em Tribunal Pleno, julgou, pela primeira vez, o problema da natureza dos empréstimos compulsórios: se eram 'empréstimos' ou tributos (neste último caso, inconstitucionais). O único ministro que votou entendendo ser o 'empréstimo compulsório' mera máscara para fraudar o contribuinte e considerando-o autêntico tributo, foi o Luiz Gallotti. Seu voto (vencido por 10 x 1) fundamentou-se no meu livro. A partir daquele julgamento, o tributo mascarado de empréstimo compulsório entrou para a Súmula do STF e nós todos 'entramos pelo cano'.

²⁸⁴ Cf. BECKER, Alfredo Augusto. *Carnaval Tributário*. 2. ed. São Paulo: Lejus, 1999.

²⁸⁵ Cf. BECKER, Alfredo Augusto. *Carnaval Tributário*. 2. ed. São Paulo: Lejus, 1999, p. 14.

Nos últimos anos, a quantidade e variedade de tributos mascarados de 'empréstimos' é tão grande que formam um bloco carnavalesco: 'Unidos da Vila Federal'. O Presidente da República e o seu Ministro da Fazenda são os 'abre-alas'. O ritmo é dado pelo fêmur dos contribuintes, que também fornecem a pele para as cuícas. O Presidente e seus Ministros lançam ao público os confetes de nossos bolsos vazios e as serpentinas de nossas tripas. No Sambódromo conquistaram, por unanimidade, o prêmio: 'Fraude contra o Contribuinte'."

Sobre a contínua violação da segurança jurídica e da confiança dos administrados, *Alfredo Augusto Becker* ressalta toda a sua indignação:

"As leis do imposto de renda são alteradas – contínua e mensalmente – por outras leis, decretos-leis, portarias ministeriais, pareceres normativos e outros atos de órgãos governamentais. A proliferação dessas alterações é tão rápida e contínua que o Governo não se dá mais ao trabalho de consolidar tudo em novo Regulamento do Imposto de Renda, cuja sigla, hoje, é uma ironia: RIR."²⁸⁶

O mais preparado dos representantes do normativismo detinha um profundo desprezo pela manipulação de conceitos e pelo entendimento do sistema tributário como um sistema de poder, e das limitações ao poder de tributar como o resultado das poucas vitórias contra a soberania inexorável do arbítrio das classes dominantes. É com base neste entendimento que o autor irá preparar um ataque geral ao sentido do Direito Tributário como mero exercício do poder. Demonstra-se de modo expreso que a defesa do normativismo não era exatamente uma defesa da ordem estabelecida, do governo de ocasião ou da automática legitimidade da norma positivada, tal como no positivismo legalista ou dogmático. Normalmente ocorria o inverso, os defensores do positivismo assumiam tal posição ou por uma defesa radical da democracia ou por uma defesa do Direito contra a corrupção pelo poder e pela política. Aqueles que defendiam o normativismo viam no processo democrático a cura para recomposição da legitimidade de uma sociedade cindida em valores e ideologias e a norma jurídica seria o resultado desse processo histórico, que deveria ser protegida como um valor em si. De outro lado, a defesa da norma jurídica representava uma defesa contra as investidas do poder e do arbítrio do soberano

²⁸⁶ Cf. BECKER, Alfredo Augusto. *Carnaval Tributário*. 2. ed. São Paulo: Lejus, 1999, p. 17.

contra o Direito. Novamente encontramos aqui uma defesa da legitimidade da norma jurídica contra a perversão das escolhas democráticas por manipulações políticas.

Geraldo Ataliba irá ressaltar este entendimento ao expressar a necessária autonomia do Direito perante a economia e o poder: "*O direito constrói suas próprias realidades, com especificidade, característica e natureza próprias. 2.2. Ballardore Pallieri recorda que a engenharia não confunde coisas heterogêneas como as regras técnicas da arte de construir e o material de construção. Não se pode pretender deixar de lado o discernimento lógico e impostergável entre o objeto do tributo, o comportamento humano, e o objeto deste, inserido no mundo fático, o dinheiro*"²⁸⁷.

O estudo do Direito Tributário será, portanto, o estudo da norma jurídico-tributária e de seu fenômeno de incidência, que manterá uma autonomia de outros ramos do conhecimento, tal como a economia, a política ou a ciência das finanças. O objeto da ciência do Direito estará claramente delimitado no estudo da norma jurídica e o método de análise será igualmente específico. O Direito Tributário será, portanto, o ramo mais entusiasmado das inovações teóricas do positivismo metodológico no âmbito da filosofia e das incontáveis aplicações práticas no campo da tributação. Afinal, que arma sofisticada, eficaz e elegante é o pensamento normativista no combate à corrupção dos princípios jurídicos da confiança, segurança jurídica ou Estado de Direito pelos desmandos do poder e do governo de ocasião. Que mensagem mais forte poderia ser enviada do que a afirmação que o Direito possui um valor em si, uma autonomia perante outros ramos, uma legitimidade própria a ser defendida e uma defesa de que se trata de um conceito a ser defendido independentemente do ingresso em uma discussão ideológica. Tal mudança de enfoque permitia uma alteração no discurso jurídico, de um mero discurso oposicionista passava-se para um discurso científico, visto que ao cabo não se tratava de se ser oposição aos desejos de maiores recursos financeiros ao governo de ocasião, mas que a estabilidade do sistema jurídico e de sua coerência normativa são os desejos de qualquer governo ou oposição, independentemente das escolhas pré-jurídicas formuladas no campo da sociedade e da política.

²⁸⁷ Cf. ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 23.

Devemos lembrar que muitos destes escritos foram realizados nos períodos mais duros do regime militar brasileiro, onde uma determinada expressão poderia ser o suficiente para a repressão implacável, mesmo *Geraldo Ataliba* irá manifestar esta preocupação ao dizer: "*em geral, concordamos com as leis, ou por causa da autoridade do estado, que a impõe, ou por causa da justiça do seu conteúdo. De qualquer forma – concordemos ou não devemos obedecê-la, sob pena de arcarmos com a respectiva sanção*"²⁸⁸. Este professor foi Reitor da PUC/SP, que durante o período militar era uma cidadela de resistência ao regime, e sabia exatamente a importância de uma oposição eficaz ao poder.

Como preleciona *Geraldo Ataliba*, a estrutura da norma jurídico-tributária é idêntica à estrutura de todas as demais normas jurídicas, há, neste sentido, uma *homogeneidade sintática* na sua composição normativa, conforme *Paulo de Barros Carvalho*. O estabelecimento de novo modo de análise do fenômeno jurídico tributário irá implicar em uma nova estruturação de categorias de pensamento, com a superação do conceito de fato gerador. Assim, afirma *Geraldo Ataliba* que: "*preferimos designar o fato gerador in abstracto por 'hipótese de incidência' e in concreto por 'fato imponível' (...)*"²⁸⁹. A hipótese de incidência representaria o conceito legal, ou seja, a classe de fatos previstos na norma jurídica capaz de desencadear determinada consequência jurídica, enquanto que o fato imponível representaria o fato jurídico ocorrido e que desencadearia a consequência concreta e determinada para aquele caso.

O conceito de hipótese de incidência possui, portanto, as seguintes características: *autonomia, abstração e referencialidade a um sistema jurídico*. Trata-se de um conceito autônomo à classe de fatos que pretende representar, visto que é um conceito eminentemente jurídico e é preciso distinguir claramente o conceito do objeto representado²⁹⁰.

²⁸⁸ Cf. ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 27.

²⁸⁹ Cf. ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 51.

²⁹⁰ Cf. *Vilanova*: "(...) é preciso distinguir claramente o conceito e o seu objeto. As propriedades análogas, os caracteres comuns a um grupo de coisas ou fenômenos não entram na constituição do conceito. São elementos que pertencem ao objeto, que participam do tipo de cada esfera de objetividade, enquanto o conceito é, em todos os casos, um ente ideal"; ver In: VILANOVA, Lourival. *Sobre o conceito de Direito*. Recife: Imprensa Oficial, 1947, p. 16.

Trata-se de um conceito *abstrato* porque se propõe a regular uma multiplicidade de fatos sem perder-se na reprodução dos detalhes e das diferenças particulares, realizando o objetivo de generalização do Direito por meio de uma *abstração generalizadora*. Por outro lado, trata-se de um conceito referenciado a cada modelo constitucional, e o seu conteúdo e regime devem observar estas características.

Misabel Derzi irá identificar no movimento conflituoso das sociedades em responder as suas tensões internas sobre os valores a serem estabelecidos em uma escolha entre tipos ou conceitos jurídicos a serem aplicados no sistema tributário. Não se trata de definir por exclusão qual se aplicaria e qual seria afastado, mas qual teria predominância no ordenamento jurídico-tributário²⁹¹. Assim, por exemplo, no Brasil não cabe identificar a hipótese de incidência (*h.i.*), com o conceito legal, com o conceito de *tipo*, nem tampouco a *abstração generalizadora* da *h.i.* com o *pensamento tipificante*. A *h.i.* no sistema constitucional brasileiro é um conceito fechado e determinado, de tal modo que "(...) *aquilo que não está na lei, inexiste juridicamente*"²⁹², conforme entendimento de *Misabel Derzi*.

Os *tipos* são uma espécie normativa caracterizada por serem estruturas flexíveis, graduáveis e de características renunciáveis, enquanto que no sistema brasileiro as *h.i.* se identificam mais adequadamente com os conceitos fechados e determinados. A exigência de sua caracterização como conceitos fechados decorre da repartição rígida de competências constitucionais tributárias, do respeito ao princípio da segurança jurídica, da defesa do Estado de Direito, da uniformidade, da praticabilidade e da legalidade estrita.

O conceito fechado representa uma valorização e um reforço da lei, do princípio da segurança jurídica e de todos os valores conexos a esta ideia e, portanto, surge como uma forma de resposta ao conflito básico entre o "*poder e a liberdade, Estado e indivíduo*"²⁹³, de tal modo que conhecer os diferentes pontos de equilíbrio

²⁹¹ Cf. DERZI, Misabel de Abreu Machado. Direito Tributário, Direito Penal e Tipo. São Paulo: RT, 1988, p. 83.

²⁹² Cf. DERZI, Misabel de Abreu Machado. Direito Tributário, Direito Penal e Tipo. São Paulo: RT, 1988, p. 248.

²⁹³ Cf. DERZI, Misabel de Abreu Machado. Direito Tributário, Direito Penal e Tipo. São Paulo: RT, 1988, p. 84.

desta tensão dialética é a própria forma de se conhecer a história do Direito Público (separação de poderes, federalismo, ideia republicana, ideal democrático e participativo).

Será, contudo, na obra de doutoramento de *Paulo de Barros Carvalho*, publicada em 1973, que irá surgir a evolução mais marcante do estudo da norma jurídico-tributária, de tal modo que o próprio *Geraldo Ataliba*, como Reitor da PUC/SP, teve o mérito de aprovar e confirmar a presença do surgimento de uma nova etapa do estudo do Direito Tributário no Brasil. Segundo *Ataliba*, o trabalho de doutoramento de *Paulo de Barros Carvalho*: "*propõe uma revisão completa dos próprios pontos de partida dos raciocínios que a doutrina se habituou a desenvolver de modo convencional. E nesse sentido é um eco da conclamação formulada por Alfredo Augusto Becker, em 1963, com o seu magnífico Teoria Geral do Direito Tributário*"²⁹⁴.

A principal crítica e contribuição de *Paulo de Barros Carvalho* está na centralidade que a melhor doutrina tributária venha legando ao estudo do antecedente da norma tributária em detrimento ao estudo da *integralidade* do fenômeno normativo. Assim, autores de renome, como *A. D. Giannini*²⁹⁵, *Perez de Ayala*²⁹⁶ e *Hector B. Villegas*²⁹⁷, no direito estrangeiro e *A. A. Becker*²⁹⁸, *Amílcar de Araujo Falcão*²⁹⁹ e *Geraldo Ataliba*³⁰⁰, no Direito nacional, entre tantos outros, centraram seus estudos no suposto da norma jurídica, prosseguindo uma tradição questionável de continuidade à chamada "*escola de glorificação do fato gerador*".

Será com *Paulo de Barros Carvalho* que a teoria da norma tributária alcançará um patamar de sofisticação e estudos jamais comparado, inclusive no Direito

²⁹⁴ Cf. ATALIBA, Geraldo. In: Prefácio da obra de Carvalho, Paulo de Barros. Teoria da Norma Tributária. São Paulo: RT, 1981, p. 11.

²⁹⁵ Cf. GIANNINI, A.D. I concetti fondamentali del Diritto Tributario. Turim: Utet, 1956.

²⁹⁶ Cf. AYALA, Miguel Perez de. Fundamentos de Derecho Tributario. Madrid: Edersa, 1999.

²⁹⁷ Cf. VILLEGAS, Hector. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. 2. ed. Depalma: Buenos Aires, 1975.

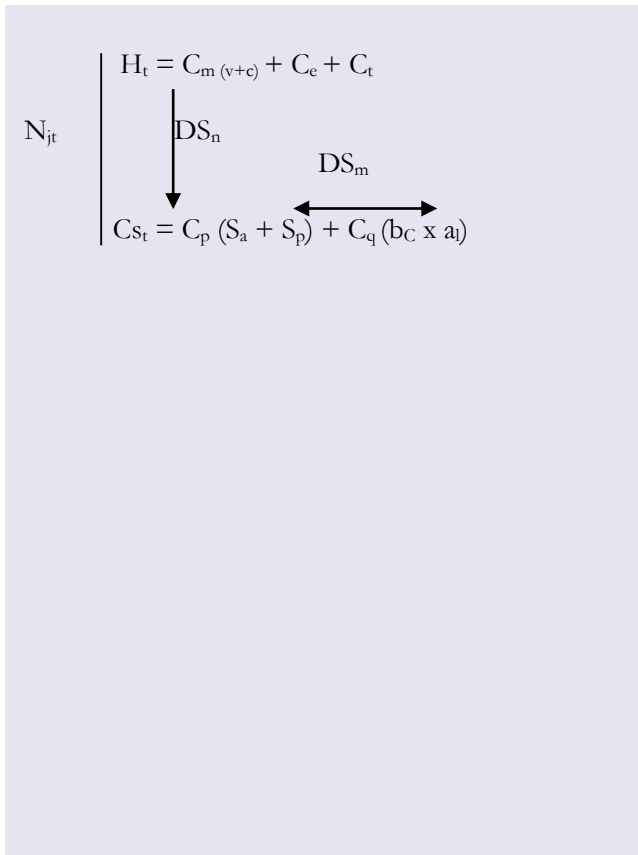
²⁹⁸ Cf. BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. São Paulo: Lejus, 1998.

²⁹⁹ Cf. FALCÃO, Amílcar de Araújo. Fato gerador da obrigação tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971.

³⁰⁰ Cf. ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. São Paulo: Malheiros, 1998.

estrangeiro³⁰¹. Vejamos, brevemente, a estrutura da Regra-Matriz de Incidência Tributária (RMIT), conforme o autor³⁰²:

Estrutura da RMIT



Significado das Abreviaturas

Njt - norma jurídica tributária - regra-matriz de incidência;
Ht - hipótese tributária (antecedente);
Cm - critério material da hipótese (núcleo da descrição fática);
v - verbo (sempre pessoal e de predicação incompleta);
c - complemento do verbo;
Ce - critério espacial da hipótese (condicionante de lugar);
Ct - critério temporal da hipótese (condicionante de tempo);
Cst - consequência tributária (prescritor normativo);
Cp - critério pessoal do consequente, onde estão os sujeitos da relação jurídica obrigacional;
Sa - sujeito ativo da obrigação tributária;
Sp - sujeito passivo;
Cq - critério quantitativo (indicador da fórmula de determinação do objeto da prestação);
bc - base de cálculo (grandeza mensuradora de aspectos da materialidade do fato jurídico tributário);
ai - alíquota (fator que se conjuga à base de cálculo para a determinação da dívida pecuniária);
DSn - dever-ser neutro (conectivo deontico interproposicional) - ocorrida a hipótese deve-ser a consequência;
DSm - dever-ser modalizado (operador deontico intraproposicional). Significam os direitos e deveres correlatos dos sujeitos, na relação jurídica tributária.

De modo sintético podemos dizer que a norma jurídico-tributária possui uma estrutura bipartida, onde de um lado encontramos o antecedente e de outro o consequente, ou seja, a conduta descrita e a sua consequência jurídica. A hipótese de incidência é constituída por três critérios que determinam as coordenadas espaço-temporais da ação do sujeito (critério material, espacial e territorial), enquanto que a consequência jurídica da conduta realizada é o surgimento da relação jurídico-tributária de cunho patrimonial (obrigação tributária), a ser determinada mediante a aplicação dos critérios quantitativos e pessoais.

³⁰¹ Veja-se, neste sentido, a aceitação internacional das ideias do autor, por meio de suas publicações internacionais: CARVALHO, P. B. Curso de Derecho Tributario. Madrid: Marcial Pons, 2007; CARVALHO, P. B. Derecho Tributario - Fundamentos Juridicos de la incidencia. 2. ed. Buenos Aires: Rodolfo Depalma, 2004 e CARVALHO, P. B. Diritto Tributario. 1. ed. Bolonha: CEDAM, 2004.

³⁰² Cf. CARVALHO, P. B. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 247-248.

Vejamos resumidamente cada um dos critérios normativos da RMIT:

i) *critério material*: pretende descrever a conduta do agente, que realizada irá provocar a incidência do tributo devido. Geralmente é apresentada pela composição entre um verbo e seu complemento, exemplo: auferir (verbo) + renda (complemento), que implicam a exigência do Imposto sobre a Renda;

ii) *critério espacial*: descreve o local de incidência do tributo e a determinação territorial da classe de fatos sujeita à norma tributária; por exemplo, a territorialidade nacional ou estadual do imposto;

iii) *critério temporal*: descreve o momento de incidência do tributo, determinando o surgimento da obrigação tributária;

iv) *critério pessoal*: identifica o sujeito ativo e o sujeito passivo da obrigação tributária, indicando a esfera administrativa titular do direito patrimonial tributário e o contribuinte do débito tributário;

v) *critério quantitativo*: determina o *quantum debeatur*, ou seja, o montante de tributo a ser pago, pela aplicação de uma alíquota sobre uma base de cálculo.

A ocorrência do antecedente, ou seja, a conduta prevista na norma tributária implica automaticamente na realização do consequente. Como se pode notar, a concepção analítica do Prof. *Paulo de Barros Carvalho* avança enormemente em relação a toda a teoria da norma tributária existente até o momento, dotando o Direito nacional de uma concepção sofisticada e útil de análise do fenômeno jurídico-tributário. A ocorrência do antecedente implica necessariamente na ocorrência do dever-ser neutro, ou seja, o surgimento da consequência jurídica. No consequente ocorrerá a implicação do dever-ser modalizado, ou seja, a incidência dos comandos deônticos de obrigatório, proibido ou permitido.

Segundo o autor, uma norma jurídica é o resultado de uma operação em que enunciados particulares possuem os seus sentidos organizados de forma a construir uma proposição com sentido completo. Não se trata, contudo, de um normativismo puro, mas, pelo contrário, incorporando os estudos de *Lourival Vilanova* e *Miguel Reali* o direito passa a ser entendido como um fenômeno cultural, composto por fatos, valores e normas.

Dessa forma, já encontramos na obra de *Paulo de Barros Carvalho* as indicações de que o estudo da norma não pode esgotar-se em si mesmo e que os estudos sobre a argumentação jurídica, a coerência e os valores sistêmicos, tais como a Justiça Fiscal, tornam-se fundamentais para se entender o fenômeno do jurídico.

Assim, pode-se claramente verificar que existe a possibilidade real de uma visão analítica dos fundamentos materiais da interpretação (aplicação), destituída de traços metafísicos. Segundo o autor:

“[A]o mencionar ser esse o apogeu da missão hermenêutica, penso em não haver incorrido em qualquer excesso, pois é nesse clímax, momento de maior gradação do processo gerativo, que aparece a norma jurídica em sua pujança significativa, como microsistema, penetrada, harmonicamente, pela conjunção dos mais prestigiados valores que o ordenamento consagra. Enquanto tal, representa o cruzamento, a força resultante de um sistema em que o plano dos significantes se integra ao plano de conteúdo, numa síntese que dá a autêntica profundidade do texto examinado. A regra jurídica assim representada terá o condão de exprimir, na sua singeleza estrutural, a orientação jurídica da conduta, precisamente do modo como determinada pela totalidade sistêmica (...)”³⁰³.

Essa tentativa difusa e diversa será denominada por nós de pensamento sistemático, como expressão atual do pensamento crítico. Seu objetivo é fundamentar o discurso jurídico em uma ética material, através de um método analítico, ou seja, um método fundado em requisitos de clareza, transparência e rigor nas demonstrações³⁰⁴.

³⁰³ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. 1998, São Paulo: Saraiva, p. 73.

³⁰⁴ Como exemplos dessa tentativa, encontramos, entre tanto outros, nos estudos sobre Direito Tributário: *Klaus Tipke* (Alemanha); *Ricardo Lôbo Tôrres*, *Paulo de Barros Carvalho* (Brasil); entre outros.

2.5.3 Do dever fundamental de pagar tributos no sistema de direitos fundamentais

O *pensamento sistemático* irá deslocar o problema do fato gerador e da norma tributária para o tema dos deveres fundamentais. Trata-se de uma abordagem não apenas centrada no problema da estrutura sintática da norma, mas principalmente no problema da correta correlação entre a estrutura sintática e a estrutura semântica da norma e o seu contexto pragmático. Não basta apenas estudar o fenômeno de incidência, nem tampouco afirmar que o fato gerador é a situação necessária à sua ocorrência, pelo contrário, a norma não se constitui em uma estrutura sintática vazia a ser preenchida de qualquer forma. O Estado Constitucional estabelece os limites e o conteúdo para o preenchimento da norma. Os fatos a serem escolhidos somente o poderão ser se forem capazes de indicar algum critério racional e justo de repartição dos encargos fiscais no financiamento dos direitos fundamentais em uma sociedade democrática. Não será possível escolher critérios discriminatórios (cor, raça, sexo, etc.), nem tampouco elementos que não se justifiquem pelos critérios da capacidade contributiva ou da equivalência.

Sem esta compreensão global (sintática, semântica e pragmática) o discurso sobre os fatos tributários será incompleto e incapaz de gerar resultados válidos. Haverá um deslocamento do problema do fato gerador e da norma para a questão do dever fundamental de pagar tributos, seu conteúdo, forma, limites e modo de concretização. A teoria dos deveres fundamentais abarca o conceito de norma jurídico-tributária e da antecedente teoria do fato gerador, e realiza uma nova abordagem sobre o tema. Trata-se de uma revitalização da dogmática, por uma teoria da argumentação que explicita as pré-compreensões, mas aceita que o texto constitucional é o ponto de referência obrigatório sobre qualquer interpretação jurídica.

2.5.3.1 Do conceito de dever fundamental de pagar tributos

O tema da *responsabilidade* dos cidadãos em uma sociedade democrática tem sido pouco explorado pela doutrina, como muito bem expressou *Casalta Nabais* em

sua obra monumental "*O Dever Fundamental de Pagar Tributos*"³⁰⁵. Segundo o autor, uma das razões para tanto está no duplo esvaziamento da importância do tema. De um lado, para os defensores da supremacia da responsabilidade comunitária, os deveres nada mais são do que o reflexo da primazia da ordem e do poder, não possuindo nenhuma característica específica. E do outro, para os defensores da liberdade como categoria fundante do político, os deveres se constituem em categoria secundária ou derivada do sistema de liberdade.

Para *Casalta Nabais*, os deveres fundamentais devem ser entendidos como uma categoria jurídica autônoma ao lado dos direitos fundamentais. Dessa forma, seriam evitados dois equívocos: de um lado a diluição dos deveres no conceito de soberania e de outro seu esvaziamento pela submissão aos direitos fundamentais. Para o autor, este conceito deve ser entendido de modo autônomo, ou seja, como portador de valores constitucionais e "*comunitários diferentes e contrapostos aos valores e interesses individuais consubstanciados na figura dos direitos fundamentais*"³⁰⁶.

Para o autor, isso não impede, contudo, por mais paradoxal que seja, como bem alerta, que estes deveres sejam considerados como integrantes dos direitos fundamentais³⁰⁷. Essa designação se dirige tanto para os deveres fundamentais que são considerados limites específicos, ou gerais para os direitos fundamentais.

A ideia de deveres fundamentais não encontra muita expressão no surgimento do constitucionalismo moderno e geralmente o seu sentido como limites aos direitos naturais³⁰⁸. Por outro lado, surgem alguns deveres do cidadão como *obrigações positivas perante a comunidade política*³⁰⁹. Esses deveres se vinculam,

³⁰⁵ Cf. NABAIS, Casalta. O dever fundamental de pagar tributos. Coleção Teses. Coimbra: Almedina, 1998, p. 15.

³⁰⁶ Cf. NABAIS, Casalta. O dever fundamental de pagar tributos. Coleção Teses. Coimbra: Almedina, 1998, p. 38.

³⁰⁷ Segundo o autor: "*o que não impede, e embora isto pareça paradoxal, que os deveres fundamentais, pois que, constituindo, eles a activação e mobilização constitucionais das liberdades e patrimônios dos titulares dos direitos fundamentais para a realização do bem comum ou do interesse público (primário), se apresentam, em certa medida, como um conceito correlativo, contraste, delimitador do conceito de direitos fundamentais*"; ver In: Nabais, Casalta. O dever fundamental de pagar tributos. Coleção Teses. Coimbra: Almedina, 1998, p. 38.

³⁰⁸ Cf. PECES-BARBA, G. Los deberes fundamentales, Doxa : Cuadernos de Filosofía del Derecho, núm. 4 (1987), pp. 329-341.

³⁰⁹ Cf. NABAIS, Casalta. O dever fundamental de pagar tributos. Coleção Teses. Coimbra: Almedina, 1998, p. 44.

particularmente, com o dever de sustentar uma ordem constitucional mediante a defesa da pátria e o pagamento de impostos.

Os fundamentos dos deveres fundamentais devem ser buscados para além do mero poder e das exigências da soberania, visto que a própria soberania deve buscar seus fundamentos na ideia de dignidade da pessoa humana³¹⁰. Não há, contudo, uma cláusula geral de deverosidade social capaz de tutelar deveres ou valores sociais sem a enunciação expressa no texto constitucional.

2.5.3.2 Da estrutura do dever fundamental de pagar tributos

A estrutura dos deveres fundamentais se refere aos seus destinatários, titulares e conteúdo, bem como da sua relação com os demais princípios constitucionais.

A comunidade é titular ativa dos deveres fundamentais, dado que estes representam deveres para a realização dos valores fundamentais da coletividade. Três são os casos previstos: deveres clássicos, deveres fundamentais de conteúdo econômico, social e cultural e deveres de determinados grupos. Os deveres clássicos são aqueles que se dirigem à manutenção da esfera pública em um estado democrático e de suas formas básicas, dentre eles podemos citar o direito de defesa da pátria, o dever de pagar tributos, o serviço militar, entre outros. Neste caso, o titular ativo será o Estado como representante da sociedade politicamente organizada.

No caso dos deveres de conteúdo econômico, social e cultural, a titularidade será da coletividade na manutenção de uma dada sociedade. Não se trata tanto de proteger a própria sociedade, mas um tipo de sociedade almejada. Assim, encontramos os deveres relativos a uma certa *virtú* ou virtude cívica, tais como o dever de trabalhar, de cultivar a terra, de promover a saúde, entre outros.

³¹⁰ Cf. Casalta Nabais: *"por fim, menciona-se que os deveres fundamentais, para além de constituírem o pressuposto geral da existência e funcionamento do estado e do conseqüente reconhecimento e garantia dos direitos fundamentais no seu conjunto, se apresentam, singularmente considerados, como específicos pressupostos da proteção da vida, da liberdade e da propriedade dos indivíduos"*; ver In: Nabais, Casalta. O dever fundamental de pagar tributos. Coleção Teses. Coimbra: Almedina, 1998, p. 59.

Por fim, os deveres de determinada categoria ou grupo se referem aos deveres de que são titulares determinados grupos de pessoas em promover direitos fundamentais, tais como o dever dos pais de manter a educação dos filhos, de proteção das crianças, entre outros.

Na medida em que esses deveres se caracterizam como meios de proteção dos valores supremos de determinada comunidade, eles serão sempre deveres fundamentais do cidadão e nunca deveres do homem³¹¹.

São destinatários as pessoas físicas, mas também as pessoas coletivas e mesmo as pessoas desprovidas de personalidade jurídica. Mesmo as pessoas jurídicas de direito público podem ser destinatários de deveres fundamentais, como no caso do dever de pagar tributos de pessoas jurídicas públicas nacionais e estrangeiras.

Segundo *Casalta Nabais*, os deveres fundamentais podem ser de diversas espécies³¹²:

i) *deveres negativos e positivos*: conforme determinem uma ação ou omissão do destinatário da norma;

ii) *deveres com conteúdo autônomo e sem conteúdo autônomo*: no primeiro caso o seu conteúdo está numa relação de delimitação dos direitos em geral, e no segundo o seu conteúdo está em uma relação de integração com outros direitos;

iii) *deveres cívico-políticos (clássicos) e deveres econômicos, sociais e culturais* (modernos).

2.5.3.3 Do regime do dever fundamental de pagar tributos

Fazem parte do regime dos direitos fundamentais o respeito ao princípio da universalidade, da igualdade, da proporcionalidade *lato sensu* ou da proibição de excesso e da inaplicabilidade direta.

³¹¹ Cf. *Casalta Nabais*: "(...) todos os deveres fundamentais são deveres do cidadão, não havendo lugar para os deveres do homem"; ver In: NABAIS, Casalta. O dever fundamental de pagar tributos. Coleção Teses. Coimbra: Almedina, 1998, p. 105.

³¹² Cf. NABAIS, CASALTA. O dever fundamental de pagar tributos. Coleção Teses. Coimbra: Almedina, 1998, p. 112 e segs.

O *princípio da universalidade* determina que a repartição de encargos e sacrifícios entre os membros de uma comunidade sejam realizados de modo universal e equânime. O que não significa que estes deveres incidam sobre todos os cidadãos, mas que incidam sobre todos aqueles na mesma condição ou grupo. Assim, o dever de prestar serviço militar poderá recair somente para os cidadãos do sexo masculino, sem violar esse princípio.

O *princípio da igualdade* determina que³¹³: a) *proibição de arbítrio*, ou seja, impede que o legislador realize discriminações sem justificativas razoáveis; b) *proibição de discriminações subjetivas* fundadas em argumentos sobre raça, religião, ideologia, etc.; c) *proteção subjetiva da igualdade* para situações jurídicas constitucionalmente protegidas, tais como igualdade dos cônjuges, dos filhos legítimos e ilegítimos, etc. e d) *ação afirmativa* na compensação de desigualdades naturais ou sociais, tais como cotas para portadores de deficiência, entre outros. No caso dos deveres fundamentais estes sentidos são igualmente exigidos.

De igual modo, os deveres fundamentais devem respeitar o *princípio da proporcionalidade* no sentido de que este exige a justa proporção entre meio e fim, de modo a afetar da menor maneira possível o valor constitucional da liberdade.

Por fim, entende *Casalta Nabais* que os deveres fundamentais não estão submetidos³¹⁴: i) à aplicabilidade direta; ii) ao requisito de leis gerais e abstratas; iii) à reserva de lei complementar; iv) à exigência de previsão expressa da restrição e v) ao respeito ao conteúdo essencial na revisão constitucional.

A *inaplicabilidade direta dos deveres fundamentais* decorre do fato de que deve estar o legislador mais livre para considerar melhor quais são as condições, dentre as múltiplas variáveis, que garantem a maior liberdade possível para o cidadão. Se fosse realizado de modo diverso, poder-se-ia criar uma situação paradoxal em que uma única previsão constitucional de concretização poderia criar um contexto mais gravoso para o cidadão, ao invés de assegurar o sistema de liberdade.

³¹³ Cf. NABAIS, Casalta. O dever fundamental de pagar tributos. Coleção Teses. Coimbra: Almedina, 1998, p. 139 e segs.

³¹⁴ Cf. NABAIS, Casalta. O dever fundamental de pagar tributos. Coleção Teses. Coimbra: Almedina, 1998, p. 148 e segs.

A doutrina alemã indica alguns casos de previsão constitucional, diretamente aplicáveis, como no caso do dever de intangibilidade da dignidade da pessoa humana (art. 1º, I); do dever de manutenção e educação dos filhos (art. 6º, II), do dever de paz interna e externa (art. 26, I), do dever não escrito de obediência à Constituição e à lei³¹⁵. Mesmo nestes casos citados podemos perceber que eles não podem gerar deveres diretamente ao indivíduo sem a intermediação da concretização legislativa, visto que não determinam diretamente um comportamento a ser seguido no caso concreto, gerando tão somente deveres gerais a serem respeitados e concretizados pelo legislador para que sejam eficazes³¹⁶.

Assim, para a administração e para os particulares, os deveres fundamentais são *deveres legais* e não *deveres constitucionais*, dado que necessitam sempre de concretização legislativa. Para os legisladores esses deveres se traduzem como imposições constitucionais permanentes ou como autorizações para legislar. Não há, tal como no caso dos direitos fundamentais, uma problemática tão profunda sobre a questão da possibilidade de restrição dos deveres fundamentais. De modo geral se pode afirmar que os deveres fundamentais dependem de concretização legal e esta decorre do senso do legislador, que terá a liberdade de determinar o conteúdo e alcance dos deveres, nos limites constitucionais. Não há, contudo, possibilidade de restrição de dever constitucional que afete o sentido essencial deste dever³¹⁷.

³¹⁵ Cf. LUCHTERHANDT, V.O. Grundpflichten als Verfassungsproblem in Deutschland. Berlin, 1988 e Isensee, J. Die verdrängten Grundpflichten des Bürgers. DöV, 35 (1982).

³¹⁶ No entender de Casalta Nabais: "*tudo isso significa que os deveres fundamentais, independentemente do grau de concretização normativa de que disponham na constituição, carecem sempre de intervenção do legislador para estabelecer as formas e os modos do seu cumprimento e a sanção do correspondente não cumprimento*"; ver In: NABAIS, Casalta. O dever fundamental de pagar tributos. Coleção Teses. Coimbra: Almedina, 1998, p. 105.

³¹⁷ Para Casalta Nabais: "*finalmente são de referir os limites materiais à concretização e sanção dos deveres fundamentais, sobre o que pouco mais há a dizer para além do que já foi mencionado no sentido de o legislador ter de respeitar, por um lado, o conteúdo e a sanção constitucionalmente disciplinados e, por outro, os princípios constitucionais que integram o regime geral dos direitos fundamentais como os princípios da universalidade, da igualdade e da proporcionalidade*"; ver In: NABAIS, Casalta. O dever fundamental de pagar tributos. Coleção Teses. Coimbra: Almedina, 1998, p. 173-174.

Quadro Resumido

| TEORIAS SOBRE OS FATOS JURÍDICOS | | | |
|----------------------------------|---|--|--|
| | FATO GERADOR | NORMA JURÍDICA | DEVER FUNDAMENTAL |
| <i>Conceito</i> | <i>situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência</i> | <i>proposição jurídica de sentido completo</i> | <i>Conduta necessária e integrantes dos direitos fundamentais</i> |
| <i>Estrutura</i> | <i>natureza dual</i> | <i>homogeneidade sintática heterogeneidade semântica</i> | <i>deveres clássicos, deveres fundamentais de conteúdo econômico, social e cultural e deveres de determinados grupos</i> |
| <i>Elementos</i> | <i>previsão abstrata e ocorrência concreta</i> | <i>regra-matriz de incidência tributária (RMIT)</i> | <i>além do mero poder, deve buscar seus fundamentos na ideia de dignidade da pessoa humana</i> |
| <i>Função</i> | <i>execução de leis fiscais</i> | <i>combate à corrupção da autonomia do jurídico</i> | <i>Financiamento dos direitos fundamentais</i> |
| <i>Finalidade</i> | <i>Arrecadatória</i> | <i>Neutra</i> | <i>Proteção e promoção dos direitos fundamentais</i> |
| <i>Princípio</i> | <i>Segurança jurídica</i> | <i>Segurança jurídica</i> | <i>Confiança e resolução leal de conflitos</i> |
| <i>Estado</i> | <i>Estado de Direito</i> | <i>Estado de Direito</i> | <i>Estado Democrático de Direito</i> |

Conclusões Parciais

1. A história da tributação testemunhará uma tensão permanente em torno do questionamento sobre como pode ser compatível a tributação com o estatuto do homem livre, visto que a tributação caracteriza-se por uma imposição ao homem livre, que, ausente de voluntariedade, é compulsoriamente obrigado a pagar tributos.

A luta contra a opressão fiscal tem sido historicamente como uma luta pela ampliação da cidadania e das liberdades, e o direito tributário tem sido visto *ex parte*

populus, como uma forma de redução do arbítrio no poder de tributar ou *ex parte principis*, como uma forma de custear o Estado vigente.

2. O *conceitualismo*, o *normativismo* e o pensamento *sistemático* no Direito Tributário receberam as influências das mais relevantes escolas de pensamento do Direito de suas épocas, especialmente da *pandectística*, do positivismo metodológico e das modernas teorias da justiça e da argumentação. A *pandectística* irá influenciar o *conceitualismo*, o positivismo metodológico irá fundamentar o *normativismo* e as teorias da justiça e da argumentação irão assentar o pensamento *sistemático*.

3. A obra de *Canaris* emerge do interior de uma profunda discussão sobre a importância e o papel da ideia de sistema no pensamento jurídico e irá influenciar toda uma geração de juristas. Para o autor, o sistema possui, como fundamentos, a adequação valorativa e a unidade interior da ordem jurídica.

4. Inicia o autor por considerar que, apesar dos conceitos de unidade e ordenação axiológica parecerem auto-evidentes, tal situação tem sido rechaçada por certas escolas de teoria do Direito. Os críticos desse entendimento partem do suposto que dada a impossibilidade de uma teoria da correspondência entre o objeto e a sua representação, então a teoria do direito não pode prescrever quais são os princípios fundantes de uma tal ordenação axiológica ou unidade interna, ou seja, negam a possibilidade da ciência descobrir quais seriam os elementos que fundam tal sistema. Desse modo, todo o nosso esforço lógico em demonstrar que o direito é um sistema ético ou que a *Lei de Hume* deve ser superada cai por terra, dado que estamos impossibilitados de descrever quais são estes valores ou conteúdos éticos a nortear o sistema jurídico. A única solução estaria na possibilidade de identificação dos elementos que garantem esta unidade ou ordenação.

Bibliografia Recomendada

Capítulo 02

Dos Elementos de uma Teoria Sistemática do Direito Tributário

2.1. Evolução Histórica do Pensamento Jurídico-Tributário: conceitualismo, normativismo e pensamento sistemático.

2.1.1. Modelo de Estado: do Estado Antigo ao Estado democrático de direito

- ADAMS, Charles. For Good and Evil: The Impact of Taxes on the Course of Civilization. New York: Madison, 1993.
- ARDANT, Gabriel. Histoire de L'Impot. Paris: Fayard, 1971. BECKER, Robert A. Revolution, Reform, and the Politics of American Taxation, 1763-1783. Baton Rouge: Louisiana State University Press, 1980.
- BEITO, David T. Taxpayers in Revolt: Tax Resistance during the Great Depression. Chapel Hill: University of North Carolina Press, 1989.
- BROWN, Roger H. Redeeming the Republic: Federalists, Taxation, and the Origins of the Constitution. Baltimore: Johns Hopkins University Press, 1993.
- GROVES, Harold Martin, and CURRAN, Donald J. Tax Philosophers: Two Hundred Years of Thought in Great Britain and the United States. [Madison]: University of Wisconsin Press, 1974.
- HIGGINS-EVENSON, R. Rudy. The Price of Progress: Public Services, Taxation, and the American Corporate State, 1877 to 1929. Reconfiguring American Political History. Baltimore: Johns Hopkins University Press, 2003.
- ULLMANN, Hans-Peter: Der deutsche Steuerstaat. Geschichte der öffentlichen Finanzen vom 18. Jahrhundert bis heute. München 2005.
- WAGNER, Adolph. Finanzwissenschaft. Dritter Theil: Spezielle Steuerlehre. 1. Buch: Steuergeschichte vom Altertum bis zur Gegenwart. 2. Buch: Die britische Besteuerung im 19. Jahrhundert und bis zur Gegenwart. Mohr, Tübingen, 1960.
- WAGNER, Adolph. Finanzwissenschaft. Zweiter Theil: Theorie der Besteuerung, Gebührenlehre und allgemeine Steuerlehre. Mohr, Tübingen, 1960.
- WEISMAN, Steven R. The Great Tax Wars: Lincoln to Wilson: The Fierce Battles over Money and Power That Transformed the Nation. New York: Simon & Schuster, 2002.
- ZELIZER, Julian E. Taxing America: Wilbur D. Mills, Congress, and the State, 1945-1975. Cambridge, UK, New York: Cambridge University Press, 1998.

2.1.2. Escolas de Pensamento: da Pandectística à Teoria da Argumentação.

- CORDEIRO, Antônio Menezes de. Prefácio. In: Canaris, Claus-Wilhelm. Pensamento sistemático e conceito de sistema na Ciência do Direito. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2002.
- DIAS, Gabriel Nogueira. Rechtspositivismus und Rechtstheorie. Das Verhältnis beider im Werke Hans Kelsen. Tübingen: Mohr Siebeck, 2005.

- FERREIRA, E. G. A Interpretação da Lei Tributária e a Teoria dos Direitos Fundamentais. Revista Tributaria e de Finanças Públicas, São Paulo, v. 60, p. 24-36, 2005.
- HUME, David. Tratado da Natureza Humana, São Paulo: UNESP: Imprensa Oficial do Estado, 2000.
- KELSEN, Hans. "The Pure Theory of Law and Analytical Jurisprudence". *Harvard Law Review*, v. 55, p. 44-70, 1941-42.
- KELSEN, Hans. Teoria Pura do Direito. 5ª ed. Trad. João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1996.
- LAZZARO, G. Storia e teoria della costruzione giuridica. Turim: Giappichelli, 1965.
- MARTINS-COSTA, Judith. A boa-fé no Direito Privado. São Paulo: RT, 1999.
- MIRANDA, Pontes. Tratado de Direito Privado. Parte Geral, Tomo I, 3ª ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1970.
- SAVIGNY, F. C. V. Metodologia Jurídica. Trad. de J. J. Santa-Pinter. Buenos Aires: Depalma, 1979.
- TORRE, Massimo. Legal Argumentation and Concepts of Law. An Approximation. *Ratio Juris*, Bologna, , vol 15, n. 04, December 2002 (377-402).
- VILANOVA, Lourival. Escritos jurídicos e filosóficos. v. 1, São Paulo: Axis Mundi, 2003.
- WEBER, Max. Wirtschaft und Gesellschaft. Mohr: Tübingen, 1956.
- WIEACKER, Franz. História do Direito Privado Moderno. 1 ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1980. Trad. António Manoel Botelho Hespanha, do original alemão "Privatrechtsgeschichte der Neuzeit (Privatrechtsgeschichte der Neuzeit unter besonderer Berücksichtigung der deutschen Entwicklung)".

2.2. Das teorias sobre o sistema jurídico: o Direito como sistema de conceitos, de normas e valores (direitos fundamentais)

2.2.1. A teoria do sistema jurídico no pensamento conceitualista

- CANARIS, Claus-Wilhelm. Pensamento sistemático e conceito de sistema na Ciência do Direito. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2002.
- CORDEIRO, Antônio Menezes de. Prefácio *In* Canaris, Claus-Wilhelm. Pensamento sistemático e conceito de sistema na Ciência do Direito. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2002.
- DIAS, Gabriel Nogueira. Rechtspositivismus und Rechtstheorie. Das Verhältnis beider im Werke Hans Kelsen. Tübingen: Mohr Siebeck, 2005.
- FERREIRA, E. G. A Interpretação da Lei Tributária e a Teoria dos Direitos Fundamentais. Revista Tributaria e de Finanças Públicas, v. 60, p. 24-36, 2005.
- HUME, David. Tratado da Natureza Humana, São Paulo: UNESP: Imprensa Oficial do Estado, 2000.
- KELSEN, Hans. "The Pure Theory of Law and Analytical Jurisprudence". *Harvard Law Review*, v. 55, p. 44-70, 1941-42.
- LAZZARO, G. Storia e teoria della costruzione giuridica. Turim: Giappichelli, 1965.
- MARTINS-COSTA, Judith. A boa-fé no Direito Privado. São Paulo: RT, 1999.
- MIRANDA, Pontes. Tratado de Direito Privado. Parte Geral, Tomo I, 3ª ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1970.
- SAVIGNY, F. C. V. Metodologia Jurídica. Trad. de J. J. Santa-Pinter. Buenos Aires: Depalma, 1979.

- TORRE, Massimo. Legal Argumentation and Concepts of Law. An Approximation. *Ratio Juris*, vol 15, n. 04, December 2002 (377-402).
- VILANOVA, Lourival. *Escritos jurídicos e filosóficos*. v. 1, São Paulo: Axis Mundi, 2003, p. 36.
- WEBER, Max. *Wirtschaft und Gesellschaft*. Mohr: Tübingen, 1956.
- WIEACKER, Franz. *História do Direito Privado Moderno*. 1 ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1980. Trad. António Manoel Botelho Hespanha, do original alemão "Privatrechtsgeschichte der Neuzeit (Privatrechtsgeschichte der Neuzeit unter besonderer Berücksichtigung der deutschen Entwicklung)".

2.2.2. A teoria do sistema jurídico no pensamento normativista

- CALATAYUD, Angeles Ródenas. Entre la transparencia y la opacidad: análisis del papel de las reglas en el razonamiento judicial. *Doxa: Cuadernos de filosofía del derecho*, nº 21, 1, 1998.
- KELSEN, Hans. "The Pure Theory of Law and Analytical Jurisprudence". *Harvard Law Review*, v. 55, p. 44-70, 1941-42.
- KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. 5. ed. Trad. João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1996
- RAZ, Joseph. *La Autoridad del Derecho*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1991.
- RAZ, Joseph. *Razón Práctica y Normas*. México: UNAM, 1982.
- REGAN, Donald H. *Authority and value: Reflections on Raz's Morality of freedom*. *Southern California Law Review*, n. 62, 1989.
- SANTI, Eurico de. *Introdução: Norma, Evento, Fato, Relação Jurídica, Fontes e Validade no Direito* In: SANTI, Eurico de. *Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- SCHAUER, Frederick. *Playing by the rules. A philosophical examination of rule-based decision-making in law and in life*. Oxford: Clarendon, 1991.

2.2.3. A teoria do sistema jurídico no pensamento sistemático

- CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na Ciência do Direito*. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2002.
- FREITAS, Juarez. *A interpretação sistemática do direito*. São Paulo: Malheiros, 2004.
- FREITAS, Juarez. *A melhor interpretação constitucional "versus" a única resposta correta*. In: AFONSO DA SILVA, Virgílio (Org.). *Interpretação Constitucional*. São Paulo: Malheiros, 2005.
- PUTNAM, Hilary. *The Collapse of the Fact/Value Dichotomy and Other Essays*. Cambridge: Harvard University Press, 2002.

2.3. Modelo Argumentativo no pensamento conceitualista, normativista e sistemático: do problema da coerência material e formal

- DICKSON, Julie, "Interpretation and Coherence in Legal Reasoning", The Stanford Encyclopedia of Philosophy (Fall 2001 Edition), Edward N. Zalta (ed.), URL = <<http://plato.stanford.edu/archives/fall2001/entries/legal-reas-interpret/>>. Acesso em: 12.09.04, às 21:00 h.
- FREITAS, Juarez. *A interpretação sistemática do direito*. São Paulo: Malheiros, 2004.
- KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. 5. ed. Trad. João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1996.
- LEVENBOOK, B.B., '*The Role of Coherence in Legal Reasoning*', 3 *Law and Philosophy*. Amsterdam, 1984.
- MACCORMICK, N. 'Coherence in Legal Justification', in A. Peczenik *et al.* (eds.). *Theory of Legal Science*, D. Reidel Publishing, Dordrecht, 1984.
- RAZ, Joseph. *La Autoridad del Derecho*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1991.
- RAZ, Joseph. *Razón Práctica y Normas*. México: UNAM, 1982.
- SORIANO, Leonor Moral. *A Modest Notion of Coherence in Legal Reasoning. A Model for the European Court of Justice*. *Ratio Juris*. Volume 16, issue 3, page 296 - September 2003.

2.4. Da compreensão do fato tributário: do fato gerador, da norma jurídico-tributária e do dever fundamental de pagar tributos no sistema de direitos fundamentais

2.4.1. Do conceito de fato gerador

- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. SP: RT, 1973.
- AYALA, Miguel Perez de. *Fundamentos de Derecho Tributario*. Madrid: Edersa, 1999.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Lejus, 1998.
- FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971.
- GIANNINI, A.D. *I concetti fondamentali del Diritto Tributario*. Turim: Utet, 1956.
- VILLEGAS, Hector. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. 2. ed. Buenos Aires, 1975.

2.4.2. Da norma jurídico-tributária no sistema tributário

- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. SP: RT, 1973.
- AYALA, Miguel Perez de. *Fundamentos de Derecho Tributario*. Madrid: Edersa, 1999.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Carnaval Tributário*. 2. ed. São Paulo: Lejus. 1999.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Lejus, 1998.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2008.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. 2. ed. SP: Revista dos Tribunais, 1981.

- DERZI, Misabel. Direito Tributário, Direito Penal e Tipo. SP: Revista dos Tribunais, 1988.
- OLIVEIRA, Yonne Dolacio. A tipicidade no Direito Tributário brasileiro. SP: Saraiva, 1980.
- VILANOVA, Lourival. Sobre o conceito de Direito. Recife: Imprensa Oficial, 1947.
- VILLEGAS, Hector. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. 2. ed. Buenos Aires, 1975.
- XAVIER, Alberto. Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação. SP: Revista dos Tribunais, 1978.

2.4.3. Do dever fundamental de pagar tributos no sistema de direitos fundamentais

- CALIENDO, Paulo. Direito Tributário e análise econômica do Direito - uma visão crítica. 1. ed. São Paulo: Campus/Elsevier, 2008. v. 1., p. 374.
- _____. Dos três modos de pensar a tributação ou repensar o raciocínio jurídico-tributário. In: ROCHA, Leonel Severo; STRECK, Lenio Luiz. (Org.). Constituição, Sistemas Sociais e Hermenêutica. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005, p. 93-111.
- _____. Da Justiça Fiscal: Conceito e Aplicação. In: Tôrres, Heleno Taveira. (Org.). Tratado de Direito Constitucional Tributário - Estudos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Editora Saraiva, 2005, p. 371-405.
- CALIENDO, Paulo. Tributação e Reserva do Possível. In: SARLET, Ingo; TIMM, Luciano Benetti. (Org.). Direitos Fundamentais, orçamento e reserva do possível. 1 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008, v. 1.
- LUCHTERHANDT, V.O. Grundpflichten als Verfassungsproblem in Deutschland. Berlin, 1988 e Isensee, J. Die verdrängten Grundpflichten des Bürgers. DöV, 35 (1982).
- NABAIS, Casalta. O dever fundamental de pagar tributos. Coleção Teses. Coimbra: Almedina, 1998.
- OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Direito tributário e meio ambiente: proporcionalidade, tipicidade aberta, afetação da receita*. 2. ed. RJ: Renovar, 1999.
- TORRES, R. L. Liberdade, Consentimento e Princípios de Legitimação do Direito Tributário. Revista Internacional de Direito Tributário, Belo Horizonte 8573088753, v. 5, p. 223-244, 2006.
- _____. Considerações Sobre o Futuro da Hermenêutica Tributária à Luz dos Princípios da Liberdade e Justiça Tributária. Revista de Direito Tributário, São Paulo, v. 88, p. 24-32, 2004.
- _____. A Jusfundamentalidade dos Direitos Sociais. Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, v. 12, p. 349-374, 2003.
- _____. Direitos Humanos e Tributação nos Países Latinos. Arquivos de Direitos Humanos, v. 3, p. 109-144.
- _____. Teoria dos Direitos Fundamentais.. 2/2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004. p. 454.
- _____. Segurança Jurídica e Estado de Risco. In: Luis Eduardo Schoueri. (Org.). Direito Tributário. Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 255-267.
- _____. A Constitucionalização do Direito Tributário. In: Cláudio Pereira de Souza Neto; Daniel Sarmento. (Org.). A Constitucionalização do Direito. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007, p. 961-986.

- _____ . Ética e Justiça Tributária. In: Luis Eduardo Schoueri; Fernando Aurélio Zilueti. (Org.). Direito Tributário. Estudos em Homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998, p. 173-197.

Capítulo 03

Da teoria da imposição

*"O problema político da humanidade é combinar três coisas: eficiência econômica, justiça social e liberdade individual"*³¹⁸.

John Maynard Keynes

SUMÁRIO

Introdução. 3.1. Da ideia de Constituição para o Direito Tributário. 3.1.1. Pensamento Conceitual: estrutura de poder político. 3.1.2. Pensamento Normativista: estrutura normativa. 3.1.3. Pensamento Sistemático: sistema de direitos fundamentais. 3.2. Dos fundamentos do poder de tributar. 3.2.1. Pensamento Conceitual: do tributo como expressão da soberania fiscal à sua compreensão como relação jurídica. 3.2.1.1. Pensamento Conceitual: do tributo como expressão da soberania fiscal. 3.2.1.2. Pensamento Conceitual: tributo como relação jurídica. 3.2.2. Pensamento Normativista: do poder de tributar como competência tributária. 3.2.3. Pensamento Sistemático: financiamento dos direitos fundamentais. Bibliografia recomendada.

3.1 Da ideia de Constituição para o Direito Tributário

O poder de tributar está fundamentalmente ligado à ideia de Constituição, que deve ser entendida como sendo o conjunto de normas (princípios e regras) e valores que estabelecem a estrutura jurídico-política de uma sociedade organizada.

³¹⁸ No original: *"The political problem of mankind is to combine three things: economic efficiency, social justice and individual liberty. The first needs criticism, precaution, and technical knowledge; the second, an unselfish and enthusiastic spirit, which loves the ordinary man; the third, tolerance, breadth, appreciation of the excellencies of variety and independence, which prefers, above everything, to give unhindered opportunity to the exceptional and to the inspiring. The second ingredient is the best possession of the great party of Proletariat. But the first and third require the qualities of the party which, by its traditions and ancient sympathies, has been the home of Economic Individualism and Social Liberty"; ver In: KEYNES, John Maynard. "Liberalism and Labour". (Essays in Persuasion. New York/London: W. W. Norton, 1963, p. 344-345. O texto se refere ao pronunciamento (speech) realizado no Manchester Reform Club, February 9, 1926.*

A tributação é parte importante da sociedade humana, de tal modo que podemos afirmar que, onde existe comunidade, existe alguma forma de "tributação" ("*ubi cives, ubi tributum*"). O tributo será considerado toda a forma de contribuição privada destinada à manutenção da "esfera pública". A esfera pública será considerada toda a forma de organização institucional que possui objetivos gerais em oposição a objetivos meramente particulares.

Assim, desde o início da sociedade humana, surge uma tendência à *divisão de funções sociais* no seio da comunidade. Desse modo, surgem os caçadores, agricultores, sacerdotes, guerreiros e outras funções sociais. A divisão de atribuições sociais implica que certos integrantes da comunidade estarão ocupados com tarefas gerais, tais como rituais (comando) ou guerra (controle).

A esfera pública tem se desenvolvido através dos séculos, mas a sua natureza bifronte de *persuasão e controle* permanece. Para manter essa estrutura institucional, impõe-se a uma parcela social a missão de transferir a riqueza necessária à manutenção do aparato estatal.

Podemos, assim, definir a história da tributação como a história que leva o indivíduo *da servidão à cidadania*. Essa história pode ser vista como uma luta contra o poder e a manutenção de uma esfera privada autônoma e digna.

Igualmente, o Direito Tributário possui a Constituição como premissa maior na formatação do discurso jurídico. Contudo, tal fato não decorre da situação particular de cada sistema, tal como se a posição topológica de uma norma determinasse *ab initio* se a matéria é ou não constitucional. Tal erro indicaria a inexistência de princípios constitucionais implícitos. O Direito Tributário nacional deve ser analisado a partir da ótica constitucional e não apenas do fato de a Constituição brasileira consagrar grande espaço às normas tributárias. Essa é uma peculiaridade de nosso modelo normativo, moderno e arrojado, mas não refuta o fato de que a Constituição é o lar por excelência do problema da cidadania; e a cidadania é a questão fundamental da tributação.

Ademais, não há, na tributação, uma mera relação de poder ou uma relação contratual entre Estado e cidadão, mas, essencialmente, uma relação jurídica sobre como se dá o pacto fundamental na constituição de uma esfera cívica (*cives*) de liberdade e igualdade entre público e privado.

O Direito Tributário encontra diversas formas de justificação, conforme a referência teórica a que esteja referenciado. O Direito Tributário pode ser entendido como: i) *expressão do poder* (pensamento conceitual); ii) *sistema jurídico* (pensamento normativo) ou iii) *sistema de direitos e deveres fundamentais* (pensamento sistemático), fundado em uma ética material³¹⁹.

A ideia de constituição difere bastante em cada fase do pensamento jurídico-tributário (*conceitualista, normativista e sistemático*). No *pensamento conceitual*, o sistema de conceitos de Direito Tributário possui um âmbito material diverso daquele tratado pelo texto da Constituição. A Constituição trata das estruturas de poder, enquanto que o Direito Tributário trata de um ramo específico do cotidiano do poder. O Direito Tributário, aqui, é entendido como subordinado ao Direito Administrativo, ao Civil e até mesmo ao Financeiro e, indiretamente, à Constituição.

A ideia de Constituição no *pensamento normativista* irá compreender o Direito Tributário como subsistema do Direito Constitucional. O Direito Tributário complementa o Direito Constitucional, dentro do encadeamento normativo, através de uma relação entre norma superior (Constituição) e norma inferior (Código Tributário). Essa compreensão foi fundamental para consagrar as normas constitucionais como fontes de validade e eficácia para o Direito Tributário.

O desafio está posto em entender a Constituição não apenas como conceito original ou norma superior, mas como um sistema integrado, de tal forma que o próprio Direito Tributário não possa ser entendido sem sua referência a princípios que perpassam a todo sistema tributário. A Constituição não seria, assim, mera fonte formal ou elemento de estruturação e unidade, mas constituinte da estrutura

³¹⁹ Conforme bem lembra Heleno Tôrres: "Na atualidade, seu modelo mais radical encontra-se na doutrina que afirma não serem, as normas tributárias, normas jurídicas, em sentido material, vendo-as como ordem do poder soberano que assume a forma de lei, nos termos das competências constitucionais inerentes às funções administrativas e orçamentárias. A obrigação tributária não seria uma relação jurídica, mas sim uma relação de poder, negando a igualdade jurídica das partes. E a versão mais recente desta concepção administrativista, é a doutrina da chamada dinâmica tributária, construída pela Escola de Roma, capitaneada por Gian Antonio Micheli e seguida por seus colaboradores mais diletos, como Augusto Fantozzi, Franco Gallo, Andrea Fedele, Pérez de Ayala e Eusebio González. De orientação procedimentalista, entende esta Escola que a relação tributária seria um complexo de deveres formais e substanciais. É a teoria do procedimento impositivo". Ver In: TÔRRES, Heleno. Direito Tributário e Direito Privado. São Paulo: RT, 2003, p. 263.

semântica³²⁰ das normas tributárias. O tema constitucional, ao perpassar todo o discurso jurídico-tributário, garantido-lhe coerência, consistência e conformidade, determina tanto a estrutura sintática necessária (regra-matriz de incidência tributária), quanto a estrutura semântica suficiente (argumento). E o elemento integrador de todo o sistema tributário será a noção de direitos fundamentais do contribuinte, com base na ideia de justiça fiscal.

3.1.1 Pensamento Conceitual: estrutura de poder político

No *pensamento conceitual* o tributo está vinculado às escolhas do poder político e não a um modelo normativo, organizado por meio da codificação ou da constitucionalização. Tradicionalmente, entendia-se que o poder fiscal vinculava-se à *tese da substancial ilimitação do poder soberano do Estado* e tal poder se mantinha no momento de criação dos tributos. Tal crença encontrava-se tão arraigada que persistiu mesmo sob o regime constitucional de determinados países, como bem relata *Gian Antonio Micheli* sobre a situação da doutrina de seu país sob a vigência da Constituição Republicana³²¹.

Esse fenômeno somente se fará presente na história do Direito Tributário muito depois. Para *Morseli*³²² o sistema tributário é o resultado da aplicação do princípio da conveniência (*principio di convenienza*), denotando a qualidade que se estabelece pela sistematização harmônica entre os tipos orgânicos de um determinado país. Segundo o autor, o sistema jurídico é fruto de um raciocínio lógico

³²⁰ É necessário realizar uma distinção fundamental de duas classes de conceitos lógico-normativos: *estrutura sintática* e *estrutura semântica*. O conceito de estrutura sintática é amplamente aceito e trabalhado pela doutrina jurídica. O entendimento de que as normas jurídicas são compostas por uma peculiar estrutura sintática é fato pacífico, bem como a composição dessa forma de estrutura normativa. Por outro lado, também está assentado o postulado de que as normas jurídicas apresentam uma *homogeneidade* sintática e uma *heterogeneidade* semântica, ou seja, as normas jurídicas apresentam a mesma composição sintática, independentemente de seu objeto. Sejam essas normas de Direito Penal, Civil ou Tributário, todas as normas jurídicas apresentarão uma hipótese e uma consequência ligadas por uma implicação normativa. Contudo, a diferença entre uma classe de normas e outra encontrar-se-á no seu conteúdo semântico. O que seria a *estrutura semântica*? O que comporia esse conceito? Em nosso entender, a estrutura semântica dos conceitos significa *indicar a conotação e a denotação de determinada entidade*, ou seja, indicar a lei de formação e o campo das aplicações pretendidas pelo conceito.

³²¹ Cf. MICHELI, Gian Antonio. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 90.

³²² Cf. MORSELLI, Emanuele. Compendio di Scienza delle Finanze. Padova: CEDAM, 1947, p. 152.

e empírico na escolha dos tributos³²³. Não há um centro normativo nesse sistema, tal como um código ou a própria constituição, cabendo aos juristas procederem a um esforço metodológico de realizar a estruturação racional do sistema tributário que surge por detrás da multiplicidade de normas jurídicas desconexas, editadas pelo poder governante, no seu objetivo de arrecadar tributos.

Tal situação estará refletida na sustentação do Direito Tributário sobre fontes políticas e na ausência de uma limitação do poder político às regras do Direito. O poder de tributar será tão somente autolimitado e não sofrerá qualquer restrição externa, visto que o poder soberano é absoluto e ilimitado.

Os autores tentarão encontrar nos princípios do bom governo político as orientações sobre a criação de impostos novos, a instituição de bases de cálculo e a escolha do sujeito passivo das obrigações tributárias, assim, exemplificativamente, poderíamos citar *Paul Leroy-Beaulieu*, que afirmava, ainda em 1892, que a instituição de tributos deveria obedecer a: "(...) *uma regra justa, fixa, facilmente aplicável, que seja capaz de orientar o colégio eleitoral de toda a economia e a boa gestão dos negócios públicos*" (... *règle juste, fixe, facilement applicable, la seule aussi qui soit de nature à inspirer au corps électoral tout entier l'économie et la bonne gestion des affaires publiques*)³²⁴.

Como se pode notar da leitura acima, inexistiam na época critérios jurídicos claros para orientar precisamente o fenômeno da incidência tributária, bem como regras de competência sobre a instituição de normas jurídico-tributárias. Os únicos critérios existentes diziam respeito aos modelos políticos de finanças públicas e à organização dos tributos no quadro das receitas estatais.

³²³ Para Morselli, o sistema tributário é: "*una materia molto varia, ma nel complesso evidentemente connessa nelle sue parti in quanto è anche oggetto di regolamento giuridico, per cui costituisce un ordinamento, che può, sì, osservarsi analiticamente, ma deve, in definitiva, ricomporsi a unità e come unità essere considerato tanto dal legislatore che lo crea come dal giurista che lo rielabora nel suo pensiero e lo rispone in parele, e che si informa fundamentalmente al principio unitário dei caratteri economici che la medesima matéria manifesta*"; ver In: MORSELLI, Emanuele. *Compendio di Scienza delle Finanze*. Padova: CEDAM, 1947, p. 153.

³²⁴ Cf. LEROY-BEAULIEU, Paul et LIESSE, André. *Précis D'Économie Politique*. Paris: Delagrave, 1922, p. 392.

De modo geral, podemos afirmar existirem três grandes modelos de *controle político* para a atribuição de legitimidade e mesmo validade das normas jurídico-tributárias:

i) *Modelo ético-religioso*: durante muito tempo, o critério de aferição da legitimidade e mesmo validade de normas tributárias passava pelo crivo de considerações ético-religiosas sobre a justa tributação pelo soberano;

ii) *Modelo ético-político*: outra forma de questionamento de aferição da legitimidade e mesmo validade de normas tributárias passava pelo crivo de considerações ético-políticas sobre a justa tributação pelo soberano. Diversos autores irão proceder a um questionamento sobre as limitações ao poder de tributar sob uma ótica ética do que venha a ser um bom governo e;

iii) *Modelo técnico-político*: no Estado Liberal o controle do poder de tributar passou de considerações políticas gerais para o estabelecimento de critérios financeiros sobre o aumento de arrecadação. Desta forma, os critérios da segurança jurídica, da legalidade, entre outros eram lidos por meio de técnicas advindas da moderna teoria das finanças.

A tarefa de separação da política fiscal do direito tributário foi tanto um esforço intelectual, quanto um esforço político de limitação ao poder do Estado, realizada pelo normativismo positivista.

3.1.2 Pensamento Normativista: estrutura normativa

O normativismo irá entender igualmente que a Constituição se configura como a fonte primeira e superior do ordenamento tributário, de tal modo que da Constituição Fiscal derivam todas as demais normas jurídicas do sistema tributário. A diferença, contudo, em relação ao pensamento conceitual se caracteriza pela compreensão de que a Constituição possui um aspecto eminentemente *formal*.

A Constituição possui um sentido formal na medida que os valores que carrega são objetivados sob a forma de comandos deônticos: proibido, obrigatório e permitido. O jurídico não realiza considerações ético-políticas sobre os seus comandos, apenas garante validade e eficácia aos comandos oriundos da ética e da

política que se juridicizaram e ingressaram no sistema jurídico adquirindo eficácia normativa.

Deve-se ressaltar que do mesmo modo que não existe apenas uma concepção *normativista*, não há igualmente apenas uma concepção *normativista da Constituição*. Para a teoria normativista, em geral, o problema da Constituição é essencialmente um problema sobre as fontes do Direito e não sobre o conteúdo e sentido das normas existentes em um dado sistema jurídico. Diversos são os sentidos atribuídos à função e natureza jurídica da *Constituição Tributária*, assim poderíamos ilustrar que sob o ponto de vista normativo a *Constituição Tributária* possui dentre os seus diversos entendimentos os seguintes como:

i) *Veículo introdutor de normas jurídicas*: a Constituição Tributária deve ser compreendida como o veículo normativo por excelência na introdução de novas normas jurídicas no sistema³²⁵, visto que ela própria é a portadora de todo um sistema jurídico que irá regular a vida social³²⁶;

ii) *Norma superior*: a Constituição Tributária será a norma mais importante e mais elevada do sistema jurídico tributário³²⁷. Desta irá decorrer e derivar todas as demais normas³²⁸, que por sua vez irão procurar no texto constitucional o seu fundamento de vigência e validade³²⁹;

³²⁵ Cf. Tárek Moussallem: "essas regras não são fontes do Direito, mas conformadoras de normas jurídicas que prescrevem critérios identificadores do órgão e do procedimento competentes para inserirem documentos normativos (através de veículos introdutores) no sistema"; ver in MOUSSALLEM, Tárek. Capítulo III: Fontes do Direito Tributário in SANTI, Eurico Marcos Diniz. Curso de Especialização em Direito Tributário. Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 113.

³²⁶ Cf. Tércio Sampaio Ferraz Júnior, a teoria das fontes busca verificar: a "(...) série de regras estruturais do sistema do ordenamento que dizem respeito à entrada de uma norma no conjunto, portanto, ao seu reconhecimento como jurídica"; ver In: Ferraz Júnior, Tércio Sampaio. Introdução ao estudo do Direito. São Paulo: Atlas, 1994, p. 226.

³²⁷ Segundo Paulo de Barros Carvalho: "é por aceitar que a norma N' entrou pela via constitucional, que reivindico sua supremacia com relação à norma N", posta por lei ordinária"; ver In: CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 113.

³²⁸ Cf. Tárek Moussallem: "O direito positivo estrutura-se em uma hierarquia de veículos introdutores, em virtude da hierarquia do seu órgão produtor, em cujo cume encontramos a Assembléia Constituinte, na condição de órgão-fonte superior, descendo verticalmente a 'ladeira' do direito positivo até aos órgãos encarregados de expedir os derradeiros comandos normativos"; ver In: MOUSSALLEM, Tárek. Capítulo III: Fontes do Direito Tributário. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz. Curso de Especialização em Direito Tributário. Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 113.

³²⁹ Conforme Hans Kelsen: "A aplicação do Direito é, por conseguinte, criação de uma norma inferior com base numa norma superior"; ver In: KELSEN, Hans. Teoria Pura do Direito. São Paulo: Martins Fontes, 1997, p. 261.

iii) *Norma primeira*: a Constituição Tributária será norma genética de onde todas as demais normas jurídico-tributárias irão procurar sua validade, mas principalmente ela será a norma inaugural do sistema jurídico tributário, inexistindo norma superior ou mesmo anterior em validade. As constituições anteriores farão parte da história do Direito, mas não do ordenamento positivo;

iv) *Norma de reconhecimento*: o texto constitucional adquirirá a função de norma de reconhecimento, no sentido de que todas as demais normas irão atestar a sua pertinência ao sistema jurídico, bem como o seu fundamento de validade se "*reconhecendo*" no texto da Constituição, ou seja, é devido ao fato da possibilidade de procurar na cadeia normativa o retorno à Constituição que permite que uma norma tenha a *garantia (warrant)* de que pertence ao sistema e, logo, é uma norma válida e eficaz³³⁰;

v) *Norma de distribuição de competências*: o texto constitucional será uma carta do poder normativo, ou seja, uma carta de repartição e delimitação de competências jurídicas. Não se trata mais de uma mera carta de poder fiscal, mas da Carta de delimitação do poder de tributar³³¹.

O normativismo falha ao compreender a Constituição como mera fonte formal e norma superior das normas jurídicas do sistema jurídico, sem compreender o alcance do texto constitucional como uma norma de compromisso entre setores sociais distintos sobre dilemas valorativos, ou seja, a Constituição é uma carta política que carrega os valores sociais (*Carta axiológica*) mais importantes de uma sociedade e orienta a solução leal de conflitos existentes em uma dada sociedade.

³³⁰ A noção de uma *regra de reconhecimento (rule of recognition)* foi defendida por *Herbert Hart* no sentido de que existiria uma regra secundária e superior no sistema jurídico, que teria por função determinar quais as regras primárias ou de conduta que pertencem ao sistema, ou seja, que são válidas. Sobre o assunto, veja-se: HART, H.L. *The concept of law*. Oxford: Clarendon Press, 1994; RAWLS, John. *Two concepts of rules*, em FOOT, P. (Org.). *Theories of Ethics*. Oxford: Oxford Univ. Press, 1974 e SCHAUER, Frederick. *Playing by the rules: a philosophical examination of decision-making in law and in life*. Oxford: Oxford Univ. Press, 1998.

³³¹ Segundo *Sacha Calmon Navarro Coelho*: "*No direito Tributário encontramos (...) normas de competência para instituir os tributos ou proibir o seu exercício, realizar a função fiscal, produzir atos administrativos (...)*"; ver In: COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria Geral da Obrigação Tributária In: Tôrres, Heleno Taveira. Teoria Geral da Obrigação Tributária. Estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 563.

3.1.3 Pensamento Sistemático: sistema de direitos fundamentais

O pensamento sistemático irá compreender a Constituição como a norma jurídica mais importante no sistema jurídico, detentora de princípios, regras e valores jurídicos. A tributação passa a ser entendida como dever fundamental derivado do texto constitucional e não apenas como obrigação derivada de lei. Conforme *Ricardo Lôbo Tôrres*: *"tributo será considerado o dever fundamental estabelecido pela Constituição no espaço aberto pela reserva da liberdade e da declaração dos direitos fundamentais"*³³².

A centralidade da explicação dos deveres fiscais, por meio da legislação, foi explicada por *Casalta Nabais* em decorrência do fato que *"os deveres fundamentais, por via de regra, não têm o seu conteúdo concretizado ou concretizável na Constituição, sendo, pois, deveres de concretização legal"*³³³. Para o autor tal situação faz compreender que o primeiro destinatário das normas constitucionais sobre o poder de tributar seja o legislador ordinário.

O pensamento sistemático irá entender a Constituição em sua natureza dúplice, tanto como *Carta de Direitos (limitações ao poder de tributar)*, quanto como *Carta de Competências (poder de tributar)*. De um lado como norma de atribuição de competências e de outro como norma de exclusão de competência tributária sobre determinadas condutas.

O pensamento sistemático difere dos momentos anteriores ao reafirmar a Constituição como sendo a norma mais importante na atribuição do dever fundamental de pagar tributos, bem como na compreensão desta como um sistema de princípios, regras e valores constitucionais.

³³² Cf. TÔRRES, Ricardo Lôbo. O Conceito Constitucional de Tributo *In*: TÔRRES, Heleno (Coord.). Teoria Geral da Obrigação Tributária. Estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 567.

³³³ Cf. NABAIS, Casalta. A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos. *In*: NABAIS, Casalta. Por uma liberdade com responsabilidade. Estudos sobre Direitos e Deveres Fundamentais. Coimbra: Coimbra, 2007, p. 174.

QUADRO RESUMIDO

Da ideia de Constituição para o Direito Tributário

| | PENSAMENTO CONCEITUAL | PENSAMENTO NORMATIVISTA | PENSAMENTO SISTEMÁTICO |
|-----------------------|--------------------------|-------------------------------|---------------------------|
| IDEIA DE CONSTITUIÇÃO | política | jurídico-formal | jurídico-material |
| SENTIDO | distribuição de poder | repartição de competências | consagração de valores |
| TRIBUTAÇÃO | obrigação <i>ex lege</i> | norma jurídica | dever fundamental |

3.2 Dos fundamentos do poder de tributar

O poder de tributar recebeu no pensamento jurídico-tributário diferentes fundamentações, dependendo da matriz teórica escolhida. Assim, para o *pensamento conceitual* o poder de tributar será entendido como expressão da *soberania fiscal*, enquanto que no *pensamento normativo* será compreendido como *exercício da competência tributária* e no *pensamento sistemático* como instrumento de financiamento dos direitos fundamentais.

O poder de tributar alimenta a impressão de ser um dado inquestionável na literatura tributária³³⁴, com ares de autojustificação. Salvo algumas considerações da doutrina, não se verificam grandes questionamentos sobre a legitimidade de tal poder. De igual modo, os fundamentos às limitações ao poder de tributar emergem como sendo, talvez, uma mera reação aos excessos do poder sem limites. O objetivo da presente é questionar essas duas visões corriqueiras.

Ordinariamente, o poder de tributar pode ser ligado tão somente à noção de "entrega". Poder de tributar significa, nesta acepção, tão somente "entregar dinheiro ao Estado" ou, dito de outra forma, o poder do Estado em retirar da esfera privada qualquer manifestação de riqueza ou rendimento, sob qualquer ou nenhum argumento.

³³⁴ Como exceções, podemos encontrar os estudos de Klaus Tipke, James Buchanan, Geoffrey Brennan e Thomas Nagel. Klaus Tipke no âmbito do Direito; James Buchanan e Geoffrey Brennan na Economia; e Thomas Nagel na Filosofia.

O poder de tributar significa, neste aspecto, tão somente o poder de coerção do Estado. Nossa perspectiva não compartilha exatamente dos mesmos pressupostos, visto que para nós o Estado precisa de uma justificação e, tampouco, fundamenta-se somente em coerção, sendo esta apenas a exteriorização mais visível de seu poder. Se o Estado é reconhecido em situações-limite pelo uso da coerção, não é este o seu modo de existência, dado que inexiste um guarda ao lado de cada indivíduo para o cumprimento de cada norma. Igualmente importante é o fenômeno da persuasão.

No *pensamento conceitual*, o poder de tributar é entendido como sendo fruto do *poder soberano*. Nesse entendimento, o tributo é uma forma compulsória de transferência de riqueza privada para o Estado³³⁵. A justificativa para a tributação decorre da natureza própria do poder do Estado e do exercício do *jus imperii*. Há, nessa teoria, uma clara distinção entre Estado e indivíduo. Diversos autores nacionais e estrangeiros irão ressaltar a natureza política da relação entre tributos e o cidadão, assim para *Antonio Berliri*: "*Direito Tributário é o ramo do direito que estabelece os princípios e as normas relativas à instituição, à aplicação e a à arrecadação dos impostos e das taxas, bem como à observância do monopólio fiscal*"³³⁶, de outro lado para *Rubens Gomes de Souza* Direito Tributário é o "*ramo do direito público que rege as relações jurídicas entre o Estado e os particulares, decorrentes da atividade financeira do Estado no que se refere à obtenção de receitas que correspondam ao conceito de tributos*"³³⁷.

Notamos claramente uma ausência de referências aos direitos fundamentais do contribuinte e à promoção de políticas públicas. Talvez uma das mais claras afirmações do poder de tributar como fenômeno político possa ser encontrado na definição de *Morselli* sobre impostos, como sendo "*uma forma de obrigação patrimonial de indivíduos submentidos à potestade tributária de um ente público e*

³³⁵ Cf. MORSELLI: "*l'imposta è una cessione obbligatoria della ricchezza che trova fondamento e giustificazione nell'esistenza del servizio pubblico generale e indivisibile ...*"; ver In: MORSELLI, Emanuele. *Compendio di Scienza delle Finanze*. Padova: CEDAM, 1947, p. 27.

³³⁶ Cf. BERLIRI, Antonio. *Curso Instizionale di Diritto Tributario*. Milano: Dott A. Giuffrè, 1965, vol. I, p. 1 e 2.

³³⁷ Cf. SOUZA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1954, p. 17 e 18.

*oriunda diretamente do exercício do poder fiscal" (l'imposta forma obbligazione patrimoniali di persona sottoposta alla potestà tributaria di un ente pubblico e nascente direttamente dall'esercizio di tale potestà)*³³⁸. O autor chega a afirmar que num primeiro momento o tributo se constitui na *vontade do Estado (voluntà dello Stato)* criado de determinadas pretensões (*creativa di un determinabile numero di pretese*) originando uma *relação de subordinação (rapporti di sudditanza)*. Esta vontade criativa se manifesta como um *ato de imposição (atto di imposizione)*.

Em contraposição, ao poder do Estado torna-se necessário impor-se limitação ao poder. Tal entendimento geralmente parte de uma concepção moral deste exercício ou em favor do poder absoluto (ordem e legalidade como moralidade objetiva) ou do indivíduo (o Estado como mal ante o bom indivíduo). Esta clara divisão de interesses entre Estado e indivíduo decorre de noções históricas, morais, filosóficas ou valorativas. Defensores de um ou de outro ponto de vista realçaram os elementos fundamentais de seus argumentos, explicitando uma clara distinção entre indivíduo e Estado.

Pelo critério lógico-histórico travaram os partidários de um ou de outro ponto de vista que, inicialmente, surgiu o indivíduo e, posteriormente, o Estado, através de um contrato social; ou o contrário, de que, inicialmente, surge a comunidade e, posteriormente, aparece a noção de indivíduo destacado da ordem social. Independente da filiação inicial, o certo é que não há como se negar a existência do indivíduo como realidade independente da ordem social, bem como da necessidade de cooperação social por parte dos sujeitos individuais.

Tentam, por outro lado, os partidários de uma ou de outra noção apresentar a nobreza moral de um ou outro ponto de vista metodológico. Os partidários do individualismo metodológico tratam de afirmar que a liberdade, a igualdade e a solidariedade decorrem de uma ação humana individual e autônoma, que, ao escolher a decisão a ser tomada, fundamenta o privilégio à ação sem obstáculos ou interferências. De outra parte, o coletivismo metodológico parte do pressuposto de que a natureza humana contém o mal, ou seja, a possibilidade potencial de realização

³³⁸ Cf. MORSELLI, Emanuele. Corso di Scienza della Finanza Pubblica. Vol. Primo, Padova: CEDAM, 1949, p. 131.

de danos ao próximo e, portanto, o indivíduo abdica de parte de sua liberdade em prol da segurança e dos direitos civis.

Nesse momento, o grande debate a ser travado é entre o alcance do exercício do *jus impositionis* e o estabelecimento das limitações ao poder de tributar. Trata-se de um esforço no estabelecimento de limites ao poder do Estado, tal como o dos direitos civis básicos que buscam barrar a ação estatal abusiva.

No *pensamento normativista*, por outro lado, o poder de tributar é o exercício da *competência tributária*. Para esta corrente, o poder de tributar é o exercício de uma competência normativa, amparada em procedimentos e regras previstos no ordenamento jurídico. Somente será legítima e justificável a norma jurídica criada em conformidade com o sistema jurídico. Os questionamentos acerca da justiça do poder de tributar ou das limitações ao poder de tributar caracterizam-se como sendo irrelevantes para o Direito, sendo mero capítulo da Moral ou da Política.

O grande debate estabelecido no Direito não é sobre os conflitos entre indivíduo e Estado, mas sobre os dilemas decorrentes da consistência do sistema jurídico, sobre a validade e eficácia das normas e sobre o seu mau entendimento. O esforço do jurista e, inclusive, do tributarista é encontrar a correta compreensão do fenômeno de incidência tributária e verificar o mau uso da linguagem jurídica.

A noção de indivíduo será substituída por sujeito de direito (contribuinte e fisco), e a noção de Estado estará substituída por ordenamento ou sistema tributário. As origens históricas deste modelo pouco interessam. O relevante estará na definição de sua origem lógica, se em uma norma fundamental ou de reconhecimento, ou em uma rede de normas. Será a origem lógica que irá determinar os mecanismos sintáticos (gramaticais) de correta compreensão do discurso jurídico.

Não existirão questionamentos morais ou éticos sobre a natureza do direito e das normas, visto que inexiste objetividade em tais considerações. O sistema jurídico poderá adotar quaisquer fundamentos éticos ou morais, faltando qualquer critério de mensuração (incomensurabilidade) sobre o valor ético de uma ou outra concepção. A problemática *ética (axiológica)* é substituída pela jurídica *pura (deôntica)*.

No *pensamento sistemático*, o poder de tributar configura a concretização de um *valor*, ou seja da contribuição à manutenção da esfera pública de liberdade e igualdade. A ideia desenvolvida em inúmeros debates jurídicos no século XX está na

verificação de possibilidade sobre a legitimidade do discurso jurídico sobre a justiça. Três ideias irão transparecer de modo imediato: i) a justiça como critério de validade do sistema jurídico e das normas particulares (direito porque justo); ii) o direito como critério de identificação da justiça (justo porque legal) e iii) o direito como instrumento de realização da justiça (direito para justiça).

No terceiro caso, o direito não tem seu fundamento de validade na justiça, seja em termos de sistema ou de normas particulares. Tanto as normas, como a própria ordem podem ser injustas e isso não irá retirar o seu caráter jurídico.

De outro lado, haverá uma exclusão do tema da justiça da agenda do Direito. A justiça não será um tema externo ao jurídico, pertencente à ética ou política, mas um tema jurídico. O fundamento da exclusão do problema da justiça encontra-se na sua relatividade conceitual. Dado que não podemos afirmar o que é a justiça ou, o justo, e dado que o direito possui uma unidade básica identificável (norma), então a justiça deve ser um tema pré-jurídico.

Ademais, não há como negar o caráter relativo do sentido da justiça, mas também não há como negar que existe um mínimo de significação atribuída a esta, e é sobre tal característica inicial, de um mínimo de sentido *intransitivo*, ou seja, que não pode assumir qualquer significação, que podemos afirmar que o relativismo conceitual não implica em um *nihilismo* conceitual.

A tarefa dos juristas não é encontrar fundamento de validade no Direito, nem de encontrar neste uma identificação objetiva com a justiça, mas encontrar, no sistema jurídico, um meio de realização desta, através da agregação de sentidos (históricos, controversos e diversos) ao mínimo de sentido que a "justiça" exige.

Dado que o problema da justiça faz parte da preocupação do jurista e que este é um dos elementos que devem compor as proposições jurídicas, a questão dirigir-se-á para o conceito mínimo de justiça, sua função na ordem e unidade do sistema jurídico, bem como no discurso jurídico.

O pensamento sistemático produzirá uma superação do dilema entre indivíduo e coletividade e procurará uma nova síntese na cooperação à manutenção da esfera pública de liberdade e igualdade.

3.2.1 Pensamento Conceitual: do tributo como expressão da soberania fiscal à sua compreensão como relação jurídica

O pensamento conceitual irá evoluir de uma compreensão do poder de tributar, assentada tão somente na ideia de soberania fiscal e irá evoluir, para uma compreensão do poder fiscal como fenômeno jurídico (*relação jurídico-obrigacional*).

3.2.1.1 Pensamento Conceitual: do tributo como expressão da soberania fiscal

A ideia de que o Direito Tributário está fundamentado em uma noção de soberania ou de poder³³⁹ encontra-se em diversas escolas sobre o direito tributário. Cabe esclarecer que a própria ideia de soberania fiscal não é algo pacífico, sendo que existem várias acepções para este conceito, tais como: i) *delimitação de esferas tributárias*; ii) *definição de regimes legais* ou iii) *capacidade de realização de múltiplos atos da fiscalidade*.

Historicamente a ideia de soberania fiscal está vinculada à noção de território, dessa forma, o príncipe por direito de conquista ou de defesa seria o proprietário de toda a terra. Este por sua vez poderia ceder parte deste solo a outrem a título perpétuo ou não, exigindo em troca o pagamento de uma contraprestação periódica e perpétua. Esse pagamento teria a natureza assemelhada a um foro enfitêutico, sendo uma espécie primitiva de imposto real. Essa ideia adentra no pensamento público sob a forma da *teoria do domínio eminente do princípio*³⁴⁰.

A doutrina italiana elaborou os conceitos de "*potestà finanziaria*" e de "*potestà tributaria*", que foram traduzidos no espanhol por "*potestad tributaria*". Para *Giannini* a "*potestà finanziaria*" pode ser definida como um dos aspectos do poder de império do Estado, para *Berliri* a "*potestà tributaria*" é o poder de criar impostos, é o poder de legislar em matéria tributária e coincide com o poder soberano do Estado³⁴¹. Para

³³⁹ Cf. NETO, Manoel Cavalcante de Lima. Direitos Fundamentais dos Contribuintes. Recife: Nossa Livraria, 2005, p. 20.

³⁴⁰ Cf. MARTÍNEZ, Pedro Soares. Manual de Direito Fiscal. Coimbra: Almedina, 1983, p. 72.

³⁴¹ Cf. MARTÍNEZ, Pedro Soares. Manual de Direito Fiscal. Coimbra: Almedina, 1983, p. 67.

Renato Alessi, a "*potestà finanziaria*" se estende igualmente ao plano concreto da administração fiscal, posição igualmente adotada por Hensel.

Para Pedro Soares Martínez, citando as palavras de Liccardo, é necessário distinguir a soberania fiscal da "*potestà tributaria*"³⁴², situando a primeira junto à expedição de comandos legais e a segunda no plano dos direitos tributários de crédito. Trata-se de algo duvidoso, conforme o autor, que exista a necessidade de se elaborar uma teoria do poder tributário em relação à cobrança de créditos fiscais.

Vejamos a seguir as diversas teorias que fundamentam a fiscalidade na ideia de soberania, dentre as quais podemos citar: i) do *imposto como uma relação de forças (Abgabengewaltverhältnis)* de Schneider e Bühler; ii) da *Escola da Dinâmica Tributária*³⁴³, da *Escola de Roma* e por Gian Antonio Micheli; iii) da *Escola das Escolhas Públicas*, de Knut Wicksell e James Buchanan; iv) da *Escola do Estado Fiscal como poder monopolístico (Teoria della illusione finanziaria)*, de Amilcare Puviani e v) da *Escola austríaca da tributação como "servidão moderna"*, de Ludwig von Mises e Friedrich A. Hayek.

3.2.1.1 Imposto como uma relação de forças (Abgabengewaltverhältnis)

Esta escola será defendida especialmente por Schneider³⁴⁴ e Bühler³⁴⁵. Este pensamento irá igualmente influenciar a escola marxista, que irá ver no tributo uma forma de manifestação do poder. Segundo Marx, em o *18 Brumário*: "*O imposto é a fonte de vida de toda a máquina do Poder Executivo. Governo forte e pesados impostos são sinônimos*".

Nesta escola o tributo se definia quase exclusivamente em função da lei, de tal modo que a lei impõe a sua exigência, sem a necessidade de qualquer outro título

³⁴² Cf. MARTÍNEZ, Pedro Soares. Manual de Direito Fiscal. Coimbra: Almedina, 1983, p. 68.

³⁴³ Sobre o assunto, veja-se: TÔRRES, Heleno. Contribuições da Doutrina Italiana para a Formação do Direito Tributário brasileiro. In: Schoueri, Luís Eduardo. Direito Tributário. v. II. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p 1157.

³⁴⁴ Cf. SCHNEIDER, Franz. Das Abgabengewaltverhältnis. Tübingen: Mohr, 1918.

³⁴⁵ Cf. BÜHLER, O. Lehrbuch des Steuerrechts. Berlin: Franz Vahlen, 1927.

para dar nascimento à obrigação tributária, de tal forma que o dever geral de pagar tributos seria uma fórmula destituída de qualquer sentido ou valor jurídico³⁴⁶.

Em sentido ligeiramente diverso, mas acatando com todo o vigor o entendimento de que o tributo nada mais é do que uma expressão da soberania (*suprema potestas*), foi defendido por *Bernardo Ribeiro de Moraes*, que afirmava categoricamente:

Esta escola irá encontrar no pensamento germânico um sentido um pouco diverso, mas partilhará dos mesmos pressupostos teóricos, sendo denominada de *teoria absoluta do Estado*. Para esta compreensão o dever de pagar tributos decorre da submissão do indivíduo à soberania do Estado, de tal modo que não existiria um fundamento específico para o tributo, salvo o próprio poder soberano do Estado. Ao tratar do tema, entendeu *Bernardo Ribeiro de Moraes* que:

*"O poder fiscal é inerente ao Estado, fazendo parte de sua soberania (o todo). Sendo soberano, o Estado pode impor sua vontade aos súditos, inclusive exigir tributos. O dever de pagar tributos nasce, naturalmente, do fato do indivíduo sujeitar-se ao Estado. Assim postulam Helferich, Santi Romano e diversos autores. O Estado cobra tributos em virtude da soberania que exerce sobre todos os seus súditos, os quais devem pagá-los independentemente de qualquer vantagem a ser auferida. Esta última corrente é por nós admitida"*³⁴⁷.

Este autor irá, contudo, afirmar que a *manifestação do poder fiscal* se realiza por meio de normas jurídicas, de tal modo que apesar de que na sua "(...) *essência o poder fiscal constitui faculdade ínsita da própria soberania, o Estado somente pode utilizar-se de tal poder através da sua supremacia outorgada a um de seus órgãos (...) o tributo, assim não representa mais uma imposição exigida arbitrariamente do contribuinte, à semelhança da submissão do vencido ao vencedor como era antigamente. O tributo, nos dias de hoje, representa um instrumento jurídico do Estado para auferir as receitas que necessita para poder atender aos seus fins. No*

³⁴⁶ Cf. TÔRRES, Ricardo Lôbo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 233.

³⁴⁷ Cf. MORAIS, Bernardo Ribeiro de. Compêndio de Direito Tributário. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p. 121-122.

*Estado moderno, isso somente se justifica quando permitido por lei, através de órgão estatal devidamente autorizado*³⁴⁸.

No pensamento desse autor, como se pode notar, existem traços de um normativismo puro, onde a norma é mera expressão do poder coativo do Estado, sem nenhuma referência ético-política³⁴⁹. Assim, afirmava categoricamente o autor que: *"o poder fiscal é utilizado pelo Estado, quando este elabora a norma jurídica tributária"*. Assim, assegura o autor que o *"(...) poder fiscal e a competência tributária, concretizando-se através da norma jurídica, não representa mais uma relação de força ou de poder (soberania)"*³⁵⁰ (grifos nossos).

Como se pode notar, a ideia de tributação como mera relação de forças intermediada pela lei será o sustentáculo ideológico do pensamento normativista. O positivismo irá tomar o pressuposto neutro da ideia de tributação como exercício do poder e irá lhe acrescentar as feições próprias do fenômeno jurídico, preocupando-se exclusivamente com a questão da incidência da norma tributária, relegando, desse modo, o problema das escolhas valorativas para o plano pré-jurídico.

A incapacidade desta teoria de entender o fenômeno tributário em um Estado Democrático de Direito será latente, visto que o postulado da neutralidade esconde a real natureza das normas jurídicas em uma sociedade plural, visto que o sistema jurídico deverá ser portador e protetor de determinados valores jurídicos escolhidos pela sociedade.

³⁴⁸ Cf. MORAIS, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p. 122.

³⁴⁹ No mesmo sentido, entende *Franz von Myrbach-Rheinfeld*: *"Lês impôts publics sont, au point de vue juridique, des prestations pécuniaires aux personnes publiques, que la loi impose em vue de certaines hypothèses déterminées, sans qu'il y ait besoin d'un autre titre pour donner naissance à l'obligation. Que la loi qui crée l'obligation vise, ou non, l'hypothèse d'une contra-prestation déterminée, d'un service determine rendu au contribuable, peu importe au point de vue juridique"*; ver *In: MYRBACH-RHEINFELD, Franz Von. Précis de Droit Financier*. Paris: V Giard & E. Briere, 1910, p. 115.

³⁵⁰ Cf. MORAIS, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p. 123.

3.2.1.1.2 Escola da Dinâmica Tributária

Esta abordagem³⁵¹ foi estabelecida pela *Escola de Roma* e por *Gian Antonio Micheli* e seus colaboradores, tais como *Augusto Fantozzi*, *Franco Gallo* e *Andréa Fedelle*. Conforme *Heleno Tôrres*, "(...) é a teoria do procedimento impositivo, segundo o qual o Direito Tributário seria essencialmente dinâmico, não podendo construir-se apenas sobre um conceito estático como o de relação jurídica; antes, deve seguir afirmando-se sobre um conceito dinâmico, como o de atividade tributária, no qual função e poder são manifestações típicas e necessárias. O fenômeno tributário consistiria, então, numa transferência coativa de recursos, de particulares aos entes públicos..."³⁵². O Direito Tributário seria antes uma relação de poder do que uma relação jurídica. Claramente nos afastamos destes argumentos, visto que para nós o Direito Tributário é muito mais do que uma expressão da soberania do Estado, sendo propriamente uma resultante do equilíbrio entre os direitos fundamentais e o dever fundamental de pagar tributos.

Essa teoria questiona os fundamentos do Direito Tributário, tais como: i) relação tributária; ii) obrigação tributária e iii) tributo. Para essa teoria, a *relação tributária* nada mais é do que um feixe de relações instrumentais vinculadas ao *poder de imposição* conferido pelo ordenamento à Administração e, por outro lado, *dever geral de submissão* ou *de concorrer para o sustento público*, pelo contribuinte. Assim, inexistente uma verdadeira relação jurídica, havendo tão somente deveres específicos e particulares dirigidos ao exercício do poder de tributar.

A *obrigação tributária* possui um sentido essencialmente particular nesta concepção. Não há uma verdadeira relação jurídica entre administrado e Administração, mas uma relação de poder. Não podendo falar-se, portanto, na existência de uma relação de igualdade entre credor (Estado) e devedor (contribuinte), tal como na doutrina de Direito privado.

³⁵¹ Sobre o assunto, veja-se: TÔRRES, Heleno. Contribuições da Doutrina Italiana para a Formação do Direito Tributário brasileiro. In: Schoueri, Luís Eduardo. Direito Tributário. v. II. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p 1157.

³⁵² *Idem ibidem*.

O *tributo* será considerado, nessa teoria, como expressão da soberania, estando vinculado à noção de poder-dever e não de crédito e débito do Direito Privado.³⁵³

As críticas a serem formuladas à essa concepção são nítidas. Do ponto de vista metodológico, a tentativa de encontrar, no conceito de soberania, o critério de justificação e correção para o discurso jurídico-tributário demonstra-se claramente insuficiente e incapaz de explicar a natureza do Direito Tributário. O conceito de soberania é, cada vez mais questionado como uma entidade metafísica e sem conteúdo concreto. O próprio Direito Internacional demonstrou a falência desse conceito para explicar a realidade internacional, tendo sido superado pela noção de competência. A tentativa de compreender a realidade através do uso de conceitos acaba identificando o conceito com a essência que se deseja descrever e, ao final, produz-se uma substituição da realidade pelo próprio conceito. No final, o discurso jurídico torna-se uma cadeia conceitual, que, multiplicando-se, afasta-se cada vez mais da realidade, até que o conceito transforma-se numa pálida derivação da essência inicial.

3.2.1.1.3 Escola das Escolhas Públicas

Essa escola tem como autor inicial *Knut Wicksell*³⁵⁴, famoso economista sueco, que influenciou significativamente o trabalho de *James Buchanan*³⁵⁵. Em uma de suas obras mais importantes, o autor defendeu, em 1896, a tese de que a tributação seria justa quando o cidadão recebesse o valor pago em tributos sob a forma de

³⁵³ Cf. TÔRRES, (2002, p. 1157).

³⁵⁴ *Johan Gustaf Knut Wicksell, economista sueco (20.12.1851 – 03.05.1926). Principais obras: Lectures on Political Economy, I. 1901. Translated by E. Classen. 1934; Lectures on Political Economy, II. Translated by E. Classen. 1935; Value, Capital and Rent. 1893. Translated by S. H. Frowein, 1954. Reprint. 1970 e Finanztheoretische Untersuchungen nebst Darstellung und Kritik des Steurowesens Schwedens. Jena: G. Fischer, 1896.*

³⁵⁵ Outro autor influenciado por *Knut Wicksell* foi *Erik Lindahl*, que também estudou na Universidade de Lund e foi um dos grandes economistas suecos. Dois grandes seguidores de *Lindahl* são *John Hicks* (1939-1965) e *Friedrich Hayek* (1941). Suas principais obras são: *Die Gerechtigkeit der Besteuerung*, (1919), (traduzida como "Just Taxation: A positive solution", 1958); *Some Controversial Questions in the Theory of Taxation*"; *Scope and Means of Monetary Policy* (1929); *The Concept of Income* (1933) e *Sweden's Monetary Policy and Tax Policy After the War* (1943).

serviços públicos durante sua vida³⁵⁶. Assim, durante alguns anos de sua vida o cidadão pode pagar mais ou menos tributos e receber no outro ano mais serviços e investimentos públicos, que irão compensar os tributos pagos. Para um contribuinte racional, a tributação deve ser vista como um bom negócio, onde existe um equilíbrio razoável entre o que é pago em tributo e o que se recebe em investimentos e serviços públicos (*rational citizen the payment of taxes should be a good deal*)³⁵⁷.

Para *Buchanan*, o Estado democrático sofre de um paradoxo fundamental. Para ele, as pessoas tendem, na medida em que há um aumento na transferência, a buscar seus interesses imediatos e particulares de classe, grupo, região, profissão, ocupação ou atividade. Desse modo, existe uma contradição fundamental no Estado Democrático, visto que haverá sempre uma crescente demanda por distribuição localizada de recursos e uma capacidade limitada de arrecadação fiscal e financiamento do Estado. O paradoxo de demandas crescentes e resistências à tributação sofre nas disputas entre exigências por distribuição orientada e exigências por justiça e equidade (*equity or justice*). Muitas das crises fiscais do Estado Democrático se referem à ausência de solução por essas demandas³⁵⁸. Igualmente, ocorrerá uma crise de legitimidade do Estado moderno, visto que a utilização de mecanismos públicos e gerais para a geração de distribuição de recursos para grupos particulares importará em uma crise de legitimidade do Estado Moderno.

³⁵⁶ Cf. WICKSELL, Knut. *A new principle of just taxation*, 1896. Traduzido por Musgrave, Richard et Peacock, A. T. 1958, p. 72-118 da obra original: *Finanztheoretische Untersuchungen*.

³⁵⁷ Discurso realizado por Waldemar Ingdahl no *Danish Markedscentret* sobre: "Conference on Tax Harmonization, financial privacy, and other attacks on our liberty", em Copenhagen, dia 09 de agosto de 2003. Disponível em: http://www.eudoxa.se/content/archives/2003/08/knut_wicksell_a.html, Acesso em: 01.08.06, às 17 h.

³⁵⁸ Cf. *Buchanan*: "I suggested that this feature of modern politics is exhibited particularly when fiscal redistribution, in the form of tax-financed welfare transfers, is implemented through the authority of politics with large constituencies. Persons will tend, and increasingly so as the transfer sector expands, to have in the narrow interests of their own perceived class, group, geographic district, profession, occupation, or industry. As a consequence, the modern welfare state, which might have remained viable either in smaller polities or at lower levels of transfer, may founder in the sense that demands for entitlementlike transfers may exceed the revenues that persons, as taxpayers, are willing to generate. Claimancy for transfer on the one hand, and resistance to taxation on the other, maybe motivated more by targeted distributional objectives than by any generalized considerations for equity or justice. The observed fiscal crises in modern welfare democracies maybe traceable in no small measure to the working out of these effects"; ver In: *Buchanan et Musgrave, Op. cit.*, p. 122.

3.2.1.1.4 Escola do Estado Fiscal como poder monopolístico (Teoria della illusione finanziaria), de Amilcare Puviani

A escola da ilusão fiscal no Estado monopolístico (Teoria della illusione finanziaria) tem seus primórdios com os estudos de Amilcare Puviani, que fazem parte da mais renomada tradição fiscalista italiana e se constituem na história da tributação em uma expressiva vertente de contribuições. Os estudos de Puviani são fundamentados na premissa de que o Estado é um agente "monopolístico", ou seja, é uma agência formada por um grupo de pessoas que possui poder e o exerce sobre outro grupo de pessoas. Esta concepção, dividida em uma classe política dominante e outra dominada, tem seus fundamentos em autores tais como Mosca e Pareto e, apesar de sua semelhança com a tese marxista, trata-se de uma concepção política e não econômica³⁵⁹.

A proposta de Puviani é mais uma teoria da "reação fiscal" ("fiscal reaction") do que uma teoria das "escolhas fiscais" ("theory of fiscal choice"). A neoclássica formulação da tributação como "menor sacrifício agregado" ("least aggregate sacrifice") é reformulada sob a forma da classe dominante encontrar meios em minimizar a resistência do contribuinte ao pagamento de tributos e sua transferência para os governantes. O objetivo principal da classe dominante é passar a impressão que está tributando menos e transferindo mais investimentos públicos para o contribuinte.

³⁵⁹ Ver In: BUCHANAN, James. *Public Finance in Democratic Process: Fiscal Institutions and Individual Choice*. Item 4.10.7. Disponível em: <http://www.econlib.org/library/buchanan/buchCv4Contents.html>. Acesso em: 05 de agosto de 2006, às 21 h.

3.2.1.1.5 Escola austríaca da tributação como “servidão moderna”, de Ludwig von Mises e Friedrich A. Hayek

Para *Ludwig von Mises*³⁶⁰, a preocupação central da literatura tributária tem sido centrada na busca da *justa tributação* e não da *tributação neutra* (*neutral tax*). Para o autor, a tributação deve significar, contudo, tão somente uma forma de financiar na menor medida possível os gastos do governo, produzindo o menor número possível de efeitos secundários.

Para *Mises*, entretanto, a existência de uma verdadeira tributação neutra³⁶¹ em uma economia de mercado em transformação é um fato irrealizável, mas que deve ser buscado de modo a alcançar um correto sistema tributário.

*Friedrich A. Hayek*³⁶² é considerado o líder da denominada Escola Austríaca, que possui posições muito importantes sobre o fenômeno da tributação em uma economia de mercado³⁶³. Os trabalhos dele sobre o papel da política fiscal estão centrados no seu entendimento dos limites da racionalidade, da função das normas e nos limites da regra da maioria. Suas contribuições se aproximam bastante dos estudos de *James Buchanan*.

Com o propósito de descrever a realidade, a pirâmide conceitual passa a produzir um domínio sufocante sobre o discurso jurídico. Afinal, se a realidade não

³⁶⁰ *Ludwig von Mises* (1881 – 1973) foi um dos mais renomados autores da chamada Escola Austríaca, sendo que a sua obra mais importante „*Ação humana*“ (*Human Action: a treatise on economics*. Chicago: Contemporary Books, 1966) foi publicada em 1949. Sua tese sobre a ação humana e economia parte da noção de *catalítica* ou economia da sociedade de mercado e tenta explicar como se formam os preços. Foi professor em Viena, no *Institut Universitaire des Hautes Etudes Internationales* (Genebra) e New York.

³⁶¹ *Taxation is a method of government interference with business. A tax is the more satisfactory the less neutral it is and the more it serves as a device for diverting production and consumption from those lines into which the unhampered market would have directed them.*

³⁶² *Friedrich August von Hayek*, nascido em 08 de Maio de 1899 e falecido em 23 de Março de 1992 foi o maior representante da denominada Escola Austríaca. Suas contribuições se estendem por diversas áreas do conhecimento, tais como: a psicologia, a teoria do direito, a economia e a política. Em 1974, foi ganhador do prêmio Nobel de Economia, juntamente com o Gunnar Myrdal. Suas principais contribuições estão no entendimento da sociedade e da economia como um sistema complexo e adaptativo, incapaz de ser planejado por qualquer mente ou instituição humana, em virtude dos limites da racionalidade humana. Estudou na Universidade de Viena e foi o primeiro diretor do Instituto Austríaco de Pesquisas Econômicas. Foi professor em Londres, na Universidade de Chicago e na Albert-Ludwigs Universität em Freiburg.

³⁶³ Cf. SPICER, Michael W. *On Friedrich Hayek and taxation: rationality, rules, and majority rule*. National Tax Journal. Evanston: Northwestern University; Mar, 1995, Vol. 48 Issue 1, p103-112.

consegue adequar-se perfeitamente o conceito, que se mude a "realidade" e se preserve a beleza e coerência do sistema. Em um combate revolucionário aos exageros do pensamento conceitual, surge o *pensamento normativista*, procurando encontrar conceitos claramente justificáveis. Em uma posição nitidamente crítica, o positivismo denuncia a metafísica do discurso vigente e a falsidade da adoção de premissas não-demonstráveis (não- justificáveis).

Por conta deste relativismo quanto aos valores, o positivismo substitui a noção de soberania: ambígua e vazia; pela clara noção de competência. Esta é parte da ideia de procedimento de produção de normas jurídicas prevista no ordenamento jurídico.

3.2.1.1.6 Denominação da Disciplina: Direito Fiscal e Direito Tributário

Durante uma determinada época, a denominação da disciplina demonstrou-se indecisa, sendo que atualmente a esmagadora maioria da doutrina já consolidou a aceitação da designação *Direito Tributário*³⁶⁴. A denominação *Direito Fiscal* salienta o entendimento da disciplina vinculada aos propósitos financeiros do fisco em realizar a arrecadação de tributos.

A denominação "*fiscal*" é usada por estrangeiros como *Gualterio Monacelli*, *Louis Troabas*, *François Geny*, *Sainz de Bujanda*, entre outros, e no Brasil pelos autores *Mário Accioly* (1936), *F. Sá Filho* (1942), *Augusto Maciel* (1937), *Ademar Ferreira* (1949), *J. Martins Oliveira* (1943), *Monteiro Pessoa* (1932), entre outros. Como se pode notar, trata-se, especialmente, de autores dos anos 30 e 40. Os anglo-americanos utilizam a denominação *Tax Law*, os italianos utilizam *Diritto Tributario*, e os alemães *Steuerrecht* (Direito dos Tributos) e *Abgaberecht* (Direito Tributário).

A denominação *fiscal* também foi utilizada pela IFA (*Internacional Fiscal Association*), bem como os franceses com a denominação *Droit Fiscal*³⁶⁵.

³⁶⁴ Dentre os autores nacionais que originalmente adotaram esta denominação encontramos: *Rubens Gomes de Souza*, *Ruy Barbosa Nogueira*, *Antônio Roberto Sampaio Dória*, *Gilberto Ulhôa Canto*, *Aliomar Baleeiro*, *Amílcar de Araújo Falcão*, *Alfredo Augusto Becker*, *José Geraldo Ataliba Nogueira* e *José Souto Maior Borges*.

³⁶⁵ Cf. FANUCCHI, Fábio. Curso de Direito Tributário. v. I. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 14-15.

3.2.1.2 Pensamento Conceitual: tributo como relação jurídica

As tentativas de se compreender o fenômeno da tributação como sendo um fenômeno jurídico e não meramente ético-político remontam à doutrina do imposto como uma relação de direito (*Rechtsverhältnis*), que tinha como defensores *Hensel*³⁶⁶, *Nawiasky*³⁶⁷, *Blumenstein*³⁶⁸ e *Giannini*³⁶⁹.

3.2.1.2.1 Concepção contratual do tributo

As teorias jurídico-contratuais do tributo passam a entender o tributo como uma relação contratual, com obrigações recíprocas. A ideia *contratualista* do tributo tem seus fundamentos políticos e econômicos na ideia de benefício, ou seja, o cidadão paga tributos na proporção dos benefícios que auferem com a existência de um governo. Boa parte dessa concepção pode ser encontrada em *Grotius*, *Pufendorf*, *Hobbes*, *Locke*, *Rousseau* e *Adam Smith*³⁷⁰. Dentre as diversas teorias podemos citar³⁷¹:

i) *Teoria do Preço de Troca*: para estes autores, o imposto nada mais significa do que uma compensação aos contribuintes pelos serviços que auferem do Estado. Esta teoria entende que o tributo é um preço que remunera os serviços utilizados, de tal modo que lhes atribuem um caráter jurídico-contratual. Para *Paul Leroy-Beaulieu*³⁷² e *Thiers*³⁷³ o tributo nada mais é do que uma compensação dos tributos pelos serviços que lhes presta o Estado. Assim, cada cidadão deveria pagar o preço justo dos serviços que recebe da sociedade. O tributo seria um mero preço que remunera o Estado na denominada *Teoria do Preço de Troca*.

³⁶⁶ *Albert Hensel* (1895 - 1933). Dentre as suas principais obras se destacam: *Der Finanzausgleich im Bundesstaat in seiner staatsrechtlichen Bedeutung* (1922) e *Steuerrecht* (1924-33).

³⁶⁷ Cf. *NAWIASKY*, Hans. *Steuerrechtliche Grundfragen*. München, 1926.

³⁶⁸ Cf. *BLUMENSTEIN*, Ernest. *Die Steuer als Rechtsverhältnis*. Festgabe für G.v. Scanz. Tübingen: Mohr, 1928.

³⁶⁹ Cf. *GIANNINI*, A. D. *Instituciones de derecho tributario*. Madrid: Derecho Financiero, 1957.

³⁷⁰ Cf. *NAGEL*, Thomas et *MURPHY*, Liam. *O mito da propriedade*. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 22.

³⁷¹ Cf. *VILLEGAS*, Héctor. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: RT, 1980, p. 11.

³⁷² Cf. *LEROY-BEAULIEU*, Paul. *Traité de la science des finances*. 8. ed. Paris: Félix Alcan, 1912 e *Leroy-Beaulieu*, Paul. *Précis d'économie politique*. 20. ed. Paris: Delagrave, 1922.

³⁷³ *Louis Adolphe Thiers* (1797 - 1877).

A teoria do *imposto como troca* irá surgir igualmente como reação à teoria do *imposto como seguro* da classe proprietária e irá afirmar que o tributo não pode significar somente uma forma de remuneração pelo benefício de proteção ideológica de uma classe, mas deve se estender para garantir serviços públicos universais, tais como praças, jardins, saúde pública, educação, estradas, etc. Essa teoria foi defendida por *Simonde de Sismondi*, mas também e, principalmente, por *Proudhon* ao declarar a ilegitimidade da conduta das classes mais abastadas em usar a força para proteger seus interesses egoísticos. Trata-se de alargamento do princípio do benefício para além da mera segurança da classe burguesa, para atingir a toda a sociedade³⁷⁴. São defensores dessa teoria³⁷⁵:

- *Mirabeau* defendeu em sua "*Teoria do Imposto*", de 1766, que: "*o imposto é o preço pelas vantagens que a sociedade concede aos indivíduos*";

- *Proudhon* em sua "*Théorie de L'Impôt*", de 1861, afirmou que: "*o imposto é uma troca na qual o Estado presta os serviços e o indivíduos dinheiro*";

- *Thiers* em sua obra "*De la propriété*" defende que: "*O que é a sociedade? Sociedade onde cada um tem ações, mais ou menos, e onde é justo que cada um contribua na proporção ao número que possuem*";

- *Paul Leroy-Beaulieu*, em sua "*Traité de la science des finances*", afirmou que: "*A função do Estado, por meio do imposto consiste em pagar a cada um o preço justo pelos serviços que recebe da sociedade e a justa parte que incumbe em suas dívidas sociais*";

- Para *Oliver Holmes* o tributo era considerado o preço que pagamos pela civilização.

³⁷⁴ Sérgio Vasques cita a obra de *Simonde de Sismondi*, intitulada "*Nouveaux Principes d'Économie Politique*". Ver In: VASQUES, Sérgio. O Princípio da Equivalência como critério de Igualdade Tributária. Coimbra: Almedina, 2008, p. 265.

³⁷⁵ Cf. JUANO, Manuel de. Curso de Finanzas y Derecho Tributario. Tomo I, Parte General. Rosario: Molachino, 1969, p. 296-297.

Segundo Sérgio Vasques a teoria do imposto de troca adquiriu ampla expressão em Portugal por meio das defesas de Joaquim José de Oliveira Valle (*Finanças – Estudo sobre o imposto em particular* – 1866) e Lopo Vaz de Sampaio e Mello (*Theoria do Imposto* – 1866), de que os impostos são a contrapartida pelos serviços de higiene, viação, canalização, iluminação, proteção, etc³⁷⁶. A teoria do imposto-troca em Portugal irá se afastar do socialismo acadêmico de Proudhon, mas irá aceitar a expansão de sentido da teoria do benefício para toda a sociedade. Sobre o tema veja-se, igualmente, o importante estudo de Sérgio Vasques sobre *Eça de Queiroz e os Impostos*³⁷⁷.

Cabe notar que nem toda afirmação de que o tributo é um preço representa uma adesão literal a uma teoria contratualista. Para alguns autores esta afirmação deve ser levada a sério literalmente como adoção de uma concepção privatista do tributo, para outros surge como metáfora para a relação bilateral entre o Estado e o particular, que se forma por conta do tributo. Tanto para um caso quanto para o outro afirmamos que a denominação de preço do tributo não se justifica, primeiro porque a civilização, a liberdade, a igualdade, a segurança e o *status civitatis* não têm preço. Segundo, porque não se trata de algo a ser adquirido do Estado, mas fornecido pelo Estado. Considerar de modo diverso é entender o tributo como a expropriação de riqueza de um grupo por outro, que joga algumas migalhas aos dominados. Talvez este conceito se aproxime da noção de "bandido estacionário" e do surgimento do Estado, mas de modo algum abarca o tributo na sociedade moderna sob o manto do Estado Democrático de Direito.

ii) *Teoria da retribuição pela segurança*: para autores como Montesquieu e Bodin, os impostos são os pagamentos que os indivíduos pagam, como contraprestação pela segurança que o Estado proporciona aos seus súditos. O imposto é a retribuição paga pelos proprietários para assegurar contra qualquer risco que alguém perturbe a sua posse das coisas. Para Bodin: "o imposto é o preço necessário pela proteção acordada entre o soberano e seus súditos" e para

³⁷⁶ Cf. VASQUES, Sérgio. O Princípio da Equivalência como critério de Igualdade Tributária. Coimbra: Almedina, 2008, p. 266.

³⁷⁷ Cf. VASQUES, Sérgio. *Eça de Queiroz e os Impostos*. Lisboa, 2001.

Montesquieu "imposto é uma porção que cada cidadão entrega de seus bens ao Estado para assegurar a proteção do restante"³⁷⁸.

Para a *teoria da retribuição pela segurança* o que os indivíduos realmente pagam para o Estado é a contraprestação pela segurança oferecida³⁷⁹. Assim, o tributo seria a remuneração daqueles que possuem propriedade para que esta seja protegida de qualquer risco de perturbação. Essa teoria tem sido defendida por *Montesquieu* e *Bodin*. Esta escola será reformada com as releituras liberais sobre os fundamentos do Estado-mínimo e do papel do Estado como garantidor da paz e da segurança da propriedade e dos contratos. A tese mais conhecida foi denominada de *imposto-seguro* (*impôt-assurance* ou *Versicherungstheorie*), e afirmava que o imposto era a remuneração que os particulares pagavam para terem a garantia de sua propriedade, por meio da manutenção das forças armadas, da polícia e dos tribunais³⁸⁰.

Esta teoria irá igualmente aparecer na doutrina fiscalista portuguesa, conforme relata *Sérgio Vasques* ao citar o livro *Espelho dos Reis* redigido por *Álvaro Pais*, entre 1341 e 1344, que afirmava que: "*nem os imperadores, nem os reis, e muito menos os príncipes inferiores podem, sem causa legítima, conceder pedágios, guidágios, ou imposto sobre o sal, e eles próprios receber ou conceder talonária (impostos aduaneiros). Causa legítima (...) é a defesa da via pública contra os salteadores em terra ou os piratas no mar, ou a defesa da fé e da pátria contra os pagãos, hereges, sarracenos, ou outros fins justos semelhantes*"³⁸¹. Cita o autor, ainda, as seguintes obras: *Tratado da Virtuosa Benfeitoria* de autoria do *Infante D. Pedro* (1428-1433), de *Diogo Lopes de Rebelo* "*Liber de Republica (do Governo da República pelo Rei)*"³⁸². Assim, afirma *Sérgio Vasques* que: "*a doutrina que acompanha a formação do moderno Estado Fiscal será, assim, a de que o imposto*

³⁷⁸ Cf. JUANO, Manuel de. Curso de Finanzas y Derecho Tributario. Tomo I, Parte General. Rosario: Molachino, 1969, p. 298.

³⁷⁹ Sobre o assunto, veja-se: VILLEGAS, Héctor. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980, p. 11.

³⁸⁰ Cf. VASQUES, Sérgio. O Princípio da Equivalência como critério de Igualdade Tributária. Coimbra: Almedina, 2008, p. 261-262.

³⁸¹ Cf. PAIS, Álvaro. Espelho dos reis (Speculum regum). Lisboa: Instituto de Alta Cultura, 1963, p. 241.

³⁸² Cf. REBELO, Diogo Lopes. Liber de Republica Magna. Doctrina et Eruditione. Do Governo da República pelo Rei. Trad. de Miguel Pinto de Meneses, A. Moreira de Sá, introd. e notas. Lisboa: Instituto de Alta Cultura, 1951.

constitui a remuneração devida ao Príncipe pela manutenção da paz e da justiça, pela segurança de pessoas, bens, povoações, estradas e mercados, e que é dessa sua causa ou natureza que decorrem as obrigações dos soberanos e súbditos”³⁸³. Como se pode notar, a teoria da causa apresentada nestas teorias ainda não possui um caráter jurídico-privatista de causa contratual pura, mas de causa filosófica que fundamenta a comutatividade da relação entre soberano e súditos. O vínculo jurídico se fundamentava nas relações bilaterais e de prestações comutativas, mas não existia ainda uma distinção entre causa próxima e causa remota para a tributação;

iii) A teoria do imposto-seguro cinge-se a uma visão de que o tributo insere-se em um Estado com funções mínimas e que o único benefício real que este pode proporcionar é a própria segurança³⁸⁴. Desse modo, a teoria tributária surge como um critério de contenção das funções do Estado e de sua intromissão na economia, caracterizando como válidas tão somente as tarefas realizadas com o objetivo de assegurar a paz e a tranquilidade social.

Outra característica da teoria do imposto, como preço da segurança, está no deslocamento do problema da justiça geral para o plano individual, em que todos os contribuintes passam a ser considerados como uma espécie de consumidores. O

³⁸³ Cf. VASQUES, Sérgio. O Princípio da Equivalência como critério de Igualdade Tributária. Coimbra: Almedina, 2008, p. 253.

³⁸⁴ Sérgio Vasques apresenta uma extensiva listagem de autores filiados a esta escola, dentre os quais se destacam: JOHN RAMSAY McCULLOCH (1852) *Principles of Political Economy and Taxation*; LOUIS-ADOLPHE THIERS (1848) *De La Propriété*; JEAN BAPTISTE SAY (1841) *Traité d'Économie Politique e Cours Complet d'Économie Politique*; M. MICHAUD (1885) *L'Impôt*; HENRY BAUDRILLART (1878) *Manuel d'Économie Politique*; ANSELME BATBIE (1866) *Nouveau Cours d'Économie Politique*; KARL VAN HOCK (1863) *Die öffentiliche Abgaben und Schulden*; WILLIAN SARGANT (1862) *An Undiscriminating Income Tax Reconsidered in Journal of the Statistical Society*, vol. XXV, 341; JOSEPH GARNIER (1862) *Traité de Finances*; MICHEL-GUSTAVE DU PUYNODE (1853) *De La Monnaie, Du Crédit et de l'Impôt*; EMILE DE GIRARDIN (1852) *L'Impôt*; CHARLES BABBAGE (1851) *Thoughts on the Principles of Taxation with reference to a property Tax and its Exceptions*; LUDWIG VON JAKOB (1837) *Die Staatsfinanzwissenschaft*; JOHAN LOTZ (1837) *Handbuch des Staatswirtschaftslehre*; KARL MURHARD (1834) *Theorie und Politik der Besteuerung*; FRIEDRICH K. FULDA (1827) *Handbuch der Finanzwissenschaft*; ALOIS VON KREMER (1821) *Darstellung des Steuerwesens – Ein Versuch*; KARL HEINRICH KREHL (1816) *Das Steuersystem nach den Grundsätzen des Staatsrechts und der Staatswirtschaft*. Na Itália defenderam esta tese, do imposto-seguro, os seguintes autores: ANTONNIO SCIOLOGOJA (1844) *Lês Principes de L'Économie Sociale*; GIUSEPPE DELLA VALLE (1836) *Saggio sulla Spesa Privata e Publica*; SALVATORE SCUDERI (1827) *Principii di Civile Economia*; FRANCESCO FUOCO (1825-27) *Saggi Economici*; I. SANFILIPPO (1824) *Sposizione dei Principii di Economia Política*. Veja-se em: VASQUES, Sérgio. O Princípio da Equivalência como critério de Igualdade Tributária. Coimbra: Almedina, 2008, p. 261.

princípio do benefício passa a ser considerado como uma espécie de pagamento pelo uso de serviços públicos escolhidos por agentes privados em regime de mercado³⁸⁵.

Posteriormente, as revoluções burguesas de 1848 irão realizar um giro conservador no entendimento do princípio do benefício e na tese do imposto como seguro. O surgimento do *Estado-gendarme* irá dar uma noção autoritária ao sentido de que o Estado possui como função realizar a paz social, entendida como sendo a proteção da classe dos proprietários e a manutenção do *status quo*³⁸⁶. Esse entendimento se torna mais radical no pensamento de *Girardin*, ao afirmar que o imposto é o prêmio que os proprietários pagam para se protegerem do risco de uma revolução proletária.

Como bem recorda *Sérgio Vasques*, o pensamento liberal passou por uma transformação radical, de uma ideia transformadora, detentora de um programa de reforma social, passou-se a uma concepção conservadora, desconfiada das reivindicações sociais e dos programas de transformação social.

i) *Teoria do benefício (benefit theory)*: trata-se do entendimento de que os contribuintes devem receber um benefício dos serviços públicos proporcional ou igual ao custo dos impostos³⁸⁷. Essa teoria é também conhecida como teoria da *retribuição* ou da *contraprestação*. É uma concepção de difícil sustentação teórica, visto que não há como provar a relação entre os serviços públicos e os benefícios que cada contribuinte recebe³⁸⁸. Não há ainda, como relata *Sérgio Vasques*, como: “(...) distinguir com rigor entre o plano da fundamentação política do imposto e o

³⁸⁵ Cf. VASQUES, Sérgio. O Princípio da Equivalência como critério de Igualdade Tributária. Coimbra: Almedina, 2008, p. 261.

³⁸⁶ Cf. VASQUES, Sérgio. O Princípio da Equivalência como critério de Igualdade Tributária. Coimbra: Almedina, 2008, p. 264.

³⁸⁷ Cf. EINAUDI, Luigi. Principios de Hacienda Publica. Madrid: Aguilar, 1962, p. 89.

³⁸⁸ *Sérgio Vazques* inclui na *teoria do benefício* um grupo maior de autores: “o princípio do benefício constituiu, portanto, um instrumento decisivo na legitimação do poder de cobrar impostos e no alargamento a toda a sociedade do dever de os pagar. Desde os primeiros avanços do Estado Fiscal, entre os séculos catorze e quinze, até as vésperas do liberalismo no século dezoito, o princípio do benefício constituiu um dos mais importantes lugares-comuns no estudo e discussão da fiscalidade. Encontramo-lo na doutrina italiana dos séculos quinze a dezasseis, em autores como Diomedes Carafa (1406-87) ou Matteo Palmiere (1405-75); em teorizadores do Estado como Jean Bodin (1530-96) ou Thomas Hobbes (1588-1679); na aritmética política inglesa de William Petty (1623-87) e Charles Davenant (1656-1714); nos cameralistas germânicos como Jakob Bornitz (1560?-1625) ou Samuel Pufendorf (1623-94); nos fisiocratas franceses como Marquês de Mitebau (1715-89) e Dupont de Nemours (1739-1817), e noutros ainda insusceptíveis de classificação como Locke, Bentham e Montesquieu”; ver In: VASQUES, Sérgio. O Princípio da Equivalência como critério de Igualdade Tributária. Coimbra: Almedina, 2008, p. 254.

plano da sua repartição, surgindo ambos os problemas confundidos na discussão em torno do imposto justo. Considera-se que o imposto justo é o imposto fundado no benefício que o soberano presta à comunidade"³⁸⁹. Como bem observa o autor, ainda nesta fase a fundamentação da fiscalidade não encontra uma fundamentação autônoma, estando ligada a considerações de ordem religiosa, política, moral, econômica ou filosóficas³⁹⁰. Os próprios autores que escreviam sobre o tema não eram juristas, mas humanistas que transitavam por diversas áreas do saber e que tentavam orientar a ação do Estado, para que as *razões de Estado* fossem os mais racionais possíveis. O segundo grande problema da *teoria do benefício* está na noção de repartição dos encargos segundo um critério claro e razoável. Este foi buscado na doutrina, com a utilização das ideias de igualdade, de capacidade econômica e, posteriormente, de capacidade contributiva.

Por fim, *Paul Leroy-Beaulieu*, já em 1892, irá esclarecer de modo inquestionável a impossibilidade da relação direta entre os tributos pagos e a fruição de benefícios individuais, visto que muitas vezes os impostos são formas de financiamento de dívidas contraídas em gerações pretéritas. Os tributos são exigências das finanças públicas para pagamento dos acertos e das loucuras fiscais dos governantes atuais e passados e não apenas a retribuição por um serviço auferido imediatamente³⁹¹.

Para o autor, pensar a tributação tão somente no quadro de uma teoria de retribuição pelo preço dos serviços prestados ou pela troca implicaria, em último caso, em renegar as dívidas contraídas pelo Estado (*théorie de la répudiation des dettes nationales*). Para *Paul Leroy-Beaulieu*, as finanças públicas nacionais devem

³⁸⁹ Cf. VASQUES, Sérgio. O Princípio da Equivalência como critério de Igualdade Tributária. Coimbra: Almedina, 2008, p. 253.

³⁹⁰ Sobre uma obra seminal para a doutrina portuguesa, encontramos: PACHECO, Frei Pantaleão Rodrigues, 1650. Tratado da justa exacção do tributo [Tractatus de justa exactione tributi]. Ms. Biblioteca Nacional. Trad. Portuguesa in: AMZALAK, Moses B. Frei Pantaleão Rodrigues Pacheco e o seu "Tratado da justa exacção do tributo". Lisboa: ed. do autor, 1957, 63-127, Trad. de Miguel Pinto de Meneses.

³⁹¹ Cf. muito bem explicou *Paul Leroy-Beaulieu*: "Tout membre des nations civilisées contemporaines n'acquiesce pas seulement, en payant l'impôt, Le prix qu'il reçoit actuellement de l'État ni même la restitution des avances utiles qui ont été faites par les générations antérieures: Il contribue aussie à sa part dans les charges que la folie et les erreurs soit de ses contemporaines, soit de ses prédécesseurs, ont fait peser sur la nation"; ver in LEROY-BEAULIEU, Paul. Traité de la Scienca des Finances. Tome Premier. Paris: Guilhaumin, 1892, p. 114.

ser pensadas sob o *princípio da solidariedade nacional entre gerações* e da responsabilidade perpétua pelas dívidas geradas. Deste modo, cada geração é responsável não somente pelas dívidas contraídas por si, mas também pelas dívidas deixadas pelas gerações anteriores. O tributo seria a contraprestação pelo fato do indivíduo pertencer e auferir os benefícios da vida nacional em todos os seus aspectos (morais, intelectuais, culturais e de serviços públicos)³⁹².

Poder-se-ia dizer com propriedade que os impostos são o preço que pagamos pelas escolhas, bem como, pelos erros e acertos dos governos atuais e de nossos antepassados.

Em sentido contrário encontraremos a *teoria da distribuição dos encargos públicos*, que foi defendida pelos juristas franceses *Lafarrière* e *Waline* ao defenderem que os tributos são derivados da solidariedade social. Dado que a solidariedade social sustenta o tecido social, então a tributação é a forma de financiamento realizada pelos membros da sociedade. *Deste modo, a forma de repartição dos encargos se realiza por meio da capacidade econômica do indivíduo em contribuir para o sustento dos gastos sociais*. Assim, para *Griziotti*, os contribuintes recebem benefícios gerais e particulares em razão de sua capacidade econômica.

A necessidade prematura de formação e financiamento fiscal do Estado nacional português, submetido a pressões de todas as ordens³⁹³, de um lado os mouros e de outro o império espanhol, implicou no surgimento precoce de uma vasta literatura financista de origem lusa, ainda inexplorada pela doutrina nacional e que muito antecipou sua época e prognosticou soluções avante de seu tempo. Se formos verificar com cuidado, essa literatura ainda se encontra absolutamente inexplorada em sua riqueza e originalidade, chamando a atenção a quantidade de obras publicadas e a qualidade dos escritos³⁹⁴.

³⁹² Cf. LEROY-BEAULIEU, Paul. *Traité de la Sciencia des Finances*. Tome Premier. Paris: Guilhaumin, 1892, p. 114.

³⁹³ CF. GODINHO, Vitorino Magalhães. *Ensaaios*, vol. II, Sobre História de Portugal. Lisboa, Sá da Costa, 1968.

³⁹⁴ Cf. Abreu, Domingos Manuel Pereira de, *Questões de finanças*, Coimbra. O Instituto, Vol. XXVII. 1880. pp 1-14; 49-54; 97-110. AIRES, Cristóvão, *Equidade nos novos impostos: os serviços e as despesas do exército*. Discursos proferidos na Câmara dos Senhores Deputados, Lisboa. Imprensa Nacional. 1892. ALBANO, Agostinho. *Alegoria por fim desenvolvida em benefício da causa pública e progresso da Fazenda*, Lisboa. Régia Tipografia Silviana. 1822. ALMEIDA, António José Pedroso de,

3.2.1.2. Concepção jurídico-obrigacional do tributo

Diversos autores tentarão fundamentar o conceito de tributo em uma noção *contratualista*. Esta teoria tem suas origens no período correspondente ao início do século XX³⁹⁵. Essa teoria pressupõe que o Direito Tributário por tratar de obrigações

Teoria da administração da fazenda, Lisboa. Tipografia Carvalhense. 1834. IV. ALMEIDA, Lourenço de, A política e as finanças, Lisboa. Lallemand Frères Tipógrafos. 1870. AMORIM, Joaquim da Rocha e Cunha, Estudos sobre o imposto, Coimbra. O Instituto, Vol. XXX (Julho 1882-Junho 1883). 1882. pp 97-109; 145-151; 289-301; 338-343; 385-393; 453-465; 481-488. BARROS, Henrique de, Relatório sobre o estudo de Fazenda Pública Apresentado às Cortes em Janeiro de 1880, Lisboa, 1880. CABREIRA, Tomás. O problema tributário português, Lisboa. Imprensa Libânio da Silva. 1916. 2 vols. Carqueja Bento, O Futuro de Portugal, Porto, 1920. CARQUEJA, Bento de Sousa, O Imposto e a riqueza pública em Portugal: dissertação, Porto. Tipografia do Comércio do Porto. 1898. CARVALHO, Mariano Cirilo de, Reorganização das finanças portuguesas. Relatório e propostas de lei, Lisboa. Tipografia Grilo. 1887. COELHO, João Baptista Ribeiro, Ensaio sobre a teoria do imposto, Coimbra. O Instituto, Vol. XXXVI (Julho 1888-Junho 1889). 1888. CORDEIRO, Joaquim António da Silva, Sistemas sobre a base do imposto, Coimbra. O Instituto, Vol. XXXI (Junho-Dezembro). 1883. pp 165-177; 209-227. CORREIA, Francisco António, Elementos de Direito Fiscal, Lisboa, 1913. DUARTE, Manuel. Estatística das Contribuições e Impostos. Liquidação e Cobrança nas Gerências de 1922-23 a 1924-25, M. das Finanças, Lisboa, 1927. FALCÃO, José M. da Silva, Acerca da medida da progressividade do imposto sobre o FÁRIA, Alberto Carlos Cerqueira de, Esclarecimentos sobre o estado das finanças de Portugal, Coimbra. Imprensa da Universidade. 1838. FERREIRA, Eduardo Paz, As Finanças Regionais, Lisboa, 1985. FORTUNA, Vasco Nunes Pereira, Teoria racionométrica da repartição do imposto, Lisboa. Oficina Gráfica de Ramos Afonso & Moita. 1949. GRACIAS, José António Ismael, O Imposto e o Regime Tributário da Índia portuguesa, Nova Goa. Imprensa Nacional. 1898. VI. LIMA, António Augusto Pires de, Reforma do imposto e outros meios de simplificação e aperfeiçoamento da vida económica dos estados, Coimbra. Imprensa da Universidade. 1901. LUXAN MELENDEZ, Santiago de, El control de la hacienda desde el poder central: la junta de hacienda de Portugal 1602-1608+ 1602- 1608+/ Santiago de Luxan Melendez. - Porto: Revista da Faculdade de Letras, 1992. - p. 119-135; Separata da Revista da Faculdade de Letras, II Serie, vol. IX, 1992. MARTINS, Manuel, Dissertação académica feita para a cadeira de finanças. Tema: o imposto, Coimbra. Imprensa da Universidade. 1879. MATA, Maria Eugénia et VALÉRIO, Nuno, Normas de Direito Financeiro nas Constituições Portuguesas, in Revista de História Económica Social, nº 3, 1974. MELO, António Maria de Fontes Pereira de. Discursos acerca dos Impostos de Consumo, Lisboa, 1867. MELO, Lopo Vaz de Sampaio e, Finanças I. Teoria do imposto, Coimbra. Imprensa da Universidade. 1867. MIRANDA, Francisco Luís Coutinho de, A cruz do imposto, apreciação das medidas da Fazenda com relação aos actos do governo e ao estado geral do país, Lisboa. Imprensa de Joaquim Germano de Sousa Neves. 1869. MOREIRA, João Pinto, Breves estudos sobre o imposto, Porto. Imprensa Portuguesa. 1869. MOREIRA, Virgílio, Duplicação de tributação, Lisboa. Revista de Economia, Vol. I, fasc. 4 (Dezembro). 1948. pp 230-232. PINHEIRO, Magda de Avelar, Reflexões sobre a História das Finanças Públicas Portuguesas no séc. XIX, in Ler História, nº 11 (1987), pp. 47-75. QUEIRÓS, Tomé José de Barros. Apontamentos para o estudo do imposto proporcional e progressivo (extracto), Lisboa. Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Vol. 1, nº 3 e 4 (Julho-Dezembro). 1917. pp 261-271. SILVA, Fernando Emídio da, O regime tributário das colônias portuguesas, Lisboa. Tipografia Universal, 1906.

³⁹⁵ Sobre origens anteriores veja-se, por exemplo, o texto de: "A tax is a payment, exacted by authority, from part of the community, for the benefit of the whole. From whom, and in what proportion such payment shall be required, and to what uses it shall be applied, those only are to judge to whom government is intrusted. In the British dominions taxes are apportioned, levied, and appropriated by the states assembled in parliament. Of every empire all the subordinate communities are liable to taxation, because they all share the benefits of government, and, therefore, ought all to furnish their proportion of the expense"; ver in Johnson, Samuel. Taxation no Tyranny - an answer to the resolutions

tributárias deveria estar submetido aos princípios gerais aplicáveis às obrigações e, portanto, deveria sujeitar-se ao direito privado em sua plenitude. Denominada de teoria do primado do direito civil sobre o direito tributário.

A teoria obrigacional do tributo parte do entendimento do conceito do tributo como objeto de uma relação obrigacional criada por lei³⁹⁶. Esse entendimento partia da constatação de que o vínculo obrigacional se firmava entre dois sujeitos (credor e devedor) e os tributos possuíam igualmente uma fonte ou uma causa derivada da lei, especialmente do fato gerador que dava origem ao nascimento da obrigação tributária. Essa teoria influenciou sobremaneira o Direito nacional, especialmente *Rubens Gomes de Souza e Amílcar de Araújo Falcão* e o novo Código Tributário.

Infelizmente, conforme *Ricardo Lôbo Tôrres*, essa teoria afastava o fenômeno tributário de seus fundamentos constitucionais, reduzindo-o ao campo da legislação ordinária e às figuras de direito privado, numa limitação à ideia de vínculo obrigacional³⁹⁷.

A ideia *contratualista* do tributo tem seus fundamentos políticos e econômicos na ideia de benefício, ou seja, o cidadão paga tributos na proporção dos benefícios que auferem com a existência de um governo. Boa parte dessa concepção pode ser encontrada em *Grotius, Pufendorf, Hobbes, Locke, Rousseau e Adam Smith*³⁹⁸.

3.2.1.2.3 Teoria causalista do tributo

A teoria da causa dos tributos se situa no âmbito das escolas que tentaram entender o fenômeno tributário por meio da compreensão da obrigação tributária. Existem duas ordens de entendimento do conceito de causa: filosófico e jurídico. A teoria filosófica da causa encontrou evidência na doutrina medieval, por meio da recepção da filosofia aristotélico-tomista.

and address of the American Congress. The Works of Samuel Johnson," published by Pafraets & Company, Troy, New York, 1913; volume 14, pages 93-144.

³⁹⁶ Cf. TÔRRES, Ricardo Lôbo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 233.

³⁹⁷ Cf. TÔRRES, Ricardo Lôbo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 234.

³⁹⁸ Cf. NAGEL, Thomas et Murphy, Liam. O mito da propriedade. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 22.

Essa teoria parte da noção de *causa final*, ou seja, de fato constitutivo ou fato gerador da obrigação tributária. No entender de *São Tomás de Aquino*, os tributos criados somente no interesse pessoal do príncipe não obrigam, tal como as leis que ofendem à exigência do bem-comum. Assim, o soberano somente pode exigir o que for indispensável ao bem-comum, retirando a legitimidade dos tributos criados para o interesse exclusivo dos governantes.

Tal entendimento foi consagrado na teoria da causa legítima dos tributos defendida por *Garsia Mastrillo*, no Tratado "*de magistratibus eorum império et iurisdicione*", em Veneza, em 1667 ("*collecta dicitur quae eex justa causa impositur pro expensis*")³⁹⁹. A causa justa passa a ser entendida como elemento nuclear na constituição dos tributos e como elemento de controle e limitação ao poder de tributar dos soberanos. Defendeu *Leitão de Lima*, em 1759, em sua obra *Comentários aos artigos das sisas*, que o príncipe não poderia estabelecer novas sisas sem a presença de uma "*justíssima causa*" e, se este, porventura, criasse tributos sem causa, os súditos poderiam resistir aos mesmos, desde que tal resistência não implicasse em revolta, sedição ou perturbação da ordem pública⁴⁰⁰.

A *teoria causalista dos tributos* foi questionada quando da centralização do poder a superar o modelo medieval de distribuição do poder, desse modo, o problema da causa foi transposto para o plano abstrato do poder de tributar e das limitações ao poder fiscal⁴⁰¹. Raros serão os autores que irão desenvolver um questionamento fundamental à teoria da causa, visto que esta passou a ser aceita pela maioria dos jurisconsultos, moralistas e políticos da época. Uma renovação fundamental da teoria da causa vai ser apresentada pela *Escola de Pavia* e de *Nápoles*.

A *Escola de Pavia*, por meio de *Benvenuto Griziotti*⁴⁰² e *Oreste Ranelletti*⁴⁰³, fundador da *Escola de Nápoles*, irá defender a *teoria causalista do tributo* ou *teoria da causa impositiva* ao afirmar que a tributação legitima-se não apenas no poder soberano do Estado, mas na vantagem que proporciona a cada indivíduo⁴⁰⁴, ou seja,

³⁹⁹ Cf. MARTÍNEZ, Pedro Soares. Manual de Direito Fiscal. Coimbra: Almedina, 1983, p. 184.

⁴⁰⁰ *Idem ibidem*.

⁴⁰¹ *Idem ibidem*.

⁴⁰² Cf. GRIZIOTTI, Benvenuto. Principios de ciencia de las finanzas. Buenos Aires: Depalma, 1959.

⁴⁰³ Cf. RANELLETI, Oreste. Istituzioni di Diritto Pubblico. Milão: Giuffrè, 1ªed, 1948.

⁴⁰⁴ Segundo *Perez De Ayala e Eusebio Gonzalez*: "... *Griziotti, que fue el que perfeccionó decisivamente el primitivo concepto de „causa” que elaborase Raneletti, se situo inicialmente afirmando que la causa*

a causa do tributo está na ação do Estado de proporcionar serviços que aumentam a atividade econômica e melhoram a vida dos contribuintes⁴⁰⁵. O direito à tributação decorre da criação de benefícios gerais e específicos para os indivíduos⁴⁰⁶.

Para *Oreste Raneletti* a causa última dos impostos está na transformação dos tributos em serviços destinados à satisfação dos interesses públicos, contudo o autor reconheceu a impossibilidade de se determinar em concreto a medida que individualmente cada contribuinte deveria colaborar para suportar os encargos devidos⁴⁰⁷. No entender do autor haverá uma contraprestação do Estado à sociedade pelos impostos pagos, mas não uma contraprestação do Estado a cada contribuinte individualmente considerado. *Raneletti* provoca uma mudança da *causa da obrigação tributária* da verificação das vantagens individuais para a posse de riqueza (*capacidade contributiva*)⁴⁰⁸.

Raneletti irá proceder outra mudança substancial no modelo de pensamento medieval sobre o problema da causa, ao incorporar as inovações dos sistemas financeiros modernos, tais como: a extrafiscalidade dos tributos, a progressividade, a discriminação da origem da renda, as ficções e presunções de renda, entre outras. Todas essas inovações demonstrarão que o Estado deve realizar uma

de la obligación tributaria ha de encontrarse en la participación del contribuyente en las ventajas generales y particulares que derivan de la actividad y de la existencia misma del Estado, y posteriormente, influido por Jarach, rectificó en parte diciendo que la causa es la capacidad contributiva en cuanto síntoma de aquella participación. Con todo, como al enjuiciar la obra de Griziotti y sus seguidores las valoraciones han sólido seguir derroteros extremos. No estará de más resumir aquí de forma muy breve, una posición de equilibrio respecto a la obra del ilustre autor, que empieza a abrirse paso en la doctrina..."; ver in DE AYALA, Perez e GONZALEZ, Eusebio. Curso de Derecho Tributario, p. 174.

⁴⁰⁵ Para uma revisão bibliográfica sobre a *teoria causalista do tributo* vejam-se os seguintes autores: GIANNINI A.D.. Il rapporto giuridico d'imposta. 1937; PUGLIESE, M. Istituzione di Diritto Finanziario. Padova, 1937; RANELLETTI, O. Diritto finanziario italiano; TESORO, G. Principii di diritto tributario, Bari, 1938. ALLORIO, E. Diritto processuale triburario; BUHLER, O. La causa giuridica nel diritto tributario tedesco. Rivista di diritto tributario tedesco. 1939. BLUMENSTEIN, E. La causa nel diritto tributatio svizzero. Rivista di diritto finaziario e scienza della finanze, 1939; BOMPANI, V. Contributo alla teoria Del rapporto giuridico d'imposta. Jus III, 1942; GORINI, B. La causa giuridica dell'obbligazione tributaria. Rivista Italiana di diritto finanziaria, 4-5, 1940; DI PAOLO, G. La causa giuridica dell'imposta nello Sttato fascista. Riv. Di pol Economica. VI, 1936. Nuove considerazione sulla causa giur. dell'imp. ecc., ivi, XII, 1936. Tributi, I, 1939; MEZZACAPO, La causa giuridica dell'obbligazione ttributaria. Bibl. Della Corte dei Conti in s. g. 1942; BERLIRI, L. V. La giusta imposta, Roma, 1945. POMINI, Renzo. La 'causa impositionis' nello svolgimento Storico della Dottrina Finanziaria, Giuffrè: Milano, 1951.

⁴⁰⁶ Cf. VANONI, Ezio. Natureza e interpretação das leis tributárias. Rio de Janeiro: Financeiras, 1932.

⁴⁰⁷ Cf. MARTÍNEZ, Pedro Soares. Manual de Direito Fiscal. Coimbra: Almedina, 1983, p. 184.

⁴⁰⁸ Cf. MARTÍNEZ, Pedro Soares. Manual de Direito Fiscal. Coimbra: Almedina, 1983, p. 185.

contraprestação à sociedade e não diretamente a cada contribuinte. Poderíamos inclusive acrescentar a este aspecto as modernas tarefas do Estado Democrático de realização de objetivos da justiça social, que inexistiam nos tipos de Estados anteriores, tais como: a proteção de grupos sociais, a redistribuição de renda, o combate aos desequilíbrios regionais, entre outros.

A *Escola de Pavia* possuiu como expoentes, além de seu fundador, *Benvenuto Griziotti*, os seguintes juristas: *Francesco D'Alessio*⁴⁰⁹, *Gustavo Ingresso*⁴¹⁰ e *Romanelli Grimaldi*⁴¹¹.

Griziotti irá defender um sincretismo entre os estudos de Direito e Economia, enquanto que *Ranelletti* irá propor uma análise distinta, advogando um distanciamento das preocupações econômicas⁴¹². Para este último o fenômeno financeiro deveria ser analisado de um ponto de vista jurídico, à parte de considerações econômicas deste fato⁴¹³.

Para *Griziotti*, a determinação da causa dos impostos decorre dos elementos objetivos da capacidade contributiva, tais como: a participação em uma sociedade política, econômica e social e não em seus elementos subjetivos. Para o autor, as vantagens da causa dos impostos devem ser verificadas individualmente e não apenas nos benefícios gerais oferecidos pelo Estado a toda a sociedade⁴¹⁴.

Para *Morselli*, a causa do tributo se caracteriza como uma justificação do direito expresso na lei e a medida de cada singular obrigação concreta, expressa na *ratio legis*⁴¹⁵. A teoria da causa surge na doutrina italiana como uma forma de estabelecer limites racionais ao poder do Estado em criar tributos e de garantir uma determinada sistematicidade ao caos normativo que imperava na vida jurídica nacional.

⁴⁰⁹ *Francesco D'Alessio* escreveu o livro *Corso di Diritto Finanziario* (1937).

⁴¹⁰ *Gustavo Ingresso* escreveu o livro *Diritto Finanziario* (1954).

⁴¹¹ *Romanelli Grimaldi* proferiu uma famosa lecture denominada "*Metodologia del Diritto Finanziario*", publicada na *Rassegna di Diritto Pubblico* (1960).

⁴¹² Cf. EINAUDI, Luigi. The Pavia and Milan Schools of Tax Law and their Relationship In AMATUCCI, Andrea; GONZALEZ, Eusebio et TRZASKALIK, Christoph *International Tax Law*. Kluwer Law International. P. 16-22.

⁴¹³ Cf. ABBAMONTE, Giuseppe. The Testing and Analysis of Ranelletti's Methodology. *International Tax Law*. Kluwer Law International. P. 09 a 15.

⁴¹⁴ Cf. MARTÍNEZ, Pedro Soares. *Manual de Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina, 1983, p. 186.

⁴¹⁵ Cf. MORSELLI, Emanuele. *Corso di Scienza della Finanza Pubblica*. Vol. Primo, Padova: CEDAM, 1949, p. 133.

O individualismo da *teoria causalista* foi ressaltado pelo fato de esquecer o dever geral de solidariedade que deve embasar o dever fundamental de pagar tributos como um ato de solidariedade social. Para *Franscesco Moschetti*, o princípio da causa poderia atenuar esta ênfase individualista com o recurso ao artigo 43 da Constituição Italiana, que fundamenta o princípio da capacidade contributiva que se constitui no fundamento para o dever solidário de dever de pagar tributos⁴¹⁶ ("*todos são obrigados a concorrer para o custeio das despesas públicas na razão da sua capacidade contributiva*"). Para *Moschetti* este dispositivo constitucional garante um fundamento de solidariedade para o dever de pagar tributos⁴¹⁷. Estes autores irão diferenciar a causa indireta ou mediata, ou seja, as vantagens que o contribuinte usufrui de uma esfera pública organizada da causa última ou imeditata (capacidade contributiva).

Segundo *Manuel de Juano*, a causa do imposto deve ser entendida no quadro geral da compreensão de que o Direito Tributário não escapa da teoria geral do Direito e apesar de seus institutos diferirem daqueles próprios ao Direito Privado, aqueles estão sujeitos as mesmas regras comuns, inclusive aquelas que regem as obrigações privadas e tributárias. O autor recorda, portanto, que a autonomia do Direito Tributário somente existe no quadro geral de uma teoria geral do Direito, especialmente, quanto ao regramento das obrigações em geral⁴¹⁸. Desse modo, afirma o autor que:

*"... pero ya podemos adelantar que es la capacidad contributiva donde debe verse la causa jurídica del hecho imponible, y no en el goce que los individuos obtengan de los servicios públicos que presta el Estado ni en la armonía o bienestar general de la colectividad, que sólo son la causa mediata de la tributación en cuanto ésta allega al erario los medios para satisfacer los gastos públicos que la actividad financiera del Estado originen."*⁴¹⁹

⁴¹⁶ Cf. PONTES, Helenilson Cunha. Causa dos tributos. Publicado no jornal O Liberal, de 09.07.2002 e disponível em <http://mx.geocities.com/profpito/causa.html>, acesso em 24.11.08, às 14 horas.

⁴¹⁷ Cf. PONTES, Helenilson Cunha. Causa dos tributos. Publicado no jornal O Liberal, de 09.07.2002 e disponível em <http://mx.geocities.com/profpito/causa.html>, acesso em 24.11.08, às 14 horas.

⁴¹⁸ Cf. JUANO, Manuel de. Curso de Finanzas e y Derecho Tributario. Tomo I, Parte General. Rosario: Molachino, 1969, p. 244.

⁴¹⁹ Cf. JUANO, Manuel de. Curso de Finanzas e y Derecho Tributario. Tomo I, Parte General. Rosario: Molachino, 1969, p. 278.

Tal entendimento foi inclusive adotado por *Grizziotti e Ranelletti*, ao entender sobre a *causa dupla da obrigação impositiva* como: uma geral na participação das vantagens da atividade do Estado e outra particular, a posse de determinada renda. Posteriormente, *Grizziotti* irá aceitar a tese de que a *causa próxima* dos impostos é a capacidade contributiva, como melhor representação do fato imponível e do dever de repartir os encargos fiscais⁴²⁰.

Para *Dino Jarach*, a causa última da obrigação de pagar tributos deve ser buscada no pressuposto do fato de que se se paga imposto é porque esta imposição está prevista em lei, de tal modo que para outros autores é no poder de império do Estado que deve ser buscada a causa dos impostos⁴²¹. A causa técnico-jurídica deve ser buscada por sua vez, no conceito de capacidade contributiva.

Para outros autores, contudo, a causa jurídica do tributo não pode ser verificada no pressuposto de fato (*presupuesto de hecho*) previsto na lei, nem tampouco na afirmação que determinado tributo deve ser pago porque a lei assim o determina, com vista à satisfação dos interesses de arrecadação do Estado. Dessa forma, como leciona *Tulio Rosembuj*⁴²², para a caracterização do tributo não basta a mera menção a coação soberana do Estado, assim:

*"Todo cuanto el elemento de la coacción no esclarece, se aclara apenas se piensa que el tributo es instrumento de la autoridad política para gravar manifestaciones de capacidad contributiva."*⁴²³

A identidade entre a causa do tributo e o princípio da capacidade contributiva decorre, portanto, da noção de que o tributo não pode ser instituído de modo arbitrário ou como uma manifestação caótica do poder. A fundamentação ético-jurídica dos tributos deve ser encontrada em um critério racional sobre a exigência do dever de pagar tributos.

No entender de *Dino Jarach*:

⁴²⁰ Cf. JARACH, Dino. O fato imponível. São Paulo: RT, 1989, p.109.

⁴²¹ Cf. JARACH, Dino. O fato imponível. São Paulo: RT, 1989, p.100.

⁴²² Cf. ROSEMBUJ, Tulio. Que Son Los Impuestos. Barcelona: Biblioteca De Divulgacion Econômica. 1977.

⁴²³ _____

"Temos sustentado em outras ocasiões, e repetimos, que a capacidade contributiva constitui o que, com a extensão de um conceito já elaborado e usado no directo privado, ainda que, todavia, matéria de discussões e divergencias, poder-se-ia titular causa jurídica de imposto. Usando este termo não atribuímos ao conceito de capacidade contributiva um relevo que não teria de outra maneira, negando a extensão do conceito da causa ao imposto, não se pode negar que a capacidade contributiva seja princípio próprio do imposto, do qual deriva a característica do fato imponible, isto é, sua natureza econômica.

Somente a exigencia de dar uma sistematização dogmática aos conceitos que se definem e a identidade de posição lógica entre conceito de causa jurídica no direito privado e no direito administrativo e o conceito de capacidade contributiva, como assim mesmo, o de contraprestação de serviço e de vantagem derivada do gasto público, que são os princípios próprios da taxa e da contribuição, nos induzem a estender o conceito de causa ao direito tributário"⁴²⁴

O princípio da capacidade contributiva será, dessa forma, identificado, segundo o tributarista argentino *Manuel de Juano*, com a causa do tributo:

"La causa de la obligación tributaria, como enseñara Pugliese y con él la doctrina moderna financiera es, a nuestro juicio, la capacidad contributiva, o sea la capacidad económica de quien posee bienes o riqueza para el tributo, vale decir, la aptitud o potenciabilidad económica del individuo sometido a la soberanía de un Estado para contribuir al pago de los gastos públicos."⁴²⁵

Os fatos jurídicos econômicos é que seriam a manifestação e representação mas clara da capacidade econômica. Esta abordagem irá caracterizar a capacidade contributiva como "*causa objetiva dos tributos*" (*causa objetiva de la imposición*)⁴²⁶.

⁴²⁴ Cf. JARACH, Dino. O fato imponible. Teoria Geral do Direito Tributário Substantivo. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989, p. 105-106.

⁴²⁵ Cf. JUANO, Manuel de. Curso de Finanzas e y Derecho Tributario. Tomo I, Parte General. Rosario: Molachino, 1969, p. 278.

⁴²⁶ Cf. JARACH, Dino. El Hecho Imponible, 3ª edição, Buenos Aires: Abeledo-Perrot, p.85.

Nos países cuja Constituição juridicizou o "princípio da capacidade contributiva" convertendo-o em regra jurídica constitucional, o legislador está juridicamente obrigado a escolher para a composição da hipótese de incidência das regras jurídicas tributárias, fatos que sejam signos presuntivos de renda ou capital acima do mínimo dispensável⁴²⁷.

No entender de *Morselli*, contudo, a causa ético-jurídica é capaz de fundamentar genericamente o poder de pagar tributos, mas é incapaz de fundamentar concretamente a formação do crédito tributário⁴²⁸.

Outra ordem de crítica foi no sentido da desnecessidade de se questionar o conceito de causa do tributo se o problema foi deslocado para a capacidade contributiva e a adequação dos elementos da norma tributária (hipótese de incidência, base de cálculo, alíquota, entre outros). Originalmente, o conceito de causa foi identificado com o princípio da capacidade contributiva e, logo, o problema passou a ser da correta aplicação deste e não mais de considerações sobre a causa. Deste modo, muito mais produtivo e correto seria o questionamento da adequação normativa e não da causa do tributo vinculada ao cumprimento do dever de suportar os ônus públicos.

Dino Jarach, ao defender a ausência de importância para o problema da causa, sepultou o tema ao escrever que:

"Dispensamos de tratar a conexão entre o problema da natureza substancial do fato imponible e o problema da causa do imposto, porque disto já falamos retro. Já afirmamos, ademais, que a identificação da causa do imposto com o pressuposto de fato, quer dizer, com o fato imponible, equivale a repelir o conceito de causa, porque este conceito não cumpriria com a sua função característica, a

⁴²⁷ Cf. VALDÉS COSTA, Ramón. *Instituciones de Derecho Tributario*, Buenos Aires: Depalma, 1992, p. 370.

⁴²⁸ Segundo *Morselli*: "quest` ultima può avere l'importanza – e certamente deve averla – di causa etico-giuridica, da doversi ricercare «nei servizi pubblici generali e particolari che lo Stato presta e nella capacità individuale di questi ultimi di contribuire agli oneri pubblici», ma non può formare il fondamento giuridico per la determinazione del credito tributario. Come processo spiegativo e giustificativo del fenomeno d'imposta, le considerazioni intorno al principio di causa in quest'ultimo senso intesa, precedono la trattazione del «principio giuridico dell'imposta»; ver in MORSELLI, Emanuele. *Corso di Scienza della Finanza Pubblica*. Vol. Primo, Padova: CEDAM, 1949, p. 134.

*de representar a ponte lógica entre a vontade da lei e a situação de fato, das quais ao mesmo tempo deriva a relação jurídica*⁴²⁹.

A *teoria privatista da tributação* erra por não reconhecer a diferença de natureza entre a obrigação em Direito privado e a obrigação tributária, visto que, por exemplo, a obrigação em Direito civil funda-se na autonomia privada para a constituição de obrigações, enquanto que o Estado possui o direito de estabelecer o surgimento do enlace obrigacional, independentemente da vontade do contribuinte.

Dino Jarach irá estabelecer, dessa forma, uma ponte para o pensamento normativista ao afirmar que o Direito Tributário deve se ater às indagações sobre as normas jurídicas e não sobre os fundamentos político-filosóficos destas normas, de tal modo que as únicas razões ou justificativas que o jurista deva se preocupar são aquelas contidas nas próprias normas, de tal forma que toda a preocupação adicional será considerada extrajurídica⁴³⁰.

Outra crítica formulada por *Martínez* está no questionamento da possibilidade de definição rigorosa do conceito de *causa do imposto*, visto que os preceitos legais do Código Civil italiano não permitem a construção de um princípio geral aplicável a todas e quaisquer relações obrigacionais. Trata-se tão somente de uma construção dirigida aos atos de vinculação negocial, regulados pela autonomia da vontade⁴³¹.

3.2.1.2.4 Concepção jurídico-financeira do tributo

As relações entre direito tributário e financeiro são, ainda, demasiadamente confusas. Surgem no início do século XX, com *Enno Becker*, e derivaram diversas posições polêmicas.

Pode-se dizer que existam as seguintes posições:

a. *Subordinação do Direito Tributário ao Direito Financeiro*: essa posição, adotada antigamente, é atualmente ultrapassada;

429

⁴³⁰ Cf. JARACH, Dino. O fato imponible. São Paulo: RT, 1989, p. 112.

⁴³¹ Cf. MARTÍNEZ, Pedro Soares. Manual de Direito Fiscal. Coimbra: Almedina, 1983, p. 187.

b. Autonomia didática: por tratarem, através de princípios diversos, do fenômeno da receita tributária.

O Direito Tributário possui princípios de legitimação diversos do Direito Financeiro. Enquanto o Direito Financeiro aborda a receita tributária como fonte de recursos para o financiamento da esfera pública, o Direito Tributário trata da receita pública como relação de cidadania, como forma de realização de um dever fundamental e garantindo os direitos correspondentes.

A preocupação da concepção jurídico-financeira do tributo estará em como produzir um acréscimo de arrecadação e de como repartir o ônus fiscal entre os cidadãos. Para *Luigi Einaudi*⁴³², a repartição do imposto entre os indivíduos deve levar em consideração a igualdade na repartição dos encargos fiscais, visto que não se pode afirmar em uma república que os indivíduos devam ser tratados diferentemente. A igualdade deve ser entendida como uma repartição da quota de sacrifício que cada contribuinte deve arcar com o sustento das necessidades públicas.

A teoria *financeira*, conforme *Luigi Einaudi*, irá apreciar os diversos métodos de divisão deste encargo, especialmente:

i) *método da capitação:* trata-se da repartição do imposto de modo igual para todos os indivíduos (*por cabeça*). O problema desse método é que se ocorre a igualdade no encargo financeiro, não há a correspondente igualdade na distribuição econômica dos encargos, visto que os indivíduos não possuem a mesma condição econômica;

ii) *método do imposto proporcional:* nesse método os contribuintes são obrigados a pagar uma porcentagem da sua renda (p. ex. 10% da renda total). Deste modo, os contribuintes serão obrigados a pagar um valor diferente do ponto de vista financeiro e aproximadamente mais isonômico do ponto de vista econômico, visto que o sacrifício se tornará mais próximo da capacidade econômica de cada contribuinte. Para *Einaudi*, contudo, trata-se ainda de um método falho em repartir igualmente o sacrifício entre os indivíduos, visto que: "*si se parte de a premisa de que*

⁴³² Dentre as obras de *Luigi Einaudi* podemos destacar: *Lezioni di scienza delle finanze e diritto finanziario: anno scolastico 1903-1904* (1904); *Corso di scienza della finanza* (1916); *Il sistema tributario italiano* (1939); *Miti e paradossi della giustizia tributaria* (1940); *La terra e l'imposta* (1942); *Principi di scienza delle finanze* (1948) e *Saggi sul risparmio e l'imposta* (1965).

el sistema adoptado dea satisfacer al requisito de que los contribuintes sufran um sacrificio igualmente proporcional, hemos de responder negativamente, porque el sacrificio soportado por el contribuyente obtiene de su renta. cuanto mayor es la renta y más grande la masa de ventaja y utilidade que el contribuyente obtiene com ella, tanto menor es el sacrificio proporcional que sufrirá el contribuyente"⁴³³;

iii) *método progressivo*: trata-se do método que procede à tributação da renda em função de uma escala progressiva de alíquotas que na prática produzem uma escala progressiva de sacrifícios para quem possui uma renda maior. Desse modo, há uma maior diferenciação entre as unidades financeiras pagas, mas, por outro lado, uma maior igualdade no impacto do sacrifício na renda de cada um dos indivíduos⁴³⁴. Assim, por exemplo, a incidência de uma alíquota de 10% sobre a renda de quem possui 1000 unidades monetárias é maior do que a incidência de 10% sobre quem possui uma renda de 10.000 unidades.

O enfoque do Direito Financeiro é funcionalista: verifica a receita e a sua função no ordenamento. A abordagem do Direito Tributário é estruturalista, ou seja, verifica o sentido da tributação. O primeiro verifica a função da receita e, o segundo, o seu sentido em um Estado Democrático de Direito.

A teoria da tributação corresponde nesta fase a uma reinvenção liberal da antiga teoria do benefício, segundo *Sérgio Vasques*. Segundo o autor, a doutrina liberal irá proceder a uma releitura radical das teses fiscais anteriores, com a grande diferença no assento ao aspecto econômico da tributação. Dessa forma, o assento passa das discussões sobre *justa repartição dos encargos (justiça)* para debates sobre *eficiência econômica*. Desloca-se aqui o problema da tributação de questões relativas ao aspecto comutativo do tributo, bem como da visão de que o tributo é uma expressão da troca que procedem o Estado e os particulares para uma análise do

⁴³³ Cf. EINAUDI, Luigi. *Princípios de Hacienda Publica*. Madrid: Aguilar, 1962, p. 96.

⁴³⁴ A *progressividade* foi eleita por alguns autores como o método por excelência de cumprimento do princípio da capacidade contributiva. No entender de *Roque Carrazza*: "*É por isso que, em nosso sistema jurídico, todos os impostos, em princípio, devem ser progressivos. Por quê? Porque é graças à progressividade que eles conseguem atender ao princípio da capacidade contributiva*"; ver in Carrazza, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 9ª Ed. Ver. São Paulo: Maheiros, 1997, p. 65.

impacto do tributo sobre as transações e decisões econômicas dos agentes econômicos⁴³⁵.

A própria conceituação de *benefício* será objeto de indagações por parte da doutrina liberal, que tentará encontrar um conteúdo mínimo para o tema em pelo menos três aspectos⁴³⁶: i) como associação à prestação de vantagens divisíveis e ao uso de tributos comutativos; ii) da distinção entre equivalência de custos e equivalência de benefícios e iii) como regra de igualdade e instrumento de eficiência econômica.

No primeiro caso trata-se de determinar o beneficiário efetivo do tributo e a sua forma de cobrança, de tal modo que a defesa nacional que interessa a todos deva ser financiada por todos; por sua vez, o uso de pontes interessa a um número limitado de indivíduos, que deveriam custear este serviço com o pagamento de taxas (*fees*) ou contribuições especiais (*local taxes*). Cita Sérgio Vasques que a doutrina liberal e, especialmente, *Adam Smith* irão se defrontar com o problema da *contabilização das vantagens auferidas* com o pagamento de impostos, de tal modo que irá propor que a fixação de taxas e contribuições deveria subsidiar o custo das obras públicas, sem atentar para os benefícios gerados para os contribuintes. Por último, o problema da eficiência remete para a questão do uso racional dos recursos públicos, de tal modo que o estado somente ofereça os serviços públicos para os quais existe uma procura suficiente. Desse modo, quando se constroem pontes, onde existe um razoável universo de beneficiários interessados, previnem-se os casos de desperdício do uso dos escassos e limitados recursos públicos, em lugares com menor aproveitamento do dinheiro público.

O tributo será estudado sob a ênfase de seu impacto no sistema de trocas e de como gera uma repercussão na formação dos preços, nas escolhas dos consumidores e na aplicação dos fatores de produção. Como bem esclarece Sérgio

⁴³⁵ Dentre tantos trabalhos podemos citar, conforme Sérgio Vasques: *Martin Dauton* em "*Trusting Leviathan: the politics of taxation in Britain, 1799-1914*"; *Francisco Comín* em "*História de La Hacienda Pública*"; *Fritz Karl Mann* em "*Steuerpolitische Ideale: Vergleichende Studien zur Geschichte der ökonomischen und politischen Ideen und ihres Wirkens in der öffentlichen Meinung, 1600-1935*"; *Richard Musgrave* em "*Adam Smith on Public Finance and Distribution*"; *Alan Peacock* em "*Principles of Public Finance in the Wealth of Nations*" publicados na obra de *Thomas Wilson e Andrew Skinner* denominada "*The Market and the State: Essays in Honour of Adam Smith*". Veja-se, também, *Gabriel Ardant* em "*Histoire de L'Impôt*".

⁴³⁶ Cf. MARTÍNEZ, Pedro Soares. Manual de Direito Fiscal. Coimbra: Almedina, 1983, p. 268-269.

Vasques: "os princípios de David Ricardo ilustram como entre a Economia Política clássica, o estudo do imposto constitui sobretudo uma teoria da incidência, desligada do problema da igualdade tributária"⁴³⁷. Poderíamos acrescentar dizendo que nesta fase de pensamento o problema da igualdade passa a ser um problema de incidência, que deve ser isonômica para ser correta e não mais um problema autônomo ou orientador de toda a relação tributária. Há um deslocamento do problema de ordem material, para uma análise formal do fenômeno tributário, retirando inclusive o conteúdo de conceitos como igualdade, liberdade ou justiça e os substituindo por um conceito procedimental do que seja isonômico e justo.

A ênfase em elementos econômicos irá produzir um efeito colateral: a *atrofia dos estudos sobre matéria fiscal*. O tributo passa a ser considerado mais um custo do que um benefício, visto que na concepção liberal o Estado é um mal em si mesmo. O liberalismo irá entender que o Estado é um setor improdutivo, que retira riquezas essenciais à multiplicação do bem-estar e os remete para uma classe parasitária, descomprometida com a produção de renda. Desse modo, a ação e o tamanho do Estado devem ser limitados ao máximo, bem como o próprio tributo será o instrumento para alimentar o mal e, portanto, deve ser combatido.

Relata Sérgio Vasques que a doutrina financista alemã irá proceder a um enfoque diferenciado do problema, visto que neste país a tradição liberal foi recepcionada com uma maior resistência, em virtude da tradição *cameralista*⁴³⁸ e da concepção idealista de Estado. Tal situação permitiu uma análise financeira do Estado um pouco mais rigorosa e aberta à aceitação do problema da igualdade como um problema relevante para a tributação⁴³⁹.

⁴³⁷ Cf. VASQUES, Sérgio. O Princípio da Equivalência como critério de Igualdade Tributária. Coimbra: Almedina, 2008, p. 259.

⁴³⁸ O *cameralismo* é a doutrina financeira vigente na Alemanha e na Áustria nos séculos XVI a XVII, fundamentada na tentativa de associação entre os Estados alemães o tesouro real. A denominação cameralismo provém da palavra "Kammer", que designa tesouro real. Trata-se de um modelo de formação de riqueza nacional onde a riqueza privada e o patrimônio público não se encontravam em pólos opostos, mas conjugados na dinamização da economia e no desenvolvimento nacional. São autores destacados nesta escola Kasper Klock (1583-1655), Ludwig von Seckendorf (1626-1692), Johann Joachim Becker (1625-1685), F.W. Hoernick (1638-1713), D.L. Seckenvorf (1626-1692), e Josep von Sonnenfels (1733-1817). Veja-se VECCHIATO, Francesco. Note sul cameralismo tedesco la dottrina economico-finanziaria di Kaspar Klock. Verona: Università degli studi di Padova, 1977.

⁴³⁹ São autores citados: Christian Von Schlözer (1805) "Anfangsgründen der Staatswirtschaft"; Wilhelm Behr (1822) "Die Lehre von der Wirtschaft des Staats oder praktische Theorie der Finanzgesetzgebung und Finanzverwaltung"; Ludwig Heinrich von Jakob (1821) "Die

O entendimento de que o Direito Tributário faz parte do Direito Financeiro foi defendido no Brasil por *Aliomar Baleeiro* que lecionava que:

"O Direito Fiscal é o sub-ramo do Direito Financeiro que apresenta maior desenvolvimento doutrinário e maior riqueza de diplomas no direito positivo de vários países. Alguns destes já o codificaram, como o Brasil com o projeto OSWALDO ARANHA-RUBENS GOMES DE SOUZA, hoje integrado na Lei 5.172, de 1966"

440.

Para o autor, a denominação Direito Fiscal era sinônima de Direito Tributário e designava o campo restrito das receitas compulsórias do Estado e, especialmente, a relação entre o Fisco como sujeito ativo e o contribuinte como sujeito passivo da relação jurídico-tributária. Assim, afirmava que: *"a lei tributária integra-se no Direito Público, do qual é sub-ramo o Direito fiscal. Este rege as obrigações entre o Erário e os contribuintes (...)"*⁴⁴¹. Não há atualmente no Brasil defensores explícitos desta tese.

QUADRO RESUMIDO

Dos fundamentos do poder de tributar: pensamento conceitual

| TEORIA | ESCOLA | SENTIDO | PRINCIPAIS OBRAS E AUTORES |
|---|--|--|----------------------------|
| Teorias que fundamentam a fiscalidade na ideia de soberania | <i>Imposto como uma relação de forças (Abgabengewaltverhältnis), de Schneider e Bühler</i> | O tributo se definia quase exclusivamente em função da lei. | |
| | <i>Escola da Dinâmica Tributária, da Escola de Roma e por Gian Antonio Micheli</i> | O Direito Tributário seria antes uma relação de poder do que uma relação jurídica. | |

Staatsfinanzwissenschaft"; Karl Heirich Rau (1826-1837) *"Lehrbuch der Politischen Ökonomie"*. Cita, também, o autor: Ernst Klein (1974) *"Geschichte der öffentliche Finanzen in Deutschland"*, 1500-1870 e Johannes Jenetzky (1978) *"System und Entwicklung des Materiellen Steuerrechts in der Wissenschaftlichen Literatur des Kameralismus von 1680 bis 1840"*.

⁴⁴⁰ Cf. BALEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 6. Edição, Rio de Janeiro: Forense, 1974, p. 07.

⁴⁴¹ Cf. Cf. BALEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 6. Edição, Rio de Janeiro: Forense, 1974, p. 10.

| | | | |
|--------------------------------|---|---|--|
| | <i>Escola das Escolhas Públicas de Knut Wicksell e James Buchanan</i> | Para um contribuinte racional a tributação deve ser vista como um bom negócio, onde existe um equilíbrio razoável entre o que é pago em tributo e o que se recebe em investimentos e serviços públicos. | |
| | <i>Escola do Estado Fiscal como poder monopolístico (Teoria della illusione finanziaria), de Amilcare Puviani</i> | O tributo é a forma da classe dominante encontrar meios em minimizar a resistência do contribuinte ao pagamento de tributos e sua transferência para os governantes. | |
| | <i>Escola austríaca da tributação como "servidão moderna", de Ludwig von Mises e Friedrich A. Hayek</i> | É uma forma de financiar, na menor medida possível, os gastos do governo, produzindo o menor número possível de efeitos secundários. | |
| Tributo como relação jurídica. | <i>Teoria do Preço de Troca</i> | O imposto nada mais significa do que uma compensação aos contribuintes pelos serviços que auferem do Estado. | |
| | <i>Teoria da retribuição pela segurança</i> | Para autores como <i>Montesquieu e Bodin</i> , os impostos são os pagamentos feitos pelos indivíduos, como contraprestação pela segurança que o Estado proporciona aos seus súditos. | |
| | <i>Teoria do benefício (benefit theory)</i> | Trata-se do entendimento de que os contribuintes devem receber um benefício | |

| | | | |
|--|---|---|--|
| | | dos serviços públicos proporcional ou igual ao custo dos impostos. | |
| | <i>Concepção jurídico-obrigacional do tributo</i> | Esta teoria pressupõe que o Direito Tributário, por tratar de obrigações tributárias, deveria estar submetido aos princípios gerais aplicáveis às obrigações e, portanto, deveria sujeitar-se ao direito privado em sua plenitude. | |
| | <i>Teoria causalista do tributo</i> | A tributação legitima-se não apenas no poder soberano do Estado, mas na vantagem que proporciona a cada indivíduo, ou seja, a causa do tributo está na ação do Estado de proporcionar serviços que aumentem a atividade econômica e melhorem a vida dos contribuintes. | |
| | <i>Concepção jurídico-financeira do tributo</i> | O enfoque do Direito Financeiro é funcionalista, verifica a receita e a sua função no ordenamento. A abordagem do Direito Tributário é estruturalista, ou seja, verifica o sentido da tributação. O primeiro verifica a função da receita e o segundo, o seu sentido em um Estado Democrático de Direito. | |

3.2.2 Pensamento Normativista: do poder de tributar como competência tributária

O entendimento do poder de tributar como um fenômeno decorrente do exercício da competência tributária tem seus fundamentos no positivismo jurídico e

na noção de que o Direito Tributário é parte de um sistema geral de normas estruturadas. O tributo deveria ser, portanto, entendido como uma espécie de norma.

O normativismo possui um postulado central: *o sistema tributário é um sistema de normas jurídico-tributárias e o Direito Tributário é o ramo didaticamente autônomo do Direito que estuda as normas tributárias*. Veja-se que inexiste uma definição material sobre o conceito de poder de tributar, de tal modo que este poderia ser entendido como uma manifestação particular do poder geral do soberano e das normas como instrumento de realização de comandos garantidos por sanções.

De modo geral, para esta escola de pensamento, a definição sobre o poder de tributar no pensamento normativista será realizada no âmbito da política fiscal ou da economia pública, cabendo ao Direito dar tão somente cumprimento às definições realizadas anteriormente.

O pensamento normativista irá esporadicamente questionar-se sobre a vinculação didática das normas tributárias a determinado ramo do Direito Público (administrativo, financeiro, constitucional ou autônomo), de tal modo a encontrar os princípios orientadores das normas tributárias. Esta escolha somente mudará determinada nuance do poder de tributar como tipo de relação jurídica (administrado/administrador; contribuinte/arrecadador; contribuinte-cidadão/fazenda nacional), mas não irá se desvincular da noção de que a tributação é ato soberano consubstanciado em sanções jurídicas, mas sem tentar justificar ou descrever a natureza do poder de tributar.

3.2.2.1 Concepção jurídico-administrativa do tributo

O Direito Tributário seria nessa concepção a resultante das relações entre administração e cidadão, na melhor compreensão do Estado de Direito.

Segundo *Celso Antônio Bandeira de Melo* e *Geraldo Ataliba*, o Direito Tributário se circunscreve ao Direito Administrativo. Segundo *Geraldo Ataliba*: *"a norma jurídica tributária encerra, pois, em síntese e principalmente, o mandamento "pague dinheiro ao Estado"*⁴⁴².

⁴⁴² Veja-se, nesse sentido, Ataliba, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 5. Ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 38.

Apesar de coerente, a subordinação do Direito Tributário ao Direito Administrativo impõe e induz a subordinação dos seus princípios aos princípios de direito da Administração. Impõe cientificamente porque os fundamentos "*mais próximos*" do Direito Tributário devem ser buscados no Direito Administrativo. Por outro lado, induz à noção de que o princípio primeiro do Direito Tributário deve ser a satisfação do "*princípio da supremacia do interesse público sobre o particular*". Tal conceito, contudo, esquece-se de pontos centrais ao fenômeno da tributação e verifica somente a lógica do poder, em detrimento do cidadão.

Para a *Teoria da Distribuição dos Encargos Públicos*, o tributo é fruto da solidariedade social que une todos os cidadãos. Assim sendo, é dever de todos os membros da comunidade sustentá-la sem consideração dos benefícios particulares que cada cidadão recebe em particular, mas em virtude de sua capacidade pessoal de contribuir para sustentar os gastos para o financiamento do Estado. Esta posição foi defendida por Villegas⁴⁴³ que afirmava que o indivíduo recebia benefícios gerais e particulares que aumentavam a sua capacidade econômica e, portanto, seria a capacidade econômica o critério para a determinação da obrigação de sustento geral, sem esquecer o dever geral de solidariedade⁴⁴⁴.

3.2.2.2 Concepção normativa do tributo

Para os positivistas, a relação tributária é uma espécie de relação jurídica, "que se inaugura pelo acontecimento de fato previsto em hipótese normativa"⁴⁴⁵. O *pensamento normativista* passa a encarar a estrutura sintática ou estrutura da norma como um problema teórico da maior grandeza. Dado que não é lícito estabelecer enunciados definitivos sobre a realidade ou almejar tocar a essência das coisas, cabe-nos tratar do assunto que pode merecer um juízo definitivo: a forma do

⁴⁴³ Cf. Villegas: "se foram os cidadãos que conceberam e estruturaram o Estado, é lógico que contribuam para a sua manutenção. A respeito tem-se considerado justo que cada um colabore na medida de sua possibilidade econômica, isto é, de sua capacidade contributiva"; ver in VILLEGAS, Héctor. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980, p. 11.

⁴⁴⁴ Sobre o assunto veja-se VILLEGAS, Héctor. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980, p. 11.

⁴⁴⁵ Ver, sobre o assunto, CARVALHO, Paulo de Barros. Teoria da Norma Jurídica. São Paulo: RT, 1981, p. 117.

jurídico (norma). Dessa maneira, o problema semântico (sentido) passa a ser um problema de segunda ordem, dado que a norma jurídica é meramente uma forma a ser preenchida por sentidos diversos (heterogeneidade semântica). O jurista passa ser um estudioso da linguagem do Direito.

As obrigações tributárias serão entendidas como parte do consequente da norma tributária, caracterizada por uma relação patrimonial. Não irão possuir uma natureza metafísica e universal, mas terão o seu sentido preenchido pelo ordenamento jurídico, o qual poderá variar de sociedade para sociedade ou de época para época. Sua estrutura sintática será, contudo, invariável. O estudo do Direito será, fundamentalmente, um estudo das normas jurídicas, sendo que o problema do sentido será um problema nitidamente pré-jurídico ou extrajurídico. Será pré-jurídico quando se caracterizar em um problema do legislador que irá escolher os valores a serem protegidos. A norma, tal como um cálice, servirá para comportar vinho ou veneno. Entretanto, o preenchimento de sentido não será problema jurídico, mas político ou ético.

Mesmo quando, no curso do processo de preenchimento normativo por meio da sentença judicial, encontrar-se o juiz na condição de compor a norma jurídica, estará este livre para pôr seus valores, ideologias e motivações, desde que respeite a moldura normativa (limites). Cabe observar que mesmo essa moldura poderá ser desrespeitada pelo aplicador.

O conceito de tributo será essencialmente um conceito normativo, entendido como conjunto de normas. A sua melhor descrição estará na verificação da estrutura normativa: antecedente e consequente. Será por meio do estudo da hipótese de incidência e, especialmente, da base de cálculo que poderemos conhecer o tributo e suas classificações.

No Brasil, devemos destacar o papel de *Gian Antonio Micheli* como sendo um dos grandes responsáveis pela recepção da teoria normativista dos tributos. Para este autor, o estudo do Direito Tributário se caracteriza como sendo o estudo do conjunto de normas jurídicas que regulam o exercício da potestade tributária. Segundo o autor: "(...) *no corpo das normas jurídicas que foram definidas como tributárias, importa distinguir mais grupos: aquele das normas que fixam os sujeitos ativos e passivos da potestade de imposição, os pressupostos para o exercício de tal*

potestade, o conteúdo da prestação tributária, etc.; aquele das normas que estabelecem o modo em que a potestade tributária é exercitada, disciplinando o procedimento de realização concreta da própria potestade, e, por fim, aquele das normas que regulam momentos diversos da realização da potestade tributária, e que não dizem respeito senão mediatamente, a esta última, porque se referem, por exemplo, à tutela jurisdicional, civil ou penal dos direitos dos sujeitos ativos e passivos"⁴⁴⁶.

As insuficiências das duas formas de pensamento exigem a proposição de uma alternativa. O pensamento conceitual peca por sua multiplicação de conceitos, sua visão metafísica do mundo, sua incapacidade de compreender a especificidade do jurídico, entre outras características. Por sua vez, o pensamento normativista peca pela insuficiente fundamentação ética, pelo excessivo relativismo moral e pela construção de um modelo teórico carente de significações, muitas vezes trazendo uma bela explicação de coisa nenhuma.

Assim, a exigência de um novo modelo que combine uma ética material com uma rigorosa fundamentação do discurso jurídico é um desafio atual. Não se pode, contudo, dar-se ao capricho de esquecer que a justiça participa do algoritmo básico (regra de formação) do sistema jurídico, tampouco estabelecer um discurso destituído de clara fundamentação e correção discursiva.

⁴⁴⁶ Cf. MICHELI, Gian Antonio. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 15.

QUADRO RESUMIDO

Dos fundamentos do poder de tributar: pensamento normativista

| TEORIA | ESCOLA | SENTIDO | PRINCIPAIS OBRAS E AUTORES |
|--------|---|---|----------------------------|
| | <i>Concepção jurídico-administrativa do tributo</i> | O Direito Tributário seria nessa concepção a resultante das relações entre administração e cidadão, na melhor compreensão do Estado de Direito. | |
| | <i>Teoria da Distribuição dos Encargos Públicos</i> | O tributo é fruto da solidariedade social que une todos os cidadãos. | |
| | <i>Conceito normativista de tributo</i> | O conceito de tributo será essencialmente um conceito normativo, entendido como conjunto de normas. | |

3.2.3 Pensamento Sistemático: financiamento dos direitos fundamentais

O Pensamento sistemático representa um esforço conjugado de diversos autores, com pressupostos teóricos diversos, mas que possuem como pontos em comum a aceitação de três pilares conceituais: *a constitucionalização dos direitos fundamentais, a re-introdução do problema da justiça e uma nova hermenêutica jurídica*⁴⁴⁷. Dentre os principais autores, selecionamos pela sua importância: *Klaus Tipke* (Alemanha), *Casalta Nabais* (Portugal), *Thomas Nagel* (Estados Unidos), *Ricardo Lôbo Tôres* (Brasil) e *Paulo de Barros Carvalho* (Brasil). Cada um desses

⁴⁴⁷ Para uma breve literatura sobre a *constitucionalização do Direito Tributário* veja-se: NABAIS, Casalta. O dever fundamental de pagar impostos. NABAIS, Casalta. A constituição Fiscal de 1976, sua evolução e seus desafios. Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal. FRIAUF, H. Steuerrecht und Verfassungsrecht. Köln. 1989; TIPKE, Klaus. Steuerrechtsordnung. Köln: Otto Schmidt, 1993; CANOTILHO, Gomes et MOREIRA, Vidal. Constituição da República Portuguesa Anotada. Coimbra: Coimbra, 1993; MARONGIU, Gianni. I Fondamenti Costituzionali Dell’Imposizione Tributaria. Profili Storici e Giudici. Torino. 1995 e CHULVI, Cristina Pauner. El Deber Constitucional de Contribuir al Sostenimiento de los Gastos Públicos. Madrid, 2001.

autores, apesar de suas formações filosóficas distintas, contribuí de seu modo para o movimento de afirmação de uma *teoria sistemática do Direito Tributário*.

3.2.3.1 Klaus Tipke

A obra de *Klaus Tipke* pode ser considerada um dos paradigmas na construção de uma *teoria sistemática* do Direito Tributário, de tal modo que o próprio autor assume este propósito de modo explícito ao assim afirmar Lang na famosa obra *Direito Tributário (Steuerrecht)*, produzida juntamente com *Klaus Tipke*:

“O Direito Constitucional Tributário forma a base para a teoria sistemática da ciência do direito tributário fundada por K. Tipke e no ‘Steuerrechtsordnung’ ulteriormente desenvolvida, que extrai do princípio do Estado de Direito uma atribuição abrangente de uma efetiva organização do Direito Tributário, cujo sistema é sustentado por princípios de formal e material Jusestatalidade (Rechtstaatlichkeit) (s. § 4 Rz. 50 ff.). Essa teoria exige do legislador e do aplicador das leis a conseqüente execução de princípios de sustentação sistemática, um conseqüente desenvolvido sistema tributário de regras ajustadas ao caso⁴⁴⁸, que garante justiça tributária (Steuergerechtigkeit), segurança jurídica (Rechtssicherheit) no Direito Tributário e também oportunidade (Zweckmäßszajgkeit) da imposição”⁴⁴⁹.

Como se pode notar a obra de *Klaus Tipke* proporciona uma visão abrangente da tarefa de construção de uma *teoria sistemática do direito tributário*. São características dessa visão:

i) *Concepção material do Direito Tributário*: uma superação das teorias formalistas e positivistas do Direito, como sendo um mero sistema de normas sem uma estruturação semântica de valores e princípios que orientem o sistema tributário;

⁴⁴⁸ Esta formulação poderia ser compreendida como *interpretação tópico-sistemática*, no sentido de *Juarez Freitas*.

⁴⁴⁹ Cf. TIPKE, Klaus et LANG, Michael. *Direito Tributário (Steuerrecht)*. Tradução da 18ª edição alemã de Luiz Dória Furquim, vol. I. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 2008, p. 72.

ii) *Fundamento no Estado de Direito*: o sistema tributário extrai da noção de Estado submetido ao Direito todas as suas principais balizas (segurança jurídica, justiça, igualdade, etc.). Poderíamos dizer que a carta constitucional brasileira molda o sistema tributário a partir do Estado Democrático de Direito, com a principal diferença que se trata de um Estado assentado em um texto constitucional que reconhece a pluralidade de valores sociais e impõe a sua harmonização por meio da ponderação;

iii) *Interpretação Tópico-sistemática*: apesar do autor não utilizar expressamente esta denominação, o modelo de aplicação interpretativa com base em regras ajustadas ao caso representa um verdadeiro esforço de renovação hermenêutico, com vistas à superação da dicotomia da oposição do raciocínio, fundamentado tão somente em regras ou tão somente em princípios. O modelo hermenêutico deve combinar a aplicação sistemática de princípios e regras para a solução do caso concreto, sem impor soluções iniciais absolutas, tal como deve a interpretação privilegiar sempre os princípios ou sempre as regras. Tanto uma quanto a outra devem ser utilizadas no caso concreto de modo integrado (*sistemático*);

iv) *Justiça Fiscal*: o sistema tributário deve estar voltado para realizar tanto a justiça fiscal (*Steuergerechtigkeit*), quanto a segurança jurídica (*Rechtssicherheit*). Trata-se de uma substancial diferença em relação à defesa intransigente do positivismo de que o sistema jurídico em geral e o tributário em particular procuram a garantia precípua da segurança jurídica. A procura de regras materiais de justiça e não apenas de um tratamento formal adequado (segurança jurídica) é um dos grandes elementos de diferenciação da teoria sistemática do Direito Tributário. Em nosso entendimento poderíamos acrescentar a neutralidade ou eficiência econômica;

v) *Complexidade*: a teoria sistemática na obra de Klaus Tipke admite a complexidade que rege o sistema tributário, de tal modo que: "(...) tal teoria desponta especialmente da real desordem do Direito Tributário, da assim chamada selva tributária (*Steuerdschulgel*) ou caos tributário (*Steuerchaos*)⁴⁵⁰". A complexidade não é apenas um fenômeno patológico ou doentio do fenômeno tributário, mas

⁴⁵⁰ Cf. TIPKE, Klaus et LANG, Michael. Direito Tributário (*Steuerrecht*). Tradução da 18ª edição alemã de Luiz Dória Furquim, vol. I. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 2008, p. 73.

igualmente uma realidade do sistema social, econômico e tributário. Não há como extirpar a complexidade, visto que a realidade social é complexa. Desse modo, a "doutrina da justificação do tributo" (*Steuerrechtferigungslehre*) deve incorporar em sua compreensão o dado da complexidade como característica imanente do sistema;

vi) *Fundamentação Ética*: há em *Klaus Tipke* uma reafirmação da ética como elemento central nas preocupações jusfilosóficas, de tal modo que a frase de abertura da obra *Direito Tributário (Steuerrecht)*, escrita com *Joachim Lang*, irá afirmar que: "a justa distribuição da carga fiscal total a cada um dos cidadãos é um imperativo da Ética... A mais nobre missão de um Estado de Direito é velar por regras justas e executá-las, proteger seus cidadãos da injustiça"⁴⁵¹. De modo mais explícito tal entendimento foi expresso da seguinte forma: "por isso mesmo é desiderato central deste livro, desenvolver o Direito Tributário tal como parte de um Ordenamento do Direito próprio de um Estado de Direito e especialmente como Direito com a função da Justiça Tributária, em suma, como ordenamento jurídico tributário, objeto de conhecimento mais abrangente, que, para Klaus Tipke, o autor deste livro, era e é"⁴⁵².

Como se pode notar a *teoria sistemática do Direito Tributário* desenvolvida por *Klaus Tipke* apresenta todos os fundamentos apresentados por nós à vinculação a uma teoria dos direitos fundamentais, uma teoria da justiça fiscal e a uma hermenêutica com base ética.

3.2.3.2 Casalta Nabais: tributo como instrumento de financiamento dos direitos fundamentais

Os estudos de *Casalta Nabais* serão fundamentais para o reencontro entre a teoria da tributação e a teoria dos direitos fundamentais. Dentre os seus mais diversos estudos destaca-se a comunicação posteriormente publicada sob o título

⁴⁵¹ Cf. TIPKE, Klaus et LANG, Michael. *Direito Tributário (Steuerrecht)*. Tradução da 18ª edição alemã de Luiz Dória Furquim, vol. I. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 2008, p. 49.

⁴⁵² Cf. TIPKE, Klaus et LANG, Michael. *Direito Tributário (Steuerrecht)*. Tradução da 18ª edição alemã de Luiz Dória Furquim, vol. I. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 2008, p. 52.

de *"A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos"*⁴⁵³. Para o autor, os direitos e deveres devem ser postos no mesmo plano, ou seja, no plano constitucional, visto que: *"(...) tanto os direitos como os deveres fundamentais integram o estatuto constitucional do indivíduo, ou melhor da pessoa. Um estatuto que assim tem duas faces, ambas igualmente importantes para compreender o lugar que a pessoa humana deve ter na constituição do indivíduo, constituição que, como é bom de ver, deve ocupar o primeiro lugar na ordenação das matérias constitucionais"*⁴⁵⁴.

Inicia o autor afirmando que todos os direitos têm custos públicos e, portanto, a tributação é a forma democrática de financiamento dos mesmos. Para *Casalta Nabais* todos os direitos possuem custos comunitários, ou seja, custos financeiros públicos. O autor desmitifica a falsa ilusão de que somente os direitos fundamentais sociais seriam onerosos e demonstra claramente que mesmo os clássicos direitos e liberdades também exigem investimentos públicos. Não existem direitos gratuitos, nem tampouco a proteção dos direitos negativos de omissão do Estado, especialmente, o direito de propriedade e da liberdade contratual, teriam apenas custos privados. Há, nesse sentido, uma negação das teorias anarquistas e libertárias de que a proteção da liberdade contratual e da propriedade privada poderia ser financiada privadamente e a ação do Estado seria mais um serviço adquirido de um prestador de segurança⁴⁵⁵.

Igualmente irá posicionar o dever de pagar tributos como forma de concretização da *dignidade da pessoa humana* ao assim lecionar: *"o que, atenta a razão de ser do estado, que é a realização da pessoa humana, a realização da pessoa no respeito pela sua eminente dignidade humana, o estado fiscal não pode deixar de se configurar como um instrumento dessa realização. Porventura o instrumento que*

⁴⁵³ Cf. NABAIS, Casalta. *A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos in Nabais, Casalta. Por uma liberdade com responsabilidade. Estudos sobre Direitos e Deveres Fundamentais. Coimbra: Coimbra, 2007, p. 163.*

⁴⁵⁴ Cf. NABAIS, Casalta. *A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos in Nabais, Casalta. Por uma liberdade com responsabilidade. Estudos sobre Direitos e Deveres Fundamentais. Coimbra: Coimbra, 2007, p. 164.*

⁴⁵⁵ Cf. NABAIS, Casalta. *A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos in Nabais, Casalta. Por uma liberdade com responsabilidade. Estudos sobre Direitos e Deveres Fundamentais. Coimbra: Coimbra, 2007, p. 177.*

historicamente se revelou e continua a revelar como o mais adequado à materIALIZAÇÃO desse desiderato"⁴⁵⁶.

Poder-se-ia questionar como o autor pode afirmar categoricamente que o Estado Fiscal é o instrumento mais adequado de realização da dignidade da pessoa humana, na medida em que a fiscalidade historicamente está associada à opressão, ao confisco e às violações dos direitos do cidadão em prol dos interesses privados de uma classe dominante?

Tal situação é possível, visto que o autor contrapõe o Estado Fiscal ao Estado Patrimonial. Para *Casalta Nabais*, o Estado Fiscal é aquele que pretende realizar os direitos fundamentais clássicos e sociais, enquanto que o Estado Patrimonial pretende realizar os interesses egoísticos e privados da classe dominante. O Estado Fiscal se assenta principalmente na ideia de uma cidadania fiscal, ou seja, uma cidadania em que todos os membros da sociedade contribuem para suportar os encargos públicos e financiar o custo dos direitos na medida de sua capacidade contributiva⁴⁵⁷.

O autor jamais porá em causa a importância e o primado da liberdade no rol de valores constitucionais, apesar do reconhecimento da importância do dever fundamental de pagar tributos. Assim, para *Casalta Nabais*, o dever de repartir os encargos para o financiamento dos direitos fundamentais: "*(...) não põe em causa o primado da liberdade, isto é, o primado dos direitos e liberdades fundamentais. Na verdade, os deveres fundamentais ou os custos dos direitos em sentido amplo não são senão um aspecto do estatuto constitucional do indivíduo, um estatuto polarizado obviamente nos direitos e liberdades fundamentais do homem, ou melhor, da pessoa humana*"⁴⁵⁸.

3.2.3.3 Thomas Nagel: o mito da propriedade

No âmbito da cultura jurídica norte-americana encontramos a presença destacada da obra do filósofo Thomas Nagel, que escreveu conjuntamente com *Liam*

⁴⁵⁶ *Idem*, p. 179.

⁴⁵⁷ *Idem*, p. 190.

⁴⁵⁸ *Idem*, p. 195.

Murphy a obra *"O mito da propriedade – Os impostos e a justiça"* (*The mith of ownership*). Essa obra foi o resultado do Seminário sobre *Justiça e Política Tributária* oferecido na Faculdade de Direito de Nova York (NYU), em 1998.

A obra, realizada em diálogo com muitos dos mais importantes tributaristas norte-americanos (*David Bradford, Noel Cunningham, Deborah Paul, Debora Schenk, Daniel Shaviro e Miranda Stewart*), é um exemplo do novo modo de pensar o Direito Tributário. A obra inicia de modo categórico, ao afirmar que: *"numa economia capitalista, os impostos não são um simples método de pagamento pelos serviços públicos e governamentais: são também o instrumento mais importante por meio do qual o sistema político põe em prática uma determinada concepção de justiça econômica ou distributiva. É por isso que a discussão desse tema gera paixões tão fortes, exacerbadas não só pelos conflitos de interesses econômicos como também por idéias conflitantes acerca de o que é a justiça ou imparcialidade"*⁴⁵⁹.

O texto escrito por um dos maiores filósofos da atualidade colocava-se na posição de desvelar a enganadora imparcialidade do debate tributário, bem como preencher uma lacuna sobre a *"baixa densidade"* da discussão filosófica sobre as discussões éticas da tributação. Notavam os autores que, diferentemente dos grandes debates sobre outras questões públicas relevantes (aborto, pena de morte, eutanásia, etc.), a tributação quedou no esquecimento pelos filósofos morais, apesar deste dever público influenciar vivamente a distribuição de bens públicos.

Assim a discussão sobre a tributação envolve questões tão relevantes quanto:

"Até que ponto a educação, a saúde, os transportes públicos e as artes devem ser financiados por meio da arrecadação de impostos? Acaso a tributação deve ser usada para redistribuir os recursos dos ricos para os pobres, ou pelo menos para aliviar a situação daqueles que não conseguem se sustentar em virtude de uma deficiência, do desemprego ou de uma baixa capacidade produtiva?

É preciso determinar a melhor forma de tributação – se os impostos devem ser cobrados dos indivíduos, das empresas ou sobre as transações econômicas específicas, como é o caso de um imposto sobre as vendas ou sobre o valor

⁴⁵⁹ Cf. NAGEL, Thomas et MURPHY, Liam. O mito da propriedade. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 05.

agregado. A base tributária deve ser a riqueza e a propriedade ou o fluxo de recursos no decorrer do tempo – e, neste caso, a medida deve ser a renda ou o consumo? Como o sistema tributário deve tratar a transferência de recursos dentro das famílias e de uma geração à outra, particularmente quando alguém morre?⁴⁶⁰.

Os tributos passam a ser entendidos, desse modo, como um elemento do sistema geral de direitos de propriedade e de um mecanismo de proteção deste mesmo sistema. Assim, a *"justiça ou injustiça na tributação não pode ser outra coisa senão a justiça ou injustiça no sistema de direitos e concessões proprietárias que resultam de um determinado regime tributário"*⁴⁶¹. Trata-se de uma obra de referência para uma *teoria sistemática do Direito Tributário* pela profundidade do texto, a importância das questões tratadas e a incorporação da questão da justiça fiscal e do financiamento dos direitos fundamentais.

3.2.3.4 Ricardo Lôbo Tôrres: o conceito constitucional de tributo

O Prof. *Ricardo Lôbo Tôrres* é o mais importante e proeminente representante de uma teoria pós-positivista, por nós denominada de sistemática, no Brasil. Seus estudos remontam à década de 80 e se tornaram absolutamente pioneiros e revolucionários nos estudos sobre o fenômeno da tributação no país. Dentre as principais obras do autor, podemos destacar: *"Sistemas Constitucionais Tributários"* (1986); *"A Idéia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal"* (1991); *"Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia"* (1995); *"Legitimação dos Direitos Humanos"*; *"Teoria dos Direitos Fundamentais"* (Org. -1999) e *"O Direito ao Mínimo Existencial"* (2008).

Segundo *Ricardo Lôbo Tôrres*, o conceito de tributo é o conceito fundamental da Constituição Tributária e do Estado Fiscal, e a sua instituição coincide com o surgimento do Estado Liberal e do Estado Fiscal. Para o autor, o conceito de tributo surge com o Estado Moderno, visto que anteriormente os rendimentos devidos ao

⁴⁶⁰ Cf. NAGEL, Thomas et MURPHY, Liam. O mito da propriedade. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 07.

⁴⁶¹ Cf. NAGEL, Thomas et MURPHY, Liam. O mito da propriedade. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 11.

príncipe resultavam de mera relação de vassalagem. Esse conceito irá evoluir ao longo da história do constitucionalismo moderno do Estado Liberal Clássico ao Estado Social de Direito e ao Estado Democrático de Direito.

O autor irá demonstrar uma relação entre o Estado Social Fiscal e o predomínio das ideias positivistas. Assim, *"a relação essencial com a liberdade, por exemplo, foi relegada a um segundo plano, substituída pelos aspectos econômicos da incidência tributária (...) O problema do valor passou a ser considerado extrajurídico. Dilui-se a finalidade ínsita no tributo, de ser uma prestação destinada a atender às necessidades públicas. Enfatizaram-se, em contrapartida, o vínculo obrigacional existente no tributo e a forma de arrecadação"*⁴⁶².

O conceito de tributo em um Estado Democrático de Direito deve ser entendido no interior de uma *"visão pluralista e finalista"* do Direito Constitucional Tributário. Dessa forma, esse conceito se desenha no relacionamento com a liberdade, os direitos fundamentais e os princípios constitucionais da segurança (legalidade), da justiça (capacidade contributiva, custo-benefício e solidariedade); bem como da recuperação da importância do conceito de destinação pública⁴⁶³.

Uma das grandes observações feitas por *Ricardo Lôbo Tôrres* está na conceituação de tributo como sendo um *"dever fundamental estabelecido pela Constituição no espaço aberto pela reserva de liberdade e pela declaração dos direitos fundamentais"*⁴⁶⁴. Desse modo, trata-se de um conceito superior a mera obrigação prevista em lei, dada a sua estatura constitucional, correspectivo à liberdade e aos direitos fundamentais. Para o autor não se trata de um conceito pré-constitucional como a liberdade, mas como uma obra de natureza exatamente constitucional. A natureza dúplice deste dever impõe de um lado o direito do Estado em cobrar tributos, e de outro o dever deste em prestar serviços públicos e para o contribuinte o direito de exigir tais serviços.

⁴⁶² Cf. TÔRRES, Ricardo Lôbo. O Conceito Constitucional de Tributo *in* TÔRRES, Heleno (Coor.). Teoria Geral da Obrigação Tributária. Estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 563.

⁴⁶³ Cf. TÔRRES, Ricardo Lôbo. O Conceito Constitucional de Tributo *in* TÔRRES, Heleno (Coor.). Teoria Geral da Obrigação Tributária. Estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 564.

⁴⁶⁴ Cf. TÔRRES, Ricardo Lôbo. O Conceito Constitucional de Tributo *in* TÔRRES, Heleno (Coor.). Teoria Geral da Obrigação Tributária. Estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 567.

Para Ricardo Lôbo Tôrres, "a dimensão axiológica, apesar de tudo o que em contrário possam dizer os positivistas, é absolutamente indispensável na construção do conceito de tributo. Sendo um dever fundamental, limitado pelas liberdades, o tributo, em sua normatividade, isto é, em sua complementação na via legislativa ordinária e judicial, vai se afirmar de acordo com os princípios, as diretivas e os programas ínsitos na Constituição". O autor chega ao ponto de afirmar que "qualquer prestação exigida pelo Estado em desconformidade com os princípios constitucionais da irretroatividade, da boa-fé, da anualidade, da territorialidade, etc. não será tributo, mas ingresso inconstitucional, violência, despojo"⁴⁶⁵.

O autor irá, com base nestes fundamentos, propor um conceito constitucional de tributo, como sendo: "o dever fundamental, consistente em prestação pecuniária, que, limitado pelas liberdades fundamentais, sob a diretiva dos princípios constitucionais da capacidade contributiva, do custo/benefício ou da solidariedade e com a finalidade principal ou acessória de obtenção de receita para as necessidades públicas ou para atividades protegidas pelo Estado, é exigido de quem tenha realizado o fato descrito em lei elaborada de acordo com a competência específica outorgada pela Constituição"⁴⁶⁶.

A presente definição possui todos os elementos suficientes e necessários para uma delimitação conceitual de tributo: i) é um dever fundamental; ii) de natureza pecuniária; iii) que promove e garante as liberdades fundamentais; iv) sob a égide dos princípios da capacidade contributiva (impostos), custo/benefício (taxas) e solidariedade (contribuições); v) com vistas à obtenção de receita pública derivada e vi) com natureza legal.

A importância teórica de Ricardo Lôbo Tôrres para a construção de uma teoria sistemática do Direito Tributário é inquestionável e suas contribuições são fundamentais para a construção de um novo modelo de interpretação e prática jurídico-tributária.

⁴⁶⁵ Cf. TÔRRES, Ricardo Lôbo. O Conceito Constitucional de Tributo in TÔRRES, Heleno (Coor.). Teoria Geral da Obrigação Tributária. Estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 572.

⁴⁶⁶ Cf. TÔRRES, Ricardo Lôbo. O Conceito Constitucional de Tributo in TÔRRES, Heleno (Coor.). Teoria Geral da Obrigação Tributária. Estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 589.

3.2.3.5 Paulo de Barros Carvalho: o construtivismo metodológico

A obra de *Paulo de Barros Carvalho* representa um dos esforços mais notáveis de luta pela precisão teórica e clareza metodológica no âmbito do Direito Tributário. Dificilmente uma obra conseguirá superar o esforço realizado pelo autor nestas últimas décadas. Tendo recebido a aceitação e a internacionalização de suas ideias, representa a escola doutrinária nacional mais difundida no estrangeiro.

Como síntese deste modo de pensar encontramos a obra "*Direito Tributário, Linguagem e Método*", publicada em 2008. Neste texto encontramos o reposicionamento de valores como um dado importante no fenômeno jurídico. Assim, diferentemente do positivismo clássico que entendia que os valores eram dados externos e, portanto, extrajurídicos, o autor insere os valores como algo imanente e intrínseco ao Direito. Segundo o autor: "*não é exagero afirmar que o dado valorativo está presente em toda configuração do jurídico, desde seus aspectos formais (lógicos), como nos planos semântico e pragmático. Em outras palavras, ali onde houver direito, haverá certamente, o elemento axiológico*"⁴⁶⁷.

A teoria de *Paulo de Barros Carvalho*, ao inserir o fenômeno jurídico no mundo dos objetos culturais, realiza uma nova interpretação do jurídico, de tal modo que a noção de norma como objeto cultural passa a ser entendida como síntese do ser e do dever-ser⁴⁶⁸. Este giro teórico, em direção ao mundo da cultura, incorpora todos os elementos do giro linguístico anterior, bem como conflui com o movimento de revalorização dos aspectos éticos e valorativos do fenômeno jurídico.

O esforço da obra de *Paulo de Barros Carvalho* representa no Direito brasileiro a síntese do movimento de convergência entre tendências tidas por separadas (tradição analítica e continental). Sua obra será a demonstração mais acertada da existência de um diálogo genuíno e complexo entre a *tradição* e a *filosofia analítica*, ou seja, da articulação entre o problema central da justiça e dos valores com a exigência do máximo de transparência e rigor metodológico.

⁴⁶⁷ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2008, p. 174.

⁴⁶⁸ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2008, p. 174.

3.2.3.5 Considerações finais

Essa tentativa difusa e diversa será denominada por nós de pensamento sistemático, como expressão atual do pensamento crítico. Seu objetivo é fundamentar o discurso jurídico em uma ética material, através de um método analítico, ou seja, um método fundado em requisitos de clareza, transparência e rigor nas demonstrações⁴⁶⁹.

Nessa concepção, a relação tributária é vista como sendo mais do que uma mera relação de poder ou "*normativa pura*". Trata-se de uma relação dirigida à regulação da cidadania, de seu conteúdo e alcance em uma sociedade. A relação tributária trata, essencialmente, do núcleo do pacto social, ou seja, da contribuição cidadã à manutenção de uma esfera pública e privada de liberdade e igualdade. Assim, a relação tributária possui uma estrutura normativa nítida, visto que trata de proposições prescritivas ou comandos de conduta e, por outro lado, trata possui um sentido original à realização da cidadania.

As obrigações tributárias deverão ser entendidas como normas jurídicas, possuidoras de homogeneidade sintática e heterogeneidade semântica. Contudo, a estrutura semântica não será preenchida de modo absolutamente livre; deverá, na sua composição normativa, dentre as diversas possibilidades de proposições prescritivas - utilizar aquelas que mais se aproximem de uma ética material. Ou seja, a justiça fiscal irá atuar como um critério seletor de proposições normativas possíveis de compor a estrutura sintática da norma jurídica. Portanto, o conceito de justiça fiscal possuirá duas características: intransitividade e coerência semântica. O sentido de justiça será essencialmente variável, conforme a época e a sociedade. No entanto, existirá um mínimo de sentido a que a noção de justiça fiscal irá reportar-se.

Não existirá uma absoluta transitividade do conceito, ou seja, não possuirá todo e qualquer significado. O conceito de justiça poderá assumir incontáveis sentidos, mas não poderá assumir todos ou quaisquer sentidos. A interpretação do

⁴⁶⁹ Como exemplos dessa tentativa, encontramos, entre tanto outros, nos estudos sobre Direito Tributário: Klaus Tipke (Alemanha); Ricardo Lôbo Tôrres, Paulo de Barros Carvalho (Brasil); entre outros.

conceito será limitada a um campo proposicional indefinido, porém não infinito. Algumas interpretações não serão admitidas, sob pena de incorrerem em uma superinterpretação. Assim, não significará justiça qualquer descrição natural (ex.: justiça é cadeira).

Por outro lado, esse *mínimo de significação semântica* irá estruturar-se com o campo de significações do sistema jurídico de determinada sociedade, cultura e época. O conceito, conteúdo e alcance da justiça deverão referenciar e respeitar o campo dos valores ou axiomas valorativos de uma sociedade. Não poderá o juiz compor a norma jurídica - preenchendo a moldura normativa - de modo absolutamente "irresponsável" ou "livre". Deverá, contudo, procurar, na sociedade, coerência valorativa para a norma individual e concreta. Uma sociedade pluralista ou multicultural irá possuir uma diversidade de axiomas e sistemas valorativos legítimos, o que não significa uma infinidade de axiomas nem justifica que qualquer decisão será conforme ou adequada. Na ocorrência de decisões que exponham conflitos entre sistemas valorativos, deverá o Juiz procurar reforçar o caráter transitivo da noção de justiça entre os axiomas diversos em uma sociedade, buscando recuperar um equilíbrio dinâmico de coerência no sistema jurídico.

A justiça fiscal poderá ser entendida em três sentidos: sintático, semântico e pragmático. Seu *sentido sintático* está na sua afirmação como critério seletor de sentido na composição da estrutura semântica das normas jurídicas. Na presença de duas ou mais proposições ou sentidos possíveis na composição da norma, a justiça fiscal irá ser um critério de seleção (justificação) daquela mais adequada ao caso e ao sistema (coerência).

No *sentido semântico*, a justiça fiscal irá designar um mínimo de sentido em determinada sociedade e época. Esse mínimo de sentido será encontrado nas noções de igualdade (capacidade contributiva) e liberdade (limitações ao poder de tributar).

Já no *sentido pragmático*, a justiça fiscal irá significar uma relação de adequação entre a norma e seu usuário. Nesse sentido, a justiça fiscal irá apresentar uma relação intersistêmica entre Política, Economia e Direito. O conceito de justiça fiscal deverá produzir uma relação virtuosa com a Economia e, especialmente, com a exigência de prosperidade da sociedade. A consagração da justiça fiscal de modo autárquico, ou seja, isolada de preocupações de seus efeitos na Economia e na

eficiência geral da sociedade, irá produzir somente situações ineficientes, antieconômicas e, por consequência, uma sociedade, injusta, desigual e oprimida. Nesse caso, teremos belas intenções e péssimos resultados.

Muitas vezes, a necessidade de aplicação de ambos os critérios seletivos básicos (justiça fiscal e neutralidade fiscal) irá produzir resultados diversos e mesmo contraditórios. A busca do equilíbrio dinâmico entre esses critérios não implica na possibilidade da vedação de conflito, o qual somente poderá ser respondido por cada ordenamento jurídico e sua hierarquia de valores.

QUADRO RESUMIDO

| | PENSAMENTO SISTEMÁTICO | PRINCIPAIS OBRAS |
|-----------------------------|--|------------------|
| KLAUS TIPKE | <i>O Direito Constitucional Tributário forma a base para a teoria sistemática da ciência do Direito tributário</i> | |
| CASALTA NABAIS | <i>Tributo como dever fundamental que instrumentaliza o financiamento dos direitos fundamentais</i> | |
| THOMAS NAGEL | <i>Os tributos são uma forma de realização da justiça ou injustiça no sistema de direitos e concessões proprietárias</i> | |
| RICARDO LÔBO TÔRRES | <i>Conceito constitucional de tributo e hermenêutica ética</i> | |
| PAULO DE BARROS CARVALHO | <i>Construtivismo metodológico</i> | |

Conclusões Parciais

1. O poder de tributar está fundamentalmente ligado à ideia de Constituição, que deve ser entendida como sendo o conjunto de normas (princípios e regras) e valores que estabelecem a estrutura jurídico-política de uma sociedade organizada.

2. No *pensamento conceitual* o tributo está vinculado às escolhas do poder político e não a um modelo normativo organizado por meio da codificação ou da constitucionalização. Tradicionalmente, entendia-se que o poder fiscal vinculava-se à *tese da substancial ilimitação do poder soberano do Estado* e tal poder se mantinha no momento de criação dos tributos.

3. O normativismo irá entender igualmente que a Constituição se configura como a fonte primeira e superior do ordenamento tributário, de tal modo que da Constituição Fiscal derivam todas as demais normas jurídicas do sistema tributário. A diferença, contudo, em relação ao pensamento conceitual se caracteriza pela compreensão de que a Constituição possui um aspecto eminentemente *formal*.

4. O pensamento sistemático irá compreender a Constituição como a norma jurídica mais importante no sistema jurídico, detentora de princípios, regras e valores jurídicos. A tributação passa a ser entendida como dever fundamental derivada do texto constitucional e não apenas como obrigação derivada de lei.

5. O pensamento sistemático irá entender a Constituição em sua natureza dúplice, tanto como *Carta de Direitos (limitações ao poder de tributar)*, como *Carta de Competências (poder de tributar)*. De um lado como norma de atribuição de competências e de outro como norma de exclusão de competência tributária sobre determinadas condutas.

6. Ordinariamente, o poder de tributar pode ser ligado tão somente à noção de "*entrega*". Poder de tributar significa, nessa acepção, tão somente "*entregar dinheiro ao Estado*" ou, dito de outra forma, o poder do Estado em retirar da esfera privada qualquer manifestação de riqueza ou rendimento, sob qualquer ou nenhum argumento.

7. No *pensamento normativista*, por outro lado, o poder de tributar é o exercício da *competência tributária*. Para essa corrente, o poder de tributar é o exercício de uma competência normativa, amparada em procedimentos e regras previstos no ordenamento jurídico. Somente será legítima e justificável a norma jurídica criada em conformidade com o sistema jurídico. Os questionamentos acerca da justiça

do poder de tributar ou das limitações ao poder de tributar caracterizam-se como sendo irrelevantes para o Direito, sendo mero capítulo da Moral ou da Política.

8. O pensamento sistemático representa um esforço conjugado de diversos autores, com pressupostos teóricos diversos, mas que possuem como pontos em comum a aceitação de três pilares conceituais: *a constitucionalização dos direitos fundamentais, a re-introdução do problema da justiça e uma nova hermenêutica jurídica.*

Bibliografia Recomendada

Da Teoria da Imposição

3.1 Da ideia de Constituição para o Direito Tributário.

3.1.1 Pensamento Conceitual: estrutura de poder político

- BALTHAZAR, Ubaldo Cesar (Org.). O tributo na História: Da antiguidade à globalização. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2006.
- LEROY-BEAULIEU, Paul et LIESSE, André. Précis D'Economie Politique. Paris: Dalagrave, 1922.
- MICHELI, Gian Antonio. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.
- MORSELLI, Emanuele. Compendio di Scienza delle Finanze. Padova: CEDAM, 1947.
- TÔRRES, Heleno. Direito Tributário e Direito Privado. São Paulo: RT, 2003.

3.1.2 Pensamento Normativista: estrutura normativa

- CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 1998.
- FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Introdução ao estudo do Direito. São Paulo: Atlas, 1994.
- KELSEN, Hans. Teoria Pura do Direito. São Paulo: Martins Fontes, 1997.
- MOUSSALLEM, Tárek. Capítulo III: Fontes do Direito Tributário. *In*: SANTI, Eurico Marcos Diniz. Curso de Especialização em Direito Tributário. Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

3.1.3 Pensamento Sistemático: sistema de direitos fundamentais

- COELHO, Sacha Calmon Navarro. Teoria Geral da Obrigação Tributária *in* Tôrres, Heleno Taveira. Teoria Geral da Obrigação Tributária. Estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges. São Paulo: Malheiros, 2005.
- NABAIS, Casalta. Por uma liberdade com responsabilidade. Estudos sobre Direitos e Deveres Fundamentais. Coimbra: Coimbra, 2007.
- TÔRRES, Ricardo Lôbo. O Conceito Constitucional de Tributo. *In*: TÔRRES, Heleno (Coord.). Teoria Geral da Obrigação Tributária. Estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges. São Paulo: Malheiros, 2005.

3.2. Dos fundamentos do poder de tributar

3.2.1.1. Pensamento Conceitual: do tributo como expressão da soberania fiscal

- ALESSI, Renato et STAMMATI, G. Istituzione di diritto tributario. Torino, UTET.
- BERLIRI, A., Principios de Derecho Tributario, Vol. II, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1971.
- BERLIRI, Antonio. Corso Istituzionale di Diritto Tributario. Milano: Dott A. Giuffrè, 1965, vol. I.
- BIRK, D., Steuerrecht I. Allgemeines Steuerrecht, 2. ed., München, C.H. Beck, 1994.
- BÜHLER, O. Steuerrecht, Grundriß in zwei Bänden, 2. ed., Wiesbaden, 1953, Vol. I.
- BÜHLER, O. Lehrbuch des Steuerrechts. Berlin: Franz Vahlen, 1927.
- FANUCCHI, Fábio. Curso de Direito Tributário. Vol. I, São Paulo: Resenha Tributária, 1975.
- FERREIRO LAPATZA, Jose Juan. Curso de derecho financiero español. 23. ed., Madrid: Marcial Pons, 2004.
- KLEIN, F.; ORLOP. G. Abgabenordnung Kommentar, 2. ed., München, C.H. Beck, 1979. 508.
- MARTÍNEZ, Pedro Soares. Manual de Direito Físcal. Coimbra: Almedina, 1983.
- MORAIS, Bernardo Ribeiro de. Compêndio de Direito Tributário. Rio de Janeiro: Forense, 1984.
- MORSELLI, Emanuele. Compendio di Scienza delle Finanze. Padova: CEDAM, 1947.
- MORSELLI, Emanuele. Corso di Scienza della Finanza Pubblica. Vol. Primo, Padova: CEDAM, 1949.
- MYRBACH-RHEINFELD, Franz Von. Précis de Droit Financier. Paris: V Giard & E. Briere, 1910.
- NETO, Manoel Cavalcante de Lima. Direitos Fundamentais dos Contribuintes. Recife: Nossa Livraria, 2005.
- PUGLIESE, M., Istituzioni di diritto finanziario, Cedam, Padova, 1937.
- SCHNEIDER, Franz. Das Abgabengewaltverhältnis, Tübingen: Mohr, 1918.
- SOUZA, Rubens Gomes de. Compêndio de Legislação Tributária. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1954.
- SPICER, Michael W. *On Friedrich Hayek and taxation: rationality, rules, and majority rule*. National Tax Journal. Evanston: Northwestern University; Mar, 1995, Vol. 48 Issue 1, p103-112.
- TÔRRES, Heleno. Contribuições da Doutrina Italiana para a Formação do Direito Tributário brasileiro. *In*: SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário, vol. II. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

- TÔRRES, Ricardo Lôbo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.
- UCKMAR, Victor. Princípios comuns de direito constitucional tributário. 2. ed., SP: Malheiros, 1999.
- ULHÔA CANTO, Gilberto de. Temas de direito tributário. Ed. Alba, 1964. v. 1.
- VANONI, Ezio. Opere giuridiche. Milano, Giuffrè, 1961.
- WICKSELL, Knut. *A new principle of just taxation*, 1896 traduzido por MUSGRAVE, Richard et PEACOCK, A. T. 1958, p. 72-118 da obra original *Finanztheoretische Untersuchungen*.

3.2.2 Pensamento Normativista: do poder de tributar como competência tributária

- ABBAMONTE, Giuseppe. The Testing and Analysis of Ranelletti Methodology. International Tax Law. Kluwer Law International.
- BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1974.
- BLUMENSTEIN, Ernest. Die Steuer als Rechtsverhältnis. Festgabe für G.v. Scanz. Tübingen: Mohr, 1928.
- BLUMENSTEIN, E. Schweizerisches Steuerrecht, I, Tübingen, J.C.B. Mohr (Paul Siebeck), 1926.
- BLUMENSTEIN, Ernst. Sistema di diritto delle imposta. Trad. It. F. Forte. Milano, 1954.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Teoria da Norma Jurídica. São Paulo: RT, 1981.
- DE AYALA, Perez e GONZALEZ, Eusebio. Curso de Derecho Tributario. v. 01, Madrid: Edersa, 1986.
- EINAUDI, Luigi. Principios de Hacienda Publica. Madrid: Aguilar, 1962.
- GIANNINI, A. D. Instituciones de derecho tributario. Madrid: Derecho Financiero, 1957.
- GODINHO, Vitorino Magalhães. Ensaio, vol. II, Sobre História de Portugal. Lisboa, Sá da Costa, 1968.
- GRIZIOTTI, Benvenuto. Principios de ciencia de las finanzas. Buenos Aires: Depalma, 1959.
- JARACH, Dino. O fato imponible. Teoria Geral do Direito Tributário Substantivo. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989.
- JUANO, Manuel de. Curso de Finanzas y Derecho Tributario. Tomo I, Parte General. Rosario: Molachino, 1969.
- LEROY-BEAULIEU, Paul. Traité de la science des finances. 8. ed. Paris: Félix Alcan, 1912
- LEROY-BEAULIEU, Paul. Précis d'économie politique. 20. ed. Paris: Delagrave, 1922.
- MARTÍNEZ, Pedro Soares. Manual de Direito Fiscal. Coimbra: Almedina, 1983, p. 184.
- MICHELI, Gian Antonio. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.
- NAGEL, Thomas et MURPHY, Liam. O mito da propriedade. São Paulo: Martins Fontes, 2005.
- NAWIASKY, Hans. Steuerrechtliche Grundfragen. München, 1926.
- NAWIASKY, Hans. Steuerrechtliche Grundfragen, München, Dr. Franz A. Pfeiffer Verlag, 1926.
- RANELLETI, Oreste. Istituzioni di Diritto Pubblico. Milão: Giuffrè, 1. ed., 1948.
- ROSEMBUJ, Tulio. Que Son Los Impuestos. Barcelona: Biblioteca De Divulgacion Econômica, 1977.

- TÔRRES, Ricardo Lôbo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.
- VALDÉS COSTA, Ramón. Instituciones de Derecho Tributario. Buenos Aires: Depalma, 1992.
- VANONI, Ezio. Natureza e interpretação das leis tributárias. Rio de Janeiro: Financeiras, 1932.
- VASQUES, Sérgio. O Princípio da Equivalência como critério de Igualdade Tributária. Coimbra: Almedina, 2008.
- VILLEGAS, Héctor. Curso de Direito Tributário. São Paulo: RT, 1980.

3.2.3 Pensamento Sistemático: financiamento dos direitos fundamentais

- AVILA, H. B. Sistema Constitucional Tributário. 3. Ed. São Paulo: Saraiva, 2008.
- CALIENDO, Paulo. Dos três modos de pensar a tributação ou repensar o raciocínio jurídico-tributário. In: ROCHA, Leonel Severo; STRECK, Lenio Luiz. (Org.). Constituição, Sistemas Sociais e Hermenêutica. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005, p. 93-111.
- _____. Da Justiça Fiscal: Conceito e Aplicação. In: TÔRRES, Heleno Taveira. (Org.). Tratado de Direito Constitucional Tributário - Estudos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 371-405.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário, linguagem e método. São Paulo: Noeses, 2008.
- NABAIS, Casalta. Por uma liberdade com responsabilidade. Estudos sobre Direitos e Deveres Fundamentais. Coimbra: Coimbra, 2007.
- NAGEL, Thomas et MURPHY, Liam. O mito da propriedade. São Paulo: Martins Fontes, 2005.
- TIPKE, Klaus et LANG, Michael. Direito Tributário (*Steuerrecht*). Trad. da 18ª edição alemã de Luiz Dória Furquim, vol. I. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 2008.
- TÔRRES, Ricardo Lôbo. O Conceito Constitucional de Tributo. In: TÔRRES, Heleno (Coord.). Teoria Geral da Obrigação Tributária. Estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges. São Paulo: Malheiros, 2005.

Capítulo 04

Da teoria dos Direitos Fundamentais

"A verdadeira revolução que gerará o novo Ser Social deverá ser obra de humanismo e seu principal instrumento, a legislação integralmente rejuvenescida. E nesta obra revolucionária a tarefa fundamental é atribuída ao Direito Tributário.

"A nova legislação tributária, pelo impacto dos tributos, destruirá a velha ordem sócio-econômica e, simultaneamente, financiará a reconstrução da comunidade humanizada. Aos demais ramos do Direito cabe a tarefa de disciplinar a reconstrução.⁴⁷⁰"

Alfredo Augusto Becker

SUMÁRIO

Introdução. 4.1. Dos direitos fundamentais: conceito, natureza e classificação. 4.1.1. Elementos e características do Conceito de Direitos Fundamentais. 4.1.2. Elementos e características do Conceito. 4.1.3. Da cidadania multidimensional. 4.2. Dos direitos fundamentais do contribuinte: conceito, natureza e classificação. 4.2.1. Pensamento Conceitual: Autolimitação do poder do soberano. 4.2.2. Pensamento Normativista: limitações de competências tributárias. 4.2.3. Pensamento Sistemático: proteção e promoção dos direitos fundamentais do contribuinte. Conclusões Parciais. Bibliografia Recomendada.

Introdução

O conceito de direitos fundamentais do contribuinte recebeu em cada tradição teórica uma fundamentação diversa e somente com a teoria sistemática haverá uma abordagem completa deste tema.

⁴⁷⁰ Cf. BECKER, Alfredo Augusto. *Carnaval Tributário*. 2a. ed. São Paulo: Lejus. 1999, p. 20.

4.1 Dos direitos fundamentais: conceito, natureza e classificação

4.1.1 Elementos e características do Conceito de Direitos Fundamentais

Os direitos fundamentais⁴⁷¹ se constituem como veículos de introdução dos direitos da pessoa humana em uma determinada ordem constitucional, considerando que os direitos da pessoa humana possuem formulações filosóficas distintas, cada qual assentando nos direitos do ser humano em bases axiológicas distintas. Contudo, o sistema normativo irá receber essas formulações e irá selecionar como devem ser juridicamente relevantes. Desse modo, as concepções de pessoa humana deixam de ser objeto de especulação teórica e de compreensão individual e passam a se tornarem valores normativos que *devem* ser necessariamente protegidos e promovidos. Há uma passagem do plano da axiologia para a deontologia, ou seja, de assunção de valores pelo ordenamento jurídico que irá exigir o seu cumprimento e respeito pela sociedade.

Podemos definir os Direitos Fundamentais como sendo o conjunto de Direitos da Pessoa Humana reconhecido, protegido e promovido por um determinado ordenamento constitucional. Esse reconhecimento pode ser implícito ou explícito. Essa proteção e promoção podem ser direta ou indireta.

A expressão "*Direitos Fundamentais*", apesar de encontrar diversas possibilidades de origens, que remontam inclusive à Revolução Francesa (Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão), terá sua difusão e consagração a partir da Constituição de Bonn, no Direito constitucional alemão (*Grundrechte* - Lei Fundamental de 1949 – *Grundgesetz*) e no Direito português (Constituição de 1976). A tradição constitucional brasileira utilizou as expressões: "*Garantia dos Direitos Civis e Políticos dos Cidadãos Brasileiros*" (Constituição de 1824) e "*Direitos e garantias Individuais*" (Constituições de 1934, 1937, 1946 e 1967 e Emenda nº 01 de

⁴⁷¹ Sobre o assunto veja-se a obra mais importante sobre o tema Sarlet, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos Direitos Fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.

1969)⁴⁷². Verifica-se, portanto, que se trata de uma expressão constitucional relativamente recente.

As expressões "*direitos públicos subjetivos*" e "*direitos subjetivos públicos*" irão designar a natureza normativa dos direitos fundamentais em uma dada ordem constitucional. Por outro lado, iremos reservar as expressões "*liberdades públicas*", "*liberdades fundamentais*", "*direitos fundamentais*", "*direitos civis*" e "*direitos individuais*" para designar espécies de direitos fundamentais protegidos no ordenamento constitucional⁴⁷³.

As "*garantias individuais*" se referem aos dispositivos que protegem e limitam o poder com o fim de preservar direitos⁴⁷⁴. Dessa forma, podemos verificar a natureza instrumental das garantias constitucionais. As garantias podem ser consideradas como verdadeiros direitos subjetivos, visto que possibilitam a exigência e concretização dos direitos fundamentais, consagrando o que se denominou de verdadeiros "*direitos-garantia*". As garantias constitucionais possuem em seu núcleo semântico dois elementos de sentido, um que enuncia a proteção e outro que conduz o próprio direito ou valor a ser protegido⁴⁷⁵.

O texto constitucional brasileiro apresenta as seguintes expressões: a) direitos humanos (art. 4º, inc. II); b) direitos e garantias individuais (epígrafe do Título II e art. 5º, § 1º); c) direitos e liberdades constitucionais (art. 5º, inc. LXXI) e d) direitos e garantias individuais (art. 60, § 4º, inc. IV). Todas elas serão resumidas ao conceito de direitos fundamentais.

Diversas são as classificações sobre a evolução dos direitos fundamentais, não pretendemos apresentá-las todas, bem como não defendemos que estas classificações sejam verdadeiras ou falsas, mas tão somente úteis ou inúteis. Assim,

⁴⁷² Cf. Sarlet, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos Direitos Fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005, p. 34. Ver, também, Dimoulis, D. *Dogmática dos Direitos Fundamentais: conceitos básicos. Comunicações. Caderno do Programa de Pós-Graduação da Universidade Metodista de Piracicaba, ano 5, n° 02, 2001, p. 13.*

⁴⁷³ Conforme Ingo Sarlet estas expressões encontram-se em desuso no constitucionalismo contemporâneo, visto que "...atrelados a categorias específica do gênero direitos fundamentais"; ver in Sarlet, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos Direitos Fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005, p. 35.

⁴⁷⁴ Cf. Barbosa, Ruy. *República: Teoria e prática*. Petrópolis: Brasília: Vozes/Câmara dos Deputados. 178, p. 121 e 124.

⁴⁷⁵ Cf. Neto, Manoel Cavalcante de Lima. *Direitos Fundamentais do Contribuinte: Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Recife: Nossa Livraria, 2005, p. 76.

portanto, iremos sugerir uma classificação dos direitos fundamentais sob a ótica de seu reconhecimento e efetivação. Desse modo, podemos afirmar existirem *quatro estágios* dos direitos fundamentais:

- i) 1ª Fase: *ausência de reconhecimento*; que vai até o século XVI;
- ii) 2ª Fase: *luta pelo reconhecimento*; com as primeiras formulações jusnaturalistas em filosofia política;
- iii) 3ª Fase: *positivação nacional e internacional*, iniciada com a Declaração de Independência dos EUA em 1776 e com a Declaração Universal de Direitos Humanos da ONU, em 1946 e;
- iv) 4ª Fase: *busca da Efetividade*⁴⁷⁶, período atual da luta pela universalização, concretização e efetivação dos direitos fundamentais na esfera nacional e internacional⁴⁷⁷.

4.1.2 Elementos e características do Conceito

Os elementos e características dos direitos fundamentais irão se diferenciar em função da sua fundamentação teórica⁴⁷⁸ e do contexto constitucional em que estes estiverem inseridos. Existem, contudo, alguns elementos semânticos mínimos que descrevem o sentido da expressão direitos fundamentais nos mais variados sistemas positivos de proteção. Dentre as diversas características dos direitos fundamentais, podemos citar, especialmente, que eles: *são relacionais, criam deveres e obrigações, são inalienáveis, são individuais, são universais e não decorrem do Estado, têm fundamentalidade normativo-axiológica, possuem custos e podem colidir entre si.*

⁴⁷⁶ A classificação histórica dos direitos humanos e fundamentais é uma tarefa exercitada por diversos autores com muita maestria e cuidado. Não pretendemos aqui superar os estudos já realizados, mas tão somente ofertar uma possibilidade de sumário das principais idéias. Esta divisão tem semelhança por aquela apontada por K. Stern que defende a presença de três fases: a) uma pré-história, que se desenrola até o século XVI; uma fase intermediária, que abrange os primórdios de uma doutrina jusnaturalista da filosofia política e da afirmação dos direitos fundamentais; c) a constitucionalização dos Direitos Fundamentais, iniciada na carta constitucional do EUA em 1776. Sobre o assunto veja-se a obra de Stern, K. Staatsrecht, III/I, p. 53.

⁴⁷⁷ Cf. Sarlet, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos Direitos Fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005, p. 44-52.

⁴⁷⁸ Iremos assumir como referencial teórico o posicionamento explicitado na *Seção I* do presente livro.

Os direitos fundamentais podem ser considerados como sendo *relacionais*, visto que são determinados pelo conjunto de direitos e deveres do indivíduo em determinada ordem jurídica. Assim, quando se fala que alguém possui direito, estamos afirmando que alguém (indivíduos, grupos ou Estado) possui deveres para com este. Assim, o direito de expressão significa o dever que possui o Estado e os outros membros da coletividade em respeitar o meu direito, mediante ações ou abstenções. Eles se referem àquela zona de autonomia ou proteção que não pode sofrer interferências ou invasões indevidas, por parte de outros. Os direitos decorrem da existência de uma vida em sociedade e sob um ordenamento jurídico. É a característica do sujeito de direitos ser-com-outros em sociedade.

Os direitos fundamentais *criam deveres e obrigações*, dado que se distinguem de prescrições morais. Não são apenas considerações morais, mas valores normativos protegidos por prescrições normativas que exigem o seu cumprimento sob pena da aplicação de sanções ou consequências jurídicas. Ao afirmarmos que A possui direitos, significa que existe o dever de outros em não interferir nesse direito e que aquele que indevidamente violar o direito de A poderá sofrer sanções. Assim, se o direito de propriedade de A for violado por B, este poderá ser obrigado a indenizar A pelos danos sofridos.

Estes direitos são *inalienáveis* porque não podem ser disponíveis, representam o substrato básico das liberdades públicas. O interesse de sua proteção não é meramente individual, mas de todos. A ninguém seria lícito negociar o seu direito à vida ou à liberdade para conseguir recursos para uma operação de um parente querido. Não pode o indivíduo por contrato dispor sobre o seu direito à propriedade, poderia tão somente dispor sobre o seu direito *de* propriedade de determinado bem. As restrições aos direitos fundamentais pela ordem política serão analisadas posteriormente na próxima seção (Seção III).

A afirmação de que os direitos fundamentais são *individuais* certamente é polêmica e exige uma explicação. Queremos afirmar assim que o fundamento dos direitos fundamentais deve ser buscado no indivíduo, conforme o individualismo metodológico que indicamos anteriormente. Por outro lado, queremos indicar que mesmo direitos fundamentais que se refiram a temas sociais e coletivos se dirigem em última instância à proteção dos direitos de um indivíduo. Assim, o direito à saúde

somente tem significado concreto quando o indivíduo A ou B individualmente podem usufruir de um sistema de proteção social concretamente em sua experiência individual. De outra forma, o direito à saúde do ponto de vista social somente tem significado quando podemos identificar individualmente que milhares de pessoas na sua concretude individual puderam usufruir dos benefícios do sistema de proteção social. Não há direito à saúde para indivíduos virtuais, imaginários ou estatísticos, nem tampouco podemos tocar um grupo ou uma classe, mas com certeza podemos reconhecer na criança B todas “as dores do mundo” quando precisa de determinado procedimento médico e não encontra. Os direitos fundamentais são individuais porque somente podem existir na concretude da experiência de cada indivíduo em sua particular condição⁴⁷⁹.

Podemos questionar se a existência de direitos de exercício coletivo, de pessoas coletivas, de direitos sociais e de direitos difusos não comprova o fato de serem os direitos fundamentais *também* supraindividuais. A nossa resposta será negativa, pois mesmo nestes casos permanecem os direitos fundamentais como intrinsecamente individuais.

Quando falamos em *direitos de exercício coletivo* (direito de greve, associação ou reunião) estamos tratando de direitos fundamentais que não podem ser exercitados isoladamente, exigindo uma ação coordenada de uma pluralidade de sujeitos. De outra parte, parece que estamos tratando de direitos que somente possuem sentido coletivo, visto que representam interesses compartilhados de um grupo ou setor. Na verdade, somente o exercício dos direitos é que é coletivo, a titularidade (poder e interesse básico) continua sendo individual, ou seja, de cada um dos indivíduos na condição de trabalhadores, associados, etc. A ação coletiva é somente um *instrumento* para fazer valer o interesse individual⁴⁸⁰.

⁴⁷⁹ No mesmo sentido entende José Carlos Vieira de Andrade: “O outro elemento característico do direito subjectivo fundamental será a sua individualidade, ou seja, a possibilidade da sua referência a homens individuais. Em rigor, só indivíduos poderiam ser titulares (sujeitos ativos) de direitos fundamentais, pois a dignidade da pessoa humana que os fundamenta só vale para as pessoas físicas (pessoas humanas) e não para as pessoas jurídicas ou colectivas”; ver in Andrade, José Carlos Vieira de. Os Direitos Fundamentais – Na Constituição Portuguesa de 1976, Coimbra: Almedina, 1987, p. 173-174.

⁴⁸⁰ Cf. Andrade, José Carlos Vieira de. Os Direitos Fundamentais – Na Constituição Portuguesa de 1976, Coimbra: Almedina, 1987, p. 174.

Os *direitos das pessoas coletivas* se referem a sujeitos que não possuem uma referência humana direta, tal como os direitos de organização sindical ou partidária. Nesse caso cabe observar que essas pessoas coletivas não possuem todos os direitos fundamentais (direitos políticos, liberdades públicas, etc.), pois não se trata de uma extensão geral dos direitos individuais para as pessoas jurídicas. Em verdade são *instrumentos* de proteção e promoção dos direitos individuais, por meio de organizações jurídicas, por onde melhor se instrumentalizam os interesses individuais. Dessa forma, a proteção a direitos específicos de manter e organizar-se em determinado tipo de pessoa coletiva implica na proteção de interesses de titularidade individual coordenados⁴⁸¹. A proteção dirigida às pessoas coletivas sempre irá significar a proteção ao verdadeiro destinatário de direitos, que é a pessoa humana.

Não significa, contudo, que as *pessoas coletivas* não possuam titularidade jurídica de direitos, mas essa titularidade própria se exerce mais como competência ou poder do que como interesse próprio. Ou seja, são poderes concedidos a uma organização política, social ou econômica com o intuito relevante de proteção da dignidade da pessoa humana. Podem ser melhor definidos como sendo "*garantias institucionais*", antes do que direitos subjetivos, visto que não são passíveis de atribuição individual. Esses direitos não possuem referência ao interesse fundamental constitutivo dos direitos fundamentais: dignidade da pessoa humana⁴⁸², desse modo, devem ser considerados como *garantias institucionais* aos direitos fundamentais.

⁴⁸¹ No mesmo sentido entende José Carlos Vieira de Andrade: "e, se é assim, arriscamos o passo seguinte e, para já quanto a estes direitos individuais extensíveis, afirmamos que eles são conferidos às pessoas colectivas ainda para garantia do livre desenvolvimento do homem, isto é, da protecção da dignidade humana do indivíduo 'no seio das formações sociais onde se exerce a sua personalidade"; ver in Andrade, José Carlos Vieira de. Os Direitos Fundamentais – Na Constituição Portuguesa de 1976, Coimbra: Almedina, 1987, p. 178.

⁴⁸² Nesse sentido José Carlos Vieira de Andrade ao tratar dos direitos de pessoas coletivas afirma: "porém, devem então ser equiparados a *garantias institucionais* e não aos direitos subjectivos fundamentais. (...) Por exemplo, os direitos exclusivos das organizações de trabalhadores não constituem, em si, direitos dos homens trabalhadores, partindo do princípio de que estes não devem confundir-se com os poderes ou os privilégios conferidos na organização social e política dos grupos que formam, isto é, que direitos fundamentais dos trabalhadores não é igual a 'poder das classes trabalhadoras"; ver in Andrade, José Carlos Vieira de. Os Direitos Fundamentais – Na Constituição Portuguesa de 1976, Coimbra: Almedina, 1987, p. 180.

Este mesmo raciocínio deve ser aplicado aos direitos atribuídos às *peças jurídicas públicas*, tal como no caso da proteção da autonomia didático-pedagógica, científica e financeira das universidades públicas ou de determinadas autarquias. Igualmente estaremos perante verdadeiras garantias institucionais e não perante direitos subjetivos fundamentais⁴⁸³. Não basta a noção de que exigem uma abstenção ou omissão do agir do Estado para a sua caracterização como direitos fundamentais, pois se torna necessária a verificação de seu sentido essencial (núcleo semântico). A atribuição de sua titularidade jurídica por ficção somente tem o sentido *instrumental* de garantia para a defesa da dignidade da pessoa humana.

Os *direitos difusos*, por sua vez, diferem dos direitos coletivos pelo fato de que os interesses protegidos nos direitos coletivos se referem a titulares unidos por uma *relação jurídica* (trabalhadores de uma empresa), enquanto que nos direitos difusos os titulares estão unidos por *circunstâncias de fato*. Assim, o ordenamento é uma forma de proteção dos direitos fundamentais por meio do instrumento dos direitos difusos, mas no final das contas a materialidade protegida é de interesses individuais, que são melhor ou somente protegidos por meio de um mecanismo de proteção e exercício de direitos transindividuais. A fruição desses direitos continua, contudo, sendo individual. Concordamos com os autores que defendem que tanto os direitos coletivos e os direitos difusos se constituem em *direitos individuais homogêneos*.

Ao afirmarmos que os direitos fundamentais são *universais*, isso significa dizer mais do que eles possuem um *conteúdo mínimo comum*, conforme já exposto. Mas, de que inclusive as diferenças de localização geográfica no interior do país, de classes sociais, etárias, raciais, étnicas, dentre tantos outros contextos particulares, não retiram a exigência da proteção da vida, da liberdade, da propriedade e de outros direitos fundamentais básicos em determinada ordem constitucional. Assim, por exemplo, o direito à integridade física não pode ser afastada em uma tribo indígena sob o argumento contextualista de que a tradição tribal permite o estupro. A ordem jurídica do Estado de Direitos Fundamentais irradia sua proteção em todo o território

⁴⁸³ Nesse sentido ver Andrade, José Carlos Vieira de. *Os Direitos Fundamentais – Na Constituição Portuguesa de 1976*, Coimbra: Almedina, 1987, p. 182; em sentido contrário veja-se Canotilho, G. *Direito Constitucional*, vol. I, 2ª ed., Almdina: Coimbra, 1980, p. 465. Para Canotilho a autonomia se constitui em um verdadeiro direito fundamental e não apenas em uma garantia constitucional.

nacional. A soberania dos Direitos Fundamentais revoga toda e qualquer ordem jurídica particular e instaura um sistema de proteção e promoção dos Direitos Fundamentais, que beneficia a todos os indivíduos sob a proteção da ordem constitucional.

Ao afirmarmos que os direitos fundamentais *não decorrem do Estado* significa afirmar que eles não possuem a sua existência e legitimidade decorrente da vontade do Estado, mas ao contrário, de que a legitimidade do Estado decorre de uma ordem de proteção e reconhecimento de direitos fundamentais. Para *Hannah Arendt* (1906 - 1975) trata-se justamente do oposto, os homens não nascem livres e iguais, esta condição é uma decorrência de uma escolha política. Assim, a evolução dos direitos fundamentais é uma história de lutas e de embates para a afirmação de determinados direitos. Eles são essencialmente históricos, dado que em determinado período da história uma sociedade foram afirmados, mas nada impede que sejam revistos, afastados e violados por um governo despótico.

Para nós, a existência da luta significa justamente a afirmação de que os direitos não decorrem do Estado, não são um favor estatal e a sua violação não é um fato natural. Pelo contrário, justamente porque estes direitos não decorrem do Estado é que as sociedades podem lutar por eles. Digamos, por exemplo, que determinada ordem totalitária estabeleça a seguinte norma fundamental: *todos os direitos decorrem da vontade exclusiva do soberano e ninguém pode exigir nenhum direito diverso daquele outorgado pelo soberano*. Nesse caso, como poderia existir a luta democrática se todos os direitos decorrem do Estado e o Estado veda a luta democrática. Essa luta somente pode existir porque os indivíduos são dotados de autonomia subjetiva para julgar uma determinada ordem como injusta e possuem a liberdade de decidir assumir um projeto existencial próprio e independente da opressão, mesmo que a pena seja o seu aniquilamento existencial. Essa é a prova da autonomia do indivíduo perante a ordem política, que pode em determinado momento histórico subjugar o indivíduo, contudo, este será um ato contrário ao sentido da condição existencial de autonomia subjetiva privada e de liberdade.

Os direitos fundamentais possuem *fundamentalidade normativa-axiológica*, ou seja, eles governam a Constituição. Sua centralidade é tanto formal, quanto material. Do ponto de vista formal são as normas mais importantes do sistema, delas

derivam os fundamentos de validade de todas as demais normas derivadas, que as devem observar sob pena de inconstitucionalidade. De outra parte, possuem centralidade material porque todas as normas devem incorporar em seu núcleo de significação o código genético básico de proteção aos direitos fundamentais. Todas as normas, das mais elevadas e abstratas às mais concretas e inferiores, devem trazer as significações decorrentes da proteção aos direitos fundamentais. Tal como cada célula transporta o DNA básico da identidade de um indivíduo, cada norma traz o algoritmo básico da proteção à dignidade da pessoa humana, como marca da individualidade do Estado Democrático e Social de Direito.

Os direitos fundamentais *possuem custos* porque sua proteção ou promoção por ações ou abstenções do Estado e da sociedade implicam em recursos materiais e humanos finitos. Assim, a proteção da liberdade de crença exige a manutenção de uma ordem democrática com instituições, juízes, promotores, advogados, servidores, etc. Todos estes irão exigir recursos para a sua manutenção. Somente quando a dada sociedade possui excedente para manter uma classe de pessoas especializadas na proteção da esfera pública é que existe a possibilidade de vicejarem os direitos fundamentais. Contudo, não podemos concordar que somente a partir de determinado estágio econômico e social é que os direitos fundamentais devem ser preservados. Este argumento tem sido utilizado pelas mais "sangrentas" ditaduras para esclarecer a exclusão social de um regime de proteção de direitos. Está provado, conforme *Amartya Sen*, que a democracia e a proteção dos direitos fundamentais possuem um valor para o desenvolvimento, aos estabelecerem parâmetros institucionais relevantes para o crescimento de um país. O grau de proteção deverá respeitar, entretanto, os limites da reserva do possível.

Por último, podemos afirmar que os direitos fundamentais podem *colidir entre si*, visto que a ordem constitucional fundamenta-se no postulado da pluralidade de valores. Assim, podem existir choques entre valores distintos que devem ser harmonizados com coerência, mediante procedimentos de ponderação entre valores de pesos diferentes. A ordem constitucional deve prever a resolução justa e leal do conflito entre direitos fundamentais, de modo a reduzir os efeitos de seu choque e preservar a dignidade dos valores envolvidos. Caso contrário, estaríamos negando a

aceitação da pluralidade de valores e propugnando a prevalência de determinados valores e a supressão de outros, o que conduziria a uma contradição no sistema.

Conforme afirmamos anteriormente, estas características são derivadas de determinada matriz teórica e podem receber influxos diversos, conforme a fundamentação adotada. Para ilustrar comparativamente os resultados decorrentes de outras afirmações teóricas, apresentamos o quadro abaixo:

| | MODELO LIBERAL CLÁSSICO | MODELO SOCIALIZANTE | MODELO UTILITARISTA | MODELO SISTEMÁTICO |
|------------------------|--|---|--|--|
| TIPO DE RELAÇÃO | <i>indivíduo↔ indivíduo</i> | <i>sociedade→indivíduo</i> | <i>indivíduo→sociedade</i> | <i>sociedade↔ indivíduo</i> |
| FUNDAMENTO | <i>individuais</i> | <i>sociais</i> | <i>individuais</i> | <i>individuais</i> |
| NATUREZA | <i>universais</i> | <i>históricos</i> | <i>históricos</i> | <i>universais</i> |
| ORIGEM | <i>não decorrem do Estado</i> | <i>decorrem do Estado</i> | <i>não decorrem do Estado</i> | <i>decorrem da sociedade</i> |
| COLISÃO | <i>não podem colidir</i> | <i>podem colidir</i> | <i>podem colidir</i> | <i>podem colidir</i> |
| CUSTO | <i>não possuem custos</i> | <i>possuem custos</i> | <i>possuem custos</i> | <i>possuem custos</i> |
| IDENTIDADE | <i>concepção substantiva</i> | <i>concepção procedimental</i> | <i>concepção procedimental</i> | <i>concepção substantiva</i> |
| VALOR PROTEGIDO | <i>Direitos negativos (protetivos – liberdade)</i> | <i>Direitos positivos (prestacionais – igualdade)</i> | <i>Direitos negativos (protetivos – liberdade)</i> | <i>Direitos negativos (protetivos – liberdade)</i> |

No *modelo liberal clássico* os direitos fundamentais se referem às relações entre indivíduos que fundam a sociedade política e, portanto, são pré-estatais e não dependem do reconhecimento do Estado para a sua efetivação. Por outro lado, se

referem a direitos *contra* a intervenção indevida do Estado nos assuntos privados dos indivíduos, que devem ser preservados. Por outro lado, a questão dos custos não é entendida de modo relevante, visto que se tratam principalmente de direitos de proteção contra a ação do Estado, ou seja, exigem uma omissão estatal. Para esta teoria não há como se pensar em colisão de direitos fundamentais.

Em nosso entendimento, os direitos fundamentais não são somente de *proteção*, mas igualmente de *promoção* dos direitos. Não há como se pensar em liberdade sem desenvolvimento. Por outro lado, os direitos fundamentais possuem custos que devem ser tomados em consideração na sua efetivação.

No *modelo socializante*, os direitos fundamentais decorrem da ordem política e são somente aqueles que a ordem política decide que devam possuir o estatuto de normas fundamentais. Devem, portanto, ser contextualizados no contexto histórico e social. Ninguém possui direitos fundamentais, estes são atribuídos pela ordem jurídica. Os direitos fundamentais não são fatos naturais, mas escolhas públicas feitas pela sociedade. Esses direitos podem colidir, e em caso de conflito devem prevalecer os direitos que maximizam os ganhos sociais. Este é o argumento dos países socialistas para hierarquizar a busca do desenvolvimento antes da democracia como valor fundamental. Há uma hierarquia que privilegia o social em detrimento do individual. Os custos podem determinar se um dado direito será protegido ou não. Nesse modelo podemos encontrar as propostas de diferentes escolas e ideologias, tais como: da *institucionalista* (Hauriou, Santi Romano e Schnur); do *funcionalismo* (*deliberativo-democrático* - Habermas e Hanna Arendt); da teoria dos *valores* (Smend) e do *marxismo* e dos diferentes modelos de *socialismo*.

Para o *institucionalismo* (*institutionellen Grundrechtstheorie*), os direitos fundamentais não são direitos subjetivos, mas instituições (*Instituts*) de onde derivam os direitos individuais. Dessa forma a "*medida*" do direito seriam as instituições e não o indivíduo (*objektiver Ordnungsprinzipen*). Já para a teoria dos *valores* irá ser defendido que os direitos fundamentais são essencialmente opções constitucionais de valores a serem protegidos, igualmente, não estamos novamente tratando dos indivíduos, mas dos valores expressos em normas que atribuem determinado estatuto a eles. A liberdade individual corresponde a uma atribuição no quadro de valores socialmente estabelecido, nesse caso, a Constituição é definida

como um sistema ou ordem cultural, ou seja, de valores estáveis e arraigados. Os valores individuais seriam decorrência do sistema geral de valores e não o inverso.

Por sua vez, para a teoria *funcionalista (democrático-deliberativa)* será defendido que os direitos fundamentais somente podem ser entendidos em comparação com a função pública que exercem. Todos os direitos seriam direitos do cidadão e o seu estabelecimento, o resultado do processo público de deliberação. Os direitos não são a "*medida*" dos seus destinatários, mas antes se caracterizam como deveres ou competências vinculadas. A liberdade individual e o próprio indivíduo passam a ser um meio para a consecução de um fim.

Em nosso entendimento, os direitos fundamentais possuem uma matriz de *concepção individualista*. Todas as tentativas de fundamentação dos direitos humanos no todo, na sociedade e na classe foram pretextos para a eliminação das liberdades individuais e o estabelecimento de regimes despóticos. Os direitos fundamentais não decorrem do Estado, pelo contrário, são protegidos ou promovidos pela sociedade política, mas a sua existência é anterior.

No *modelo utilitarista* procura-se ampliar os benefícios individuais pela maximização de expectativas e redução dos prejuízos. Igualmente, neste caso os direitos fundamentais representam um valor relativo à determinada época histórica, a condições materiais para implementação, à utilidade na sua proteção, entre outras considerações.

O *modelo utilitarista* falha por priorizar a utilidade dos direitos fundamentais sob uma ótica rasa. Os direitos fundamentais devem ser protegidos não porque são úteis, mas porque possuem um valor em si. A vida não deve ser protegida porque é útil para alguém, alguns ou para a maioria, mas porque possui um valor em si. A arte não é arte porque é útil para as vendas, para as emoções ou para o prazer, mas porque é uma manifestação sobre o sublime da condição humana.

Como demonstramos anteriormente, estas posições diferenciadas possuem diversos pontos distintos e que exigem uma atenção na caracterização dos elementos constitutivos dos direitos fundamentais⁴⁸⁴.

⁴⁸⁴ Outros modelos têm sido propostos. Para *José Carlos Vieira de Andrade* existem seis sistemas de cristalização dos direitos fundamentais, referentes às teorias: liberal, institucional, dos valores, democrática (funcional), do Estado Social e marxista-leninista. A teoria *liberal-burguesa* ressalta o

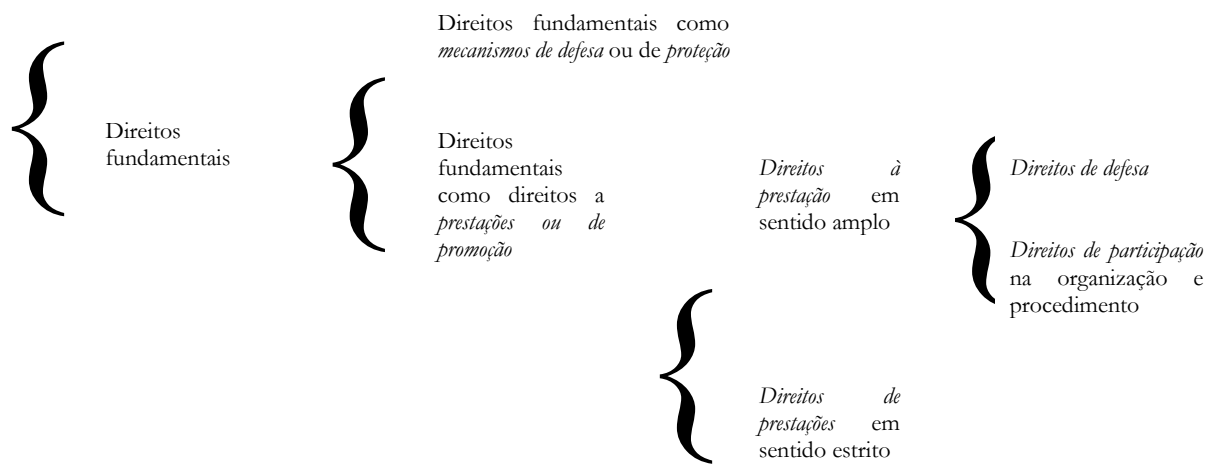
4.1.3 Da cidadania multidimensional

Utilizando as premissas anteriores dos modelos podemos compreender os direitos fundamentais como possuindo fundamentalidade material e formal, bem como origem na condição da pessoa humana. Assim, devemos considerar a *cidadania* nas múltiplas dimensões em que esta aparece, considerando-a, contudo, como decorrente da existência de indivíduos livres e detentores de uma liberdade original, fruto de sua condição humana. *A liberdade funda a cidadania e se reconhece, se protege e se promove na cives.* Desse modo, adotamos a sistematização apresentada por *Ingo Sarlet* por meio da seguinte classificação⁴⁸⁵ dos direitos fundamentais⁴⁸⁶:

caráter individual dos direitos humanos, como sendo direitos de liberdade e entre seus defensores estão *Bettermann* (*Freiheit unter Gesetz* – 1962) e *Dietze* (*In Defense of Property* - 1971). Dentre os defensores da teoria *institucional* encontramos *M. Hauriou* (*Précis de Droit Constitutionnel* – 1930), *Schnur* (*Die Theorie der Institution und zwei andere Aufsätze von M. Hauriou* – 1905) e *Santi Romano* (*Principii di Diritto Costituzionale Generale* - 1947). Na doutrina dos direitos fundamentais encontramos *P. Häberle* (*Die Wesensgehaltsgarantie des Art. 19 Abs. 2 Grundgesetz* -1962) e *N. Luhmann* (*Grundrechte als Institution* - 1973). A teoria dos valores foi proposta por *Smed* (*Bürger und Bourgeois im deutschen Staatsrecht in Staatsrechtliche Abhandlungen* - 1968) e *Canotilho* (*Direito Constitucional* – 1980). A teoria *democrática* (funcional) será referida nos estudos de *Smend*, *Krüger* e *Häberle*. A teoria do *Estado Social* não é uma teoria completa, visto que é compatível com as demais. Sua contribuição está em demonstrar a limitação das liberdades abstratas no liberalismo. A teoria *marxista-leninista* pode ser encontrada nos estudos de *F. Gentile* (*I diritti dell'uomo nella critica marxiana dell'emancipazione politica in Rivista internazionale di filosofia del diritto* -1981) e *Maria Hirszowicz* (*Lê marxisme et lês droits de l'homme* -1966). Em verdade, em nossa opinião, não se tratam, como demonstrado pelo próprio *Vieira de Andrade* de sistemas cristalizados de compreensão dos direitos fundamentais, mas de abordagens distintas.

⁴⁸⁵ Cf. MENDES, Gilmar Ferreira. Os Direitos Fundamentais e seus múltiplos significados na ordem constitucional. Revista Jurídica Virtual. Brasília, vol. 2, n. 13, junho/1999. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/revista/Rev_14/direitos_fund.htm, acesso em 09.10.06, às 23 horas.

⁴⁸⁶ Cf. Sarlet, Ingo Wolfgang. A eficácia dos Direitos Fundamentais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005, p. 185.



Essa classificação parte de uma divisão fundamental entre direitos de proteção e direitos a prestações. Os direitos de defesa ou proteção são mais bem conceituados do que direitos negativos ou liberdades negativas, visto que estes exigem inclusive uma ação estatal na proteção das liberdades. Assim é o caso da manutenção de toda uma esfera de proteção da liberdade com um sistema judiciário, executivo, Ministério Público e tantas outras formas de atuação com o intuito de garantir uma esfera de liberdade. O direito a prestações ou de promoção é aquele em que compete ao Estado atuar na busca da promoção de condições para que o indivíduo alcance um estado de coisas em que a sua situação fática seja de efetiva fruição de direitos.

4.2 Dos direitos fundamentais do contribuinte: conceito, natureza e classificação

Os fundamentos das limitações ao poder de tributar são de três ordens: i) no *pensamento conceitual*, como um limite ao poder do soberano; ii) no *pensamento normativista*, como regras de limitação de competência e mesmo de não-incidência normativa e, por último, iii) no *pensamento sistemático*, como a realização de um valor, promoção e proteção dos direitos fundamentais.

No *pensamento conceitual*, as limitações ao poder de tributar são vistas como um limite ao poder do soberano. Duas são as orientações teóricas fundamentais: absolutismo conceitual e individualismo metodológico. Na primeira versão, o

conceito clássico de soberania irá indicar uma propriedade do político que não admite limitações; trata-se de um poder soberano ausente de poderes superiores⁴⁸⁷.

Nessa concepção, as limitações ao poder do Estado, em geral, e de tributar, em particular, somente podem ser explicadas em termos de autolimitação ao poder do Estado. É o Estado, em seu poder absoluto, que irá limitar o seu poder em prol de seus interesses. Toda autolimitação terá inevitavelmente, contudo, a marca da precariedade. Se o Estado limita-se, poderá também retornar ao estado anterior sem nenhum drama de legitimidade, afinal ele mesmo decide os momentos e circunstâncias que impõem o exercício de seu poder. Essa concepção ofende, claramente, a noção de direitos públicos subjetivos e de direitos fundamentais⁴⁸⁸.

O segundo posicionamento parte da noção de oposição entre a condição original do indivíduo e o surgimento do Estado. Para a concepção contratualista, existirá sempre uma esfera individual intocada e intocável pelo Estado. As limitações ao poder de tributar constituem o limite entre a esfera pública e os direitos naturais do indivíduo, ou seja, o ponto além do qual inexiste autorização legítima para o exercício do poder soberano do Estado.

⁴⁸⁷ O conceito clássico de soberania tem sua origem no discurso religioso, exatamente ligado à figura divina. O conceito de soberania é um daqueles conceitos religiosos que irá ser transportado para o discurso do político e possuirá como principal característica a ideia de poder divino como poder absoluto e último, além do qual inexiste forma de reformar ou derrogar decisões tomadas pela divindade. O conceito científico de soberania somente atingirá a sua maturidade conceitual no pensamento de Hobbes e Jean Bodin. Contudo, isso não quer dizer que o debate sobre a ideia de indivisibilidade e absolutidade do poder não existisse durante o período medieval. O conceito de soberania tornar-se-á modernamente moldado com os estudos de *Thomas Hobbes*. Em *Leviathan*, estará defendida a ideia da indivisibilidade da soberania do Estado e de seu caráter absoluto. O poder do Estado, nessa concepção, é absoluto e não permite cisões. É absoluto como instância última de decisão acima do qual não existem mais recursos; é a última instância de decidibilidade. É absoluto porque dele é que todas as regras do sistema social e jurídico recebem legitimidade e foros de validade.

⁴⁸⁸ O conceito de direitos subjetivos públicos somente adquirirá feições modernas com Jellinek no século passado. A obra de Jellinek tentará responder a questão de como podem os indivíduos ter direitos perante o Estado que é soberano. Antecedendo a obra de Jellinek, Gerber lançou, na Alemanha, a obra "*Ueber öffentlich Rechte*", que entendia que somente o Estado é que tem direitos, sendo que os direitos que porventura existam são apenas reflexo do poder do Estado e da limitação de sua vontade soberana. Apesar dessa posição, Gerber entendia que os indivíduos participavam, em certa medida, da autoridade estatal. Seu argumento partia da premissa de que, se o indivíduo pudesse invocar direitos contra o Estado este perderia a sua natureza soberana. Conforme Baumgarten a teoria dos direitos subjetivos públicos em Jellinek parte do reconhecimento do *status* pertencente a cada indivíduo. A ideia de *status* tem o mesmo sentido do Direito Romano: é a relação que amplia ou restringe a capacidade jurídica do indivíduo. Teremos, dessa forma, três espécies de *status* fundamentais: o *status subjectionis*, o *status libertatis* e o *status civitatis*.

Se, na primeira versão, toda limitação ao poder de tributar é relativa e afastável *ab initio* sem problemas, na segunda teoria, toda limitação é absoluta e inarredável sob pena de ofensa a direitos inalienáveis. Tanto uma teoria, quanto a outra submetem o Direito à Política e esquecem os requisitos da linguagem e discurso jurídico, transformando o problema em mero capítulo da disputa pelo poder. Buscando superar essa concepção, o normativismo irá propor uma abordagem fundada no campo específico do discurso jurídico: o discurso sobre normas jurídicas.

No *pensamento normativista*, as limitações ao poder de tributar são entendidas como regras de limitação de competência e mesmo de não-incidência normativa. O discurso sobre o poder é substituído por um discurso sobre normas. Tanto o poder de tributar, quanto as limitações ao poder de tributar são compreensões do exercício da competência normativa. As noções de Estatuto do Contribuinte, imunidades, isenções e não-incidência serão institutos do sistema jurídico tributário que se manifestarão sob a forma de normas jurídicas. Cada sistema jurídico irá determinar as suas limitações e o sentido a estas atribuídos.

Para esta concepção, as limitações ao poder do Estado são decisões pré-jurídicas, a qual resta ao Direito organizar os valores políticos sob a linguagem jurídica. Partindo do postulado de que o sistema jurídico é composto de proposições prescritivas é possível que existam normas contraditórias no interior do sistema, visto que a contradição é propriedade das proposições descritivas, ou seja, que possuem valor de verdade. Desse modo, as limitações ao poder de tributar possuirão natureza relativa, visto que sua fundamentação e justificativa deve ser analisada quando de sua aplicação. Cada aplicação poderá ampliar ou restringir o alcance das normas e mesmo criar normas jurídicas que possuam comandos contrários e contraditórios.

Não haverá limitação absoluta ao poder de tributar, nem tampouco sentido preciso. Estas serão ou não determinadas pelo sistema jurídico, em conformidade com as regras referentes à cadeia de validade de cada sistema particular.

A incapacidade dessa compreensão em encontrar, no próprio sistema jurídico, os fundamentos para a justificação no momento de aplicação das normas irá exigir uma nova postura, pela qual os valores serão parte integrante do processo de aplicação coerente das normas jurídicas.

No *pensamento sistemático*, as limitações ao poder de tributar são compreendidas como a realização de um *valor*, a proteção e promoção dos direitos fundamentais. Essas limitações não são apenas normas de competência (estrutura), mas possuem um conteúdo semântico mínimo, voltado à realização de um valor: a manutenção e a proteção de uma esfera privada intocável. Retirar este sentido mínimo significa retirar a própria norma do ordenamento jurídico e, por sua vez, a própria legitimidade democrática e cidadã do sistema.

O desenvolvimento da esfera pública democrática relaciona-se à ampliação de sentido e alcance das limitações ao poder de tributar, em um longo caminho que vem da servidão em direção à cidadania. A aplicação normativa deverá buscar justificção no sentido de manutenção da esfera privada autônoma em relação à esfera pública, sob pena de ofensa ao próprio sistema democrático contemporâneo.

A importante relação entre justificção e aplicação é um dos temas mais relevantes e exigentes, os quais deverão ser estudados sob a ótica da consistência, da coerência e da conformidade do discurso jurídico.

4.2.1 Pensamento Conceitual: Autolimitação do poder do soberano

No *pensamento conceitual*, as limitações ao poder do soberano de tributar foram compreendidas de três formas principais, como limite: i) *ético-religioso*; ii) *ético-político* e iii) *técnico-político*.

4.2.1.1 Modelo ético-religioso

Durante muito tempo o critério de aferição da legitimidade e mesmo validade de normas tributárias passava pelo crivo de considerações ético-religiosas sobre a justa tributação pelo soberano;

Tais considerações podiam ser encontradas em diversos pensamentos, tais como:

- no *Direito hebraico*: segundo Caetano Dias Corrêa, "*a instituição do sacrifício mediante a entrega de algo aferível patrimonialmente se deu inicialmente em um tempo de paz,, não sendo destinada ao financiamento de nenhuma investida bélica.*

*Embora isso tenha acontecido posteriormente, o objetivo principal dessa tributação era o reconhecimento da glória de Deus, perdoador de todo o pecado e provedor da vida em todos os sentidos. Acessoriamente, destinava-se à subsistência daqueles ocupados nessa atividade*⁴⁸⁹.

- na *Bíblia*: "a César o que é de César e a Deus o que é de Deus" (Lucas 20:21-26), esta passagem relembra a resposta de Jesus sobre o questionamento sobre a legitimidade do pagamento de tributos a César;

- em *Santo Agostinho*: "removida a justiça, o que são os reinos senão um bando de ladrões?" ("*remota itaque justitia, quid sunt regna nisi magna latrocinia?*" De Civ. Dei, 1. IV, 4);

- em *São Tomás de Aquino*: o tema será tratado na *Summa Theologica*, na Questão 66, artigo VIII (II-II), na seguinte passagem:

"Se pode haver rapina sem pecado.

(omissis)

"Solução. – A rapina importa uma certa violência e coação, pela qual e contra a justiça tiramos a alguém o que lhe pertence. Ora, na sociedade humana só pode exercer a coação quem é investido do poder público. E portanto, a pessoa privada, não investida do poder público, que tirar violentamente uma coisa a outrem, age ilicitamente e pratica uma rapina, como é o caso dos ladrões.

"Aos governantes, porém, foi dado o poder público para serem guardas da justiça. Por onde, não lhes é lícito usar de violência e coação senão de acordo com os ditames da justiça; e isto, quer lutando contra os inimigos, quer punindo os cidadãos malfazejos. E o ato violento pelo qual se lhes tira uma coisa, não sendo contrário à justiça, não tem natureza de rapina. Mas, os que, investidos do poder

⁴⁸⁹ Cf. CORRÊA, Caetano Dias. Direito, Religião e fiscalidade no antigo testamento in BALTHAZAR, Ubaldo Cesar (org.). O tributo na História: Da antiguidade à globalização. Florianópolis: Fundação Boiteux. 2006, p. 19.

*público, tirarem violentamente aos outros, contra a justiça, o que lhes pertence, agem ilicitamente, cometendo rapina e são por isso obrigados à restituição*⁴⁹⁰.

(omissis)

*“Os governantes que exigem por justiça dos súditos o que estes lhes devem, para a conservação do bem comum, não cometem rapina, mesmo se violentamente, o exigirem. Os que, porém extorquirem indebitamente, por violência, cometem tanto rapina como latrocínio. Por isso, diz Agostinho: ‘Posta de parte a justiça, que são os reinos senão grandes latrocínios? Pois, por seu lado, que são os latrocínios senão pequenos reinos?’ E a Escritura: ‘Os seus príncipes eram no meio dela como uns Lôbos que arrebatam a sua presa.’ E portanto, estão, como os ladrões, obrigados à restituição. E tanto mais gravemente pecam que os ladrões, quanto mais perigosa e geralmente agem contra a justiça pública, da qual foram constituídos guardas.*⁴⁹¹”

4.2.1.2 Modelo ético-político

Outra forma de questionamento de aferição da legitimidade e mesmo validade de normas tributárias passava pelo crivo de considerações ético-políticas sobre a justa tributação pelo soberano. Diversos autores irão proceder a um questionamento

⁴⁹⁰ No original em latim: “*Respondeo dicendum quod rapina quendam violentiam et coactionem importat per quam, contra iustitiam, alicui aufertur quod suum est. In societate autem hominum nullus habet coactionem nisi per publicam potestatem. Et ideo quicumque per violentiam aliquid alteri aufert, si sit privata persona non utens publica potestate, illicite agit et rapinam committit, sicut patet in latronibus. Principibus vero publica potestas committitur ad hoc quod sint iustitiae custodes. Et ideo non licet eis violentia et coactione uti nisi secundum iustitiae tenorem, et hoc vel contra hostes pugnando, vel contra cives malefactores puniendo. Et quod per talem violentiam aufertur non habet rationem rapinae, cum non sit contra iustitiam. Si vero contra iustitiam aliqui per publicam potestatem violenter abstulerint res aliorum, illicite agunt et rapinam committunt, et ad restitutionem tenentur*” ([41912] II^a-IIae q. 66 a. 8 co.) e segue ao entender que: “*Ad tertium dicendum quod si principes a subditis exigant quod eis secundum iustitiam debetur propter bonum commune conservandum, etiam si violentia adhibeatur, non est rapina. Si vero aliquid principes indebite extorqueant per violentiam, rapina est, sicut et latrocinium. Unde dicit Augustinus, in IV de Civ. Dei, remota iustitia, quid sunt regna nisi magna latrocinia? Quia et latrocinia quid sunt nisi parva regna? Et Ezech. XXII dicitur, principes eius in medio eius quasi lupi rapientes praedam. Unde et ad restitutionem tenentur, sicut et latrones. Et tanto gravius peccant quam latrones, quanto periculosius et communius contra publicam iustitiam agunt, cuius custodes sunt positi*”; ([41915] II^a-IIae q. 66 a. 8 ad 3).

⁴⁹¹ Cf. AQUINO, Tomás de. Summa Theologica, tradução de Alexandre Correia, Ed. Siqueira, São Paulo, 1944-49, vol 18, questão LXVI, artigo VIII.

sobre as limitações ao poder de tributar sob uma ótica ética do que venha a ser um bom governo.

Conforme já observamos, o pensamento conceitual tendeu a posicionar-se entre duas tendências teóricas distintas: o *absolutismo conceitual* e o *individualismo metodológico (contratualismo)*.

i) *Absolutismo conceitual*

O absolutismo conceitual foi melhor representado pelo pensamento de *Jean Bodin* e *Thomas Hobbes*. Para *Jean Bodin*, o problema da soberania passa igualmente pelo poder de instituir tributos, visto que o poder de financiar o Estado é um dos atributos fundamentais da soberania. O autor já se insurgia contra a descentralização do poder de cobrar tributos que era atribuído à nobreza, em franca competição com o poder real⁴⁹², para este a soberania significava o "*poder em última instância*" (*princeps superiorem non recognoscens*), ou seja, a subordinação de todos os demais poderes ao poder soberano sob a forma de "*poder absoluto e perpétuo*". Desse modo, o poder soberano seria indivisível e uno, inexistindo a possibilidade de outros poderes paralelos ou concorrentes com a soberania absoluta⁴⁹³.

O problema teórico principal para *Bodin* era criar uma concepção universal do Estado e de suas funções, isenta de particularismos e que não ficasse refém de um grupo social particular. *Bodin* pretendia construir um poder de natureza política pura, que não fosse identificado com nenhum credo, classe ou corpo social e, portanto, não pudesse ser reivindicado por nenhum setor ou facção social⁴⁹⁴.

⁴⁹² Não é possível existir uma República na qual o povo designe os oficiais, disponha-se do tesouro e conceda graça (que são três atributos da soberania): a nobreza faça as leis, ordene a paz e a guerra e distribua as contribuições e impostos, (que também são atributos da soberania) e, além disso, exista um magistrado a quem, o povo em geral e cada um em particular, dispense homenagem e que julgue em última instância sem direito a apelação e recurso? Respondo que tal República nunca existiu e que jamais se poderá realizar, dado que os atributos da soberania são indivisíveis. (S.L.R. II, 1. p. 25-26)

⁴⁹³ Cf. RISCAL, Sandra Aparecida. O conceito de soberania em Jean Bodin: um estudo do desenvolvimento das idéias de administração pública, governo e estado no século XVI. Dissertação de Mestrado apresentada perante a Universidade Estadual de Campinas em junho de 2001, sob a orientação da Prof. Dra. Raquel Pereira Chainho Gandini, p. 445.

⁴⁹⁴ Cf. RISCAL, Sandra Aparecida. O conceito de soberania em Jean Bodin: um estudo do desenvolvimento das idéias de administração pública, governo e estado no século XVI. Dissertação

Bodin adota uma perspectiva diferente de *Montesquieu*, dado que não reparte o poder por não reconhecer em nenhum grupo ou setor social virtude ou vício em particular. Desse modo, diferentemente de *Aristóteles* e *Montesquieu*, o poder deriva da capacidade de mando e obediência e não do exercício da virtude. O poder surge como síntese superior, acima dos conflitos particulares e dos grupos em disputa, e se firma como um instrumento único acima de todos e capaz de garantir a paz social.

A própria distinção que o autor realiza entre Estado e governo possui um sentido fundamental de distinguir as tarefas fundamentais do poder político, sob a forma da noção dos "*dois corpos do rei*". Assim, encontraremos de um lado uma face voltada para a administração das questões materiais e a outra para o transcendente⁴⁹⁵, ou seja, para o estabelecimento da concórdia do reino, com inspiração divina⁴⁹⁶. Esta compreensão foi consagrada na forma "*o rei não morre jamais*" (*le Roi ne meurt jamais*), com a compreensão de que o rei é a imagem visível de Deus e há de ser necessariamente imortal ("*morreu o rei!*", então "*viva o rei!*").

O pensamento de *Bodin* partirá da compreensão da ilimitação do poder de tributar, como expressão da soberania estatal, mas isso não significa que o poder deva ser arbitrário. *Fortescue* irá trabalhar com esta ideia, ao confrontar o exercício da soberania na Inglaterra e na França, demonstrando que o regime político pode ser mais ou menos justo, mantendo a característica unitária do poder. Para o autor, o poder possui duas características especiais: o poder legislativo e o poder de taxaço. Se estes dois poderes estiverem concentrados com o monarca estaremos perante o poder absoluto e se estiverem divididos teremos um poder limitado⁴⁹⁷.

de Mestrado apresentada perante a Universidade Estadual de Campinas em junho de 2001, sob a orientação da Prof. Dra. Raquel Pereira Chainho Gandini, p. 234.

⁴⁹⁵ "*É certo que o rei não morre jamais, como se diz, uma vez que no momento em que um rei morre, o varão mais próximo da dinastia toma posse do reino antes mesmo de ser coroado. Isto não é uma consequência da sucessão paterna, mas ocorre em virtude da lei do reino*" (S.L.R. I. VIII, p. 227)

⁴⁹⁶ Cf. RISCAL, Sandra Aparecida. O conceito de soberania em Jean Bodin: um estudo do desenvolvimento das idéias de administração pública, governo e estado no século XVI. Dissertação de Mestrado apresentada perante a Universidade Estadual de Campinas em junho de 2001, sob a orientação da Prof. Dra. Raquel Pereira Chainho Gandini, p. 234, p. 407.

⁴⁹⁷ Cf. RISCAL, Sandra Aparecida. O conceito de soberania em Jean Bodin: um estudo do desenvolvimento das idéias de administração pública, governo e estado no século XVI. Dissertação de Mestrado apresentada perante a Universidade Estadual de Campinas em junho de 2001, sob a orientação da Prof. Dra. Raquel Pereira Chainho Gandini, p. 234, p. 407.

*Fortescue*⁴⁹⁸ irá distinguir claramente os modelos de exercício do poder com base no poder de tributar, em sua obra máxima publicada em 1714 sob o título "A diferença entre a Monarquia Absoluta e a Limitada" (*The Difference between an Absolute and a Limited Monarchy*) 1714 e republicada com uma introdução histórica, sob o título de *Governo da Inglaterra* (*The Governance of England*), em 1885. Para o autor, a questão do exercício do poder tributário é fundamental para distinguir entre o domínio violento por conquista (*dominium regale*) e o domínio voluntário e por produção (*dominium politicum et regale*). *Fortescue* irá diferenciar o regime inglês e o francês com base nestas duas formas de exercício do poder.

A questão tributária seria fundamental para traçar a diferença de regime na França e Inglaterra, entre a servidão e a liberdade, entre o estatuto do indivíduo francês e inglês:

"(...) pois a condição dos plebeus franceses, sob um rei que, - desde a guerra dos Cem Anos - taxa-os à discricção, é pobre, sórdida, embrutecida: Bebem água, comem maçãs, com pão escuro de centeio; não comem carne exceto raras vezes, algum toucinho, ou entranhas e pele de animais mortos para os nobres e mercadores da terra. (...) Vivem eles certamente na mais extrema pobreza e miséria, e contudo residem num dos mais férteis países do mundo. Fortescue pretendia demonstrar que na Inglaterra a distância entre as classes é menor. Como observa Janine, para Fortescue, o dominium regale francês revela portanto um rei mais fraco que um inglês porque, sem apoio na comunidade do reino, depende de seus nobres.

Para *Fortescue* a tirania do rei francês seria contrária inclusive contra a lei da natureza, visto que não cumpriria o dever divino de proteger seu povo contra os malfeitores, dado que ele mesmo seria um "malfeitor" por maltratar seu povo com a opressão fiscal que retirava o alimento e a dignidade de seu povo. Desse modo, mesmo no pensamento que absolutiza o poder de tributar existe uma crítica aos excessos fiscais por parte do soberano, os quais recebem uma severa reprimenda por parte dos defensores da teoria da soberania.

⁴⁹⁸ Sir John Fortescue (c. 1394 - c. 1476).

O *absolutismo conceitual* irá ressurgir no pensamento de esquerda moderno, principalmente pela identificação da ideia de soberania com a noção de poder de classe social. Assim, a soberania será entendida como o exercício do poder da classe dominante sobre os dominados (proletários) e o poder fiscal como opressão de classe. Os impostos terão um sentido ideológico claro, ou a favor ou contra a classe dominante. *Karl Marx* irá defender claramente este ponto de vista no *Manifesto do Partido Comunista*, ao afirmar o caráter revolucionário do papel de uma tributação confiscatória da propriedade privada: *"Isto naturalmente só poderá realizar-se, em princípio, por uma violação despótica do direito de propriedade e das relações de produção burguesas, isto é, pela aplicação de medidas que, do ponto de vista econômico, parecerão insuficientes e insustentáveis, mas que no desenrolar do movimento ultrapassarão a si mesmas e serão indispensáveis para transformar radicalmente todo o modo de produção. Essas medidas, é claro, serão diferentes nos vários países. Todavia, nos países mais adiantados, as seguintes medidas poderão geralmente ser postas: (...) 2. Imposto fortemente progressivo;"*. Igualmente este ponto de vista recusa frontalmente o indivíduo e os seus direitos individuais, substituindo-os por direitos de classe, assim: *"É a abolição de semelhante estado de coisas que a burguesia verbera como a abolição da individualidade e da liberdade. E com razão. Porque se trata efetivamente de abolir a individualidade burguesa, a independência burguesa, a liberdade burguesa"*. Os direitos fundamentais do contribuinte são expressões sem sentido nesta concepção, que somente compreende os direitos da classe trabalhadora contra a burguesia dominante e seu aparato estatal opressor.

Marx irá apontar a tributação como o uso de um mecanismo de dominação de classes, assim afirmou na *Crítica ao Programa de Gotha*: *"além da hipoteca que lhe é imposta pelo capital, a pequena propriedade está ainda sobrecarregada de impostos. Os impostos são a fonte de vida da burocracia, do exército, dos padres e da corte, em suma, de toda a máquina do Poder Executivo. Governo forte e impostos fortes são coisas idênticas"*.

O anarquismo de *Proudhon* será igualmente uma força motriz fundamental na crítica à tributação como uma espécie de *roubo de classes*. Para o autor: *"Por toda a parte em que se pretendeu de fato, organicamente, estas três coisas, o capital, o*

trabalho e o talento, o trabalhador foi escravizado: ele se chamou alternativamente escravo, servo, pária, plebeu, proletário; o capitalista foi explorador: nomeia-se ora patricio ou nobre, ora proprietário ou burguês; o homem de talento foi um parasita, um agente de corrupção e servidão: este foi primeiro o sacerdote, mais tarde o clérigo, hoje o funcionário público, qualquer gênero de capacidade e de monopólio"⁴⁹⁹.

O pensamento de *Proudhon* irá influenciar fortemente a doutrina portuguesa por meio da sua recepção nas obras de: *Joaquim d'Oliveira Valle* (*Proudhon e o Imposto* – 1866); *Domingos Pereira de Carvalho Abreu* (*O Imposto e a teoria de Proudhon* – 1880); *Joaquim da Rocha e Cunha Amorim* (*Proudhon e a Teoria do Imposto* – 1883); *Joaquim A. da Silva Cordeiro* (*Proudhon e o Sistema do Imposto* – 1884) e *João B. Ribeiro Coelho* (*Proudhon e a Teoria do Imposto* - 1888).

Uma prova esclarecedora da influência de *Proudhon* no pensamento português pode ser encontrada nos textos publicados por *Eça de Queiroz* sobre a fiscalidade de sua época. Trata-se de artigos publicados nos jornais *n'As Farpas* e no *Distrito de Évora*, durante os tumultuados anos 60 e 70 do século XIX. Dentre estes artigos, destacam-se: "*As Alfândegas*"; "*O Imposto do Pescado*"; "*O Imposto para o Aqueduto*"; "*O Monopólio do Tabaco*"; "*Défice e Despesismo*"; "*O Manifesto e os Impostos de Consumo*" e "*A Legitimação do Imposto*".

Encontramos, como exemplo do pensamento de *Eça de Queiroz*, a seguinte passagem escrita pelo autor, em 1867, sobre os impostos na cidade de Évora: "*Por que motivo, em virtude de que protecção, de que garantia, se pagam nesta cidade impostos? É porventura pela regalia de poder pisar as calçadas e receber a luz do sol? É pela garantia de poder semear pela liberdade de poder viver? O Estado não tem nesta cidade o direito de receber o preço dos serviços que não presta. Ele não protege, não defende, não policia; não cura da higiene, não faz nada, e hão-de os contribuintes fazer o sacrifício do seu sustento para terem o prazer de ser desprezados? (...) O povo tem direito a autoridades que policiem, que velem, que diligenciem (...) doutro modo o imposto é um roubo fiscal*"⁵⁰⁰.

⁴⁹⁹ Cf. PROUDHON, J. Pierre. *A propriedade é um roubo e outros escritos anarquistas*. Porto Alegre: L&M Pocket, 1997, pg. 68-69.

⁵⁰⁰ Cf. VASQUES, Sérgio. *Eça e os Impostos*. Coimbra: Almedina, 2000.

ii) *Individualismo metodológico (contratualismo)*

O individualismo metodológico representado principalmente pelo contratualismo irá originar uma vertente sólida de questionamentos do poder fiscal e de sua necessária limitação perante os direitos individuais, naturais ou universais do indivíduo. *Thomas Hobbes* será um dos primeiros e mais destacados representantes desta forma de pensar. Para o autor, o tributo é uma contribuição dada pelo indivíduo em troca de segurança e paz social e se insere no dever geral de obediência em troca de proteção.

Para *Hobbes* existe um dever geral de obediência que inaugura e mantém a comunidade civil, de tal forma que: "*Servos devem obedecer seus mestres em tudo e (Verse 22) 'Filhos devem obedecer seus pais em tudo'. Há a simples obediência nas coisas que estão sujeitas ao domínio despótico ou paternal. Igualmente, (Mateus 23. 2,3) na cadeira de Moisés se assentam os escribas e fariseus. Portanto, tudo o que vos disserem, isso fazei e observai; mas não façais conforme as suas obras; porque dizem e não praticam. E, São Paulo (Titus, 3.2) 'Adverte-lhes que estejam sujeitos aos governadores e autoridades, que sejam obedientes, e estejam preparados para toda boa obra', esta obediência é algo simples*⁵⁰¹.

O dever de pagar tributos deriva do *dever geral de obediência*, visto que segundo *Hobbes*: "*Por último, nosso Senhor ele mesmo reconheceu que os homens devem pagar tributos ao soberano, tal como ele disse: 'dê a César o que é de César' e pagou ele mesmo tributos" (lastly, our Saviour himselfe acknowledges, that men ought to pay such taxes as are by Kings imposed, where he sayes, "Give to Caesar that which is Caesars;" and payed such taxes himselfe)*. A tributação nada mais seria que a retribuição pela proteção devida pelo Estado aos seus súditos, dado que: *pois os impostos que são cobrados ao povo pelo soberano nada mais são do que os*

⁵⁰¹ *Servants obey your masters in All things," and, (Verse. 22) "Children obey your Parents in All things." There is simple obedience in those that are subject to Paternall, or Despotical Dominion. Again, (Math. 23. 2,3) "The Scribes and Pharisees sit in Moses chayre and therefore All that they shall bid you observe, that observe and do." There again is simple obedience. And St. Paul, (Tit. 3. 2) "Warn them that they subject themselves to Princes, and to those that are in Authority, & obey them." This obedience is also simple.*

*soldos devidos àqueles que seguram a espada pública para defender os particulares no exercício de várias atividades e profissões*⁵⁰².

Esta proteção teria um sentido social, inclusive, como uma espécie de seguro universal contra os infortúnios da vida. Neste caso, *Hobbes* anteciparia certa forma de previdência e assistência social custeada por tributos, de tal modo que: *"E sempre que muitos homens, por um acidente inevitável, se tornam incapazes de sustentar-se com seu trabalho, não devem ser deixados à caridade de particulares, mas serem supridos (tanto quanto as necessidades da natureza o exigirem) pelas leis do Estado."*

Este dever geral de pagar tributos, contudo, não decorre de uma obediência cega, mas está submetido aos princípios gerais de justiça, de tal modo que: *"Da igualdade da justiça faz parte também a igual imposição de impostos, igualdade que não depende da igualdade dos bens, mas da igualdade da dívida que todo homem deve ao Estado para sua defesa. Não é suficiente que um homem trabalhe para a manutenção de sua vida; é necessário também que lute (se for preciso) para assegurar seu trabalho."* (*Equal justice includes the equal imposition of taxes. The equality of taxes doesn't depend on equality of wealth, but on the equality of the debt that every man owes to the commonwealth for his defence. It isn't enough for a man to work for the maintenance of his life; he must also fight (if need be) to make his ability to work secure.*)⁵⁰³.

Por sua vez, os critérios de *distribuição de encargos fiscais*, no entender de *Hobbes*, deveriam ser fundamentados no *consumo individual*, visto que: *Dado isto, a igualdade dos impostos consiste mais na igualdade daquilo que é consumido do que nos bens das pessoas que o consumem. Pois que razão há para que aquele que trabalha muito e, poupando os frutos do seu trabalho, consome pouco, seja mais sobrecarregado do que aquele que vivendo ociosamente ganha pouco e gasta tudo o que ganha, dado que um não recebe maior proteção do Estado do que o outro? Mas quando os impostos incidem sobre aquelas coisas que os homens consomem, todos*

⁵⁰² Cf. HOBBS De Malmesbury, Thomas. *Leviatã ou matéria, forma e poder de um Estado eclesiástico e civil*. Tradução de João Paulo Monteiro e Maria Beatriz Nizza da Silva. São Paulo: Abril, 1983, p. 115.

⁵⁰³ Cf. HOBBS, Thomas. *The Leviathan*, Chapter XXX - *Of the office of the sovereign representative*.

*os homens pagam igualmente por aquilo que usam e o Estado também não é defraudado pelo desperdício luxurioso dos particulares*⁵⁰⁴.

Esta noção de que a tributação deve assentar-se sobre o consumo e não sobre o patrimônio ou a renda se fundamenta para *Hobbes* no entendimento de que: *"Dado que, portanto, o benefício que todos retiram disso é o usufruto da vida, que é igualmente cara ao pobre e ao rico, a dívida que o homem pobre tem para com aqueles que defendem sua vida é a mesma que o homem rico tem pela defesa da sua, exceto que os ricos, que têm um serviço dos pobres, podem ser devedores não apenas de suas pessoas mas de muitas mais"*⁵⁰⁵.

Esta corrente será amplamente aceita e defendida por autores, como *Locke*, *Rousseau*, entre outros, que irão resguardar os direitos do contribuinte perante a voracidade fiscal. Para *John Locke*, o governo civil deve proteger a comunidade de proprietários livres, visto que os indivíduos abandonam o Estado de Natureza em prol da sociedade civil com o propósito de garantirem o seu bem-estar⁵⁰⁶.

A sociedade civil seria uma sociedade de proprietários, visto que para *John Locke*: *"124. Portanto, o grande e principal fim dos homens se unirem em sociedade, e de se constituírem debaixo de hum governo, é a conservação da sua propriedade; para cujo fim se exigem muitas coisas que faltam no estado natural"*. O direito de propriedade seria o primeiro e mais significativo direito fundamental: *(§. 140. It is true, governments cannot be supported without great charge, and it is fit every one who enjoys his share of the protection, should pay out of his estate his proportion for the maintenance of it. But still it must be with his own consent, i. e. the consent of the majority, giving it either by themselves, or their representatives chosen by them: for if any one shall claim a power to lay and levy taxes on the people, by his own authority, and without such consent of the people, he thereby invades the fundamental law of property, and subverts the end of government: for what property have I in that, which another may by right take, when he pleases, to himself?)*⁵⁰⁷.

⁵⁰⁴ Cf. HOBBS De Malmesbury, Thomas. *Leviatã ou matéria, forma e poder de um Estado eclesiástico e civil*. Tradução de João Paulo Monteiro e Maria Beatriz Nizza da Silva. São Paulo: Abril, 1983, p. 115.

⁵⁰⁵ Cf. HOBBS, *idem ibidem*.

⁵⁰⁶ Cf. HUGHES, Martin. *Locke on taxation and suffrage*. 1990 e HUGHES, Martin. *Locke, taxation and reform*, 1992.

⁵⁰⁷ Cf. LOCKE, John. *Concerning Civil Government, second Essay*. London: Enciclopedia Britannica, 1977, p. 58.

Dessa forma, qualquer modo de retirada da propriedade de homens livres deveria se fundamentar no consenso⁵⁰⁸, de tal modo que a tributação, por sua vez, deveria ela mesma assentar-se em decisões coletivas. Para *Locke: Terceiro: O poder legislativo não deve impor impostos sobre a propriedade do povo sem que este expresse seu consentimento, individualmente ou através de seus representantes. E isso diz respeito, estritamente falando, só àqueles governos em que o legislativo é permanente, ou pelo menos em que o povo não tenha reservado uma parte do legislativo a representantes que eles mesmos elegem periodicamente*⁵⁰⁹; (142. (...) *Thirdly, They must not raise taxes on the property of the people, without the consent of the people, given by themselves, or their deputies*)⁵¹⁰.

Jean Jacques Rousseau⁵¹¹ se insere em outro contexto, em uma França marcada pela extrema desigualdade social, por um Estado corrupto e ineficiente e uma classe dominante irresponsável e perdulária⁵¹². Neste contexto os tributos nada mais eram que a expropriação imoral⁵¹³ de recursos da sociedade para financiar um

⁵⁰⁸ Conforme Locke: "Sect. 21. *The natural liberty of man is to be free from any superior power on earth, and not to be under the will or legislative authority of man, but to have only the law of nature for his rule. The liberty of man, in society, is to be under no other legislative power, but that established, by consent, in the commonwealth; nor under the dominion of any will, or restraint of any law, but what that legislative shall enact, according to the trust put in it. Freedom then is not what Sir Robert Filmer tells us, Observations, A. 55. a liberty for every one to do what he lists, to live as he pleases, and not to be tied by any laws: but freedom of men under government is, to have a standing rule to live by, common to every one of that society, and made by the legislative power erected in it; a liberty to follow my own will in all things, where the rule prescribes not; and not to be subject to the inconstant, uncertain, unknown, arbitrary will of another man: as freedom of nature is, to be under no other restraint but the law of nature*". Cf. LOCKE, John. *Concerning Civil Government, second Essay*. London: Enciclopaedia Britannica, 1977, p. 29.

⁵⁰⁹ Cf. LOCKE, John. *Concerning Civil Government, second Essay*. London: Enciclopaedia Britannica, 1977, p. 58.

⁵¹⁰ Cf. LOCKE, John. *Concerning Civil Government, second Essay*. London: Enciclopaedia Britannica, 1977, p. 58.

⁵¹¹ Cf. ROUSSEAU, J.-J. *Discurso sobre a origem e os fundamentos da desigualdade entre os homens*. São Paulo: Abril Cultural, 1978. (coleção "Os pensadores") e Rousseau, J.-J. *Do contrato social*. São Paulo: Abril Cultural, 1978. (coleção "Os pensadores").

⁵¹² Sobre o assunto ver BESSE, G. *Jean-Jacques Rousseau, l'apprentissage de l'humanité*. Paris: Messidor/Sociales, 1988 e BONNEY, R. *Système économiques et finances publiques*. Paris: PUF/CNL, 1996.

⁵¹³ Cf. ROUSSEAU, J.-J. *Discours sur l'économie politique*. In: *Œuvres Complètes*. Tomo III. Paris: Pléiade, Gallimard, 1964a. *Du contrat social*. In: _____. *Œuvres Complètes*. Tomo III. Paris: Pléiade, Gallimard, 1964b. *Fragments politiques*. In: _____. *Œuvres Complètes*. Tomo III. Paris: Pléiade, Gallimard, 1964c. *Lettres écrites de la montagne*. In: _____. *Œuvres Complètes*. Tomo III. Paris: Pléiade, Gallimard, 1964d. *Projet de constitution pour la Corse*. In: _____. *Œuvres Complètes*. Tomo III. Paris: Pléiade, Gallimard, 1964e. *Considérations sur le gouvernement de Pologne*. In: _____. *Œuvres Complètes*. Tomo III. Paris: Pléiade, Gallimard, 1964f. *Emile ou de l'éducation*. *Œuvres Complètes*. Tomo IV. Paris: Pléiade, Gallimard, 1969. *Lettre à M. d'Alembert*. In: _____. *Œuvres Complètes*. Tomo V. Paris: Pléiade,

sistema moribundo⁵¹⁴.

A França de *Rousseau* era um reino falido pelas mais desastradas aventuras militares e por um sistema social decadente, neste ponto o autor procura propor uma reforma fiscal sob três pilares: i) uma melhoria do sistema fiscal, com a possível adoção de um imposto unificado e seguro; ii) um tratamento adequado ao contribuinte e iii) uma justa distribuição dos encargos fiscais e das receitas públicas. O sistema fiscal francês era absolutamente desigual e desorganizado, prevalecendo a sonegação e a distinção entre regiões fiscais⁵¹⁵.

A tarefa que se propõe *Rousseau* é a de propor uma reforma fiscal que atenda às exigências de financiamento do Estado ao mesmo tempo responda aos anseios de justiça fiscal. Esta preocupação irá aparecer tanto em sua obra "*Considerações sobre a Polônia*", quanto em seu artigo "*Economia Política*", de tal modo que certa linha de raciocínio pode ser vislumbrada em sua proposta de reforma fiscal: i) respeito à propriedade como base do pacto social; ii) compromisso individual com o custeio das despesas públicas e iii) aprovação popular para fixação de impostos. Esta compreensão afasta o caráter de ilegitimidade dos impostos, combatendo a sonegação de um lado, e de outro retira a arbitrariedade da fixação de impostos sem aprovação social.

Rousseau entende claramente a psicologia dos proprietários que pretendem legitimamente proteger sua propriedade contra retiradas externas, mas ao fundar a tributação na vontade livre retira o caráter autoritário dos impostos, visto que o cidadão não poderia ser escravo de seu bolso: "*As receitas da República não são iguais as suas despesas, Eu acredito nisto bem – de que os cidadãos não gostam de pagar tributos, mas os homens que desejam ser livres não podem ser escravos de*

Gallimard, 1995. Première esquisse et fragments de l'article Économie politique. In: _____. Œuvres Complètes. Tomo II. Paris: l'Intégrale, Seuil, 1971.

⁵¹⁴ Cf. SAHD, Luiz Felipe Netto de Andrade e Silva. Rousseau e a administração dos bens. Trans/Form/Ação [online]. 2003, v. 26, n. 1, pp. 141-159. ISSN 0101-3173. doi: 10.1590/S0101-31732003000100007.

⁵¹⁵ Segundo Bonney: "*La France, par exemple, était un royaume fondé sur plusieurs économies, radicalement différentes les unes des autres, et fort peu intégrées les unes aux autres; les tentatives antérieures à 1789 de suppression des barrières douanières intérieures y ont abouti pour l'essentiel à des échecs. Ces systèmes économiques régionaux étaient, à leur tour, en relation avec d'autres économies régionales européennes*"; ver in BONNEY, R. Système économiques et finances publiques. Paris: PUF/CNL, 1996, p XIII.

*seu bolso e onde há Estado, onde a liberdade não se compra ele é até muito querido*⁵¹⁶. Os limites ao poder de tributar decorrem na concepção *rousseauniana*, diretamente da vontade geral soberana e da assembleia geral, afastando as exigências fiscais, como resultado da vontade particular do aparato estatal.

Por ser resultado da vontade geral, o poder de tributar irá respeitar a pluralidade de vozes e o comprometimento individual, proporcional a sua capacidade de contribuir para o esforço fiscal. Novamente encontramos aqui o esboço de outro direito fundamental contemporâneo: o respeito à *capacidade contributiva*⁵¹⁷.

Será em seu artigo sobre *Economia Política* que Rousseau irá fundamentar sua compreensão sobre o sistema fiscal ideal. Para o autor existem dois tipos de tributos: o *real* sobre as coisas e o *pessoal por cabeça*⁵¹⁸. Os subsídios são os tributos cobrados com base em uma soma estabelecida e os impostos são aqueles decorrentes de um produto de uma taxa, de tal modo que a melhor forma de contribuição seria aquela em que houvesse a conciliação entre os dois meios de cobrança, ou seja, taxa por indivíduo proporcionalmente a seus meios de pagamento. Pois ela será a mais equitativa e conveniente a homens livres.

De outro lado, a imposição fiscal harmônica deve ser bem balanceada de tal modo que seja: "*é necessário que a tributação seja tão bem proporcionada, que o embaraço da fraude ultrapasse o lucro*" (*Il faut que l'imposition soit si bien proportionnée que l'embaras de la fraude en surpasse le profit*⁵¹⁹), mesmo assim ela pode sofrer distorções em razão da avareza, do crédito e da fraude⁵²⁰.

⁵¹⁶ Segundo o autor: "*Les revenus de la République n'égalent pas sa dépense; je le crois bien - les Citoyens ne veulent rien payer du tout. Mais des hommes qui veulent être libres ne doivent pas être esclaves de leur bourse, et où est l'État où la liberté ne s'achète pas et même très Cher*"; ver in ROUSSEAU, J.-J. *Considérations sur le gouvernement de Pologne*. Disponível in http://www.espace-rousseau.ch/f/textes/considerations_pologne.pdf. Acesso dia 06.03.24, p. 53.

⁵¹⁷ Cf. SAHD, Luiz Felipe Netto de Andrade e Silva. Rousseau e a administração dos bens. *Trans/Form/Ação* [online]. 2003, v. 26, n. 1, pp. 141-159. ISSN 0101-3173. doi: 10.1590/S0101-31732003000100007.

⁵¹⁸ Cf. SAHD, Luiz Felipe Netto de Andrade e Silva. Rousseau e a administração dos bens. *Trans/Form/Ação* [online]. 2003, v. 26, n. 1, pp. 141-159. ISSN 0101-3173. doi: 10.1590/S0101-31732003000100007.

⁵¹⁹ Cf. ROUSSEAU, J.-J. *Considérations sur le gouvernement de Pologne*. In: ----- . *Œuvres Complètes*. Disponível in http://www.espace-rousseau.ch/f/textes/considerations_pologne.pdf. Acesso dia 06.03.24

⁵²⁰ Conforme Rousseau: "*Ces proportions paraissent d'abord très faciles à observer, parce qu'étant relatives à l'Etat que chacun tient dans le monde, les indications sont toujours publiques; mais outre*

Rousseau responde ao questionamento sobre o que venha a ser a proporção desejada, afirmando que a tributação deve obedecer três critérios: a *quantidade*, o *uso* e a *utilidade*. Estes devem ser combinados para alcançar um equilíbrio entre o contribuinte e o fisco (*aerarium*).

A quantidade determina uma proporção entre quem possui mais e quem possui menos, de tal forma que os ricos devem pagar mais do que os mais pobres. O critério do *uso* determina que os produtos essenciais devam receber uma tributação mais favorável do que produtos supérfluos, enquanto que o critério da *utilidade* determina a relevância da tributação para o contribuinte, de tal modo que os mais ricos devem pagar mais tributos porque eles recebem mais benefícios de proteção social de suas propriedades e da administração da justiça que as garante no caso de perdas⁵²¹.

Para *Rousseau*, a tributação deve levar em consideração as desigualdades sociais e o papel da tributação como elemento de manutenção do *statu quo* ou como forma de redução das desigualdades sociais, por meio da tributação mais gravosa de bens supérfluos e dos mais ricos. Para ele o pacto irregular não poderia ser nem mesmo definido como uma espécie de contrato, visto que se assemelharia mais a um pacto com o mal.

O pensamento de *Rousseau* disputou diretamente com as ideias de *Montesquieu* sobre os rumos da Revolução Francesa, de tal modo que, segundo *K.*

que l'avarice, le crédit et la fraude savent éluder jusqu'à l'évidence, il est rare qu'on tienne compte dans ces calculs, de tous les éléments qui doivent y entrer"; ver in ROUSSEAU, J.-J. Discours sur l'économie politique. In: Œuvres Complètes. Tomo III. Paris: Pléiade, Gallimard, 1964a.

⁵²¹ Conforme *Rousseau*: "Premièrement on doit considérer le rapport des quantités, selon lequel, toutes choses égales, celui qui a dix fois plus de bien qu'un autre, doit payer dix fois plus que lui. Secondement, le rapport des usages, c'est-à-dire la distinction du nécessaire et du superflu. (...) Un troisième rapport qu'on ne compte jamais, et qu'on devrait toujours compter le premier, est celui des utilités que chacun retire de la confédération sociale, qui protège fortement les immenses possessions du riche, et laisse à peine un misérable jouir de la chaumière qu'il a construite de ses mains. Tous les avantages de la société ne sont-ils pas pour les puissants et les riches? tous les emplois lucratifs ne sont-ils pas remplis par eux seuls? toutes les grâces, toutes les exemptions ne leur sont-elles pas réservées? et l'autorité publique n'est-elle pas toute en leur faveur? Qu'un homme de considération vole ses créanciers ou fasse d'autres friponneries, n'est-il pas toujours sûr de l'impunité? (...) Tous ces égards ne lui coûtent pas un sou; ils sont le droit de l'homme riche, et non le prix de la richesse. (...) Il y a plus encore: c'est que tout ce que le pauvre paye, est à jamais perdu pour lui, et reste ou revient dans les mains du riche, et comme c'est aux seuls hommes qui ont part au gouvernement, ou à ceux qui en approchent, que passe tôt ou tard le produit des impôts, ils ont, même en payant leur contingent, un intérêt sensible à les augmenter"; ver in ROUSSEAU, J.-J. Discours sur l'économie politique. In: Œuvres Complètes. Tomo III. Paris: Pléiade, Gallimard, 1964a.

Loewenstein, existiria uma "uma luta entre as doutrinas plebiscitárias rousseunianas e o princípio representativo de Montesquieu"⁵²². O processo revolucionário irá testemunhar a vitória dos seguidores de Montesquieu, mais moderados sobre a esquerda radical, influenciada pelos ideais democráticos de inspiração rousseuniana. A defesa dos ideais de uma democracia representativa de inspiração em Montesquieu será realizada de modo eficiente por Sieyès e Talleyrand.

Como não poderia deixar de ser, a questão fiscal não passou despercebida por Montesquieu perante graves dilemas que sofria a França, de tal modo que todo o livro do *Espírito das Leis* será dedicado exclusivamente à questão tributária. A preocupação de Montesquieu com a reforma fiscal na França e a proteção da liberdade é demonstrada pela escolha do título, para o Livro XIII, de sua obra magna: "*Das relações que a arrecadação dos tributos e a grandeza das rendas públicas têm com a liberdade*" (*Des rapports que la levée des tributs et la grandeur des revenus publics ont avec la liberté*). Para ele o tributo tinha por função a garantia da liberdade e segurança do cidadão: *as rendas do Estado são uma parcela que cada cidadão dá de seu bem para ter a segurança da outra ou fruí-la agradavelmente*⁵²³.

As sábias palavras de Montesquieu ainda hoje ecoam como diretrizes fundamentais para determinar os rumos da política fiscal do Estado e de como conciliar estes interesses públicos com o bem estar privado. A beleza de estilo e a sabedoria das ideias nos permitem reproduzir *in totum* o argumento do autor sobre os limites gerais ao poder de tributar:

*"Para fixar corretamente essas rendas, cumpre considerar as necessidades do Estado e as necessidades dos cidadãos. Não se deve retirar as necessidades reais do povo para suprir as necessidades imaginárias do Estado"*⁵²⁴.

⁵²² Cf. LOEWENSTEIN, K. Teoría de la constitución. Barcelona: Ariel, 1976.

⁵²³ Cf. MONTESQUIEU, Barão de. *Espírito das Leis*. Coleção Os Pensadores, São Paulo: Abril, 1973, p. 197. No original: "*Les revenus de l'État sont une portion que chaque citoyen donne de son bien pour avoir la sûreté de l'autre, ou pour en jouir agréablement*"; ver in MONTESQUIEU, Charles-Louis de Secondat. *De l'esprit des lois. Ouvres Completes de Montesquieu*. Paris: Chez Fimin Didot Frères, 1862, p. 293.

⁵²⁴ Cf. MONTESQUIEU, Barão de. *Idem ibidem*. No original: "*Pour bien fixer ces revenus, il faut avoir égard et aux nécessités de l'État, et aux nécessités des citoyens. Il ne faut point prendre au peuple sur ses besoins réels, pour des besoins de l'État imaginaires*"; ver in MONTESQUIEU, Charles-Louis de Secondat. *De l'esprit des lois. Ouvres Completes de Montesquieu*. Paris: Chez Fimin Didot Frères, 1862, p. 293.

Veja-se que a primeira diretriz está assim fixada como sendo a exigência do *equilíbrio entre as exigências públicas e as capacidades privadas*. Por outro lado, devemos considerar o que se determina como necessidades públicas, visto que o Estado corre o risco de forjar necessidades gerais que somente beneficiam aos detentores do aparato estatal. Assim observa *Montesquieu*:

*"Necessidades imaginárias são exigidas pelas paixões e fraquezas dos que governam, a atração de um projeto extraordinário, o desejo doentio de uma glória inútil e uma certa impotência de espírito contra os caprichos. Amiúde, os que, com espírito inquieto, estavam na direção dos negócios sob o governo do Príncipe, julgaram que as necessidades do Estado eram as necessidades de suas almas insignificantes"*⁵²⁵.

Nada mais atual e eloquente aos dias de hoje do que estas passagens do *Espírito das Leis*. Segue o autor ao afirmar que: *"a sabedoria deve regular tão bem como a porção que se retira e a porção que deixa aos súditos. Não é pelo que o povo pode dar que se deve medir as rendas públicas, mas pelo que ele deve dar; e, se as medimos pelo que ele pode dar, é mister que isso seja, pelo menos, segundo o que o povo pode sempre dar"*⁵²⁶. *Montesquieu* continua o seu raciocínio atacando o pensamento de que a grandeza de um reino se deve aos pesados impostos que exige de seu povo, e argumenta novamente com sabedoria e propriedade que:

"Concluiu-se, entretanto, que da pobreza destes pequenos países, que para que o povo fosse laborioso, eram necessários pesados impostos. Seria melhor

⁵²⁵ Cf. MONTESQUIEU, Barão de. *Idem ibidem*. No original: "Les besoins imaginaires sont ce que demandent les passions et les foiblesses de ceux qui gouvernent, le charme d'un projet extraordinaire, l'envie malade d'une vaine gloire, et une certaine impuissance d'esprit contre les fantaisies. Souvent ceux qui, avec un esprit inquiet, étoient sous le prince à la tête des affaires, ont pensé que les besoins de l'État étoient les besoins de leurs petites âmes l'État imaginaires"; ver in MONTESQUIEU, Charles-Louis de Secondat. *De l'esprit des lois. Ouvres Completes de Montesquieu*. Paris: Chez Fimin Didot Frères, 1862, p. 293.

⁵²⁶ Cf. MONTESQUIEU, Barão de. *Idem ibidem*. No original: "Il n'y a rien que la sagesse et la prudence doivent plus régler que cette portion qu'on ôte et cette portion qu'on laisse aux sujets. Ce n'est point à ce que le peuple peut donner qu'il faut mesurer les revenus publics, mais à ce qu'il doit donner; et si on les mesure à ce qu'il peut donner, il faut que ce soit du moins à ce qu'il peut toujours donner"; ver in MONTESQUIEU, Charles-Louis de Secondat. *De l'esprit des lois. Ouvres Completes de Montesquieu*. Paris: Chez Fimin Didot Frères, 1862, p. 293.

concluir que eles não eram necessários (...). O resultado da riqueza de um país é inserir a ambição em todos os corações. O resultado da pobreza é inserir o desespero. A primeira estimula-se no trabalho; o outro consola-se na indolência"⁵²⁷.

E segue o autor ao afirmar que:

"A natureza é justa com os homens; recompensa-os de seus sofrimentos; torna-os laboriosos porque atribui maiores recompensas aos maiores trabalhos. Porém, se um poder arbitrário suprime as recompensas da Natureza, recupera-se a aversão pelo trabalho e a inação parece ser o único bem"⁵²⁸.

Para Montesquieu o peso dos tributos é o preço da liberdade nos reinos moderados e isto pode ser encontrado, segundo o autor, na história dos governos. Segundo ele: "(...) a regra geral continua válida. Há, nos Estados moderados, uma compensação para o excesso de tributos: é a liberdade. Nos Estados despóticos há um equivalente para a liberdade: a modicidade de impostos"⁵²⁹.

Após a verificação dos limites ao poder de tributar no pensamento político e filosófico, cabe pesquisar como os pensadores procuraram delimitar critérios técnico-políticos para o problema da soberania fiscal.

⁵²⁷ Cf. MONTESQUIEU, Barão de. *Idem ibidem*. No original: "On a pourtant conclu de la pauvreté de ces petits pays que, pour que le peuple fût industrieux, il falloit des charges pesantes. On auroit mieux fait d'en conclure qu'il n'en faut pas (...) L'effet des richesses d'un pays, c'est de mettre de l'ambition dans tous les coeurs. L'effet de la pauvreté est d'y faire naître le désespoir. La première s'irrite par le travail ; l'autre se console par la paresse"; ver in MONTESQUIEU, Charles-Louis de Secondat. De l'esprit des lois. Ouvres Completes de Montesquieu. Paris: Chez Fimin Didot Frères, 1862, p. 293.

⁵²⁸ Cf. MONTESQUIEU, Barão de. *Idem ibidem*. No original: "La nature est juste envers les hommes ; elle les récompense de leurs peines ; elle les rend laborieux, parce qu'à de plus grands travaux elle attache de plus grandes récompenses. Mais, si un pouvoir arbitraire ôte les récompenses de la nature, on reprend le dégoût pour le travail, et l'inaction paroît être le seul bien"; ver in MONTESQUIEU, Charles-Louis de Secondat. De l'esprit des lois. Ouvres Completes de Montesquieu. Paris: Chez Fimin Didot Frères, 1862, p. 293.

⁵²⁹ Cf. MONTESQUIEU, Barão de. *Idem*, p. 202. No original: "Règle générale : on peut lever des tributs plus forts, à proportion de la liberté des sujets ; et l'on est forcé de les modérer à mesure que la servitude augmente (...) Mais la règle générale reste toujours. Il y a, dans les États modérés, un dédommagement pour la pesanteur des tributs : c'est la liberté. Il y a dans les États despotiques un équivalent pour la liberté : c'est la modicité des tributs"; ver in MONTESQUIEU, Charles-Louis de Secondat. De l'esprit des lois. Ouvres Completes de Montesquieu. Paris: Chez Fimin Didot Frères, 1862, p. 296.

4.2.1.3 Modelo técnico-político

No Estado Liberal, o controle do poder de tributar passou de considerações políticas gerais para o estabelecimento de critérios financeiros sobre o aumento de arrecadação. Desta forma, os critérios da segurança jurídica, da legalidade, entre outros, eram lidos por meio de técnicas advindas da moderna teoria das finanças.

Dentre os mais importantes autores podemos citar, inicialmente, a obra prima de *Adam Smith* "*A Riqueza das Nações*" (*An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*), em que o autor realiza um forte estudo sobre o papel do governo na economia e sobre os sistemas de tributação. Apesar de *Adam Smith* ser mais conhecido por sua obra criticar o protecionismo mercantil, cabe observar que a maior parte de seu livro se dirige ao estudo de um modelo de tributação eficiente e justo capaz de permitir que o governo tenha recursos para as suas tarefas sem afetar o funcionamento da economia de mercado.

Se verificarmos as quatro máximas para uma tributação ideal, encontraremos postulados básicos que orientam os limites ao poder de tributar que permanecem atuais até os dias de hoje:

i) *Princípio da justiça do imposto*

Os cidadãos devem contribuir na maior medida do possível para a existência e sustentação financeira do governo, na proporção de sua capacidade contributiva, ou seja, na proporção da renda obtida sob a proteção do Estado⁵³⁰. O pensamento de *Adam Smith* parece ser mais complexo e completo do que a mera presunção de que o cidadão paga tributos em troca de segurança ou como um seguro de proteção de sua propriedade, mas que se trata de uma contribuição para manter um sistema gerador de riquezas coletivo que diretamente traz benefícios para cada integrante da sociedade.

⁵³⁰ Segundo *Adam Smith*: "1. *The subject of every State ought to contribute towards the support of the government, as nearly as possible, in proportion to their respective abilities; that is, in proportion to the revenue which they respectively enjoy under the protection of the State*"; ver in SMITH, Adam. *Op. cit.*, p. 639-640.

ii) *Princípio da certeza*

O tributo que cada contribuinte deve pagar deve ser certo e não-arbitrário. Todos os elementos da tributação devem ser conhecidos, definidos e previsíveis, tais como: o modo de pagamento, o momento, a soma, entre outros. Tudo deve estar claro para o contribuinte e para qualquer outro cidadão⁵³¹.

iii) *Princípio da comodidade*

Todo o tributo deve ser cobrado no período e no modo que possam ser mais convenientes para o contribuinte pagar⁵³². Novamente a máxima indicada por *Adam Smith* aponta uma preponderância do interesse privado sobre o interesse público, que, paradoxalmente, trará ao final mais benefícios coletivos.

iv) *Princípio da economia*

O tributo deve ser arrecadado de tal modo que se retire a menor quantia possível do povo e se mantenha o maior tempo possível nos bolsos do contribuinte, antes de ir para a sustentação financeira do Estado⁵³³. Os quatro princípios apresentados por *Adam Smith* aparecem ainda, nos dias de hoje, como atuais e necessários para a construção de um sistema tributário justo e eficiente na criação de riqueza⁵³⁴.

⁵³¹ Para o autor: "2. *The tax each individual is bound to pay ought to be certain, and not arbitrary. The time of payment, the manner of payment, and the quantity to be paid, ought all to be clear and plain to the contributor, and to ever other person*"; ver in SMITH, Adam. *Idem ibidem*.

⁵³² No entender de *Adam Smith*: "3. *Every tax ought to be levied at the time, or in the manner in which it is most likely to be convenient for the contributor to pay it*"; ver in SMITH, Adam. *Idem ibidem*.

⁵³³ Para *Adam Smith*: "4. *Every tax ought to be so contrived as both to take out and to keep out of the pockets of the people as little as possible, over and above what it brings into the public treasury of the State*"; ver in SMITH, Adam. *Op. cit.*, p. 640.

⁵³⁴ Dessa forma, discordamos da opinião de "A revisão que pretendemos fazer dos artigos de *Smith* sobre a questão tributária não entrará nesta discussão da busca do "critério mais justo" para a arrecadação de impostos. Isto porque acreditamos que encarar os princípios tributários de *Smith* como uma norma geral para os sistemas tributários é um erro metodológico, pois retira da obra do autor clássico o seu contexto histórico. Encarar os princípios como uma norma a ser seguida por todos os sistemas que perseguem uma "justiça fiscal" é encarar as recomendações de *Smith* como se fossem uma verdade universal e encarar o próprio conceito de justiça como passível de uma aceitação geral. Deste ponto de vista, a reflexão sobre os escritos de *Smith* sobre tributação não

Será com base nessas máximas que *Adam Smith* irá defender a tributação sobre artigos de luxo (*tax on luxury consumables*) e sobre os rendimentos decorrentes da propriedade imobiliária (*tax on ground-rents - the annual value of holding a piece of land*). A ideia de tributar produtos supérfluos contém em si o princípio da essencialidade, ou seja, de que a tributação deve ser mais gravosa sobre produtos supérfluos e mais suave sobre os produtos essenciais. No entender de *Adam Smith*: "os tributos sobre produtos de luxo não têm a tendência de aumentar o preço sobre outras commodities exceto aquelas tributadas... Os tributos sobre produtos de luxo são pagos pelos consumidores das mercadorias tributadas, sem nenhuma retribuição"⁵³⁵.

No caso da tributação sobre a renda imobiliária esta se justifica na medida que a renda obtida neste caso, seja em decorrência da propriedade em si ou da riqueza decorrente da propriedade, não derive diretamente por um cuidado na geração de riqueza. Dessa forma, a produção anual de riqueza imobiliária provavelmente será a mesma após a tributação⁵³⁶.

Adam Smith não irá somente se preocupar com a melhor tributação, mas principalmente com a tributação como um caso onde os direitos individuais podem ser violados. Para ele a tributação sobre a renda e o lucro (*taxes on profits*) além de serem custosos para ser arrecadados (*expensive to collect*) podem ferir os direitos do contribuinte por produzirem uma invasão de privacidade e uma ofensa à liberdade (*to subject every private family to the odious visits and examination of the tax-*

dever apenas se restringir ao capítulo onde ele apresenta os princípios, mas deve se estender aos artigos em que analisa os impostos no seu contexto histórico. Assumimos, assim, a concepção de que uma estrutura tributária não é resultado de interpretações e aplicações de princípios normativos, mas é resultado da dinâmica econômica e social de um dado contexto histórico, portanto só pode ser determinada historicamente, e não por uma "racionalidade universal"; ver in ARIENTI, Wagner Leal. A teoria tributária de Adam Smith: Uma Revisão. Textos Econ. Florianópolis, n.2, p. 43-58, junho, 1987, p. 43.

⁵³⁵ "Taxes upon luxuries have no tendency to raise the price of any other commodities except that of the commodities taxed ... Taxes upon luxuries are finally paid by the consumers of the commodities taxed, without any retribution"; ver in SMITH, Adam. *Op. cit.*, p. 678.

⁵³⁶ "Both ground-rents and the ordinary rent of land are a species of revenue which the owner, in many cases, enjoys without any care or attention of his own. The annual produce of the land and labour of the society, the real wealth and revenue of the great body of the people, might be the same after such a tax as before. Ground-rents, and the ordinary rent of land are, therefore, perhaps the species of revenue which can best bear to have a peculiar tax imposed upon them"; ver in SMITH, Adam. *Op. cit.*, p. 655.

gatherers... would be altogether inconsistent with liberty)⁵³⁷. De igual forma irá criticar a *tributação sobre o trabalho* por implicar no longo prazo, em uma redução do rendimento imobiliário e um aumento de preços das mercadorias⁵³⁸.

Outros autores e economistas irão se preocupar com a questão da tributação e de como esta pode ser estabelecida em limites suportáveis pelos agentes econômicos. Dentre estes podemos citar: *J.C.L. Simonde de Sismondi* (1815), que escreveu a obra *Economia Política (Political Economy)*. Para este autor, as limitações ao poder de tributar derivavam da necessidade de tornar o peso da tributação o mais suportável possível pelo contribuinte (*rendering each tax as little burdensome as possible*), ou seja, as limitações à soberania fiscal não derivavam de seus fundamentos político-constitucionais, mas tão simplesmente de regras eficientes de arrecadação dos tributos.

Sismondi irá, tal como *Adam Smith*, sugerir quatro diretrizes para a tributação⁵³⁹:

1. *Proporcionalidade*: a tributação deve ser proporcional à riqueza do contribuinte;
2. *Necessária*: a arrecadação deve ser o menos onerosa possível, do que deve ser angariado pelo Estado;
3. *Conveniência*: o termo e os modos de pagamento devem ser razoáveis e suportáveis pelo contribuinte, evitando-se os meios vexatórios e cruéis de cobrança.
4. *Liberdade*: a tributação não pode implicar em ofensa à liberdade do contribuinte.

⁵³⁷ Cf. SMITH, Adam. *Op. cit.*, p. 731.

⁵³⁸ Para Adam Smith: "*In all cases, a direct tax upon the wages of labour must, in the long run, occasion both a greater reduction in the rent of land, and a greater rise in the price of manufactured goods, than would have followed from a proper assessment of a sum equal to the produce of the tax, [levied] partly upon the rent of land, and partly upon consumable commodities*"; ver in SMITH, Adam. *Op. cit.*, p. 672.

⁵³⁹ Conforme Sismondi: "*In establishing those different taxes, four rules appear of essential importance for rendering each tax as little burdensome as possible. Each citizen must contribute, if he can do so, according to the proportion of his fortune; the collection must not be expensive, that so the tax may cost as little to the people as possible beyond what it brings into the treasury; the term of payment must be suitable to the contributor, who might frequently be ruined by an unreasonable demand of what he could pay, without constraint, if his convenience were consulted; and, finally, the citizen's liberty must be respected, that so he may not be exposed otherwise, than with extreme cautions to the inspection of revenue-officers, to the dependent, and all the vexatious measures too often connected with the levying of taxes*"; ver in SISMONDI, J.C.L. Simonde de. *Political Economy*. Disponível em <http://socserv2.socsci.mcmaster.ca/~econ/ugcm/3ll3/sismondi/poliec>. Acesso em 19.04.09, às 17 horas.

David Ricardo (1817), em sua obra *"Sobre os princípios da Economia Política e da tributação"* (*On The Principles of Political Economy and Taxation*), irá, no mesmo período, questionar sobre o papel da tributação no âmbito da economia política (*Political Economy*). Para este autor, o problema da tributação se resume igualmente sobre como conciliar o financiamento do Estado com a produção de riquezas nacionais. Assim, toda a sua preocupação se voltará para verificar quais os tributos que mais influenciam na decisão dos agentes econômicos em produzir mais e com mais eficiência. Para Ricardo: *"alguns tributos produzem estes efeitos em maior escala do que outros, mas o grande mal da tributação deve ser encontrada não na seleção de seus objetos, mas na proporção geral de seus efeitos coletivos"* (*Some taxes will produce these effects in a much greater degree than others; but the great evil of taxation is to be found, not so much in any selection of its objects, as in the general amount of its effects taken collectively*).

Como se pode notar nesta linha de pensamento, as limitações ao poder de tributar não possuíam um caráter interno ou essencial à relação constitucional, mas tão somente uma perspectiva pragmática no contexto da economia política.

O tema das limitações ao poder de tributar no *pensamento conceitual*, em seus três principais modelos (*ético-religioso, ético-político e técnico-político*), possui falhas claras, visto que apesar de avançar indicando os limites gerais ao poder soberano não conseguiu impor resultados apropriados, de tal modo que a tributação continuava submetida à vontade do governante de plantão. Uma alternativa será o estabelecimento de limites absolutos à vontade do poder, por sua submissão ao Direito e a um pensamento livre de considerações morais e particulares, por meio do positivismo jurídico. Diferentemente do que se imagina, o positivismo não representava uma rendição ao poder, mas a imposição de limites racionais e previsíveis aos interesses egoísticos e caprichosos do príncipe, por meio da autonomia do Direito em relação à política e ao governo de ocasião.

4.2.2 Pensamento Normativista: limitações de competências de competências tributárias

O pensamento normativista representa uma revolução no pensamento jurídico e se baseia na noção de que o Direito deve estar livre de considerações políticas ou

ideológicas, e que deve ser liberto dos interesses egoísticos e caprichosos do príncipe, por meio da autonomia do Direito. Trata-se de um equívoco comum identificar o positivismo jurídico justamente com o seu oposto: *a defesa intransigente do príncipe*. Desse modo, longe de ser um modelo conceitual *ex parte principis* e legitimador do poder, o positivismo é uma teoria potencialmente democrática, visto que assume a cisão social, o pluralismo de valores, a diversidade de ideias e o respeito e tolerância pela diferença ideológica, religiosa, moral e política.

Talvez nenhum autor tenha escrito com tamanha desenvoltura e propriedade sobre a necessária revolução que o Direito Tributário necessitava para se libertar do poder como *Alfredo Augusto Becker*. Expressiva é a apresentação de sua obra *Teoria Geral do Direito Tributário*, em que o autor releva o papel central da teoria jurídica como forma de limitação ao poder de tributar:

"Manicômico jurídico-tributário – Durante muitos séculos, os tributos foram manipulados por Príncipes e Assembléias sem qualquer conhecimento científico sobre estas questões, simplesmente porque a Ciência das Finanças Públicas não havia surgido" (grifos nossos)⁵⁴⁰.

O pensamento normativista realiza uma velada crítica ao fracasso do pensamento conceitual de natureza política ou ética em deter os caprichos do poder, em aumentar a retirada de recursos da população para sustentar os desejos de uma classe dominante. Assim:

*"Em épocas mais próximas, no século XVIII, já se pode considerar existente um núcleo de princípios sobre as finanças públicas. Porém êsses princípios eram de natureza econômica e a ordenação jurídica das finanças públicas continuava rudimentar até o fim do século XVIII"*⁵⁴¹.

Como bem observa o autor, somente uma teoria que afirmasse a dignidade dos direitos perante a vontade do poder ou as necessidades da economia é que

⁵⁴⁰ Cf. BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963, p. 03.

⁵⁴¹ Cf. BECKER, Alfredo Augusto. *Idem ibidem*.

garantiriam um sistema tributário efetivo e justo. Para tanto, era necessário separar o direito da economia e da política, dotando a ciência jurídica de um método e um objeto próprio (normativo), pois somente uma teoria assim estabelecida imporia uma genuína limitação à soberania fiscal, dado que: *"o verdadeiro e genuíno sentido da expressão 'autonomia' é o poder (capacidade de agir) de o Ser Social impor uma disciplina aos indivíduos (que o estão, continuamente, criando) e a si próprio numa autolimitação"*⁵⁴² (grifos nossos). A confusão conceitual que vivia o Direito se refletia na confusão legislativa e na profusão de abusos praticados pelos soberanos. Para Becker:

*"Nesta perigosa atitude mental, incorrem muitos daqueles que põem o fundamento do tributo (e conseqüentemente do Direito Tributário) na soberania do Estado e cujo raciocínio em síntese é este: o Estado tem necessidade de meios financeiros para custear suas atividades e com tal finalidade (...) tributa e tributa (inclusive extrafiscalmente) porque é soberano (...)"*⁵⁴³.

Cita Alfredo Augusto Becker a obra de Luigi Einaudi, sobre o péssimo estado da teoria tributária naquela época:

*"Me dejaba um sabor amargo aquel ir cogiendo flor a flor em los campos más diversos de la Economía política (translación de los impuestos), Del Derecho (leys tributarias), de la Historia (precedentes de las instituciones tributarias y de la legislación comparada (income tax, Einkommensteuer y otras maravillas análogas que sólo se ven em el extranjero), como se observa em uma sinopsis anterior de mis lecciones, hecha también com suma diligencia por el ilustrre Cesare Jarach (Casale, 1907). Tenía la sensación de que aquello no era uma construcción científica, sino um batiborrillo incoherente, uma espécie de diccionario de doctrinas y hechos unidos por um hilo sumamente sutil y tenue, consistente nada más em referir todas esas doctrinas y todos esos hechos a los ingresos y gastos del estado"*⁵⁴⁴.

⁵⁴² Cf. BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 1963, p. 28.

⁵⁴³ Cf. BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 1963, p. 11.

⁵⁴⁴ Cf. EINAUDI, Luigi. Principios de Hacienda Publica. Madrid: Aguilar, 1955, p. 440.

Procede Becker a uma crítica devastadora da fundamentação do Direito Tributário na noção de *soberania*, que estava na base do pensamento conceitual, ao afirmar categoricamente que:

*"Aquêles que fundamentam o tributo na soberania do Estado estão certos, mas (embora o fundamento não seja errado) eles constroem a teoria jurídica do tributo apenas sôbre um fragmento das bases jurídicas integrais (note-se que não se está fazendo referência à causa-impositionis ética ou ao direito tributário natural); eles edificam todo o Direito Tributário sôbre um fundamento considerado óbvio que, como será demonstrado, nada tem de óbvio"*⁵⁴⁵.

O remédio ou a terapia para este estado de manicômio jurídico-tributário somente poderia ser encontrado na forma de uma nova postura teórica e científica sobre o método e o objeto de estudo do Direito Tributário. Para Becker:

*"Êste livro tem por finalidade desenvolver os dotes jurídicos do leitor, de modo a conferir-lhe aquela sensibilidade específica: a atitude mental jurídica tributária que lhe será útil para manejar – em qualquer tempo e lugar – o Direito Tributário"*⁵⁴⁶.

Nesta linha de pensamento não existem considerações sobre se os indivíduos *querem* ou *creem* que se devem pagar os tributos e obedecer às leis, mas tão somente que eles *devem* pagar tributos e obedecer às leis. Trata-se de um pensamento normativo e prescritivo e não descritivo ou valorativo (axiológico). Assim, o sistema jurídico não justifica preferências morais pessoais, mas tão somente indica quais as preferências morais que foram escolhidas socialmente para serem obrigatoriamente seguidas, mesmo que individualmente não esteja de acordo ou tenha participado de suas escolhas. Dessa forma, os *modais deônticos* (obrigatório, proibido e permitido) são a densificação dos valores sociais mais apreciados, positiva ou negativamente, pela sociedade. Se algo é proibido é porque

⁵⁴⁵ Cf. BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 1963, p. 12-13.

⁵⁴⁶ Cf. BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 1963, p. 14.

a sociedade valora negativamente determinada conduta, caso contrário tornará certo comportamento como sendo permitido ou obrigatório.

Um dos primeiros ataques realizados por *Becker* será contra a ideia de *justiça*, que deve ser extirpada das preocupações da Teoria Geral do Direito, de tal forma que ao apresentar o seu conceito do objeto das preocupações jurídicas irá retirar flagrantemente o justo das preocupações do jurista, passando-o para as indagações filosóficas, como assim lecionou: "*Conceituação do Direito – A justiça não tem nada a ver com a Teoria Geral do Direito, mas é precisamente o objeto da Filosofia do Direito*"⁵⁴⁷.

Igualmente danosa para *Becker* é a atitude mental que permite a abertura do raciocínio jurídico para considerações extrajurídicas, de tal modo que: "*o maior equívoco no Direito Tributário é a contaminação entre princípios e conceitos jurídicos e princípios e conceitos pré-jurídicos (econômicos, financeiros, políticos e sociais, etc.)*"⁵⁴⁸. Assiste razão a *Becker* o questionamento e o combate à corrupção do pensamento jurídico, por considerações econômicas e políticas, de tal modo que assistimos a um enfraquecimento teórico sem precedentes da teoria e dos direitos fundamentais, sob o manto da teoria da economia política. A teoria tributária sofreu de um "raquitismo" intelectual sem precedentes, fruto de uma corrupção por conceitos políticos e ideológicos.

O remédio para este caso de "*demência*" está no uso rigoroso da linguagem jurídica como base para uma verdadeira ciência do Direito. Trata-se, na opinião do autor, de um programa de *reeducação mental* com a substituição das velhas estruturas mentais e linguísticas por novos modelos e padrões, de tal modo que essa reeducação somente poderá ser alcançada com a atitude de dissecar, reexaminar e rever todos os conceitos e princípios jurídicos, extirpando os fundamentos *óbvios* que a doutrina tributária (*pensamento conceitual*) construiu ao longo dos séculos⁵⁴⁹.

Trata-se de uma tarefa fundamental de substituição de velhos esquemas mentais por novos e não apenas uma agregação eclética e sem critérios, uma vez que se trata de um sincretismo teórico. Pelo contrário, todo um esquema mental deve

⁵⁴⁷ Cf. BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 1963, p. 18.

⁵⁴⁸ Cf. BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 1963, p. 35.

⁵⁴⁹ Cf. BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 1963, p. 39.

ser substituído por outro em uma verdadeira mudança de paradigmas e atitudes mentais. A *"nova atitude mental jurídico-tributária é um reflexo condicionado à incidência da regra jurídica tributária (estimulante condicionador) transmitida pela linguagem (palavra oral ou escrita)"*⁵⁵⁰.

A partir destes postulados nasceu uma verdadeira revolução no pensamento jurídico-tributário que imantou e empolgou toda uma geração de juristas, na busca de uma renovação da teoria tributária e na sua blindagem contra os abusos do poder. A grande tarefa de renovação foi entregue aos intelectuais e a sua grande arma seria o manejo cuidadoso e criterioso da linguagem jurídica. Sua missão seria extirpar terapeuticamente todos os conceitos e princípios jurídicos dos males do sincretismo, superstições e fundamentos óbvios e assentá-los na base sólida de uma linguagem científica.

A própria Teoria geral do Direito seria a melhor defesa dos direitos fundamentais do contribuinte, agindo como uma verdadeira limitação ao poder de tributar. Desse modo, o jurista seria o principal defensor do cidadão ao propor uma ciência tributária pura, de considerações particulares ou dirigidas por determinada ideologia ou linha de pensamento. Para Becker: *"finalmente, não deve o leitor estranhar que esta Teoria Geral do Direito Tributário estructure suas conclusões, fazendo-as decorrer de premissas fornecidas por múltiplos autores das mais diversas ideologias"*⁵⁵¹.

A beleza dos fundamentos da teoria expressa por *Alfredo Augusto Becker* não encontra paralelo na doutrina estrangeira, de tal modo que seus ensinamentos se tornaram referência para os autores posteriores. A sua construção, contudo, não foi seguida com toda a sua riqueza, de maneira que os autores posteriores simplesmente não adotaram a sua teoria em toda a sua riqueza. Os pressupostos de uma teoria normativista, como defesa contra os abusos do Estado, foram timidamente assumidos, por sua vez o raciocínio lógico-jurídico foi adotado com toda a intensidade, e aprofundado ao ponto de alcançar uma grande clareza na

⁵⁵⁰ Cf. BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 1963, p. 41.

⁵⁵¹ Cf. BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 1963, p. 18.

análise lógico-semântica das normas jurídico-tributárias, sem a correspondente ênfase nos direitos fundamentais.

Esta situação talvez encontre explicação na própria obra de *Becker*, visto que podemos encontrar na postura desconfiada destes autores contra os direitos naturais uma certa atitude de menosprezo pela ideia de "*direitos fundamentais*". Afinal, o que seriam *direitos fundamentais*? Seriam os velhos e metafísicos *direitos naturais* travestidos com uma nova roupagem? Foi esta desconfiança exagerada e desnecessária contra a nova teoria dos direitos fundamentais que prejudicou fortemente o pensamento normativista e o próprio positivismo jurídico, impedindo-o de ver a maior contribuição da ciência jurídica do século XX. O positivismo jurídico, eterno desconfiado, ficou refém de seus temores e praticamente perdeu décadas de desenvolvimento teórico, amargando um estancamento conceitual ao ponto de voltar-se tão somente para o estudo dos fundamentos de incidência, da linguagem e do sistema jurídico, sem conduzir a resultados práticos de progresso intelectual. A própria história do neoconstitucionalismo indicou a dificuldade do positivismo jurídico em tratar com a questão da justiça, dos valores e das soluções materiais.

Vejamos o injusto e desproporcional ataque de *Alfredo Augusto Becker* ao *princípio da capacidade contributiva*:

*"Regra de Direito Natural é o 'princípio da capacidade contributiva'. Sua 'ripugnanza' a uma juridicização. – A origem histórica do princípio da capacidade contributiva, bem como a fertilíssima proliferação de teorias, cada uma sustentando uma especial visão do problema de tal modo que é impossível agrupá-las em diferentes sistemas orgânicos, são dois fatos que denunciam a natureza essencialmente jusnaturalista do princípio da capacidade contributiva"*⁵⁵².

Mas de onde o autor retira este preconceito? *Becker* irá fundamentar sua posição da seguinte forma: "*O princípio da capacidade contributiva é o corolário (tributar desigualmente os desiguais, na medida em que se desigualem) do fundamentalíssimo Princípio da Igualdade que rege a contínua integração ou*

⁵⁵² Cf. BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 1963, p. 447.

desintegração atômica do Estado. Capacidade contributiva é sinônimo de justiça tributária. Em síntese: o princípio da tributação segundo a capacidade contributiva é uma genuína regra de Direito Natural"⁵⁵³.

Como se percebe, o entendimento de que o *princípio da capacidade contributiva* é uma *regra de direito natural* decorre de sua derivação da ideia de justiça tributária, ou seja, o que macula o princípio é o seu conteúdo fundamentado no justo. Logo, como este justo metafísico, inatingível, inexplicável, intocável pela ciência, poderia ser fundamento de todo direito se não possui uma expressão linguística clara e objetiva, nem tão pouco um conteúdo determinado e racional?

Igualmente o raciocínio aplicado ao *princípio da capacidade contributiva* poderia ser extensivo a todos os demais *princípios e conceitos fundamentados* na ideia de justiça. Vejamos por sua vez os *princípios*. Como fundamentá-los cientificamente na teoria jurídica se eles não possuem precisão linguística, conteúdo determinado e pior de tudo: são expressão de valores constitucionais. Segundo *Becker*: "*a certeza e a praticabilidade são atributos essenciais da juridicidade*"⁵⁵⁴.

Para fundamentar seu entendimento *Becker* irá citar *Emilio Beti*:

*"Na verdade, 'princípio' designa qualquer coisa que se contrapõe conceitualmente – ensina Emilio Beti – ao acabamento, à conseqüência que dêle se origina, e assim, à norma acabada e formulada: é a idéia germinal, o critério de valorização, do qual a norma se constitui a manifestação, baixada numa específica formulação preceptiva. Ele faz confrontação ao problema prático resolvido pela norma: inspira-lhe a 'ratio juris' sob o aspecto teleológico, enquanto fornece-lhe o critério de solução"*⁵⁵⁵.

Esta crítica direta à insuficiência linguística e lógico-semântica dos *princípios* irá "feri-los de morte", como instrumento de um raciocínio jurídico apropriado. Como

⁵⁵³ Cf. BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 1963, p. 447.

⁵⁵⁴ Cf. BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 1963, p. 450.

⁵⁵⁵ Cf. BETTI *apud* BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 1963, p. 449. No original veja-se BETTI, Emilio. Teoria Generale della Interpretazione. Milano, 1955, vol. II, op. 847-848.

afinal poderia o jurista promover uma nova atitude mental *sadia* se continuasse utilizando uma linguagem confusa e obscura (*doentia*)? Este preconceito contra os princípios se instalou em toda uma geração de juspositivistas e não mais foi superado pelas gerações que se seguiram. O sucesso desta nova compreensão isolou o debate em Direito Tributário das inovações produzidas no exterior por autores tão diferentes como *Rawls, Dworkin, Alexy* ou *Aarniio*.

Os *valores constitucionais*, por sua vez, também não encontrarão nenhuma forma de recepção calorosa na teoria normativista, visto que, padecem dos mesmos defeitos dos princípios e da justiça: são históricos, contextuais, referenciais, imprecisos, subjetivos e indeterminados. Dessa forma, os direitos fundamentais, os princípios jurídicos, os valores e a justiça fiscal seriam exilados de uma teoria normativista do Direito Tributário, por não cumprirem os requisitos mínimos exigidos para serem "os tijolos" e os fundamentos de uma nova atitude mental científica do Direito Tributário.

Para o autor: "*embora a regra constitucional que 'canoniza' o princípio da capacidade contributiva seja um exemplo notável do fenômeno jurídico contemporâneo da constitucionalização dos equívocos, e não obstante aquele princípio de Direito Natural oferecer uma 'ripugnanza' a sua juridicização, apesar de tudo, naquela regra constitucional ainda se encontra um mínimo de certeza e praticabilidade que revela a sua natureza jurídica e fixa a sua restrita eficácia jurídica*"⁵⁵⁶, ou seja, para *Becker*, a mera constitucionalização do equívoco não tem o "condão" de curar o erro, de tal modo que o princípio permanece no sistema jurídico mas sob "*violenta pressão constritora*", de tal modo que a sua permanência revela-se como uma regra muito *simples* e sua eficácia muito *restrita*.

O mesmo descaso aplicado à constitucionalização do *princípio da capacidade contributiva* pode ser imputado aos demais princípios jurídico-tributários: vedação de confisco, neutralidade fiscal, solidariedade, isonomia, entre outros. Dessa forma, cada vez mais o normativismo se afastou dos grandes debates tributários, imputando-os o grave crime da imprecisão e da prática metafísica. O que sobraria

⁵⁵⁶ Cf. BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 1963, p. 450-451.

estudar, portanto, no direito tributário além da norma, da incidência tributária e do plexo deôntico?

Como se pode notar, o normativismo, fundamentado em justos propósitos de crítica ao uso abusivo do poder, promoveu uma verdadeira revolução teórica, que infelizmente não avançou no estudo da estrutura lógico-semântica dos princípios e dos valores jurídicos. Seria somente com o movimento de convergência teórica entre a filosofia analítica e a continental que surgiriam as bases para o estabelecimento destes dois mundos que tanto tempo permaneceram separados por preconceitos recíprocos. A *teoria sistemática do Direito Tributário* surge do legado das tradições anteriores⁵⁵⁷, superando alguns limites e avançando nas descobertas anteriormente realizadas, e pode ser sintetizada na fórmula de que não pode existir uma teoria sem um método ou preocupação com o sentido (conteúdo material).

4.2.3 Pensamento Sistemático: proteção e promoção dos direitos fundamentais do contribuinte

O pensamento sistemático representa um esforço conjugado de diversos autores, com pressupostos teóricos diversos, mas que possuem como pontos em comum a aceitação de três pilares conceituais.

⁵⁵⁷ Conforme Elaine Garcia Ferreira: "(...) partindo do estudo da sua evolução nos dois últimos séculos, com a influência do positivismo jurídico na jurisprudência dos Conceitos, que teve na Alemanha do século XIX, o seu marco inicial com o Direito científico Alemão. A teoria na qual a Ciência do Direito se organiza a partir de um sistema lógico no estilo de uma pirâmide de conceitos. É o formalismo jurídico que vai tomando força e influenciando os intérpretes do Direito como Hans Kelsen na sua obra *teoria pura do Direito*, onde Kelsen lança mão de uma norma que deve sustentar o fundamento de validade da ordem jurídica como um todo, uma norma não posta, mas suposta. Ocorre o rompimento do positivismo normativista com a consagração da jurisprudência dos valores reaproximando a idéia de direito e a moral a partir do resgate da idéia de justiça. Os tribunais Alemães passam a ser influenciados pelas idéias expostas de Karl Larenz em sua metodologia da Ciência do Direito que disseminou a jurisprudência dos valores por todo o pensamento jurídico ocidental. A partir da adoção do pluralismo metodológico caiu em desuso a aplicação apriorística de qualquer dos métodos de interpretação, com a utilização de todos eles de acordo com os valores envolvidos no caso concreto. Nesse contexto, chegamos à idéia de uma nova interpretação da lei tributária consubstanciada no novo paradigma"; ver in FERREIRA, E. G. A Interpretação da Lei Tributária e a Teoria dos Direitos Fundamentais. Revista Tributaria e de Finanças Públicas, v. 60, p. 24-36, 2005.

4.2.3.1 Klaus Tipke: a dimensão ética dos limites ao poder de tributar

Para o autor, a ordem jurídico-tributária possui um fundamento ético claro, visto que: *"a justa distribuição da carga fiscal total a cada um dos cidadãos é um imperativo da ética ... A mais nobre missão de um Estado de Direito é velar por regras justas e executá-las, proteger seus cidadãos da injustiça"*⁵⁵⁸. Segundo Tipke:

"Não basta que as autoridades procedam segundo a Lei e que haja Tribunais que provejam a observância da Lei. O Estado de Direito precisa ser também Estado do Direito e garantir a idéia da Justiça. A Lei Fundamental vincula, depois das experiências com o Estado antijurídico nacional-socialista, o Poder Executivo e a Jurisdição à 'Lei e ao Direito' (art. 20 III GG); por esta via é colocada a legalidade formal estatal-jurídica a serviço da Justiça Material e a Justiça Tributária vive da moral impositiva (Bestuerungsmoral) do Estado e da moral do contribuinte (Moral der Steuerzahler): o Estado tem de velar pela justa repartição dos ônus fiscais. Ele deve agir jusestatal (rechtsstaalich) e não fiscalmente. Ele não pode aproveitar-se das razões do Bem-Comum como, p. ex. aquelas da proteção do ambiente para a espoliação fiscal dos cidadãos. O pagamento de tributo deve ser entendido como dever cívico, que não pode ser delegado aos concidadãos".

A riqueza das opiniões de Klaus Tipke pode ser comprovada nos trechos reproduzidos e nos deixam tentados a sua contínua citação, o que infelizmente não pode ser realizado no presente trabalho sem prejuízo ao nosso texto e, portanto, somente destacamos as passagens mais relevantes do pensamento do autor. Cabe ressaltar que inexistente na doutrina estrangeira um trabalho tão direto e claro sobre as relações entre o Direito Tributário e dos direitos fundamentais em um Estado Democrático. A obra de Tipke é seminal e revolucionária em sua abordagem, ao sistematizar o pensamento que estava sendo gestado durante muito tempo por diversos pensadores.

A preocupação com os direitos fundamentais fica clara no pensamento de Klaus Tipke, que entende que: *"quanto mais alta, entretanto, for a necessidade*

⁵⁵⁸ Cf. TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtordnung*. 1993, p. 261.

financeira do Estado, que deva ser suportada pelos seus cidadãos, tanto mais justa precisa ser a distribuição das cargas tributárias, tanto mais precisamente deve ser manejada a generalidade e igualdade da imposição. Quem tem de pagar muitos tributos não espera nem participar do pagamento dos tributos de outros” (grifos nossos)⁵⁵⁹. Assim, para o autor trata-se de um círculo fundamental: *o financiamento dos direitos fundamentais requer recursos, por sua vez a busca de recursos deve se fundamentar nos direitos fundamentais do contribuinte*. O pensamento tem tamanha relevância que gostaríamos de intitulá-lo de *postulado da fundamentação recíproca*: o financiamento e a realização dos direitos fundamentais devem ocorrer do modo mais coerente e sistemático possível.

O autor consolida sua compreensão da existência de uma diretriz para que a tributação mantenha a *menor carga fiscal possível*, de tal modo que: *“o esforço assim legitimado, de manter o menor possível a carga tributária, torna necessárias medidas preventivas do legislador”*⁵⁶⁰.

Expressiva é a passagem onde *Tipke* ressalta os caracteres básicos da tributação em um Estado Democrático de Direito, ao afirmar que:

*“(...) as relações entre Direito Tributário e Direito Social impulsionam-se em primeiro lugar a um nível constitucional: na medida em que o Estado Social em razão da Constituição tem de garantir o assim chamado mínimo existencial-material sócio-cultural, influem os critérios jurídico-sociais sobre o Direito Tributário: o Estado não pode retirar algo do cidadão, que ele lhe deve dar, quando lhe falta”*⁵⁶¹.

Como se pode notar o autor avança em suas posições ao afirmar o direito Tributário como matéria constitucional e não meramente como relação obrigacional ou de poder entre fisco e contribuinte. A tributação, ou seja, o financiamento dos direitos fundamentais está no núcleo básico que constitui o acordo político nacional

⁵⁵⁹ Cf. TIPKE, Klaus et LANG, Joachim. *Direito Tributário (Steuerrecht)*. Porto Alegre, Sérgio Antônio Fabris, vol. I, p. 55.

⁵⁶⁰ Cf. TIPKE, Klaus et LANG, Joachim. *Direito Tributário (Steuerrecht)*. Porto Alegre, Sérgio Antônio Fabris, vol. I, p. 55.

⁵⁶¹ Cf. TIPKE, Klaus et LANG, Joachim. *Direito Tributário (Steuerrecht)*. Porto Alegre, Sérgio Antônio Fabris, vol. I, p. 65.

e que orienta a realização de uma sociedade democrática. Não se trata de mera relação financeira ou de exercício do poder soberano, é o modo essencial de concretização dos direitos fundamentais.

Tipke, explicitamente, apresenta este raciocínio da seguinte forma:

"o Direito Tributário é parte do Ordenamento Jurídico global. Elemento essencial de um Ordenamento é a liberdade de contraposição de seus valores fundamentais do Direito e da Justiça: se o legislador fixou esses valores fundamentais em uma parte do Ordenamento Jurídico, então ele deve em outros setores do Ordenamento Jurídico observá-los. Essa liberdade de contraposição valorativa do Ordenamento Jurídico como disciplinador do Direito é evidenciado pelo postulado 'Unidade do Ordenamento Jurídico'⁵⁶².

Outro aspecto importante está na vinculação do Direito Tributário ao financiamento dos direitos sociais ou dos direitos fundamentais prestacionais (segunda dimensão), ou seja, os tributos não servem tão somente para o financiamento do Estado, eles devem realizar é o financiamento dos Direitos Fundamentais. Desse modo, restringir a função da tributação tão somente ao financiamento das despesas estatais é reduzir absurdamente o escopo dos tributos. Seria como afirmar que o Estado tem por objetivo a realização dos interesses dos integrantes da própria administração estatal.

O autor categoricamente irá afirmar este entendimento ao lecionar que:

"o parentesco essencial básico entre Direito Social e Direito Tributário é fundamentado em que o princípio fundamental da imposição, a imposição segundo a capacidade contributiva econômica, em seu espelho no Direito Social: o Direito Tributário toma recursos dos economicamente capazes de contribuição; o Direito Social garante recursos aos economicamente carentes".

⁵⁶² Cf. TIPKE, Klaus et LANG, Joachim. Direito Tributário (Steuerrecht). Porto Alegre, Sérgio Antônio Fabris, vol. I, p. 68-69.

Tipke avança ainda ao demonstrar a importante função extrafiscal dos tributos em realizar a direção da economia e justa distribuição de renda, no entender de *Klaus Tipke*: "isto significa que para a demanda financeira institucional deve-se ter presente uma necessidade financeira social da segurança social, assistência, previdência e redistribuição, que faz dos encargos tributários um fator dominante do ordenamento econômico" (grifos nossos). Como se pode notar, a tributação extrapola, inclusive, as suas funções clássicas de financiamento e abarca as novas tarefas de regulação, direcionamento e redistribuição de riquezas.

4.2.3.2 Thomas Nagel e Liam Murphy: a construção de direitos fundamentais do contribuinte

A construção de *Thomas Nagel* sobre os direitos fundamentais do contribuinte parece ser um pouco chocante para aqueles que estão acostumados ao modelo de proteção do indivíduo sob a égide do *neoconstitucionalismo*. A teoria deste autor apresenta uma relativização dos direitos em prol da política, o que muito distancia o seu propósito de fundamentar a tributação na ideia de justiça⁵⁶³. Assim, vejamos como *Thomas Nagel* trata dos direitos fundamentais:

"no decorrer deste livro, quisemos passar sobretudo a mensagem de que o valor que orienta a política fiscal não pode ser a justiça tributária, mas sim a justiça social, e de que os direitos de propriedade são convencionais: em grande medida, são o produto de políticas tributárias que têm de ser avaliadas por critérios de

⁵⁶³ Cf. NAGEL, Thomas et MURPHY, Liam. O mito da propriedade. São Paulo: Martins Fontes, 2005. Veja-se igualmente a obra de *Liam Murphy* intitulada de "*Institutions and the Demands of Justice*". Segundo o autor: "All this suggests that Rawls did not after all intend the account of the basic structure offered in "*The Basic Structure as Subject*" to differ significantly from that offered in *A Theory of Justice*. Indeed a passage in the article suggests that Rawls understands contract and property law and the background institutions of taxation and transfer as together belonging to the one structure that should be evaluated as a whole by principles of justice. Perhaps this is the best interpretation of what Rawls writes, since it is indeed hard to see how legal rules applying directly to people could be regarded as entirely outside the purview of justice, so that, for example, sales taxes, or principles of unconscionability in contracts, could in principle not be evaluated on grounds relating to distributive justice"; ver in *Murphy, Liam. "Institutions and the Demands of Justice". Philosophy & Public Affairs, Princeton University Press. V. 27, n° 4, p. 261.*

*justiça social; por isso mesmo, não podem ser usadas para determinar quais impostos são justos e quais não são*⁵⁶⁴.

O modelo de *Thomas Nagel* de construção dos direitos fundamentais do contribuinte desperta algumas dúvidas e perplexidades. A vinculação da justiça social a uma justiça social geral enfraquece os mecanismos de proteção dos direitos fundamentais e põe o direito à disposição da vontade da política. Afinal, o que é a justiça social? Quais são os limites à justiça social e a sua aplicação ao direito? Até que ponto a solidariedade social prevalece perante a liberdade e a cidadania fiscal?

Talvez a melhor forma de conciliar o modelo geral de preservação da sociedade e dos direitos do contribuinte seja por meio da tentativa de reconstruir o conceito de propriedade. O conceito de propriedade na *teoria contratualista clássica* aparecia como um direito natural pré-existente à sociedade política, e a partir deste conceito, *John Locke*, por exemplo, reconstruía todos os demais direitos e, por sua vez, os deveres sociais, tal como a tributação. O movimento que encontramos no pensamento de *Nagel* pretende derivar novamente o direito de propriedade da vida em comunidade e a partir daí rever o sentido da tributação. Segundo *Nagel*:

*“O Estado não é dono de seus cidadãos nem estes são donos uns dos outros. Mas os cidadãos individuais só podem ser donos de alguma coisa quando existem leis promulgadas e impostas pelo Estado. Por isso, a tributação não é uma questão de como o Estado deve tomar e redistribuir algo que os cidadãos já possuem, mas de como deve determinar os direitos de propriedade”*⁵⁶⁵.

Há no pensamento deste autor uma controversa tentativa de restabelecer o equilíbrio entre a noção de direitos individuais e um Estado Democrático e Social de Direito, comprometido com a justiça social.

⁵⁶⁴ Cf. NAGEL, Thomas et MURPHY, Liam. O mito da propriedade. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 239.

⁵⁶⁵ Cf. NAGEL, Thomas et MURPHY, Liam. O mito da propriedade. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 242.

4.2.3.3 Casalta Nabais: a construção da liberdade com responsabilidade

Para *Casalta Nabais*, o Direito Tributário deriva do sistema constitucional como um todo e deve buscar neste a integração com a coerência geral do sistema, de tal modo que: "*numa perspectiva macroscópica, os limites materiais da tributação têm sobretudo a ver com a idéia de coerência do sistema ou de sistematicidade entendida como uma coerência contenedora ou substancial de integração do direito fiscal no sistema do direito público e no conjunto do ordenamento jurídico. Embora se defenda que não constitui um suporte autônomo de invalidade das leis fiscais, configurando-se tão-só como um indício de afectação dos princípios constitucionais, sobretudo do princípio da igualdade, uma tal idéia não deve ser desprezada*"⁵⁶⁶ (grifos nossos).

Como se pode notar, *Casalta Nabais* irá defender a noção de direitos fundamentais do contribuinte em uma visão sistemática do ordenamento jurídico, especialmente derivada do princípio da igualdade. Para o autor, existem duas espécies de limites ao poder de tributar: formais, relativos a quem pode tributar, como pode e quando pode tributar, que originam os princípios da legalidade fiscal, da segurança jurídica e da proibição do referendo fiscal; e depois encontramos os limites de natureza material que estabelecem limites quanto ao que e ao quanto tributar. Esses limites são consagrados pelos princípios da igualdade fiscal, da capacidade contributiva, da não discriminação da família e do princípio do Estado Social⁵⁶⁷.

Cabe realizar uma ressalva na leitura de *Casalta Nabais*, para se evitar uma conclusão rápida e descuidada de sua obra, visto que muitos leitores se limitam a citar a obra do autor como se fosse uma ode à tributação desmesurada por parte de um Estado Social avantajado. O *Estado Fiscal* de *Nabais* que procura concretizar os direitos fundamentais por meio do dever fundamental de pagar tributos, nunca deve esquecer, contudo, que a repartição democrática dos encargos fiscais deve ser estabelecida de modo *razoável, aceitável* e por que não dizer *mínima possível*, visto que, como bem escreve *Casalta Nabais*:

⁵⁶⁶ Cf. NABAIS, Casalta. Direito Fiscal. Coimbra: Almedina, 3ª ed., 2005, p. 164.

⁵⁶⁷ Cf. NABAIS, Casalta. Direito Fiscal. Coimbra: Almedina, 3ª ed., 2005, p. 136-137.

*"Isto quer dizer que os actuais impostos são um preço: o preço que pagamos por termos a sociedade que temos, por dispormos de uma sociedade assente na idéia de liberdade ou, o que é o mesmo, assente no prévio reconhecimento de direitos, liberdades e garantias fundamentais do indivíduo e suas organizações. O que significa, desde logo, que não pode ser um preço de montante muito elevado pois se o seu montante for muito elevado, não vemos como pode ser preservada a liberdade que é suposto servir. Por isso, os impostos hão-de constituir um preço aceitável, ou seja, um preço limitado. Um preço que, estou certo, muitas das sociedades, que nos antecederam, gostariam de ter pago e algumas das actuais não enjeitariam suportar"*⁵⁶⁸.

4.2.3.4 Ricardo Lôbo Tôrres: a construção da cidadania fiscal

Ricardo Lôbo Tôrres é o autor brasileiro mais empenhado na construção de uma teoria dos direitos fundamentais do contribuinte, tanto pela quantidade, quanto pela profundidade de suas obras. Para o autor, a tributação possui uma vinculação direta com o tema da liberdade, visto que: *"Há uma relação profunda e essencial entre liberdade e tributo, que vem se ampliando no decurso da evolução do Estado Financeiro, pelo que se pode cogitar de uma liberdade fiscal"*⁵⁶⁹. Para o autor, a moderna fiscalidade é o resultado de um longo processo de lutas, avanços, retrocessos, vitórias e decepções no longo e tortuoso caminho que levou da opressão à cidadania fiscal. Trata-se de uma luta infindável pela preservação e conquista da liberdade fiscal, que atinge seu ápice no Estado Fiscal de Direito, assim:

*"Com o advento do Estado Fiscal de Direito, que centraliza a fiscalidade, tornam-se, e até hoje se mantém, absolutamente essenciais as relações entre liberdade e tributo: o tributo nasce no espaço aberto pela autolimitação da liberdade e constitui o preço da liberdade, mas por ela se limita e pode chegar a oprimi-la, se o não contiver a legalidade"*⁵⁷⁰.

⁵⁶⁸ Cf. NABAIS, Casalta. Direito Fiscal. Coimbra: Almedina, 3ª ed., 2005, p. 130.

⁵⁶⁹ Cf. TÔRRES, Ricardo Lôbo. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário. Vol. III: os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 03.

⁵⁷⁰ Cf. TÔRRES, Ricardo Lôbo. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário. Vol. III: os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 03.

Para Ricardo Lôbo Tôrres é a liberdade que institui o poder de tributar, por meio do contrato social de índole constitucional, visto que: *"de feito, o tributo nasce da autolimitação da liberdade, reserva-se pelo contrato social um mínimo de liberdade intocável pelo imposto, garantido através dos mecanismos das imunidades e dos privilégios, que se transferem do clero e da nobreza para o cidadão; mas se permite que o Estado exerça o poder tributário sobre a parcela não excluída pelo pacto constitucional, donde se conclui que a liberdade institui o tributo"*⁵⁷¹.

Por sua vez o autor irá defender veementemente a noção de cidadania fiscal ancorada em um estatuto do contribuinte, como forma de positivação da liberdade fiscal, das imunidades e das proibições de desigualdade e garantias principiológicas. Segundo o autor: *"a doutrina a respeito do estatuto do contribuinte, especialmente na versão de Gaston Jèze, ingressou no Brasil por intermédio de Rubens Gomes de Souza. Mas o interesse se cifrava no esclarecimento da fenomenologia da incidência tributária e da subsunção, sem repercussão na temática da cidadania fiscal"*⁵⁷². A ideia de um estatuto do contribuinte, diverso do estatuto do cidadão, é um tema polêmico, mas que foi consagrado pelo STF no famoso julgamento da ADin 9397 (15 de dezembro de 1993), confirmado especialmente na PET 1.466-PB (28 de agosto de 1998)⁵⁷³.

Trata-se de uma notável mudança de posicionamento dos tribunais superiores, dado que: *"no Brasil o Supremo Tribunal Federal se desinteressou, durante muitas décadas, do tema da cidadania fiscal. Pesou a preocupação marcadamente positivista e o discurso alinhado às teses da legalidade sem legitimidade e do espaço ajurídico da capacidade contributiva"*⁵⁷⁴; felizmente essa mudança adotada permitiu o avanço da liberdade fiscal.

⁵⁷¹ Cf. TÔRRES, Ricardo Lôbo. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário. Vol. III: os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 03.

⁵⁷² Cf. TÔRRES, Ricardo Lôbo. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário. Vol. III: os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 24.

⁵⁷³ Ver in STF na PET n° 1.466-PN: *"Estatuto Constitucional Do Contribuinte: O princípio da anterioridade da lei tributária - imune, até mesmo, ao próprio poder de reforma do Congresso Nacional (RTJ 151/755-756) - representa uma das garantias fundamentais mais relevantes outorgadas ao universo dos contribuintes pela Carta da República, além de traduzir, na concreção do seu alcance, uma expressiva limitação ao poder impositivo do Estado"*.

⁵⁷⁴ Cf. TÔRRES, Ricardo Lôbo. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário. Vol. III: os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 26.

A cidadania fiscal não se esgota, contudo, no espaço constitucional, mas adquire uma abertura material a outras fontes do Direito, dado que: *"o estatuto do contribuinte, como complexo de direitos e deveres da cidadania fiscal ou como situação geral e impessoal criada pelo ordenamento jurídico, ganha a cada dia maior clareza no discurso da Constituição, dos tratados internacionais e da legislação infraconstitucional"*⁵⁷⁵.

Para o autor, a teoria da cidadania fiscal deve avançar para além das teorias pré-existentes, em virtude de suas perceptíveis insuficiências. Assim, segundo Ricardo Lôbo Tôrres: *"A fundamentação da cidadania fiscal na teoria do status, embora seja a melhor, a nosso ver, não deixa de apresentar certos aspectos negativos pelo seu inegável relacionamento com a relembração do patrimonialismo, da sociedade estamental e do estatuto imposto verticalmente. Nada obstante, além de afastar a teoria do contrato, absolutamente insustentável no campo da relação jurídica-tributária, permite que se visualizem as características positivas e negativas presentes em todas as dimensões para as quais se projeta a cidadania fiscal, que não pode deixar de ser uma cidadania fiscal multidimensional"*⁵⁷⁶.

4.2.3.5 Paulo de Barros Carvalho: juridicização dos direitos fundamentais

A teoria de Paulo de Barros Carvalho pode ser considerada como legatária e continuadora da herança de três grandes vertentes teóricas: a precisão metodológica de Alfredo Augusto Becker; a luta pela dignidade dos direitos fundamentais em Geraldo Ataliba e o estudo da lógica jurídica a partir de Lourival Vilanova⁵⁷⁷. A confluência destas três grandes contribuições teóricas permitiu ao autor produzir uma convergência entre o método analítico e as preocupações de sentido material para o Direito.

⁵⁷⁵ Cf. TÔRRES, Ricardo Lôbo. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário. Vol. III: os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 27.

⁵⁷⁶ Cf. TÔRRES, Ricardo Lôbo. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário. Vol. III: os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 33.

⁵⁷⁷ Dentre as obras de Lourival Vilanova destacam-se *"Lógica jurídica"* (1976) e *"As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo"* (1977).

De *Geraldo Ataliba* herdou o autor uma preocupação pela Constituição e pela magistral orientação do autor sobre os fundamentos principiológicos do sistema jurídico. Assim, lembrando *Geraldo Ataliba*:

“O sistema jurídico (...) se estabelece mediante uma hierarquia segundo a qual algumas normas descansam em outras, as quais, por sua vez, repousam em princípios que, de seu lado, se assentam em outros princípios mais importantes. Dessa hierarquia decorre que os princípios maiores fixam as diretrizes gerais do sistema e subordinam os princípios menores. Estes subordinam certas regras que, à sua vez, submetem outras (...)”⁵⁷⁸.

Estes, por sua vez, devem guardar uma estreita relação de *coerência interna sistemática*, de tal modo que:

“mesmo no nível constitucional, há uma ordem que faz com que as regras tenham sua interpretação e eficácia condicionadas pelos princípios. Estes se harmonizam, em função da hierarquia entre eles estabelecida, de modo a assegurar plena coerência interna ao sistema (...)”.

E segue ao afirmar de modo lapidar que:

“Os princípios são as linhas mestras, os grandes nortes, as diretrizes magnas do sistema. Apontam os rumos a serem seguidos por toda sociedade e obrigatoriamente perseguidos pelos órgãos do governo (poderes constituídos). Eles expressam a substância última do querer popular, seus objetivos e desígnios, as linhas mestras da legislação, da administração e da jurisdição. Por estas não podem ser contrariados; têm que ser prestigiados até às últimas conseqüências”⁵⁷⁹.

⁵⁷⁸ Cf. ATALIBA, Geraldo. República e Constituição. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1985, p. 05-06.

⁵⁷⁹ Cf. ATALIBA, Geraldo. República e constituição. 2ª ed. atual., São Paulo: Malheiros, 1998, p. 34.

O autor não nega a grande desconfiança existente na tradição analítica para o ambíguo e poroso conceito de "*princípios jurídicos*", mas ao contrário de lhe fechar as portas das indagações teóricas ressalta a importância de seu estudo para a compreensão do fenômeno jurídico, ao afirmar que:

"O que importa é que Genaro Carrió chega aos mesmos resultados, não só admitindo a existência de ' princípios' dentro da ordem jurídica positiva, como reconhecendo que não há qualquer desencontro entre o esquema lógico das normas e o daqueles primados. Ainda que não ingresse na análise dos 'valores', fala, insistentemente, no 'peso' dos princípios, o que basta para identificar a referida concordância"⁵⁸⁰.

Herdeiro destas contribuições ensina Paulo de Barros Carvalho, que: "*seja como for; os princípios aparecem como linhas diretivas que iluminam a compreensão de setores normativos, imprimindo-lhes caráter de unidade relativa e servindo de fator de agregação num dado feixe de normas*"⁵⁸¹.

4.2.4 Síntese conclusiva

De modo abreviado podemos apresentar as diferenças entre essas três formas de se pensar o jurídico da seguinte forma:

⁵⁸⁰ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário, Linguagem e Método. 2ª Ed., São Paulo: Noeses, 2008, p. 255.

⁵⁸¹ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário, Linguagem e Método. 2ª Ed., São Paulo: Noeses, 2008, p. 257.

| | PENSAMENTO CONCEITUAL | PENSAMENTO NORMATIVISTA | PENSAMENTO SISTEMÁTICO |
|---|--|--|--|
| Núcleo Conceitual | <i>Conceitos tributários (fato gerador, tributo, obrigação tributária)</i> | <i>Norma Jurídico-Tributária (Regra-Matriz de Incidência Tributária)</i> | <i>Direitos fundamentais do contribuinte e justiça fiscal</i> |
| Constituição | <i>A Constituição não trata do problema da tributação, nem dos direitos fundamentais do contribuinte</i> | <i>O Direito Tributário complementa o Direito Constitucional, dentro do encadeamento normativo, por meio de uma relação entre norma superior (Constituição) e norma inferior (Código Tributário)</i> | <i>A Constituição perpassa todo o sistema tributário, com base na ideia de proteção e promoção dos direitos fundamentais</i> |
| Fundamentos do poder de tributar | <i>Soberania fiscal</i> | <i>Competência tributária</i> | <i>Justiça fiscal e direitos fundamentais do contribuinte</i> |
| Relação Tributária | <i>Dever geral de submissão ou de concorrer para o sustento público</i> | <i>Espécie de relação jurídica</i> | <i>Relação caracterizadora da cidadania fiscal (justiça fiscal como ponto de equilíbrio direitos e deveres fundamentais)</i> |

Conclusões Parciais

1. Os direitos fundamentais se constituem como veículos de introdução dos direitos da pessoa humana em uma determinada ordem constitucional, considerando que os direitos da pessoa humana possuem formulações filosóficas distintas, cada qual assentando os direitos do ser humano em bases axiológicas distintas.
2. O pensamento sistemático representa um esforço conjugado de diversos autores, com pressupostos teóricos diversos, mas que possuem como pontos em comum a aceitação de três pilares conceituais: a constitucionalização dos

direitos fundamentais, a re-introdução do problema da justiça e uma nova hermenêutica jurídica.

3. Os direitos fundamentais do contribuinte possuem uma natureza marcadamente política no pensamento conceitual e normativista, e somente terão uma expressão verdadeiramente jurídica no pensamento sistemático.

4. O pensamento sistemático aplicável ao Direito Tributário, sugerido na presente obra, decorre em parte de quatro grandes movimentos teóricos e normativos: i) *autonomização*; ii) *constitucionalização dos direitos fundamentais do contribuinte*; iii) *sistematização de leis e códigos* e iv) *a sua progressiva afirmação e difusão constitucional*.

5. A *autonomização dos Direitos Fundamentais do contribuinte* da ideia de política fiscal e economia pública, se tornando um conjunto de normas que possuem eficácia independentemente das vontades do poder ou das exigências de arrecadação.

6. O século XX irá testemunhar um movimento crescente de *constitucionalização dos direitos fundamentais do contribuinte* e de seu reconhecimento pelas cortes constitucionais, como sendo uma matéria fundamental para a garantia do estatuto do cidadão livre.

7. Haverá um movimento crescente de *sistematização do Direito Tributário em leis e códigos*, garantindo maior segurança jurídica e uma sistematização do Direito Tributário, imunizando-o de apelos governamentais que ferem a previsibilidade e os direitos do contribuinte.

8. Haverá a *progressiva afirmação e difusão* dos direitos fundamentais do contribuinte, inclusive em nível constitucional, pela ampliação da listagem de direitos, do alcance dos seus institutos e das medidas de proteção.

Bibliografia recomendada

Capítulo 04 - Da Teoria dos Direitos Fundamentais

4.1. Dos direitos fundamentais: conceito, natureza e classificação

- ANDRADE, José Carlos Vieira de. Os Direitos Fundamentais – Na Constituição Portuguesa de 1976, Coimbra: Almedina, 1987, p. 173-174.
- AQUINO, Tomás de. Summa Theologica, tradução de Alexandre Correia, Ed. Siqueira, São Paulo, 1944-49, vol 18, questão LXVI, artigo VIII.
- Barbosa, Ruy. República: Teoria e prática. Petrópolis: Brasília: Vozes/Câmara dos Deputados. 178, p. 121 e 124.
- DIMOULIS, D. Dogmática dos Direitos Fundamentais: conceitos básicos. Comunicações. Caderno don Programda de Pós-Graduação da Universidade Metodista de Piracicaba, ano 5, n° 02, 2001, p. 13.
- MENDES, Gilmar Ferreira. Os Direitos Fundamentais e seus múltiplos significados na ordem constitucional. Revista Jurídica Virtual. Brasília, vol. 2, n. 13, junho/1999. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/revista/Rev_14/direitos_fund.htm, acesso em 09.10.06, às 23 horas.
- NETO, Manoel Cavalcante de Lima. Direitos Fundamentais do Contribuinte: Limitações constitucionais ao poder de tributar. Recife: Nossa Livraria, 2005, p. 76.

4.2. Dos direitos fundamentais do contribuinte: conceito, natureza e classificação

4.2.1. Pensamento Conceitual: Auto-limitação do poder do soberano

- AQUINO, Tomás de. Summa Theologica, tradução de Alexandre Correia, Ed. Siqueira, São Paulo, 1944-49, vol 18, questão LXVI, artigo VIII.
- BONNEY, R. Système économiques et finances publiques. Paris: PUF/CNL, 1996, p XIII.
- CORRÊA, Caetano Dias. Direito, Religião e fiscalidade no antigo testamento *in* BALHAZAR, Ubaldo Cesar (org.). O tributo na História: Da antiguidade à globalização. Florianópolis: Fundação Boiteux. 2006, p. 19.
- HOBBS De Malmesbury, Thomas. Leviatã ou matéria, forma e poder de um Estado eclesiástico e civil. Tradução de João Paulo Monteiro e Maria Beatriz Nizza da Silva. São Paulo: Abril, 1983, p. 115.
- HUGHES, Martin. Locke on taxation and suffrage. 1990 e HUGHES, Martin. Locke, taxation and reform, 1992.
- LOCKE, John. Concerning Civil Government, second Essay. London: Enciclopaedia Britannica, 1977, p. 58.
- MONTESQUIEU, Charles-Louis de Secondat. De l'esprit des lois. https://www.archives.ecole-alsacienne.org/CDI/pdf/1400/14055_MONT.pdf.
- PROUDHON, J. Pierre. A propriedade é um roubo e outros escritos anarquistas. Porto Alegre: L&M Pocket, 1997, pg. 68-69.
- RISCAL, Sandra Aparecida. O conceito de soberania em Jean Bodin: um estudo do desenvolvimento das idéias de administração pública, governo e estado no século

XVI. Dissertação de Mestrado apresentada perante a Universidade Estadual de Campinas em junho de 2001, sob a orientação da Prof. Dra. Raquel Pereira Chainho Gandini, p. 445.

- ROUSSEAU, J.-J. *Considérations sur le gouvernement de Pologne*. Disponível in http://www.espace-rousseau.ch/f/textes/considerations_pologne.pdf.
- ROUSSEAU, J.-J. *Discours sur l'économie politique*. In: *Œuvres Complètes*. Tomo III. Paris: Pléiade, Gallimard, 1964a.
- ROUSSEAU, J.-J. *Discurso sobre a origem e os fundamentos da desigualdade entre os homens*. São Paulo: Abril Cultural, 1978. (coleção "Os pensadores") e Rousseau, J.-J. *Do contrato social*. São Paulo: Abril Cultural, 1978. (coleção "Os pensadores").
- SAHD, Luiz Felipe Netto de Andrade e Silva. *Rousseau e a administração dos bens*. *Trans/Form/Ação* [online]. 2003, v. 26, n. 1, pp. 141-159. ISSN 0101-3173. doi: 10.1590/S0101-31732003000100007.
- SISMONDI, J.C.L. *Simonde de. Political Economy and the Philosophy of Government*. London: John Chapman. S.d. Ebook Kindle 2024.
- SMITH, Adam. . Disponível in https://www.ibiblio.org/ml/libri/s/SmithA_WealthNations_p.pdf.
- VASQUES, Sérgio. *Eça e os Impostos*. Coimbra: Almedina, 2000.

4.2.2 **Pensamento Normativista: limitações de competências de competências tributárias**

- ATALIBA, Geraldo. *Noções de Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1963.
- _____ . *Natureza Jurídica da Contribuição de Melhoria* São Paulo: Revista dos Tribunais, 1964.
- _____ . *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro* São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.
- _____ . *Apontamentos de Ciência das Finanças, Direito Financeiro e Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1967.
- _____ . *Hipótese de Incidência Tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1967.
- _____ . *República e Constituição*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1967.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Carnaval Tributário*. 2a. ed. São Paulo: Lejus. 1999, p. 20.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963, p. 03.
- CARVALHO, Cristiano . *Teoria do Sistema Jurídico - direito, economia, tributação*. 1. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005. v. 1. 480 p.
- CARVALHO, Cristiano . *Ficções Jurídicas no Direito Tributário*. 1. ed. São Paulo: Editora Noeses, 2008. v. 1. 326 p.
- GALESKI JR., I. . *A Irretroatividade Tributária: Uma Abordagem de acordo com o Positivismo de Hart*. *Revista Discurso Jurídico da Faculdade de Direito de Campo Mourão*, v. 3, p. 170-195, 2007.
- SANTI, Eurico Marcos Diniz de; NAVARRO, Pablo Eugenio. . *São válidas as normas tributárias imprecisas?*. *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 148, p. 69-81, 2008.
- SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *O conceito de livro e a imunidade do livro eletrônico*. *Repertório IOB Jurisprudência: Tributária Constit. Adm*, 1998.
- SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Validade, Vigência, eficácia e aplicação das normas jurídicas*. *Revista de Direito da Puc Sp*, 1995.

- SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Introdução: Norma, Evento, Fato, Relação Jurídica, Fontes e Validade no Direito. In: Eurico Marcos Diniz de Santi. (Org.). Curso de Especialização em Direito Tributário - Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. 1 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, v. 1, p. 1-33.

4.2.3 Pensamento Sistemático: proteção e promoção dos direitos fundamentais do contribuinte

- AGUALLO AVILES, A., «Interés fiscal y Estatuto del contribuyente», R.E.D.F., núm. 80, 1993.
- ALEXY, Robert. 'Discourse Theory and Fundamental Rights', 9 (1996) Ratio Juris, pp. 209-35.
- _____. 'The Structure of Constitutional Rights Norms', chapter 3 of A Theory of Constitutional Rights, pp. 44-110.
- _____. 'On the Structure of Legal Principles', 12 (1999) Ratio Juris, pp. 294-304.
- _____. 'Individual Rights and Collective Goods', in Carlos Santiago Nino: Rights, Dartmouth, Aldershot, 1992, pp. 163-81.
- Avila, H. B. Direitos Fundamentais dos Contribuintes e os Obstáculos à sua Efetivação. Revista da Fundação Escola Superior de Direito Tributário, v. 1, p. 87-99, 2008.
- _____. Estatuto do Contribuinte: conteúdo e alcance. Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário, Belo Horizonte, v. 7, p. 73-104, 2000.
- _____. Teoria dos Princípios - da definição à aplicação dos princípios jurídicos (8ª Edição). São Paulo: Malheiros, 2008.
- _____. Teoria da Igualdade Tributária. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.
- BUFFON, Marciano. Tributação e dignidade humana entre os direitos e deveres Fundamentais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.
- CALIENDO, Paulo. Direito Tributário e análise econômica do Direito - uma visão crítica. 1. ed. São Paulo: Campus/Elsevier, 2008. v. 1. 374 p.
- _____. Tributação e Reserva do Possível. In: SARLET, Ingo; TIMM, Luciano Benetti. (Org.). Direitos Fundamentais, orçamento e reserva do possível. 1 ed. Porto Alegre - RS: Livraria do Advogado, 2008, v. 1, p. -.
- _____. Dos três modos de pensar a tributação ou repensar o raciocínio jurídico-tributário. In: ROCHA, Leonel Severo; STRECK, Lenio Luiz. (Org.). Constituição, Sistemas Sociais e Hermenêutica. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005, v. , p. 93-111.
- _____. Da Justiça Fiscal: Conceito e Aplicação. In: Tôrres, Heleno Taveira. (Org.). Tratado de Direito Constitucional Tributário - Estudos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Editora Saraiva, 2005, v. , p. 371-405.
- FERREIRA, E. G. . A Interpretação da Lei Tributária e a Teoria dos Direitos Fundamentais. Revista Tributaria e de Finanças Públicas, v. 60, p. 24-36, 2005.

Obras de Tipke

- TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtordnung*. 1993.
- _____. *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*, traducción española de Herrera Molina., Madrid: Marcial Pons, 2002.
- _____. *Ein Ende dem Einkommensteuerwirrwarr!? Rechtsreform statt Stimmenfangpolitik*, 2006.
- TIPKE, Klaus, e YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002.
- TIPKE, Klaus et LANG, Joachim. *Direito Tributário (Steuerrecht)*. Porto Alegre, Sérgio Antônio Fabris, vol. I, p. 55.

Obras selecionadas de Thomas Nagel

- NAGEL, Thomas et MURPHY, Liam. *O mito da propriedade*. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

Obras selecionadas de Casalta Nabais

- NABAIS, Casalta. *Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina, 3ª d., 2005.
- _____. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, Coimbra: Almedina, 1998.
- _____. *Por um Estado Fiscal Suportável - Estudos de Direito Fiscal*, Coimbra: Almedina, 2005;
- _____. *Por uma Liberdade com Responsabilidade – Estudos sobre Direitos e Deveres Fundamentais*, Coimbra: Coimbra Editora, 2007;
- _____. *Por um Estado Fiscal Suportável - Estudos de Direito Fiscal*, Vol. II, Coimbra: Almedina, 2008.

Obras selecionadas de Ricardo Lôbo Tôrres

- TORRES, R. L. *Liberdade, Consentimento e Princípios de Legitimação do Direito Tributário*. *Revista Internacional de Direito Tributário*, Belo Horizonte 8573088753, v. 5, p. 223-244, 2006.
- _____. *Considerações Sobre o Futuro da Hermenêutica Tributária à Luz dos Princípios da Liberdade e Justiça Tributária*. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 88, p. 24-32, 2004.
- _____. *A Jusfundamentalidade dos Direitos Sociais*. *Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro*, Rio de Janeiro, v. 12, p. 349-374, 2003.
- _____. *As Influências Italianas no Direito Tributário Brasileiro.. Diritto e Pratica Tributaria Internazionale* 2, v. 2, p. 362-379, 2002.
- _____. *Direitos Humanos e Tributação nos Países Latinos*. *Arquivos de Direitos Humanos*, v. 3, p. 109-144, 2001.
- _____. *Os Mínimos Sociais, os Direitos Sociais e o Orçamento Público*. *Revista de Direito da Procuradoria Geral da Câmara Municipal do Rio de Janeiro*, v. 1(2), p. 121-133, 1997.

- _____ . As Influências Germânicas no Direito Financeiro e Tributário Brasileiro. *Revista Forense*, v. 327, p. 109-115, 1994.
- _____ . O Direito ao Mínimo Existencial. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. 352 p.
- _____ . Teoria dos Direitos Fundamentais.. 2/2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004. 454 p.
- _____ . A Idéia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal. Rio de Janeiro: Renovar, 1991. 196 p.
- _____ . O Mínimo Existencial, os Direitos Sociais e os Desafios de Natureza Orçamentária. In: SARLET, Ingo Wolfgang; TIMM, Luciano Benetti; BARCELLOS, Ana Paula. (Org.). *Direitos Fundamentais: orçamento e "reserva do possível"*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008, v. , p. 69-86.
- _____ . O Mínimo Existencial como Conteúdo Essencial dos Direitos Fundamentais. In: Cláudio Pereira de Souza Neto; Daniel Sarmento. (Org.). *Direitos Sociais. Fundamentos, Judicialização e Direitos Sociais em Espécie*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, v. , p. 313-339.
- _____ . A Cidadania Multidimensional. In: MOREIRA, Eduardo Ribeiro; PUGLIESI, Marcio. (Org.). *20 Anos da Constituição Brasileira*. Rio de Janeiro: Saraiva, 2008, v. , p. -.
- _____ . Segurança Jurídica e Estado de Risco. In: Luis Eduardo Schoueri. (Org.). *Direito Tributário. Homenagem a Paulo de Barros Carvalho..* São Paulo: Quartier Latin, 2008, v. , p. 255-267.
- _____ . A Legitimação dos Direitos Humanos e os Princípios da Ponderação e da Razoabilidade. In: Ricardo Lôbo Torres. (Org.). *Legitimação dos Direitos Humanos*. 2 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, v. , p. 467-519.
- _____ . A Constitucionalização do Direito Tributário. In: Cláudio Pereira de Souza Neto; Daniel Sarmento. (Org.). *A Constitucionalização do Direito*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007, v. , p. 961-986.
- _____ . A Família Diante da Tributação, da Previdência e da Assistência Social. In: Ives Gandra da Silva Martins; Alejandro C. Altamirano. (Org.). *Direito Tributário*. São Paulo: IOB Thomson, 2006, v. , p. 33-47.
- _____ . Princípio da Eficiência em Matéria Tributária. In: Ives Gandra da Silva Martins. (Org.). *Princípio da Eficiência em Matéria Tributária. Pesquisas Tributárias. Nova Série*. São Paulo: Editora Revistas dos Tribunais, 2006, v. , p. 69-82.
- _____ . Mutações do Estado Fiscal. In: Marcos Juruena; Fábio Medina Osório. (Org.). *Direito Administrativo. Estudos em Homenagem a Diogo de Figueiredo Moreira Neto*. São Paulo: Lumen Juris, 2006, v. , p. 1053-1079.
- _____ . O Poder de Tributar no Estado Democrático de Direito. In: Heleno Taveira Tôrres. (Org.). *Direito e Poder nas Instituições e nos Valores do Público e do Privado Contemporâneos. Estudos em Homenagem a Nelson Saldanha..* São Paulo: Manole, 2005, v. , p. 460-504.
- _____ . Existe um Princípio Estrutural da Solidariedade? . In: Marco Aurélio Greco; Marciano Seabra de Godoi. (Org.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, v. , p. 198-207.
- _____ . A Segurança Jurídica e as Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar 427. In: Roberto Ferraz. (Org.). *Princípios e Limites da Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, v. , p. 429-445.
- _____ . O Princípio Fundamental da Dignidade Humana. In: Carlos Mario Velloso; Roberto Rosas; Antonio Carlos Rodrigues Amaral. (Org.). *Princípios Constitucionais Fundamentais. Estudos em Homenagem ao Professor Ives Gandra da Silva Martins*. São Paulo: Lex Editora, 2005, v. , p. 885-894.

- _____ . Da Ponderação de Interesses ao Princípio da Ponderação. In: Urbano Zilles (Coord.). (Org.). Miguel Reale: Estudos em Homenagem a seus 90 Anos.. Porto Alegre: EDIPUCRS - PUC R.G, 2000, v. , p. 643-651.
- _____ . A Cidadania Fiscal Múltipla. In: Condorcet Rezende. (Org.). Estudos Tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, v. , p. 459-478.
- _____ . Ética e Justiça Tributária. In: Luis Eduardo Schoueri; Fernando Aurélio Zilueti. (Org.). Direito Tributário. Estudos em Homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998, v. , p. 173-197.
- _____ . Liberdade, Segurança e Justiça. In: Paulo de Barros Carvalho. (Org.). Justiça Tributária. São Paulo: Max Limonad, 1998, v. , p. 679-705.

Obras selecionadas de Paulo de Barros Carvalho

- CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário, Linguagem e Método. 2ª Ed., São Paulo: Noeses, 2008.
- _____ . Curso de direito tributário. 20. Ed. São Paulo: Saraiva, 2008.
- _____ . Direito tributário - fundamentos jurídicos da incidência. 6. Ed. São paulo: saraiva, 2008.
- _____ . Anotações e memórias de leituras jurídicas e filosóficas (Edição Limitada). São Paulo: Editora Noeses, 2008. v. 01.
- _____ . Teoria da Norma Tributária. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973.
- CARVALHO, P. B. ; SOUSA, R. G. ; CANTO, G. U. ; ATALIBA, G. ; MELLO, C. A. B. . Elementos de Direito Tributário. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1978.
- CARVALHO, P. B. ; SOUSA, R. G. ; ATALIBA, G. . Comentários ao Código Tributário Nacional. 2. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1975.
- CARVALHO, P. B. ; SOUSA, R. G. ; CANTO, G. U. ; JARACH, D. ; ATALIBA, G. . Interpretação do Direito Tributário. São Paulo: Saraiva e EDUC, 1975.

Capítulo 05

Interpretação Constitucional

"Violar um princípio é muito mais grave do que transgredir uma norma. A desatenção ao princípio implica ofensa não apenas a um específico mandamento obrigatório mas a todo sistema de comando." ⁵⁸².

Celso Antônio Bandeira de Mello

"O trabalho dos juristas dogmáticos é, tipicamente, uma atividade de interpretação, manipulação e sistematização do discurso legislativo. O trabalho dos teóricos, por sua vez, é uma reflexão crítica acerca do discurso dos juristas: exatamente uma metajurisprudência ou filosofia da ciência jurídica.

As duas concepções da teoria jurídica ora delineadas, se observarmos bem, não se excluem reciprocamente: nada impede de acolher ambas conjuntamente, como muitos fazem tacitamente" ⁵⁸³.

Ricardo Guastini

SUMÁRIO

Introdução. 5.1. Da interpretação jurídica no pensamento conceitual, normativista e sistemático. 5.1.1. Quanto à exigência de coerência judicial. 5.1.2. Quanto ao alcance da exigência de coerência judicial. 5.1.3. Quanto à resposta judicial. 5.2. Da interpretação jurídico-tributária no pensamento conceitual, normativista e sistemático. 5.2.1. Pensamento Conceitualista: teoria do tributo e do fato gerador. 5.2.2. Pensamento Normativista: Norma Jurídico-Tributária (Regra-Matriz de Incidência Tributária). 5.2.3. Pensamento Sistemático: valores jurídicos (concretização de direitos fundamentais). Conclusões Parciais. Bibliografia Recomendada.

⁵⁸² Cf. MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Elementos de direito administrativo, 3ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1992, p. 230.

⁵⁸³ Cf. GUASTINI, Ricardo. Das fontes às normas. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 382.

Introdução

A teoria da interpretação é diferente para cada modo de pensar o jurídico, produzindo diferenças claras nos seus resultados concretos e nas soluções práticas para os dilemas jurídicos. A *interpretação tópico-sistemática* é capaz de dotar o intérprete de uma gama vasta e sofisticada de instrumentos de análise, que lhe dão superioridade sobre os modelos anteriores.

5.1 Da interpretação jurídica no pensamento conceitual, normativista e sistemático

O problema da interpretação jurídica aparece igualmente de modo diverso em cada modo de pensar o jurídico. Assim, podemos diferenciar os seguintes modos de interpretação:

5.1.1 Quanto à exigência de coerência judicial

i) *Pensamento Conceitualista*

Adota um modelo silogístico de interpretação, dominado pelo formalismo jurídico e pela concepção de que a tarefa interpretativa se caracteriza como sendo uma tarefa lógico-dedutiva. O modelo de solução decorre da compreensão fechada do sistema e de um tipo de coerência material rígida do raciocínio jurídico, de tal forma que não existem lacunas ou casos difíceis no Direito. O próprio sistema jurídico contém todas as respostas aos problemas do sistema, de tal modo que um problema sem solução dedutível não pode ser considerado um problema jurídico. Neste caso o juiz está submetido ao conjunto de axiomas e conceitos gerais da ciência do Direito.

Trata-se de um modelo de coerência judicial necessária ("*necessary*"), no sentido que as decisões judiciais estão inseridas no quadro geral de um sistema fechado e de coerência material rígida e, portanto, a coerência das decisões judiciais é absolutamente necessária com o sentido material do sistema de conceitos jurídicos. Segundo tal entendimento deve existir uma necessária vinculação judicial

ao acervo jurídico vigente ("*pre-existing law*") e sobre o processo de evolução legal ou normativa;

ii) *Pensamento Normativista*

Trata-se de um modelo de *discricionariedade judicial* em que ao juiz é autorizado preencher de sentido a norma jurídica, nos limites de sua moldura normativa. Assim, permite-se ao juiz solucionar o caso concreto com as suas preferências pessoais de natureza ética, política ou ideológica, desde que tais escolhas estejam inseridas no interior da moldura normativa. Os casos difíceis são sempre solucionados pelos juízes com base na discricionariedade judicial.

Para este entendimento a exigência de uma coerência judicial com o sistema jurídico somente é necessária do ponto de vista formal e desejável no seu sentido material, mas nada impede que o sistema produza posições contraditórias materialmente, porém legítimas pelo resultado da ação de competências tributárias diversas. Assim, trata-se de uma *coerência desejável* ("*desirable*"), ou seja, um dos requisitos que deverá ser tomado em conta, mas que poderá ser afastado por valores diversos na aplicação judicial;

iii) *Pensamento Sistemático*

Trata-se de um modelo que exhibe os requisitos de *coerência necessária e suficiente* ("*sufficient*"), ou seja, um requisito essencial na interpretação e aplicação do Direito. Segundo *Dworkin*⁵⁸⁴, o Direito deve ser entendido como uma voz

⁵⁸⁴Misabel Derzi ao tratar da obra do Ministro Carlos Velloso refletiu sobre o dilema entre a justiça e os direitos fundamentais e a democracia, tendo por referência os estudos de *Dworkin*. Segundo a autora: "*portanto, a questão da atuação da Suprema Corte nas democracias tem merecido a atenção dos mais interessantes filósofos e constitucionalistas. Se os juízes não são eleitos, como explicar que possam, criativamente, controlar a constitucionalidade das leis? Dworkin responde explicando que um regime político não será democrático porque a maioria do povo governa a si mesmo, mas se e na medida em que as decisões coletivas tratem o conjunto dos cidadãos com um respeito igual e com atenção igual. Ao interpretar os vagos e abstratos princípios constitucionais, a Corte limita a competência dos parlamentos, não em razão de uma superioridade inerente ao poder judicante, mas em nome da superioridade do poder do povo sobre os demais órgãos constituídos ou constitutivos de governo. A Corte está encarregada de fazer prevalecer a vontade profundo do povo (na Constituinte)*"

organizada e coerente ('community of principle'); ou seja, uma comunidade de membros que entende estar governada por *princípios comuns* ("common principles"), isto é, capaz de apresentar uma justificação normativa geral. Existem casos difíceis e estes devem ser resolvidos conforme o sistema jurídico, mas respeitando as possibilidades de solução que emergem das conexões valorativas, decorrentes do caso concreto.

5.1.2 Quanto ao alcance da exigência de coerência judicial

Diversas são as noções sobre o *alcance* do conceito de coerência, dentre as quais podemos destacar:

- i) *alcance geral*, em que deverão os juízes, ao julgar, procurar coerência com o sistema jurídico como um todo⁵⁸⁵. Este entendimento é utilizado pelo pensamento *conceitualista*, que determina um alcance geral e irrestrito da coerência que se espalha por todo o sistema, de raciocínio jurídico e judicial, exigindo um completo sistema lógico-dedutivo encadeado de conceitos. Por sua vez, o *normativismo* irá implicar tão somente em um modelo de coerência de alcance geral de sentido formal;
- ii) *tópica*, no qual deverão procurar coerência com o sistema jurídico geral ou somente com uma parte deste.

contra a vontade episódica da maioria de seus representantes, que fazem as leis"; ver in DERZI, Misabel Abreu Machado. Construindo o Direito Tributário na Constituição. Belo Horizonte: Del Rey, 2004, p. ix.

⁵⁸⁵ Cf. Julie Dickson: "(...) Dworkin (1977, and, although not yet written at the time of Levenbook's article, Dworkin 1986. "(...)Dworkin's account of integrity in adjudication requires judges to attempt to view the legal system as a whole as exhibiting coherence and speaking with one voice in interpreting the law, Dworkin does also recognise that compartmentalisation into different branches or areas of law is an indisputable feature of legal practice, and he accordingly attempts to integrate it within his vision of adjudicative integrity. He does so via his doctrine of local priority in interpretation, i.e. that if a given principle justifying a judicial decision does not fit at all well with the area of law which the case is classified as falling under, then this counts dramatically against deciding the case in accordance with that principle, no matter how well such an interpretation coheres with other areas of the law (see Dworkin 1986, ch. 7). However, because of the strong pull toward global coherence in law as integrity -- expressed in Dworkin's claim that it is necessary to strive to view the legal system as a whole as speaking with one voice, the voice of an authentic political community, in order that law can be seen as justifying state coercion (...)" ; ver in DICKSON, Julie, "Interpretation and Coherence in Legal Reasoning", The Stanford Encyclopedia of Philosophy (Fall 2001 Edition), Edward N. Zalta (ed.), URL = <<http://plato.stanford.edu/archives/fall2001/entries/legal-reas-interpret/>>. Acesso em 12.09.04, às 21:00 hs.

O *pensamento sistemático* irá permitir uma interpretação *tópico-sistemática*, organizando a possibilidade de soluções decorrentes de considerações e conexões valorativas, do caso concreto e à referência necessária com o sistema jurídico.

Um exemplo importante de interpretação sistemática pode ser encontrado no excelente estudo de *Giovanni Sartor* sobre o assunto, que abordou a dialética das disputas judiciais e do confronto entre teorias diversas e conflitantes por sua aceitação como interpretação oficial. Segundo este autor, uma disputa é um "*intercâmbio dialético de teorias*" ("*dialectical exchange of theories*"). Assim, o critério para determinar a "*força comparativa de teorias competitivas*" ("*comparative strength of competing theories*") é a ideia de coerência. A parte que oferecer a teoria mais coerente irá possuir a maior força comparativa e, possivelmente, alcançar a vitória.

Segundo o autor, a ideia de coerência, nesse sentido limitado, pode ser entendida⁵⁸⁶ como:

a) *compreensividade* ("*case-coverage*"), ou seja, a capacidade de explicar um amplo campo de casos;

b) *funcionalidade* ("*factor-coverage*"), ou seja, a capacidade de levar em consideração argumentos e contra-argumentos consistentes. Dessa forma, a teoria mais consistente será aquela que referir a consideração do maior número de fatores explicativos, respondendo ao maior número de questionamentos contrários. Não há a defesa de uma única resposta possível, mas a da melhor resposta possível capaz de integrar diferentes visões valorativas na decisão judicial, permitindo a resolução leal de litígios axiológicos;

c) *conectividade analógica* ("*analogical-connectivity*"), na qual as premissas de uma teoria possibilitam a construção, por analogia, de outras premissas no interior do mesmo sistema proposicional;

d) *sustentabilidade* ("*non-arbitrariness*"), em que todas as premissas de uma teoria encontram-se suportadas mutuamente no interior do sistema proposicional, de tal forma que a solução permita a integração da solução do caso concreto em

⁵⁸⁶ Cf. SARTOR, Giovanni. *Teleological arguments and theory-based arguments*. *Artificial Intelligence and Law*. N. 10, Netherlands: Kluwer, p. 95-112, 2002, p. 103-104.

combinação com a preservação da integridade do sistema jurídico. Há, desse modo, uma possibilidade de interpretação tópico-sistemática.

A força evidente dessa abordagem é clara, visto que muitas vezes a disputa por interpretação oficial em matéria tributária envolve abordagens igualmente coerentes e conflitivas, nas quais qualquer uma das interpretações poderia surgir como aceitável para o caso. Dessa forma, a mera presunção de que o estudo do fenômeno jurídico-tributário é suficiente para se entender o raciocínio jurídico-tributário, deve ser afastada. Não há como se entender a própria evolução conceitual em Direito Tributário como mero fenômeno subsuntivo ou dedutivo entre normas e conceitos, tornando-se necessária uma abordagem sistemática na qual a noção de coerência possui toda a sua força explicativa.

5.1.3. Quanto à resposta judicial

Um caso interessante é decorrente do questionamento levantado por *Dworkin* da única resposta correta. Para o modelo estabelecido por *Dworkin*, o juiz sempre encontra a resposta correta no Direito e, portanto, o juiz não possui discricionariedade ou poder político. Os casos difíceis não representam escolhas jurídicas, mas aplicação de princípios jurídicos. Seguindo o problema apresentado por *Dworkin*, poderíamos apresentar o *pensamento conceitualista* como sendo aquele que defende a existência de uma única resposta correta do ponto de vista material, enquanto que o *normativismo* admite uma pluralidade de respostas materiais. O *pensamento sistemático*, por sua vez, poderia ser melhor descrito como sendo aquele em que poderá surgir a *melhor resposta possível no sistema jurídico*⁵⁸⁷.

⁵⁸⁷ Apresentação feita por *Albert Calsamiglia* à edição espanhola da obra de *Ronald Dworkin*. *Derechos en Serio*. Barcelona, Editora Ariel, 1984. Segundo *Casamiglia*: "modelo de *Dworkin* evita vários problemas importantes: o primeiro, que o juiz não se constitua em legislador, o que significa que o poder judiciário tem como função garantir direitos preestabelecidos. Em segundo lugar, a tese de *Dworkin* é compatível com o postulado da separação de poderes, posto que o juiz está subordinado à lei e ao direito. O poder judiciário é "nulo" - como afirmava *Montesquieu* - porque sua função é garantir direitos. Em terceiro lugar: o modelo da resposta correta recusa a teoria do silogismo, mas aceita seu princípio político básico: o juiz não tem nem pode ter poder político. A função do juiz é garantir os direitos individuais e não assinalar objetivos sociais. A função judicial é distinta da legislativa ou da executiva. Em quarto lugar: nos casos difíceis, os juízes não baseiam suas decisões em objetivos sociais ou diretrizes políticas. Os casos difíceis são resolvidos com base em princípios que fundamentam direitos. Sem dúvidas, todas estas teorias da função judicial podem ser criticadas.

| TIPOS DE PENSAMENTO | PENSAMENTO CONCEITUAL | PENSAMENTO NORMATIVISTA | PENSAMENTO SISTEMÁTICO |
|--------------------------------------|--|---|---------------------------------|
| <i>coerência judicial</i> | necessário ("necessary") | desejável ("desirable") | suficiente ("sufficient") |
| <i>alcance da coerência judicial</i> | <i>alcance geral e irrestrito</i> | <i>alcance geral de sentido formal</i> | <i>tópico-sistemática</i> |
| <i>resposta judicial</i> | <i>única resposta correta do ponto de vista material</i> | <i>diversidade de respostas materiais</i> | <i>melhor resposta possível</i> |

5.2 Da interpretação jurídico-tributária no pensamento conceitual, normativista e sistemático

O problema da interpretação jurídica aparece igualmente de forma diversa em cada modo de pensar o Direito Tributário. O modo de interpretação tributária irá variar também em conformidade com o modelo teórico escolhido, de tal forma que os resultados e os métodos irão diferenciar-se de maneira significativa. Assim, podemos diferenciar os seguintes modos de *interpretação jurídico-tributária*:

5.2.1 Pensamento Conceitualista: teoria do tributo e do fato gerador

O modelo conceitual irá distinguir *hermenêutica* e *interpretação*, enquanto graus de aplicação da atividade interpretativa. A *hermenêutica* trata de modo genérico sobre os modelos de apreensão de sentido, a *interpretação propriamente dita* se dirige à aplicação a determinado dispositivo legal. Assim, no entender de *Carlos Maximiliano*: "*a hermenêutica é a teoria científica da arte de interpretar*"⁵⁸⁸.

A hermenêutica tem por objeto a determinação do sentido e o alcance das expressões jurídicas, visto que o Direito é composto de termos gerais, normas dispersas, princípios e institutos diversos e é tarefa do intérprete aplicar ao caso

Entretanto, pode ser que a teoria de Dworkin da função judicial deva ser levada a sério porque não incorre nos exageros das teorias silogística e realista (que negavam os casos difíceis). Tampouco incorre nas contradições da teoria da discricionariedade judicial (pois de um modo ou outro conceder poder político ao juiz supõe trair o sistema de legitimação do estado democrático e também supõe a aceitação de leis retroativas)"; disponível em <http://www.puc-rio.br/sobrepuc/dept/patdwork.html>. Acesso em 11.05.08, às 14 horas.

⁵⁸⁸ Cf. MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do Direito*. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 01.

concreto a norma jurídica. No pensamento conceitual a tarefa do intérprete é aquela que "*extrai da norma tudo o que na mesma se contém*"⁵⁸⁹. Assim entendia sabiamente a jurisprudência romana que "*neque leges, neque senatusconsulta ita scribi possunt, ut omnes casus qui quandoque inciderit comprehendantur*", ou seja, "*nem as leis, nem o senatus-consultos podem ser escritos de tal maneira que em seu contexto fiquem compreendidos todos os casos em qualquer tempo ocorrentes*", visto que as normas são previsões sobre programações intersubjetivas e intertemporais e, portanto, não é possível que abarquem todos os casos possíveis e imagináveis⁵⁹⁰. Desta forma, não é fácil a tarefa do intérprete que deve buscar encontrar na multiplicidade de normas, expressões e fatos no curso histórico a retomada da unidade do sistema jurídico, mediante uma aplicação científica.

Na definição de *Carlos Maximiliano* "*interpretar é explicar, esclarecer; dar o significado de vocábulo, atitude ou gesto; reproduzir por outras palavras um pensamento exteriorizado; mostrar o sentido verdadeiro de uma expressão; extrair, de frase, sentença ou norma, tudo o que na mesma se contém*"⁵⁹¹. A tarefa da interpretação não é somente tornar claro o sentido de determinada expressão ou norma, nem tampouco encontrar o sentido exato de determinada regra em relação com o conjunto das leis, mas encontrar o verdadeiro sentido intrínseco da expressão.

Conforme bem relata *Paulo de Barros Carvalho* a doutrina interpretativa convencional (conceitual) propõe a aplicação simultânea dos seguintes critérios⁵⁹²:

i) *literal-gramatical*: é aquele no qual o intérprete limita-se ao sentido literal da linguagem ordinária da norma e demanda, portanto, o conhecimento perfeito da linguagem e do idioma nacional. Este tipo de raciocínio tem sido questionado, visto que a palavra pode ter mais de um sentido, sentidos diversos em contextos variados ou ser objeto de ambiguidade, de tal modo que os hermeneutas têm preferido a aplicação de métodos mais completos de extração de sentido, ou seja, "*mais*

⁵⁸⁹ Cf. MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do Direito*. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 01.

⁵⁹⁰ Cf. MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do Direito*. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 01.

⁵⁹¹ Cf. MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do Direito*. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 01.

⁵⁹² Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 68-69.

importante e de mais força que a palavra é a intenção de quem a afirma" (prior atque potentior est, quam vox, mens dicenti ⁵⁹³);

ii) *histórico*: trata-se do critério que procura a verificação de sentido por meio da investigação do contexto histórico em que foi editada a norma jurídica. O uso da investigação do contexto histórico não se compara, contudo, com a recuperação da vontade do legislador (*mens legislatoris*). A edição de uma nova lei faz parte de um processo complexo e irracional, marcado por intenções contraditórias, nas quais não se descobre de pronto o verdadeiro autor da norma jurídica, dado que a mesma proposição é resultado de retoques de todas as ordens ou de idiosincrasias de legisladores ou partidos políticos. Dessa forma, nem todas as informações decorrentes do contexto histórico (*occasio legis*) são relevantes, visto que o desenrolar histórico dissipa as antigas consistências de sentido do momento da sua edição⁵⁹⁴;

iii) *lógico*: é aquele que se utiliza das regras da lógica formal para a determinação do sentido da norma jurídica, dentre as quais se destacam: o princípio da identidade, da não contrariedade, do terceiro excluído, da razão suficiente e da finalidade⁵⁹⁵. O uso exclusivo da lógica e de um método matemático ou geométrico de interpretação é incapaz de encontrar a riqueza dos sentidos da linguagem e das normas jurídicas;

iv) *teleológico*: o sentido da norma é determinado pela verificação dos fins e objetivos do comando normativo, bem como encontrar a finalidade pretendida pela norma. Duas concepções têm disputado a primazia dos grandes objetivos da legislação tributária, a concepção *in dubio pro fisco* e a *in dubio pro contribuinte*;

v) *sistemático*: em que o sentido do comando normativo é pesquisado em conjunto com a multiplicidade das normas jurídicas. Segundo o Prof. Paulo de Barros Carvalho: "*o método sistemático parte, desde logo, de uma visão grandiosa do direito e intenta compreender a lei como algo impregnado de toda a pujança que a ordem*

⁵⁹³ Cf. CELSO. Digesto, liv. 1, tít. 3. frag. 29 *apud* MAXIMILIANO, Carlos. Hermenêutica e aplicação do Direito. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 101.

⁵⁹⁴ Cf. MELO, José Eduardo Soares de. Interpretação e integração da norma tributária *In* Martins, Ives Gandra da Silva. Curso de Direito Tributário. São Paulo Saraiva, 2001, p. 138.

⁵⁹⁵ Cf. COELHO, Luis Fernando. Lógica Jurídica e interpretação das leis. Rio de Janeiro: Forense, 1979, p. 76-77.

jurídica ostenta"⁵⁹⁶. Lembra Carlos Maximiliano que em Roma já se proibia que o juiz decidisse sem considerar o conjunto todo do ordenamento jurídico, por meio do brocardo: "é contra o Direito, julgar ou emitir parecer, tendo diante dos olhos, ao invés da lei em conjunto, só ou uma parte da mesma (*incivile est, nisi tota lege perspecta, uma aliqua partícula ejus proposita, judicare, vel respondere*)"⁵⁹⁷.

Muitos têm se questionado se a interpretação em matéria tributária deve seguir a mesma lógica e métodos gerais de interpretação ou se possui um modelo próprio. Para A.D. Giannini⁵⁹⁸: "lo cierto es que las mismas reglas dominan la interpretación de cualquier norma, y ninguna de aquéllas autoriza a pensar que para el Derecho tributario deban seguirse criterios interpretativos diversos de los que presiden la interpretación de cualquier otra clase de leyes".

Assim, cada sistema jurídico-tributário irá permitir ou autorizar a utilização conjunta ou combinada dos critérios acima, de tal modo que se possa realizar a correta interpretação da norma tributária. No entender de Morselli, a interpretação e integração da norma tributária é uma atividade absolutamente essencial, em virtude do fato de que o Direito Tributário não se assenta sobre um único instituto, mas sobre um conjunto de institutos de naturezas diversas que são compreendidos em um sentido orgânico⁵⁹⁹. O objetivo da interpretação é, portanto, alcançar em cada caso a correta aplicação do conceito de tributo, por meio da aplicação de métodos de interpretação⁶⁰⁰.

⁵⁹⁶ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 68-69.

⁵⁹⁷ Cf. CELSO. *Digesto*, liv. 1, tít. 3, frag. 24 *apud* MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do Direito*. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 105.

⁵⁹⁸ Cf. GIANNINI, A.D. *Instituciones de Derecho Tributario*. Madri: Editorial de Derecho Financero, 1957, p. 32.

⁵⁹⁹ Conforme Morselli: "Il diritto dell'imposta non forma un solo ed único istituto, ma un insieme di istituti, in un certo senso orgânico. V'è certamente similarità, ad esempio, fra l'imposta sui terreni e l'imposta sui fabbricati, tant'è che per lungo tempo esse andarano confuse", ver in MORSELLI, Emanuele. *Corso di Scienza della Finanza Pubblica*. Padova: CEDAM, 1949, p. 141.

⁶⁰⁰ Conforme Morselli: "Sicchè, dove in date norme singole, o insieme ordinate per formare un istituto tributario, si vede mancante o non completamnte offero all'interprete quello che gli occorre per risolvere casi concreti, e però, quando cio che direttamente gli manca forma il principio di ragione di tal norma o istituto, allora egli revolge allá scienza per trarre da essa, com lógico critério, il principio lasciat intendere dal legislatore finanziario, quale egli medesimo l'avrebbe voluto, secondo lê particolarità dei casi, se anche suo compito fosse stato quello di realizzare individualmente presso tutti il tributo ordinato", ver in MORSELLI, Emanuele. *Corso di Scienza della Finanza Pubblica*. Padova: CEDAM, 1949, p. 143.

Dessa forma, o intérprete é livre para utilizar os métodos mais importantes para alcançar o sentido e alcance da norma jurídica a ser aplicada, dentre eles não deve existir hierarquia, dado que o pluralismo metodológico deve respeitar o pluralismo das situações de fato e de valores que podem reger determinado fenômeno jurídico⁶⁰¹.

Conforme bem ensina *Carlos Maximiliano*, as regras gerais de hermenêutica se aplicam de modo idêntico às leis fiscais, com uma diferença fundamental de que a interpretação em matéria tributária conjuga-se à finalidade de realizar o poder de tributar, assim: "*explicado o modo de entender a faculdade de distribuir pelo povo os encargos pecuniários do erário, cumpre fazer agora como se interpretamos textos em que o legislador usa daquela prerrogativa soberana*"⁶⁰², ou seja, para o autor a interpretação está radicalmente ligada ao exercício da soberania.

O *pensamento conceitual* irá desenvolver um raciocínio decorrente do encadeamento de conceitos, dentre os quais o de tributo será o mais importante. A exigência de um sistema com coerência interna é uma exigência da ciência jurídica e, particularmente do Direito Tributário, visto que, como foi reforçado por *Sainz de Bujanda* ao traduzir e prefaciar a famosa obra de *A. D. Giannini Istituzioni di Diritto Tributario*, deve-se entender que:

*"el orden no consiste tan sólo, ni primordialmente siqueira, em la circunsntacia de que las nociones se encadenen unas a otras siguiendo exclusivamente la pauta marcada por la contextura de la matéria que se desarrolla. Lo importante es que esas ideas aparezcan debidamente jerarquizadas y que uma vez agrupadas atendiendo a su respectiva importancia y ala funcion que desempeñan en el sistema, el autor sepa mantenerse fiel al orden preestablecida, haciendo que la exposición de las ideas primarias preceda a la de las ideas secundarias o complementarias"*⁶⁰³.

⁶⁰¹ Cf. TÔRRES, Ricardo Lôbo. Normas de interpretação e integração do Direito Tributário. Rio de Janeiro: Forense, 1991, p. 83.

⁶⁰² Cf. MAXIMILIANO, Carlos. Hermenêutica e aplicação do Direito. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 270.

⁶⁰³ Cf. BUJANDA, Sainz de F. *Estúdio Preliminar* In GIANNINI, A.D. *Instituciones de Derecho Tributario*. Madri: Editorial de Derecho Financero, 1957, p. XVI.

Assim, entendia *Carlos A Mersán*, famoso tributarista paraguaio e um dos fundadores do *ILADT (Instituto Latino-Americano de Direito Tributário)* e que teve o privilégio da sua obra "*Direito Tributário*" ter sido traduzida por *Dejalma de Campos*, com Prefácio de *Ives Gandra Martins* e Apresentação de *Geraldo Ataliba*. Segundo o autor:

*"Assim, esta disciplina tem seu estudo centrado no 'tributo' como o tem o Direito Penal no delito, como exemplifica o mesmo Jarach ou como o tem o Direito Trabalhista nas relações do capital com o Trabalho que, ao final de contas não constitui as relações especiais dos particulares, as quais independem do Direito Civil"*⁶⁰⁴.

A importância deste estudo é tão relevante para o Direito Tributário que este conceito se traduz num conceito genético desta disciplina, ou seja, ela funda e é o ponto de partida da própria autonomia didática do estudo do Direito Tributário. Conforme *Carlos Mersán*:

*"Se esta é a matéria que doutrinariamente justifica o nascimento de um ramo autônomo, pode-se afirmar que ainda que exista outra justificativa maior na legislação positiva especializada que caracteriza aos Estados de qualquer sistema de governo – ditatorial ou democrático⁶⁰⁵ – referente aos impostos, as taxas e as contribuições e é por isso que Pugliese define a razão do estudo da nova disciplina como 'o próprio ordenamento jurídico tributário de um dado país'"*⁶⁰⁶.

A razão de tal entendimento, conforme *Rafael Bielsa*⁶⁰⁷, decorre da compreensão de que um ramo do conhecimento somente se distingue dos demais quando apresenta institutos, categorias e regras próprios que lhe garantam uma autonomia no quadro geral das ciências. Assim, a autonomia somente ocorre: i)

⁶⁰⁴ Cf. MERSÁN, Carlos. *Direito Tributário*. SP: RT, 1988, p. 05.

⁶⁰⁵ Cf. CARVALHO, A. A. Contreiras de. *Doutrina e aplicação do Direito Tributário*. São Paulo/Rio de Janeiro: Freitas Bastos, p. 58.

⁶⁰⁶ Cf. MERSÁN, Carlos. *Direito Tributário*. SP: RT, 1988, p. 05.

⁶⁰⁷ Cf. BIELSA, Rafael.

quando possui princípios próprios e diferenciados dos demais; ii) quando as instituições que o formam possuem fundamentos comuns e iii) difere dos demais por suas características comuns. O autor irá repetir este entendimento da autonomia do Direito Tributário, fundado na noção de tributo como resultado deste poder de império do Estado em arrecadar tributos.

A homogeneidade do objeto de estudo do Direito Tributário, centrado na noção de tributo, é que irá garantir a sua emancipação como disciplina didaticamente autônoma de outros ramos do Direito. Segundo *Jarach* o Direito Financeiro, por sua heterogeneidade, não permite um estudo adequado do fenômeno tributário, exigindo antes uma disciplina mais delimitada para a completa compreensão desse fenômeno tributário, assim:

"(...) é o conjunto de disposições variadas, de Direito Público, ou de Direito Privado, com instituições muito distintas entre si, como são, por um lado as instituições relativas aos gastos e ao orçamento, e por outro lado as tributárias, as dos recursos patrimoniais e do crédito público" ⁶⁰⁸.

Revisados os principais entendimentos sobre a interpretação no pensamento conceitual, vejamos agora as inovações e peculiaridades do *pensamento normativista*.

5.2.2 Pensamento Normativista: Norma Jurídico-Tributária (Regra-Matriz de Incidência Tributária)

O pensamento normativista partirá de um modelo diverso de interpretação da norma jurídico-tributária, visto que para este o modelo de interpretação não visa apenas a *extração de sentido* do dispositivo normativo, mas especialmente a *construção de sentido*. Trata-se de um modo absolutamente revolucionário para a época em que foi formulado e para a formatação da ideia de Direito.

⁶⁰⁸ Cf. JARACH, Dino. Curso Superior de Derecho Tributário.

O uso pluralista de métodos de interpretação não resolve, contudo, o problema de se encontrar a correta extração de sentido do texto legal, visto que, como alegava *Antônio Franco de Campos*, em 1977, a utilização simultânea de métodos somente poderá gerar imperfeições, falhas e incoerências hermenêuticas, de tal modo que devemos encontrar um método superior de análise:

"no geral, os métodos de interpretação estabelecidos pela doutrina, de per se considerado, não satisfazem plenamente, pois falhas, deficiências ou imperfeições ocorrem a cada passo, mesmo considerando o ecletismo de alguns. A solução dos problemas interpretativos pode ser encontrada na pesquisa da ratio, o que poderia levar-nos a abraçar o método teleológico, sem abandonarmos a natureza das coisas" ⁶⁰⁹.

O positivismo irá encontrar este ponto de partida seguro para a interpretação jurídico-tributária no estudo da estrutura da norma jurídica. Assim afirmava *Alfredo Augusto Becker*, em sua obra de 1963, que:

"ao defrontar-se com a regra jurídica, o seu intérprete deve ter em mente, com extrema nitidez, a ' estrutura lógica' e a ' atuação dinâmica' de toda e qualquer regra jurídica. Isto posto, ele pode dividir a tarefa hermenêutica em quatro momentos:

Primeiro momento: dissecar a estrutura lógica daquela determinada regra jurídica a interpretar (...).

Segundo momento: Investigar e analisar os fatos jurídicos e não-jurídicos que constituem os problemas práticos a resolver (...).

Terceiro momento: diante da hipótese de incidência realizada, o intérprete concluir ter havido a incidência da regra jurídica porque esta é infalível (...).

⁶⁰⁹ Cf. CAMPOS, Antônio J. Franco. *Interpretação hermenêutica e exegese do direito tributário*. São Paulo: Bushatsky, 1977. CAMPOS, Antônio J. Franco *Direito Tributário*. São Paulo: J. Bushatsky, 1975.

*Quarto momento: O intérprete observa se foram respeitados os efeitos jurídicos que resultaram da incidência da regra jurídica (...)*⁶¹⁰.

Como se pode notar, o pensamento de *Alfredo Augusto Becker* irá representar uma viragem hermenêutica na forma de interpretação jurídico-tributária. Ele irá estabelecer uma forma de *interpretação dinâmica* da norma tributária e não apenas passiva ou exegética, que pretende extrair da norma um determinado sentido. O modelo de *interpretação clássico* era absolutamente passivo dentro de uma *ordem conceitual fixa*, formada por conceitos universais e axiomas fundamentais, diverso do modelo proposto por *Becker* que irá defender que:

*"A lei tributária não é um falcão real que o punho do Executivo alça vôo para ir à caça do 'fato gerador'. A regra jurídica contida na lei (forma literal legislativa) é a resultante lógica de um complexo de ações e reações que se processam no sistema jurídico onde foi promulgada. A Lei age sobre as demais leis do sistema, estas, por sua vez, reagem; a resultante lógica é a verdadeira regra jurídica da lei que provocou o impacto inicial"*⁶¹¹.

Irá o autor defender o *cânone hermenêutico da totalidade do sistema jurídico* como modo de compreensão do fenômeno jurídico, de tal forma que a interpretação será tarefa de conhecimento da totalidade da fenomenologia do sistema jurídico. Assim, uma lei ou artigo jamais será identificado com uma norma jurídica e talvez nem exista como tal, somente será possível extrair a regra jurídica da lei ou artigo em relação ao conjunto das demais leis vigentes (plano horizontal) e antecedentes (plano vertical).

A interpretação jurídica no positivismo passará a ter uma função teórico-sistemática menor do que no pensamento clássico. Irá assumir preponderância a Teoria Geral do Direito, enquanto *Teoria da Incidência da Norma Jurídica*, sendo que a principal função do intérprete será realizar um estudo pormenorizado da

⁶¹⁰ Cf. BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 1953, p. 102-103.

⁶¹¹ Cf. BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 1953, p. 102-104.

fenomenologia da incidência jurídica, de tal sorte a confirmar a ocorrência do fato gerador. Esta conclusão é tão forte no autor que ele irá denominar tal fenômeno de *mitos e superstições na interpretação tributária* e irá afirmar categoricamente que:

*"O problema jurídico tributário que, no passado, mais apaixonou os estudiosos do Direito Tributário foi o da interpretação das leis tributárias. (...) O referido atavismo hermenêutico denuncia-se ainda muito forte (...) quando se trata de interpretar regras jurídicas que escolheram fatos jurídicos (atos jurídicos, negócios jurídicos, etc.) para a composição de suas respectivas hipóteses de incidência"*⁶¹².

Os anseios de *Alfredo Augusto Becker* ganharam os corações e as mentes dos mais brilhantes tributaristas nacionais da segunda metade do século XX. Dentre estes autores podemos destacar: *Geraldo Ataliba*, *José Souto Maior Borges* e *Paulo de Barros Carvalho*⁶¹³. Esta conclusão será ainda mais explícita nos estudos de *José Souto Maior Borges*, que irá defender que somente uma teoria formal do Direito será capaz de constituir uma teoria geral do ordenamento jurídico e, portanto, definir a estrutura geral da totalidade do sistema jurídico.

Relevante é a explícita menção de *José Souto Maior Borges* à obra e ao paradigma de pensamento fundado por *Becker*, que assim se manifestou sobre a obra do tributarista gaúcho no Prefácio da obra *Teoria Geral da Isenção Tributária*, de 1969: *"são por demais conhecidas as metáforas vez por outra encontradas em alguns autores para caracterizar o fenômeno da tributação: expressões como patologia tributária, manicômio jurídico-tributário e clínica fiscal atestam o estado de espírito que se encontra a doutrina"*.

O autor irá desenvolver uma das obras mais profundas sobre a aplicação do pensamento normativista (positivismo metodológico), aplicado ao Direito Tributário, na sua obra *Obrigação Tributária (Uma introdução metodológica)*, publicada em São Paulo, em 1984. De outro lado, o método formal possui um valor pragmático, visto

⁶¹² Cf. BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 1953, p. 101-102.

⁶¹³ Cf. CARVALHO, P. B. . Homenagem a Alfredo Augusto Becker. In: Dejalma de Campos. (Org.). Tributo a Alfredo Augusto Becker. São Paulo: Academia Brasileira de Direito Tributário, 1995, v. , p. -.

que ele é capaz de resolver problemas concretos ao "(...) *solucionar problemas de interpretação e aplicação do Direito*"⁶¹⁴. A tarefa do intérprete é submeter uma determinada hipótese teórica de uma dedução de uma norma à *testabilidade*, visto que as normas não podem ser *verificadas*, mas tão somente testadas perante o conjunto do sistema jurídico, de tal modo que o cânone da totalidade do sistema jurídico poderá provar a existência ou inexistência de uma norma jurídica determinada⁶¹⁵.

Como exemplo, toma *José Souto Maior Borges* o caso do conceito de obrigação tributária, e afirma que na teoria clássica do Direito Tributário (para nós o conceitualismo), o termo "*obrigação tributária*" não é mero correspondente do grupo finito de particulares, mas denota a propriedade do universal existente em qualquer norma jurídica pensável. Esta visão essencialista, que procura entre a palavra e o objeto o correspondente conceito perfeito, é rechaçada pelo autor, que irá afirmar que "*a tese da patrimonialidade da obrigação tributária é sustentada, na doutrina brasileira tradicional, em caráter tipicamente essencialista*"⁶¹⁶, e defenderá em sentido contrário que "*o estar obrigado é tão-somente uma especificação das modalidades deônticas de regulação do comportamento humano*"⁶¹⁷. Dessa forma, o autor irá defender que não existem essencialidades ou essências a serem descritas por palavras sob a forma de conceitos, mas de construções normativas que regulam a conduta humana sob a forma de modalidades do dever-ser (*deôntico*): obrigatório, permitido e proibido.

A viragem radical do estudo da fenomenologia da incidência tributária irá ocorrer com os estudos revolucionários de *Paulo de Barros Carvalho*⁶¹⁸. Este autor irá sofisticar radicalmente os estudos sobre a fenomenologia da incidência da norma

⁶¹⁴ Cf. BORGES, José Souto Maior. *Obrigação Tributária (Uma introdução metodológica)*. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 20.

⁶¹⁵ Cf. BORGES, José Souto Maior. *Obrigação Tributária (Uma introdução metodológica)*. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 65.

⁶¹⁶ Cf. BORGES, José Souto Maior. *Obrigação Tributária (Uma introdução metodológica)*. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 108.

⁶¹⁷ Cf. BORGES, José Souto Maior. *Obrigação Tributária (Uma introdução metodológica)*. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 130.

⁶¹⁸ Cf. CARVALHO, P. B. *Sobre o percurso de construção de sentido: modelo de interpretação do direito tributário*. In: André Ramos Tavares; Gilmar Ferreira Mendes; Ives Gandra da Silva Martins. (Org.). *Lições de Direito Constitucional em Homenagem ao Jurista Celso Bastos*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 09-24.

tributária na sua obra seminal "*Teoria da Norma Tributária*", de 1973. Para esse autor, o grande problema do estudo do Direito Tributário está na conceituação dos fundamentos do Direito e na definição de um método adequado para o estudo do fenômeno tributário, sendo que muitos dos problemas de interpretação do Direito Tributário são problemas de definição dos elementos nucleares de entendimento do jurídico. Assim, será a partir do conceito "*atômico*" de norma jurídica que todo o conhecimento será estruturado, afinal o problema do direito será um problema da linguagem, ou melhor dizendo, de mal uso da linguagem.

Assim, é somente a partir de bases sólidas, inquestionáveis que poderá surgir uma verdadeira interpretação livre de apriorismos e concepções essencialistas, de tal modo que "*surge, enfim, o esboço de um enfoque global do Direito Tributário, por desdobramento lógico de noções vestibulares da ciência jurídica*"⁶¹⁹.

A concepção normativista terá um entendimento de interpretação tributária centrada nas seguintes características⁶²⁰:

i) *construtivismo*: o modelo de interpretação normativista acredita num papel criativo e dinâmico do intérprete, divergindo claramente da concepção de que a interpretação seja um modo de *extração de sentido* do texto, realizando uma passagem para o modelo de *construção de sentido do texto*, por meio do estudo da incidência da norma tributária;

ii) *ausência de apriorismos*: uma crítica fundamental do modo de pensar normativista está na negação da ausência de apriorismos interpretativos, tais como o célebre debate sobre a prevalência da interpretação pró-fisco (*in dubio pro fisco*) ou pró-contribuinte (*in dubio contra fisco*), como sendo posições superadas de um imperativismo do Direito, ou seja, de uma concepção que entendia que as normas jurídicas representavam uma visão correta de mundo ou eram uma representação perfeita da essência das relações sociais. Para *Paulo de Barros Carvalho*, "*a visão imperativista ganhou dimensão com o jusnaturalismo, que no ímpeto de identificar o Direito com o justo, com um conjunto de princípios normativos, puramente ideais, de*

⁶¹⁹ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. 2ª ed.. SP: Revista dos Tribunais, 1981, p. 18.

⁶²⁰ Cf. CARVALHO, P. B. ; SOUSA, R. G. ; CANTO, G. U. ; JARACH, D. ; ATALIBA, G. . *Interpretação do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva e EDUC, 1975.

validez universal e permanente, chegaram por concluir que haveria um verdadeiro comando, no sentido de obediência a esses princípios, não sendo o Direito o comportamento humano que os violassem, ou melhor, os ilícitos"⁶²¹. O entendimento do autor reforça a concepção de que a norma jurídica é uma construção humana, que deve no âmbito de seu contexto ser conhecida;

iii) *ausência de autonomia interpretativa*: a interpretação em matéria tributária não possui regras ou leis interpretativas diversas das demais áreas jurídicas, sendo que as mesmas regras que orientam a interpretação em todas as áreas do Direito também serão aplicáveis ao Direito Tributário. Nada impede, contudo, que existam particularidades de cada sistema tributário em específico;

iv) *preocupação com a linguagem*: o foco será revertido do estudo do ser e das realidades em si (*teoria ontológica*) e passará a preocupar-se com a auto-referência do discurso (*teoria retórica*)⁶²² e, portanto, o estudo da linguagem jurídica será a preocupação primeira na interpretação jurídica. Não se trata, contudo, da interpretação literal ou gramatical do texto, mas da *estrutura do sentido*, de sua sintaxe, do que compõe a correta construção do discurso jurídico;

v) *neutralidade valorativa*: em razão da inexistência de elementos objetivos e universais capazes de determinar o que é o bom ou correto valorativamente, em face de um pluralismo axiológico na sociedade moderna. A norma jurídica, destituída de quaisquer pontos de referência material, representará o que existe de atemporal e universal na Teoria Geral do Direito;

vi) *fechamento formal do sistema*: a situação de confusão conceitual (carnaval tributário) gerou um profundo desconforto com a intrusão de conceitos extrajurídicos no entendimento do fenômeno tributário, como se qualquer abertura para informações e valores extrajurídicos se caracteriza-se como uma corrupção da pureza do sistema tributário. A aversão à submissão do Direito Tributário à ciência das Finanças, ao Direito Financeiro ou Econômico gerou, como reação, uma defesa do fechamento formal do sistema a contatos externos. Como resultado há uma

⁶²¹ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. 2ª ed.. SP: Revista dos Tribunais, 1981, p. 31.

⁶²² Cf. Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos da Incidência*. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 05.

negação unânime da validade de uma interpretação econômica do Direito Tributário, como uma das piores iniciativas que já ocorreram e um grave erro metodológico de usar instrumentais inadequados para conhecer o fenômeno tributário.

Estes elementos irão caracterizar a interpretação tributária sob a égide do pensamento normativista, representando um esforço sério e sofisticado de aperfeiçoamento institucional e teórico, que muito auxiliou o país e formou toda uma geração comprometida de juristas em nosso país, especialmente nos duros anos de reforço da autoridade fiscal, durante o regime militar.

Esta teoria será aperfeiçoada e levada a um novo patamar e paradigma de interpretação nos estudos revolucionários de *Paulo de Barros Carvalho* sobre o fenômeno de incidência da norma jurídica, com a obra *Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos da Incidência*. (1998). Inacreditavelmente, o autor será o maior construtor de uma teoria completa sobre a estrutura da norma jurídica, com a *Regra-Matriz de Incidência Tributária* e, posteriormente, irá avançar para um novo patamar de análise sistêmica sobre o fenômeno jurídico-tributário. Esta nova fase demonstrará a radicalização de alguns pressupostos teóricos pré-existentes e a incorporação de novos postulados e instrumentos de análise.

O pensamento sistemático irá reunir um conjunto diverso de experiências e programas teóricos, no entorno do objetivo de repensar a Teoria Geral do Direito Tributário.

5.2.3 Pensamento Sistemático: valores jurídicos (concretização de direitos fundamentais)

O pensamento sistemático irá produzir um conjunto de novos modelos, instrumentos e agenda de trabalho, muito superior ao que existia nos momentos anteriores, implicando em uma nova forma de interpretação jurídico-tributária. Segundo *Juarez Freitas*: “numa interpretação tópico-sistemática consciente, o Direito passa a ser visto como um só, variando, embora, em grau, a intensidade dos

princípios que regem os subsistemas, os quais devem ter harmonia com os princípios hierarquizados como fundamentais"⁶²³.

O pensamento sistemático parte da impossibilidade da compreensão normativista da *teoria da ciência jurídica* como ciência normativa, visto que os *enunciados deônticos* não podem ser entendidos em sentido descritivo⁶²⁴. Segundo *Guastini*, a *teoria normativista* da ciência jurídica fundamenta-se em duas teses principais⁶²⁵:

i) *ambiguidade pragmática*: os enunciados deônticos podem ser empregados para realizar atos de linguagem diferentes, ou seja, podem ser usados para descrever uma prescrição ou para formular uma prescrição ou proibição;

ii) *validade normativa*: os enunciados deônticos são o único modo apropriado de descrever normas. Descrever uma norma no pensamento normativista significa "*asseverar a validade de uma norma*"⁶²⁶.

Como bem leciona *Ricardo Guastini*, não há como a ciência jurídica exprimir-se mediante enunciados deônticos, principalmente porque não há como se cogitar que estes descrevam o "*verdadeiro*" ou "*único*" significado das normas jurídicas. Não há, contudo, como compartilhar desse entendimento, dado que não há como se aceitar que exista apenas uma interpretação verdadeira. Assim "*(...) um enunciado deôntico (positivo ou negativo) é empregado para formular uma norma, não para afirmar ou negar a sua validade*"⁶²⁷.

A *interpretação sistemática* exige uma compreensão coerente do sistema jurídico, dessa forma conforme *Juarez Freitas*: "*cada preceito deve ser visto como parte viva do todo, porque apenas no exame de conjunto tende a ser melhor equacionado qualquer caso, quando se almeja uma bem-fundada hierarquização tópica dos princípios tidos como proeminentes*"⁶²⁸.

⁶²³ Cf. FREITAS, Juarez. *A interpretação sistemática do direito*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 288.

⁶²⁴ Cf. GUASTINI, Ricardo. *Das fontes às normas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 104.

⁶²⁵ Cf. GUASTINI, Ricardo. *Das fontes às normas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 90-91.

⁶²⁶ Cf. GUASTINI, Ricardo. *Das fontes às normas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 94.

⁶²⁷ Cf. GUASTINI, Ricardo. *Das fontes às normas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 98.

⁶²⁸ Cf. FREITAS, Juarez. *A interpretação sistemática do direito*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 70.

A interpretação sistemática em Direito Tributário é, por outro lado, parte da interpretação sistemática em Direito Constitucional, de tal modo, como leciona *Luís Roberto Barroso*:

“O direito objetivo não é um aglomerado aleatório de disposições legais, mas um organismo jurídico, um sistema de preceitos coordenados ou subordinados, que convivem harmonicamente. A interpretação sistemática é fruto da idéia de unidade do ordenamento jurídico. Através dela, o intérprete situa o dispositivo a ser interpretado dentro do contexto normativo geral e particular, estabelecendo as conexões internas que enlaçam as instituições e as normas jurídicas. Em bela passagem, registrou Capograssi que a interpretação não é senão a afirmação do todo, da unidade diante da particularidade e da fragmentaridade dos comandos singulares. No centro do sistema, irradiando-se por todo o ordenamento, encontra-se a Constituição, principal elemento de sua unidade, porque a ela se reconduzem todas as normas no âmbito do Estado. A Constituição, em si, em sua dimensão interna, constitui um sistema. Essa idéia de unidade interna da Lei Fundamental cunha um princípio específico, derivado da interpretação sistemática, que é o princípio da unidade da Constituição, para o qual se abre um capítulo específico mais adiante. A Constituição interpreta-se como um todo harmônico, onde nenhum dispositivo deve ser considerado isoladamente.”⁶²⁹

A interpretação sistemática é um caso da interpretação constitucional e decorre da existência do Estado Democrático de Direito (Estado Constitucional), que por sua vez representa uma evolução institucional importante perante o Estado de Direito. A passagem do Estado de Direito para o Estado Constitucional constitui uma mudança de paradigmas⁶³⁰:

i) no Estado de Direito prevalece o princípio da segurança jurídica e do consenso; enquanto que no Estado Constitucional ocorre a prevalência do equilíbrio entre o consenso e o conflito. O Estado Constitucional deve prever dois grandes princípios: a preservação do pluralismo de valores e seu confronto leal;

⁶²⁹ Cf. BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e Aplicação da Constituição*, 6a Edição, 2004, Saraiva, pág. 136/137.

⁶³⁰ Sobre o tema veja-se Zagrebelsky, Gustavo. *Il diritto mite: legge, diritti, giustizia*. Torino : Einaudi, 1992.

ii) o Estado de Direito tenta preservar um modelo de coesão social (noção de vida boa identificada com o burguês, *pater familias* e comerciante); no Estado Constitucional não há conceito de vida boa, não existem modelos fechados de vida. Os direitos fundamentais é que constituem o substrato do *ethos* social;

iii) o Estado de Direito representa uma situação ideal (*ficção*) de indivíduos atomizados ou de uma estrutura social homogênea; o Estado Constitucional, por sua vez, representa o claro reconhecimento de uma base fática plural e conflituosa;

iv) o modelo hermenêutico típico no Estado de Direito é o raciocínio subsuntivo da regra (silogismo legal) do Direito, consagrado na Jurisprudência de conceitos; o modelo do Estado Constitucional é a concreção de valores, onde existe uma dogmática fluída, na aplicação de princípios e valores (Jurisprudência de valores);

v) no Estado de Direito apresenta-se uma homogeneidade do Estado legislativo, em que o ordenamento jurídico aparece como dado; por sua vez, no Estado Constitucional aparece a heterogeneidade do ordenamento jurídico como problema. Se no primeiro caso a lei é pacificadora de conflitos sociais; no segundo caso, a lei representa um compromisso entre valores pluralistas. Ela não é mais produto neutro (podendo representar grupos determinados). Os princípios correm o risco de se tornarem um recurso de esvaziamento semântico de soluções substanciais, pela inexistência de regras e compromissos. Fim da "*beleza*" lógica defendida pelos normativistas.

É com base nestes fundamentos que se sustenta a natureza valorativa da resolução de conflitos⁶³¹ no ordenamento jurídico constitucional⁶³².

Uma interpretação sistemática objetiva antes de mais nada, na elaboração de uma *nova dogmática*, aberta e flexível, atenta aos desafios de nosso tempo. Essa *nova dogmática* se assume como teoria jurídica, no sentido expresso por *Ricardo Guastini*:

"Diremos então que a teoria jurídica articula-se, grosso modo, em dois setores de investigação distintos: por um lado, a análise lógica da linguagem legislativa (que

⁶³¹ Sobre o assunto veja-se STEINMETZ, Wilson Antônio. Colisão de Direitos Fundamentais e Princípio da Proporcionalidade. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.

⁶³² Para uma completa verificação da proteção dos Direitos Fundamentais veja-se a obra de SARLET, Ingo Wolfgang. A eficácia dos direitos fundamentais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

inclui a análise estrutural do sistema jurídico); por outro, a análise lógica da linguagem dos juristas (mas também dos outros operadores do direito, especialmente dos juízes)"⁶³³.

5.2.3.1 Da interpretação sistemática no Direito Tributário

Considerando que o sistema jurídico é um todo ordenado de princípios, regras e valores, cabe destacar o papel de relevo desempenhado pelos princípios em uma teoria sistemática do Direito Tributário. Dentre os diversos aspectos podemos destacar que:

- as normas de comportamento, tais como as regras, teriam os seus fundamentos normativos derivados direta ou indiretamente dos princípios.
- os princípios possuem uma prevalência sistêmica em relação às regras em função de sua relevância.;
- os princípios possuem um conteúdo axiológico claro e, portanto, seriam detentores dos valores normativos de um sistema jurídico;
- os princípios são detentores de "*forma jurídica e conteúdo moral*" ⁶³⁴. Eles teriam o sentido de racionalidade prática, desta forma eles representariam uma forma de superação da tese positivista da separação entre o direito e a moral.

5.2.3.2 Da interpretação tópico-sistemática

A *interpretação tópico-sistemática*, defendida especialmente por *Juarez Freitas*, caracteriza-se por hierarquizar prudencialmente princípios, regras e valores, realizando um redimensionamento do problema das antinomias entre princípios e regras, de tal modo que os princípios ocupam o papel de cúpula do sistema. Desse modo, esta forma de interpretação irá igualmente ressaltar a importância da solução adequada ao caso concreto⁶³⁵.

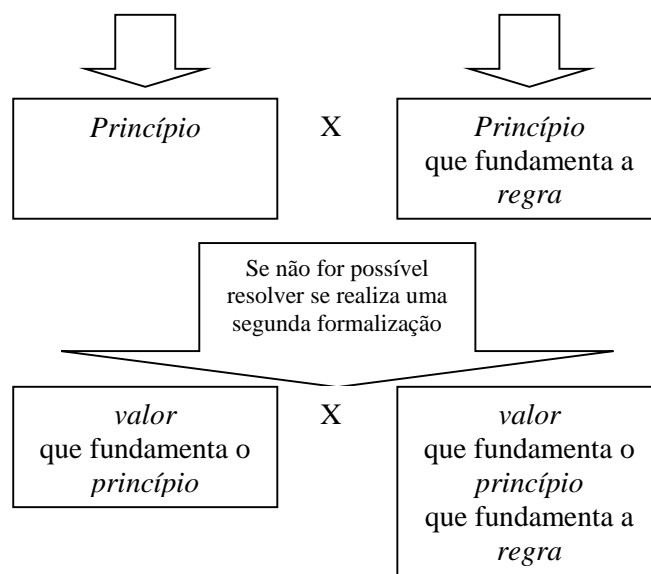
⁶³³ Cf. GUASTINI, Ricardo. Das fontes às normas. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 382.

⁶³⁴ Cf. VIGO, Rodolfo Luis. A interpretação jurídica. São Paulo: RT, 2005, p. 152.

⁶³⁵ Cabe ressaltar o comentário *Helenilson Cunha Pontes* ao "Princípio da Não-Cumulatividade no voto proferido pelo Ministro Carlos Velloso no Recurso Extraordinário n. 170.412-8-SP", em que defendeu que: "o sistema normativo é o resultado da articulação entre princípios e regras, onde os princípios ocupam o vértice da pirâmide, estruturando e iluminando todo o sistema e cujo movimento não se dá

Desse modo, as regras apresentam uma densificação de princípios (normas de fundamento) e carregam valores. Assim, se houver o conflito entre uma norma de conduta descrita (regra) e uma norma que fundamenta condutas necessárias (princípios), o conflito irá ser deslocado para o fundamento (princípio) da regra sobre uma conduta e a norma de fundamento de condutas necessárias (princípio). Se esses fundamentos ou princípios ainda estiverem no mesmo nível ou não se possa solucionar o seu conflito, então caberá ao intérprete verificar os fundamentos dos fundamentos, ou seja, os valores normativos que o ordenamento jurídico tenta proteger por meio de normas jurídicas. Assim, caberá ao intérprete proceder a *escolhas axiológicas* com base no sistema constitucional⁶³⁶.

Para ilustrar, na decisão o intérprete irá proceder da seguinte forma:



somente de cima para baixo, mas nos dois sentidos, em que uma norma completa e dá significado a outra. Por isso que o melhor modo de compreender princípios e regras é diferenciado-os por graus de concretude, cuja intensidade também poderá variar de acordo com o caso concreto"; ver in PONTES, Helenilson Cunha. Princípio da Não-Cumulatividade no voto proferido pelo Ministro Carlos Velloso no Recurso Extraordinário n. 170.412-8-SP in DERZI, Misabel Abreu Machado. Construindo o Direito Tributário na Constituição. Belo Horizonte: Del Rey, 2004, p. 27.

⁶³⁶ Leciona Juarez Freitas com propriedade que: "Mais: a antinomia entre as regras oculta, necessariamente, uma antinomia ente princípios. Estes ostentam validade formal e não são mais devidos do que aquelas. A diferença reside em que as regras apresentam função hermenêutica instrumental, isto é, devem servir à realização dos princípios. Aliás, a tarefa da hierarquização, no uso dos silogismos dialéticos, culmina justamente na positivação do princípio como superior"; ver in FREITAS, Juarez. A melhor interpretação constitucional "versus" a única resposta correta. In: AFONSO DA SILVA, Virgílio (Org.) Interpretação Constitucional. São Paulo: Malheiros, 2005, pg. 318.

Como meros exemplos de aplicação deste modo tópico-sistemático de interpretação tributária são variados, poderíamos citar dentre tantos outros, os seguintes casos:

a. Exigência de depósito recursal de 30%

Muitos contribuintes se insurgiram contra a cobrança do depósito recursal de 30% nos recursos administrativos. Para os contribuintes o artigo 151, inciso III do Código Tributário Nacional estabelece que o recurso administrativo suspende a exigibilidade do crédito tributário, assim, se fosse permitida a exigência do depósito recursal de 30%, a suspensão somente valeria para 70% do crédito. A exigência do depósito seria uma violação do princípio constitucional da ampla defesa e do contraditório⁶³⁷.

b. ISS sobre aluguel de bens móveis

Os contribuintes questionaram a incidência de ISS sobre a locação de bens móveis, visto que não existiria uma "*obrigação de fazer*" na locação, mas tão somente de "*dar*". Nesse caso, o STF declarou inconstitucional a expressão "*locação de bens móveis*" contida no item 79 da lista de serviços. Nesse caso, a norma infraconstitucional viola o sentido do imposto, visto que sua hipótese de incidência se dirige às condutas denominadas de "*serviços*". Por sua vez, determina o artigo 146, inciso III da CF, que estabelece as normas gerais em Direito Tributário. Por sua vez, o artigo 110 do CTN estabelece que não pode a legislação tributária alterar o sentido e o alcance dos conceitos e institutos em Direito Privado⁶³⁸.

⁶³⁷ Em sentido contrário decidiu o STF no RE-AgR 368441/SP.

⁶³⁸ RE-AgR 446003/PR.

c. *Incidência de Imposto de Renda sobre rendimentos pagos em atraso e acumuladamente, por parte do INSS*⁶³⁹

Talvez um dos casos mais emblemáticos da aplicação de doutrinas e metodologias diversas seja o da cobrança de Imposto de Renda sobre os rendimentos pagos em atraso e acumuladamente pelo INSS ou em decisões trabalhistas. Nesse caso, muitos contribuintes eram obrigados a pagar imposto sobre um rendimento que em condições normais não deveriam ter pago. De tal modo, que o pagamento único implicava disponibilidade financeira, implicando a incidência do imposto, o que era claramente injusto. Determinavam as Leis nºs 7.713/88 e 8.541/92 que:

"Art. 12. No caso de rendimentos recebidos acumuladamente, o imposto incidirá, no mês do recebimento ou crédito, sobre o total dos rendimentos, diminuídos do valor das despesas com ação judicial necessárias ao seu recebimento, inclusive de advogados, se tiverem sido pagas pelo contribuinte, sem indenização."

A solução normativista presume uma escolha valorativa (axiológica) e assim a solução imediata da antinomia, sem se preocupar com a fundamentação profunda da decisão, visto que no máximo o normativismo realiza uma *análise lógica da linguagem*. Por sua vez, a interpretação sistemática procede igualmente a uma *análise estrutural do sistema jurídico* para solucionar esta antinomia e o conflito normativo.

Para ilustrar os modos de solução do presente caso, veja-se o quadro abaixo:

| | | |
|--|--|--|
| | | |
|--|--|--|

⁶³⁹ Segundo Caliendo: "... o pagamento de indenizações não pode sofrer a incidência do Imposto sobre a Renda, visto que não há a criação de riqueza nova, mas tão-somente o retorno a estado patrimonial anterior maculado pela ocorrência do dano. Não há nesse caso mudança na capacidade contributiva do contribuinte, mas tão-somente, retorno à situação anterior"; ver in CALIENDO, Paulo. Imposto sobre a Renda Incidente nos Pagamentos Acumulados e em Atraso de Débitos Previdenciários. Interesse Público nº 24/101, abr/04.

| | INTERPRETAÇÃO NORMATIVISTA (LEGALISTA) | INTERPRETAÇÃO TÓPICO-SISTEMÁTICA |
|----------------------------|---|--|
| EXEMPLO JURISPRUDENCIAL | <p><i>"(...) Pela letra da lei, há incidência do imposto de renda sobre rendimentos recebidos acumuladamente. 3- Assim, indefiro o pedido de antecipação de tutela."</i></p> <p>AG -2009.04.00.004386-5 - SC - 16/02/2009</p> | <p><i>"1. No caso de recebimento acumulado de valores decorrentes da procedência de ação judicial, que determinou a incorporação de vantagem à remuneração dos policiais civis, a interpretação literal da legislação tributária implica afronta aos <u>princípios constitucionais da isonomia e da capacidade contributiva</u>, Porquanto a renda a ser tributada deve ser aquela auferida mês a mês pelo contribuinte, sendo descabido "punilo" com a retenção a título de IR sobre o valor dos benefícios percebidos acumuladamente por mora da autarquia previdenciária", (grifos nossos).</i></p> <p>AC - 2002.71.12.003720-9 - RS 04/05/2005</p> |
| SOLUÇÃO DA ANTINOMIA | <i>Prevalência da regra, que densifica valores</i> | <i>Prevalência dos princípios</i> |
| MÉTODO | <i>Aplicação da regra pura e simplesmente</i> | <i>A análise tópico-sistemática das regras, princípios e valores</i> |
| FUNDAMENTO | <i>Regra</i> | <i>Hierarquização prudencial entre normas</i> |

| | PENSAMENTO CONCEITUALISTA | PENSAMENTO NORMATIVISTA | PENSAMENTO SISTEMÁTICO |
|------------------|---------------------------------|--|---|
| Interpretação | <i>Extração de sentido</i> | <i>Compreensão (sentido) da incidência</i> | <i>Aplicação de uma compreensão (sentido)</i> |
| Objeto de Estudo | <i>Essência do sentido</i> | <i>Estrutura do sentido</i> | <i>Sentido da estrutura</i> |
| Método | <i>Extração de uma essência</i> | <i>Descrição de uma estrutura de sentido</i> | <i>Construção de sentido</i> |

Considerações Críticas

Algumas críticas poderiam ser esboçadas contra uma teoria sistemática, dentre as quais poderíamos citar: excesso de insegurança, complexidade, risco de decisões judiciais distanciadas das leis e mesmo o excesso de constitucionalização do Direito Tributário. A estas críticas podemos afirmar que os desejos de manter uma defesa intransigente da segurança jurídica possuem mais o espírito de nostalgia de um passado perdido, visto que um mundo dinâmico, com uma sociedade complexa e fundada no risco, não pode se permitir ao luxo de viver em um mundo inexistente. A complexidade exige novos instrumentos de análise e a melhor garantia contra a falta de controle judicial está justamente na presença de mecanismos de explicitação das decisões, de sua coerência material e consistência teórico-prática.

Conclusões Parciais

1. O problema da interpretação jurídica aparece igualmente de modo diverso em cada modo de pensar o jurídico. O pensamento normativista partirá de um modelo diverso de interpretação da norma jurídico-tributária, visto que para este o modelo de interpretação não visa apenas a *extração de sentido* do dispositivo normativo, mas especialmente a *construção de sentido*. Trata-se de um modo absolutamente revolucionário para a época em que foi formulado e para a formatação da ideia de direito.
2. O pensamento sistemático irá produzir um conjunto de novos modelos, instrumentos e agenda de trabalho, muito superior ao que existia nos momentos anteriores, implicando em uma nova forma de interpretação jurídico-tributária.

Bibliografia recomendada

Capítulo 05

Interpretação Constitucional

5.1 Da interpretação jurídica no pensamento conceitual, normativista e sistemático

a. Pensamento conceitual

- DERNBURG, Heinrich: Pandekten, 6., verb. Aufl. Band 1,1, Berlin 1900.
- MAXIMILIANO, Carlos. Hermenêutica e aplicação do Direito. Rio de Janeiro: Forense, 2006.
- PUCHTA, Georg Friedrich: Lehrbuch der Pandekten, 9. verm. Aufl. , Leipzig 1863.
- PUCHTA, Georg Friedrich: Pandekten, 12., auf Grund der früheren A. F. Rudorff'schen Bearb. sorgfältig rev. und verm. Aufl. / von Th. Schirmer , Leipzig 1877.
- WENDT, Otto Heinrich: Lehrbuch der Pandekten , Jena 1888.

b. Pensamento normativista

- AARNIO, A. The rational as reasonable. A treatise on legal justification. D. Reidel Publishing Company, 1987.
- AARNIO, A., ALEXY, R. e PECZENICK, A. The Foundation of Legal Reasoning, Rechtstheorie 12, 1981.
- AARNIO, Aulus *et alii* . La normatividad del derecho. Barcelona, Gedisa, 1997.
- ALCHOURRON, Carlos e BULYGIN, Eugênio. Introducción a la metodología de las ciencias jurídicas y sociales. Buenos Aires, Editorial Astrea, 1993.
- ATIENZA, Manuel y MANERO, Juan Ruiz. Las piezas del derecho : teoria de los enunciados jurídicos. Barcelona, Ariel, 1996.
- CARRIÓ, Genaro. Notas sobre el derecho y lenguaje. Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1990.
- DWORKIN, Ronald. Taking Rights Seriously. London, Duckworth, 1984.
- DWORKIN, Ronald. Law's Empire. The Belknap Press of Harvard University Press, 1986.
- ECO, Umberto *et alii* . Interpretação e sobreinterpretação. Lisboa, Presença, 1993.
- HART, H. L. A. O conceito de direito. Lisboa, Fundação Calouste Gulbenkian, 1994.
- KELSEN, Hans. Teoria Pura do direito. São Paulo, Martins Fontes, 1985.
- MACCORMICK, Neil. Legal reasoning and legal theory. Oxford University Press, 1978.
- NINO, Carlos S. Derecho, moral y política: una revisión de la teoria general del derecho. Barcelona. Ariel, 1994.
- RAWLS, John. Uma teoria da justiça. Lisboa, Editorial Presença, 1993.
- RAZ, Joseph. The Authority of Law. Oxford, Clarendon Press, 1979.
- ROSS, Alf . Sobre el derecho y la justicia, Buenos Aires, Eudeba, 1963.
- VILANOVA, Lourival. As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo. São Paulo, Max Limonad, 1997.

c. Pensamento sistemático

- BONAVIDES, Paulo. Curso de Direito Constitucional. 13ª ed.. São Paulo: Malheiros, 2003.
- DWORKIN, Ronald. O império do Direito. Tradução Jefferson Luiz Camargo. São Paulo: Martins Fontes, 1998.
- FERRAZ JR., Tércio Sampaio. Introdução ao estudo do Direito – Técnica, Decisão, Dominação. 2ª ed.. São Paulo: Atlas, 1994
- FREITAS, Juarez. A interpretação sistemática do Direito. 3ª ed.. São Paulo: Malheiros, 2002.
- GRAU, Eros Robert. Ensaio e Discurso sobre a interpretação/aplicação do Direito. 2ª ed.. São Paulo: Malheiros, 2003.
- HÄBERLE, Peter. Hermenêutica Constitucional – A sociedade aberta dos intérpretes da Constituição – Contribuição para a interpretação pluralista e 'procedimental' da Constituição. Tradução: Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris, 1997.
- MENDES, Gilmar Ferreira, COELHO, Inocêncio Mártires e BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Hermenêutica constitucional e direitos fundamentais. Brasília: Brasília Jurídica, 2000.

5.2 Da interpretação jurídico-tributária no pensamento conceitual, normativista e sistemático

5.2.1 Pensamento Conceitualista: teoria do tributo e do fato gerador

- BIELSA, Rafael. Nociones generales sobre la obligacion fiscal. In Estudios de Derecho Publico – Derecho Fiscal. Buenos Aires: Depalma, 1951.
- BUJANDA, Sainz de F. Estúdio Preliminar *In* GIANNINI, A.D. Instituciones de Derecho Tributario. Madri: Editorial de Derecho Financero, 1957.
- CARVALHO, A. A. Contreiras de. Doutrina e aplicação do Direito Tributário. São Paulo/Rio de Janeiro: Freitas Bastos.
- GIANNINI, A.D. Instituciones de Derecho Tributario. Madri: Editorial de Derecho Financero, 1957.
- MAXIMILIANO, Carlos. Hermenêutica e aplicação do Direito. Rio de Janeiro: Forense, 2006.
- MERSÁN, Carlos. Direito Tributário. SP: RT, 1988.
- MERSÁN, Carlos. Direito Tributário. SP: RT, 1988.
- MORSELLI, Emanuele. Corso di Scienza della Finanza Pubblica. Padova: CEDAM, 1949.

5.2.2 Pensamento Normativista: Norma Jurídico-Tributária (Regra-Matriz de Incidência Tributária)

- BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 1953.
- BORGES, José Souto Maior. Obrigação Tributária (Uma introdução metodológica). São Paulo: Saraiva, 1984.
- CAMPOS, Antônio J. Franco. Interpretação hermenêutica e exegese do direito tributário. São Paulo: Bushatsky, 1977. CAMPOS, Antônio J. Franco Direito Tributário. São Paulo: J. Bushatsky, 1975.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos da Incidência*. São Paulo: Saraiva, 1998.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. 2ª ed.. SP: Revista dos Tribunais, 1981.
- CARVALHO, P. B. Homenagem a Alfredo Augusto Becker. In: Dejalma de Campos. (Org.). Tributo a Alfredo Augusto Becker. São Paulo: Academia Brasileira de Direito Tributário, 1995.
- CARVALHO, P. B. . Sobre o percurso de construção de sentido: modelo de interpretação do direito tributário. In: André Ramos Tavares; Gilmar Ferreira Mendes; Ives Gandra da Silva Martins. (Org.). Lições de Direito Constitucional em Homenagem ao Jurista Celso Bastos. São Paulo: Saraiva, 2005.
- CARVALHO, P. B.; SOUSA, R. G.; CANTO, G. U. ; JARACH, D.; ATALIBA, G. . Interpretação do Direito Tributário. São Paulo: Saraiva e EDUC, 1975.
- Jarach, Dino. Curso Superior de Derecho Tributário.

5.2.3 Pensamento Sistemático: valores jurídicos (concretização de direitos fundamentais).

- BARROSO, Luís Roberto. Interpretação e Aplicação da Constituição, 6a Edição. São Paulo: Saraiva, 2004.
- CALIENDO, Paulo. Dos três modos de pensar a tributação ou repensar o raciocínio jurídico-tributário. In: ROCHA, Leonel Severo; STRECK, Lenio Luiz. (Org.). Constituição, Sistemas Sociais e Hermenêutica. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005, v. , p. 93-111.
- _____. Da Justiça Fiscal: Conceito e Aplicação. In: Tôres, Heleno Taveira. (Org.). Tratado de Direito Constitucional Tributário - Estudos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Editora Saraiva, 2005, v. , p. 371-405.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. Construindo o Direito Tributário na Constituição. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.
- FREITAS, Juarez. A interpretação sistemática do direito. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.
- GUASTINI, Ricardo. Das fontes às normas. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- TÔRRES, Ricardo Lôbo. Normas de interpretação e integração do Direito Tributário. Rio de Janeiro: Forense, 1991.

Considerações Finais

A presente obra se insere na tentativa de pensar o Direito Tributário no país e as suas profundas implicações para nossa sociedade. Trata-se de uma obra que visa ressaltar e louvar o legado do esforço de centenas de pesquisadores e de juristas da maior importância, dentre os quais se pretendeu destacar: *Ulhoa Canto, Amílcar de Araújo Falcão, Ruy Barbosa Nogueira, Alfredo Augusto Becker, Geraldo Ataliba, Alcides Jorge Costa, Paulo de Barros Carvalho, Ricardo Lôbo Tôres, Sacha Calmon Navarro Coelho, Roque Carraza*, dentre tantos outros.

O exemplo destes autores consolidou a República e as instituições nacionais, visto que a virtude fora da monarquia não é herdada, mas demonstrada a cada dia. A República, diferentemente da Monarquia, encontra a virtude nos seus cidadãos comuns, nos iguais. Não se sucede, trata-se de uma reputação que se conquista. Esses autores adquiriram a "*fé privada*" de seus concidadãos, ou seja, a credibilidade pelos atos e palavras proferidas, algo muito mais difícil de alcançar que a "*fé pública*" de natureza administrativa e estatal. Seus textos imantaram gerações de estudantes e forjaram as bases teóricas da engrenagem financeira de uma das maiores potências econômicas do planeta.

Pretendeu-se demonstrar que a nova reestruturação do Estado e da Sociedade brasileira, após a Constituição de 1988, permitiu o surgimento de um fenômeno novo no Direito Tributário: a convergência de tendências teóricas diversas na busca da concretização da cidadania plena. A redemocratização do país e a busca do desenvolvimento nacional exigiram do Direito Tributário o enfrentamento de uma nova agenda: como financiar o desenvolvimento econômico sustentável? Como financiar e promover os direitos fundamentais individuais e sociais? Como tornar o Estado mais eficiente, transparente e cioso dos direitos fundamentais do contribuinte?

Uma nova agenda se avizinha para o Direito Tributário, exigindo novos instrumentos de análise e o manejo apropriado da impressionante herança deixada por eminentes figuras públicas.

De um lado, a *teoria dos direitos fundamentais do contribuinte* encontra o grande desafio de promover a concretização de sua pauta de promessas. A dificuldade de encontrar recursos para sustentar todos os direitos fundamentais é um dos claros desafios de nosso tempo.

A *teoria da justiça*, por sua vez, é ainda acometida pelas grandes dificuldades de conciliar os direitos individuais e a democracia, bem como em determinar um conteúdo mínimo para o sentido da justiça. Por fim, a *teoria da argumentação* precisa ainda determinar o impacto de novos instrumentos de análise para a sua estruturação, tais como: a teoria dos jogos, a teoria da decisão, a lógica paraconsistente e não-monotônica, entre outros.

Por fim, cabe ressaltar o trabalho inesgotável do *Prof. Ricardo Lôbo Tôrres*, na defesa dos direitos humanos na tributação, e do *Prof. Juarez de Freitas*, na luta pelo direito fundamental à boa administração.

Referências Bibliográficas

Selecionadas

PORTUGUESA

- FAVEIRO, Vitor. Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português: vol. I
- CORRÊA, Francisco Antônio. Elementos de Direito Fiscal, Lisboa, 1913.
- OLIVEIRA, Águedo. O Imposto de Rendimento na Teoria e na Prática, Coimbra, 1923.
- SALAZAR, Oliveira. Direito Fiscal Português. Tomo I: Princípios Gerais.
- SALAZAR, Oliveira. Contribuição Predial e Industrial (lições coligidas por Antônio Batoque), Coimbra, 1923.
- LEITE, João P. Costa (Lumbrales). Lições de Direito Fiscal (coligidas por Manuel Anselmo e Joaquim A. Tomás Morgado), Coimbra, 1930.
- MONTEIRO, Armindo. Introdução ao Estudo do Direito Fiscal, Lisboa, 1951.
- RIBEIRO, J. J. Teixeira. Apontamentos das Lições de Direito Fiscal (ao curso do 3º ano jurídico de 1951-52, coligidos por Mário Bento e Gabriel Arantes), Coimbra, 1951-52.
- SALAZAR, Oliveira. Estudos de Direito Fiscal, Lisboa, 1953.
- DO AMARAL, Alexandre. Direito Fiscal (lições ao curso do 3º ano jurídico de 1959-60), Coimbra, 1959-60.
- GUERREIRO, C. Mouteira. Direito Processual Tributário, Coimbra, 1961.
- CARVALHO, Ruben A. et Pardal, F. Rodrigues. Código de Processos Contribuições e Impostos Anotado, vol. I, Coimbra, 1963.
- JORGE, F. Pessoa. Curso de Direito Fiscal (lições ao curso do 3º ano jurídico de 1963-64), Lisboa, 1963-64.
- DA COSTA, J. M. Cardoso. Curso de Direito Fiscal, Coimbra, 1970.
- P. PITTA E CUNHA, Direito Fiscal, Cadernos de CTF, Lisboa, 1974.
- RIBEIRO, J.J Teixeira. Lições de finanças Públicas. Coimbra, 1977.
- PIRES, Manuel. Direito Fiscal – Apontamentos, Lisboa, 1978-79
- TEIXEIRA, Braz. Princípios de Direito Fiscal, vol. I, Coimbra, 1979.
- FRANCO, L. Souza. Finanças Públicas e Direito Financeiro, vols. I e II, Coimbra, 1980.
- PEREIRA, Amorim. Noções de Direito Fiscal, Porto, 1981.
- CORTE REAL, Pamplona. Curso de Direito Fiscal, vol. I, Lisboa, 1981.
- GOMES, N. Sá. Direito Penal Fiscal, Lisboa, 1983.
- FAVEIRO, Vitor. Introdução ao Estado da Realidade Tributária, Teoria Geral do Direito Fiscal, Coimbra, 1984; vol. II – Estrutura Jurídica do Sistema Fiscal Português. Imposto sobre o Rendimento, Coimbra, 1986.
- SANCHEZ, Saldanha. Princípios do Contencioso Tributário, Lisboa, 1987.
- P. PITTA E CUNHA. A Reforma Fiscal, Lisboa, 1989.
- GOMES, N. Sá. Teoria Geral dos Benefícios Fiscais, Lisboa, 1991.
- BASTOS, Xavier. A Tributação do Consumo e a sua Coordenação Internacional, cadernos de CTF, Lisboa, 1991.
- MARTINEZ, P. Soares. Direito Fiscal, Coimbra, 1993
- BASTOS, Xavier e Outros. A Fiscalidade no Espaço Europeu de 1993, Lisboa, 1993.
- OLIVEIRA, Cimourdain. Lições de Direito Fiscal. Porto, 1993.
- NABAIS, J. Casalta. Contratos Fiscais. Reflexões acerca da sua Administrabilidade, Coimbra, 1994.
- SÁ GOMES, Nuno de. Manual de direito fiscal. Lisboa: Rei dos Livros, 1995.

- CAMPOS, Diego Leite e CAMPOS, Mônica Leite. Direito Tributário. Coimbra, 1996.
- P PITTA E CUNHA. A Fiscalidade dos Anos 90, Lisboa, 1996.
- SANCHEZ, Saldanha. A Quantificação da Obrigação Tributária. Deveres de Cooperação, Autoavaliação e Avaliação Administrativa, cadernos de CTF, Lisboa, 1996.
- ALMEIDA, Aníbal. Estudos de Direito Tributário, Coimbra, 1996.
- MINISTÉRIO DAS FINANÇAS, Relatório da Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal, Lisboa, 1996.
- DOURADO, Ana Paula. A Tributação dos Rendimentos de Capitais: a Harmonização na Comunidade Européia, Cadernos de CTF, Lisboa, 1996.
- GOMES, N. Sá. Lições de Direito Fiscal, vol. I, 1996, e vol. II, 1997, Lisboa.
- ANDRADE, J. C. Vieira. Direito Administrativo e Fiscal (lições do 3º ano do curso de 1996-97), II Parte, Direito Fiscal, Coimbra, 1996-97.
- FERREIRA, R. Fernandes. Gestão, Contabilidade e Fiscalidade, Lisboa, vol. I, 1997
- ALMEIDA, L. Rodrigues. Introdução ao Direito Tributário Português, Coimbra, 1997.
- COSTA, R. Moita. O Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, CEFA, Coimbra, 1997.
- CAMPOS, Diego Leite et Rodrigues, Benjamim S. et Souza, J. Lopes. Lei Geral Tributária Comentada e Anotada. Lisboa, 1998.
- TEIXEIRA, Glênia. O Sistema Fiscal Português. A Tributação do Rendimento, Coimbra, 1998.
- MINISTÉRIO DAS FINANÇAS. Estruturar o Sistema Fiscal do Portugal Desenvolvido, Coimbra, 1998.
- PINHEIRO, Gabriela. A Fiscalidade Direta na União Européia, Porto, 1998.
- SOUZA, Alfredo J. et Paixão, J. Silva. Código de Processo Tributário Cometado e Anotado, 4º ed., Coimbra, 1998.
- NABAIS, J. Casalta. O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Contributo para a compreensão constitucional do fiscal contemporâneo, Coimbra, 1998.
- FERREIRA, R. Fernandes. Gestão, Contabilidade e Fiscalidade, Lisboa, vol. II, 1999.
- MINISTÉRIO DAS FINANÇAS. Projeto de Reforma da Tributação do património. Relatório da Comissão de Reforma da Tributação do Património, Cadernos de CTF, Lisboa, 1999.
- CAMPOS, Diogo Leite e Outros. Problemas Fundamentais do Direito Tributário, Vislis, Lisboa, 1999.
- MINISTÉRIO DAS FINANÇAS. A Fiscalidade do Setor Financeiro Português em Contexto de Internacionalização, Relatório da Comissão da Comissão de Estudos da Tributação das Instituições e Produtos Financeiros, Cadernos da CTF, Lisboa, 1999.
- MINISTÉRIO DAS FINANÇAS. Debate sobre a Reforma Fiscal, Observações ao Relatório Silva Lopes e Jornadas Fiscais, Lisboa, 1999.
- SANTOS, Carlos. Da Questão Fiscal à Reforma da Reforma Fiscal, Lisboa, 1999.
- MATIAS, Vasco Valdez. A Contribuição Autárquica e a Reforma da Tributação do Património, Lisboa, 1999.
- FRANCO, L. Souza et Santos, A. Carlos. Estruturar o Sistema Fiscal de Portugal Desenvolvido: Balanço de uma Legislatura, Ministério das Finanças, 1999.
- LEITÃO, L. M. T. Menezes. Estudos de Direito Fiscal, Coimbra, 1999.
- SANCHEZ, Saldanha. Estudos de Direito Contabilístico e Fiscal, Coimbra, 2000.
- VASQUES, Sérgio. Eça e os Impostos, Almedina, 2000.
- CAMPOS, Diego Leite e CAMPOS, Mônica Leite. Direito Tributário, 2º ed., Coimbra, 2000.
- MINISTÉRIO DAS FINANÇAS. Finanças Públicas. Relatório de Atividades de Julho de 2001 a Março de 2002, Lisboa, 2002.
- FAVEIRO, Vitor. O Estatuto do contribuinte. A Pessoa do Contribuinte no Estado Social de Direito, Coimbra Editora, Coimbra, 2002.

- MARTINS, Antônio. A Fiscalidade e o Sistema Económico, Coimbra, 2002.
- SANCHEZ, Saldanha. Manual de Direito Fiscal, 2º ed., Coimbra, 2002.
- CAMPOS, Diego Leite et Rodrigues, Benjamim S. et Souza, J. Lopes. Lei Geral Tributária Comentada e Anotada, 3º ed., Lisboa, 2003.
- SANTOS, J. Albano. Teoria Fiscal, ICSP, Universidade Técnica de Lisboa, 2003.
- NABAIS, J. Casalta. Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal, Coimbra, 2005.
- FREITAS, M. H. Fiscalidade, Coimbra, 2005.
- BRANCO, Vasco António Branco. A responsabilidade civil da Administração Fiscal – emergente da obrigação de imposto, (Dissertação de Doutoramento) VISLIS Editores, Lisboa, 2007.
- VASQUES, Sérgio. Regime das Taxas Locais: Introdução e Comentário, Almedina, 2008.
- VASQUES, Sérgio. O Princípio da Equivalência como Critério de Igualdade Tributária, Almedina, 2008.

ANGOLANA, MOÇAMBICANA E OUTROS PAÍSES DE LÍNGUA PORTUGUESA

- GUIMARÃES, Vasco. Manual do Direito Fiscal Moçambicano, Maputo, 1993.
- VASQUES, Sérgio. Justiça e Praticabilidade na Evolução dos Sistemas Fiscais Africanos, Cadernos Africanos de Direito, nº1, 1996.
- VASQUES, Sérgio. A Reforma Fiscal em Moçambique: Curso e Contradições, CTF, nº392, 1998.
- VASQUES, Sérgio. Convergindo para o Zero: A Competição Fiscal na África Sub-Sahariana, in Sérgio Vasques (coord.), As Reformas Fiscais Africanas, 1998.
- VASQUES, Sérgio et GAMITO, Conceição. Legislação Fiscal de Moçambique. Fim de Século, 2000.
- ASSOCIAÇÃO FISCAL ANGOLANA, África. Reformas Fiscais e Desenvolvimento, Luanda, 2001.
- CRUZ, Rui. Estudos Fiscais, Luanda, 2001.
- IBRAIMO, IBRAIMO. O Direito e a Fiscalidade, Maputo, 2002.
- ASSOCIAÇÃO FISCAL ANGOLANA. Tributação dos Serviços Petrolíferos e Finanças Locais, Luanda, 2004.
- VASQUES, Sérgio. Legislação Económica de Moçambique, Almedina, 2004.
- VASQUES, Sérgio. A Introdução do IVA em Cabo Verde, in Estudos Jurídicos e Económicos em Homenagem ao Prof. Doutor António de Sousa Franco, vol.III, 2006.

ESPAÑHOLA E LATINO-AMERICANA

- GIULIANI FONROUGE, C. M. Direito financeiro: uma nova disciplina jurídica. Revista Forense, Rio de Janeiro: Forense, p. 61-70, 1941.
- BIELSA, Rafael. Estudios de derecho público – Derecho fiscal. Buenos Aires: Depalma, 1951.
- JARACH, Dino. Curso superior de derecho tributário. Buenos Aires; Cima: 1957.
- BUJANDA, Sainz. Hacienda y Derecho, vols, I e II, 1962, III, 1963, IV, 1966, V, 1967, e VI, 1973, Madrid.
- AMORÓS, Narciso. Derecho Tributário, Madrid, 1963.
- BASSAS, J. J. perules. Manual de Derecho Fiscal, (Parte General), Barcelona, 1964.

- Ayala, Perez et José Luis, Conde de Cedillo. Derecho Tributário. Madrid: Derecho Financiero, 1968.
- FONROUGE, G. Derecho Financiero, vols. I e II, Buenos Aires, 1970.
- JARACH, Dino. El Hecho Imponible, Buenos Aires, 1971.
- ARDANT, Gabriel. Historie de l'Impôt: du XVIII au XXI siècle. Paris: Fayard, 1972.
- Ferreiro Lapatza, José Juan. Curso de derecho financiero español. Madrid: Marcial Pons, 1975.
- VILLEGAS, Héctor. Curso de Derecho Tributário, Buenos Aires, 1980.
- García-quintana, C. A. Sistema Tributário Español e Comparado. Madrid, 1981.
- PALAO TABOADA, Carlos. La enseñanza del derecho financiero y tributário. Civitas Revista Española de Derecho Financiero, Madrid: Civitas, n. 40, p. 493-504, oct.-dic. 1983.
- Lapatza, J. J. Ferreiro et Queralt, J. Martín et Hernandez, F. Clavijo et Royo, F. Perez et Lopez, M. Tejerico. Curso de Derecho Tributário. Parte Especial. Sistema Tributário: Los Tributos em particular. Madrid, 1984.
- LAFUENTE, A Martínez. Derecho Tributário. Estudios sobre la Jurisprudencia Tributaria, Madrid, 1985.
- BUJANDA, Sainz. Lecciones de Derecho Financiero, Madrid, 1987.
- LAPATZA, J. J. Ferreiro. Curso de Derecho Financiero Español, Madrid, 1987.
- FALCON, R. Y Tella, Introducción al Derecho Financiero y Tributário de las Comunidades Europeas, Madrid, 1988.
- Ayala, Concha. p. Temas de Derecho Financiero. Madrid, 1988.
- QUERALT, Martín et Serrano, Lozano et Ollero, Casado et Lopez, Tejerico. Curso de Derecho Financiero y Tributário, Madrid, 1989.
- OLLERO, Casado et Falcón y Tella et Serrano, Lozano et Acosta, Simón. Cuestiones Tributarias Praticas. Madrid, 1989.
- AYALA, Perez et Gonzales, Eusebio. Curso de Derecho Tributário, vol. I e II, 2° ed., Madrid, 1989.
- LASARTE, Javier et Ramirez, salvador et Aguallo, angel, Jurisprudência del Tribunal Constitucional en Matéria Financiera y Tributaria (1981-1989), Madrid, 1990.
- SERRANO, C. Lozano. Consecuencias de la Jurisprudência Constitucional sobre el Derecho Financiero y Tributário, Madrid, 1990.
- SPISSO, R. R., Derecho Constitucional Tributário, Buenos Aires, 1991.
- FERREIRO LAPATZA. Norma jurídica y seguridad jurídica. RDT, São Paulo: RT, n. 61, p. 7-16, 1993.
- Añoveros, J. Garcia e Outros. Manual del Sistema Tributário Español. Madrid, 1993.
- GONZALES, L. M. Alonso. Jurisprudência Constitucional Tributaria, Madrid, 1993.
- ESAPADAFOR, Carlos M. Fiscalidad Intenacional y Territorialidad del Tributo, Madrid, 1995.
- FERREIRO LAPATZA, José Juan. Curso de derecho financiero español. 18. ed. Madrid: Marcial Pons, 1996.
- VALDÉS COSTA, Ramón. Instituciones de derecho tributário. Buenos Aires: Depalma, 1996.
- SERRANO, L. Sánchez. Tratado de Derecho Financiero y Tributário Constitucional, vol. I, Madrid, 1997.
- GONZÁLES GARCIA, Eusebio. La interpretación de las normas tributarias. Pamplona: Aranzadi, 1997.
- ROSEMBUJ, Tulio. Fiscalidad Internacional, Marcial Pons, Madrid, 1998

- FALCÓN Y TELLA. Un principio fundamental del derecho tributario: la reserva de ley. *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*. Madrid: Civitas, n. 104, p. 707-21, oct.-dic. 1999.
- GARCIA DE LA MORA, Leonardo. La enseñanza del Derecho Financiero y Tributario: pasado, presente y futuro. *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*. Madrid: Civitas, n. 104, p. 735-803, oct.-dic. 1999.
- FERREIRO LAPATZA, El estatuto del contribuyente y las facultades normativas de la administración (derecho tributario y orden democrático). *Revista de Direito Tributário, São Paulo: Malheiros*, n. 76, 1999.
- GONZALES, Eusebio et Lejeune, Ernesto. *Derecho Tributario*, vols. I e II, 2° ed., Salamanca, 2000.
- GARCÍA NOVOA, César. El principio de seguridad jurídica em matéria tributaria. Madrid: Marcial Pons, 2000.
- PEREZ DE AYALA. Montesquieu y el derecho tributario moderno. Dykinson, 2001.
- PEREZ ROYO, Fernando. *Derecho financiero y tributario*. 11. ed. Madrid: Civitas, 2001.
- CASÁS, José Osvaldo . *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente – A partir del principio de reserva de ley tributaria*. Buenos Aires: Ad-Hoc, 2002.
- PÉREZ DE AYALA, José Luis. *La doctrina moral de Santo Tomás sobre los impuestos y las obligaciones de pagarlos – Valoración y significado desde una perspectiva social*. Madrid: Universidad San pablo – CEU, 2002.
- BRAVO CUCCI, Jorge. *Fundamentos de Derecho Tributario*. Lima: Palestra Editores, 2003.
- ORTEGA, R. Calvo. *Curso de Derecho Financiero – I Derecho Tributario Parte General*, 8° ed., Madrid, 2004.
- ROYO, F. Perez. *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 14° ed., Madrid, 2004.
- ALTAMIRANO, Alejandro. *Estudios sobre fiscalidad internacional y comunitaria*. Madrid: Colex, 2005.

FRANCESA E BELGA

- TROTABAS, L. *Les finances publiques et les impôts de la France*. Paris, A. Colin, 1937.
- JEZE, Gaston. O fato gerador do imposto (contribuição á teoria do crédito de imposto). *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro: FGV, vol. 2, p. 50-63, jul. 1945.
- JEZE, Gaston. Natureza e regime jurídico do crédito fiscal. *Revista de direito administrativo*, Rio de Janeiro: FGV, vol. III, Fasc. 1, p. 59-68, jan. 1946.
- GÈNY, François. O particularismo do direito fiscal. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro: FGV, n. 20, p. 6-31, abr.-jun. 1950.
- LAURE, M. *Traité de Politique Fiscale*, Paris, 1957.
- GAUDEMET, P. et Molinier. *J. Finances Publiques. Tomo II – Fiscalité*, Paris, 1969.
- TROTABAS, L. et Cotteret, J. L. *Droit Fiscal*. Paris : Dalloz, 1969.
- COZIAN, M. *Précis de Fiscalité dès Entreprises*. Paris: Librairies techniques, 1970.
- TIXIER, G. *Droit Fiscal International*, Paris, 1974. BELTRAME, P. *Les systèmes fiscaux*. Paris : Presses universitaires de France, 1975.
- BELTRAME, P. *Os Sistemas Fiscais*, Coimbra, 1976.
- GEST, G. et Tixier, G. *Manuel de Droit Fiscal*. Paris : Librairie générale de droit et de jurisprudence, 1976.
- MARTINEZ, J. C. *Le Statut du Contribuable*, vol.I, Paris, 1980.
- CARTOU, L. *Droit Fiscal International et Européen*. Paris: Dalloz, 1981.
- LAURE, M. *Les Grands Principes de la Fiscalité dès Entreprises*. Paris: Librairies techniques, 1983.

- MEHL, L. Science et Technique Fiscales, Paris, 1984.
- GEST, G. Droit Fiscal International. Paris: Presses universitaires de France, 1985.
- MARTINEZ, J. C. et nalta, P. Dr. Droit Fiscal Comtemporain, Paris, 1986.
- BIENVENU, J. J. Droit Fiscal, Paris, 1987.
- BERLIN, D. Droit Fiscal Communautaire, Paris, 1988.
- PHILIP L. Droit Fiscal Constitutionnel, Paris, 1990.
- GORÉ, F. et Jadaud, B. Droit Fiscal dès Affaires, paris, 1992.
- LAURÉ, M. Science Fiscale, Paris, 1993.
- ANDERSON, R. et Malherbe, J. (dir.). Protection des Droits Fondamentaux du Contribuable, Bruxelles, 1993.
- DR. MALTA, P. Droit Fiscal Européen Comparé, Paris, 1995.
- J. – B. GEFFROY, Grands Problèmes Fiscaux Comtemporains, Paris, 1993, G. ORSONI, L'Interventionisme Fiscal, Paris, 1995.
- BELTRAME, P. et Mehl L. Techniques, Politiques et Institutions Fiscales Comparées, 2° ed., Paris, 1997.
- SERLOOTEN, P. Droit Fiscal des Affaires, Paris, 1997.
- COMMUNIER, Jean-Michel. Droit Fiscal Communautaire, Bruxelles, 2001.

ITALIANA

- TESORO, G. Príncipe di Diritto Tributário, Bari, 1934.
- GIANNINI, D. Istituzioni di Diritto Tributário, Milano, 1938.
- VANONI, Ezio. Il problema della codificazione tributaria. Rivista di Diritto Finanziario e scienza delle finanze, Milano: Giuffré, I, p. 448, 1938.
- GIANNINI, A. D. Intorno alla c.d. autonomia del diritto tributário. Riv. It. Dir. fin., p. 64-65, 1940.
- RASTELLO, L. Diritto Tributário. Principi Generali. Padova, 1955.
- GRIZIOTTI. Studi di Scienza delle finanze e di Diritto Finanziario. Milano: Giuffré, 1956.
- GRIZIOTTI, Benedetto. Primi elementi di scienza delle finanze. Mllano: Giuffré, 1962.
- BERLIRI, Principi di Diritto Tributário, vols. I e II, 1952 e 1957, e vol. III, 1° ed., 1965, Milano.
- ALESSI, R. et Stamatii, G. Istituzioni di Diritto Tributário, Torino, 1965.
- BERLIRI. Corso Istituzionale di Diritto Tributário. vol. I, 1965, vol. II, 1978, e vol. III, tomo I, 1987, Milano.
- MICHELLI, G. A. Corso di Diritto Tributário, Torino, 1974.
- MOSCHETTI, Francesco. Il principio della capacita contributiva. Padova: Cedam, 1974.
- RASTELLO, L. Diritto Tributário. Principi Generali. Padova, 1980.
- RASTELLO, L. Fisco e Costituzione, I (1957-1983), 1984, e II (1984-1992), 1993, Milano.
- PISTONI, E. Lezioni di Diritto Tributário. (I- L' Ordinamento Tributário), Padova, 1986.
- DE MITA, E. Appunti di Diritto Tributário. I – L'Imposta come Istituto Giuridico. I Principi Costituzionale in Matéria Tributaria, Milano, 1987.
- ANTONINI, Euclide. L'utilità della teoria del diritto tributário ed il suo insegnamento – Riflessioni. Rivista di diritto Finanziario e Scienza delle finanze. Milano: Giuffré, vol. XLVII, ano XLVII, Parte I, p. 201-208, 1988.
- GAFFURI, G. Lezioni di Diritto Tributário, Padova, 1989.
- BERLIRI. Scritti Scelti di Diritto Tributário, Milano, 1990.
- GIULIANI, G. Diritto Tributario. Milano, 1990.
- MARONGIU, GIANNI. I Fondamenti Costituzionali dell'Imposizione Tributaria. Profili Storici e Guiridici. Torino, 1991.
- RUSSO, Pasquale. Lezione di diritto tributário. Cedam: Padova, 1992.

- FANTOZZI. Diritto tributario, Torino: Utet, 1992.
- RUSSO, P. Lezioni di Diritto Tributario. Parte Generale, vol. I, Milano, 1992.
- FANTOZZI et LUPI, R. Le Società per Azioni nella Disciplina Tributaria, Torino, 1993 (parte I de Tomo 9 – Profili Tributari e Profili Concorsuali) do Trattado delle Società per Azioni, dirigido por G. E. Colombo e G. B. Portale).
- PISTONE, Antonio. La giuridificazione tributaria in rapporto agli altri rami del diritto. Padova: Cedam, 1994.
- AMATUCCI (DIR.), Trattado de Diritto Tributario, 4 vols., Padova, 1994.
- FANTOZZI, Diritto Tributario, Torino, 1994.
- VANONI, Ezio. Principio de seguridad jurídica en la creación y aplicación del tributo – El contenido de la seguridad jurídica. RDT, São Paulo: RT, n. 66, p. 7-16, 1995.
- LUPI, Raffaello. Lezione di diritto tributario – Parte generale. 5. ed. Milano: Giuffré, 1998.
- UCKMAR, V. (Coord.). Corso di Diritto Tributario Internazionale, 2 vols. (constituindo o 2° vol. Um apêndice, em que se estuda o regime fiscal, em diversos países, dos dividendos, juros, royalties e mais-valias pagos a não residentes), Padova, 1999.
- UCKMAR, Víctor. Principi comuni die diritto costituzionale tributario. Padova: Cedam, 1999.
- UCKMAR, Victor. Princípios comuns de direito constitucional tributario. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.
- FANTOZZI. Augusto. Corso di diritto tributario. Torino: Utet, 2003.
- LA ROSA, Salvatore. A Principi di Diritto Tributario, Torino, 2004.

ALEMÃ, AUSTRIACO E SUÍÇA

- MYRBACH – RHEINFELD, F. VON . Précis de Droit Fiscal, Paris, 1910.
- BÜHLER, Ottmar. Steuerrecht. Wiesbaden: Th. Gabler, 1953.
- BLUMENSTEIN, E. Sistema di Diritto delle Imposte, Milano, 1954.
- HENSEL, Albert. Diritto tributario. Milano: Giuffré, 1956.
- SCHMÖLDERS, Güinter. Teoria general del impuesto. Madrid, 1962.
- HALLER, H. Die steuern. Tübingen, 1964.
- SCHMÖLDERS, Güinter. Problemas de psicologia financiera. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1965.
- PAULIK, H. Lehrbuch des allgemeinen Steuerrechts. Köln, Berlin, Bonn, München, 1971.
- NEUMARK. F. Princípios de la Imposición, Madrid, 1974.
- HOEHN, E. Steuerrecht, 7° ed., Bern, Stuttgart, Wien, 1975.
- ISENSEE, Josef. Die Typisierung Verwaltung. Berlin: Duncke & Humblot, 1976.
- V. KLUGE. Das deutsche Internationale Steuerrecht der Bundesrepublik. München, 1976.
- TIPKE, K. et KRUSE, H. W. Abgabenordnung. Finanzgerichtsordnung (Kommentar zur AO 1977 und FGO), 3 vols., Berlin [West]: O. Schmidt, 1977.
- KRUSE, H. W. Derecho Tributario, Parte General, Madrid, 1978.
- KRUSE, Heinrich Wilhelm. Derecho tributario – Parte general. 3. ed. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1978.
- KOCH, K. Abgabenordnung. AO 1977, Köln, Berlin, Bonn, München, 1979.
- Weber-Faz, Rudolf. Grundzüge des allgemeinen Steuerrechts der Bundesrepublik Deutschland. Tübingen: Mohr, 1979.
- WALZ, W. Rainer. Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung. Heidelberg: R. v. Decker's, 1980.
- NAWIASKY, Hans. Cuestiones fundamentales de derecho tributario. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1982.

- LIPROSS, O.-G. Allgemeines Steuerrecht. Münster: Alpmann und Schmidt, 1983.
- FLUME, Werner. Steuerwesen und Rechtsordnung. Köln: O. Schmidt, 1986.
- HENSEL, Albert. Steuerrecht. Berlin: Neue Wirtschafts-Briefe, 1986.
- FLUME, W. Gesammelte Schriften, vol. II (Parte E, dedicada ao direito fiscal, p. 265-780), Köln, 1988.
- LANG, J. Die Bemessungsgrunlagen der Einkommensteuer, Köln, 1988.
- ARNDT, H.-W. Grundzüge des Allgemeines Steuerrechts, München, 1988.
- BIRK, D. Steuerrecht. I – Allgemeines Steuerrechts, München, 1988.
- DORALT, W. et Ruppe, H. G. Grundriss des österreichischen Steuerrechts, vol I, 5° ed., 1994, e vol. II, 2° ed., 1988, Manz, Wien, Orac.
- FRIAUF, H. (Ed.). Steuerrecht und Verfassungsrecht, Köln, 1989.
- TIPKE, K. et Lang, J. Steuerrecht. Köln, 1989.
- HOEHN, E. et vallender, A. (Eds.). Steuerrecht in Rechtsstaat, Bern, Stuttgart, 1990.
- KRUSE, H. W. Lehrbuch des Steuerrechts, vol. I, München, 1991.
- Vogel, K. Der Offene Finanz – und Steuerstaat, Heidelberg, 1991.
- KIRCHHOF, F. Grundriss des Abgabenrechts. Steuern – Gebühren – Beiträge, 1991.
- MÖSSNER *et alii*. Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 2° ed., Köln, 1992.
- BLUMENSTEIN, E. et Locher. P. System des Steuerrechts, Zurich, 1992.
- TIPKE, K. Die Steuerrechtssordnung, 3 vols., Köln, 1993.
- BAYER, H.-W. Steuerlehre. Steuerverfassung – Steuergesetz – Steuergericht, Berlin, New York, 1997.
- SCHUSTER, Carla. Ordenanza tributaria alemana. Madrid: Colex, 2001.

BRITÂNICA E ESTADUNIDENSE

- SELIGMAN, Erwin R. A. L'Impôt Progressif em Théorie et Pratique, paris, 1909.
- _ Essais sur l'Impôt, tomos I e II, Paris, 1914.
- KAY, J. A. et King, M. A. The British Tax System. Oxford, New York, 1978.
- BRENNEN *et* BUCHAN, The Power to Tax. Analytical Foundations os a Fiscal Constitution, Cambrige U.P., 1980.
- PASQUARIELO, Ronald D. Tax Justice, Social and Moral Aspects of American Tax Policy, Lanham, New York, London, 1985.
- FREELANDS, J. et Lind, S.A. et Stephens, R.A. Cases and Materials on Fundamentals of Federal Income Taxation. Westbury: New York, 1985.
- STEINMO, Sven. Taxation na Democracy. Swedish, British and american Approaches to Financing the Modern State, Yale UP, New Haven na London, 1993.
- TANZI, Vito. Taxation in an Integrating World, The Broockings Institution, Washington, D. C., 1995.
- MORSE, Geoffrey *et* Willians, David, Davies: Principles of Tax Law. London, 1996.
- ADAMS, Charles. For Good and Evil. The Impact of taxes on the Course of Civilization, 2° ed., Madison Boocks, Lanham. New York. Oxford, 1999.
- HOLMES, Stephen *et* Sunstein, CASS R. The Cost of Rights. Why Liberty Depends on Taxes, New York, London, 2000.
- GRAETZ, Michael J. *et* Schenk, Deborah H. Federal Income Taxation.
- MURPHY, Liam *et* Nagel, Tomas. The Myth of Ownwrship. Taxes and Justice, Oxford University Press, 2002.

