

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DO PARANÁ  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO  
MESTRADO EM DIREITO**

**NATÁLIA BRASIL DIB**

**A TRIBUTAÇÃO À LUZ DA TEORIA DO BEM JURÍDICO: ANÁLISE DE  
SUAS DIMENSÕES E FUNÇÕES JUNTO AO DESENVOLVIMENTO**

**CURITIBA  
2015**

**NATÁLIA BRASIL DIB**

**A TRIBUTAÇÃO À LUZ DA TEORIA DO BEM JURÍDICO: ANÁLISE DE  
SUAS DIMENSÕES E FUNÇÕES JUNTO AO DESENVOLVIMENTO**

Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica do Paraná - PUCPR como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito Econômico e Socioambiental.

Orientador: Prof. Dr. André Parmo Folloni

Área de Concentração: Direito Econômico e Desenvolvimento

Linha de Pesquisa: Estado, Economia e Desenvolvimento

**CURITIBA  
2015**

Dados da Catalogação na Publicação  
Pontifícia Universidade Católica do Paraná  
Sistema Integrado de Bibliotecas – SIBI/PUCPR  
Biblioteca Central

D543t  
2015 Dib, Natália Brasil  
A tributação à luz da teoria do bem jurídico: análise de suas dimensões e funções junto ao desenvolvimento / Natália Brasil Dib; orientador, André Parmo Folloni. – 2015  
120 f. ; 30 cm

Dissertação (mestrado) – Pontifícia Universidade Católica do Paraná, Curitiba, 2015.  
Inclui bibliografias

1. Direito tributário. 2. Impostos - Arrecadação. 3. Direitos fundamentais. 4. Bem jurídico. 5. Brasil. Constituição (1988). I. Folloni, André Parmo. II. Pontifícia Universidade Católica do Paraná. Programa de Pós-Graduação em Direito. III. Título.

Doris 3. ed. – 341.39

**NATÁLIA BRASIL DIB**

**A TRIBUTAÇÃO À LUZ DA TEORIA DO BEM JURÍDICO: ANÁLISE DE  
SUAS DIMENSÕES E FUNÇÕES JUNTO AO DESENVOLVIMENTO**

Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica do Paraná - PUCPR como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito Econômico e Socioambiental.

**COMISSÃO EXAMINADORA**

---

Prof. Dr. André Parmo Folloni (orientador)  
Pontifícia Universidade Católica do Paraná.

---

Prof. Dr. Humberto Bergmann Ávila  
Universidade de São Paulo.

---

Prof. Dr. Rodrigo Sanchez Rios  
Pontifícia Universidade Católica do Paraná.

---

Prof. Dr. Victor Meyer Jr.  
Pontifícia Universidade Católica do Paraná.

Curitiba, 20 de outubro de 2015.

Parafreseando Quintana (Caderno H):

[...] “Para minha família, com toda a minha dedicação”.

## AGRADECIMENTOS

Tal como na premissa deste trabalho, creio na construção conjunta do conhecimento, como fruto das interações da vida. Atribuir de forma individual a elaboração desta dissertação seria não corresponder ao real. Inúmeros são os agradecimentos a serem efetuados. Contudo por imposição dos limites da linguagem e, neste caso, do papel, reduzo nas seguintes pessoas:

Primeiramente, ao meu orientador, Prof. Dr. André Parmo Folloni, que, sempre atento ao caminho trilhado, permitiu o desenvolvimento de uma mente livre. Afinal, “o mestre não aprisiona, liberta”. Meu olhar acerca do direito nunca mais foi o mesmo após suas lições.

Ao Prof. Dr. Humberto Ávila, que me honra imensamente na composição da banca avaliadora deste trabalho. Seus ensinamentos sobre o direito me guiam desde a graduação.

Aos Profs. Drs. Rodrigo Sanchez Rios e Victor Meyer Jr., pela lisonjeira participação na banca examinadora e pelas valiosas contribuições. Ao primeiro pelos imensuráveis ensinamentos sobre Direito Penal Econômico, que foram, e ainda são, inspiração da minha paixão pela matéria. Ao segundo, por ter me apresentado um mundo novo, inserindo-me, gentilmente, nas raízes da economia e da administração, com suas inestimáveis aulas.

Agradeço, também, ao Prof. Dr. Fábio André Guaragni, pelas valiosas lições sobre bem jurídico penal e pela, mesmo que não sabida, contribuição à pesquisadora que sou, com seus preciosos ensinamentos desde o primeiro ano da graduação em direito.

Sou grata, ainda, ao Prof. Dr. James Marins pela oportunidade única junto ao Instituto Brasileiro de Procedimento e Processo Tributário. Além, é claro, das inestimáveis lições, de direito e de vida, durante as várias conversas sobre os temas pesquisados.

Meu obrigada, também, às queridas secretárias do Programa de Pós-Graduação em Direito da PUCPR. Eva e Daiane, vocês tornam nossa rotina mais agradável e o ambiente do PPGD mais acolhedor. E a CAPES pela bolsa concedida.

Agradeço, ainda, aos verdadeiros amigos que fiz durante esses dois anos. Vocês tornaram mais alegres os meus dias e menos pesado o trabalho.

Por fim, mas nem por isso menos importante, sou grata à família e aos amigos de vida. Vocês acreditaram no meu sonho e foram essenciais! Fazem de mim uma pessoa melhor a cada dia. Este trabalho é, também, de vocês! Afinal, o todo é, sem dúvida, maior que a soma das partes.

“O mais difícil, mesmo, é a arte de desler.”

Mario Quintana

## RESUMO

Este trabalho examina a tributação à luz da teoria do bem jurídico. Partindo da concepção de que a tributação merece novo olhar, com a promulgação da Constituição de 1988, crê-se na necessária adaptação do estudo do direito tributário. Isso implica, dentre outros temas, na análise da noção dos bens jurídicos tributários tutelados. A ciência do direito tributário, historicamente, viu-se pautada em premissas epistemológicas reducionistas. Baseada no positivismo kelseniano, manteve o objeto de estudo isolado de questões valorativas, bem como de outras ciências. Acreditava-se no necessário fechamento e autonomia do sistema. Tal perspectiva encontra raízes nas premissas epistemológicas da ciência moderna, que se pautava na necessária separação para análise e isolamento do objeto. Contudo, a crise do paradigma reducionista pôs em xeque a forma de fazer ciência da razão moderna. Partindo da física, constatou-se que o contexto e a interação entre as partes e o todo dos sistemas definiam propriedades específicas, que não se manifestavam nas análises isoladas – o todo é maior que a soma de suas partes. A superação desse reducionismo inaugurou novas discussões epistemológicas, originando a ciência da complexidade. Esse fenômeno se refletiu não só nas ciências naturais, mas, também, nas ciências sociais e humanas, dentre elas a ciência do direito. O positivismo de matiz kelseniana tinha bases no método newton-cartesiano, de modo que sua superação levou ao questionamento da forma de estudar o direito. Por consequência, a doutrina do direito tributário, fortemente influenciada pelas ideias de Kelsen, também merece reanálise. Aliado a isso, o contexto de estudo da tributação se alterou. O Estado brasileiro, pautado numa tríade de direitos, deveres e objetivos fundamentais, atribui novas funções à tributação. A promoção do desenvolvimento, nesse contexto, exige mais do que a mera arrecadação para sustento da máquina estatal. Expandem-se os contornos do tributo, de modo que novas interações fazem emergir novas perspectivas da tributação. Isso implica em reconhecer bens jurídicos tutelados pelas relações tributárias que, no contexto plural inaugurado pela Constituição de 1988, apresentam dupla dimensão. Uma individual, característica da relação entre contribuinte e Estado, na medida do tributo instituído e cobrado; e outra coletiva, na medida da função atribuída à arrecadação tributária, em especial na promoção dos direitos fundamentais. Ambas as perspectivas se estabelecem como relevantes para o alcance dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, dentre eles o desenvolvimento nacional. A partir das premissas apontadas, esta pesquisa examinou o instituto do bem jurídico tributário, baseando-se em estudo interdisciplinar com a doutrina penal. Propôs-se uma definição para bem jurídico tributário, destacando suas duas dimensões, bem como sugerindo aplicação da teoria abordada.

**Palavras-chave:** Tributação. Complexidade. Desenvolvimento. Bem jurídico tributário.

## ABSTRACT

This work examines taxation in the light of the legal goods theory. Starting from idea that taxation has gained new dimensions with the Constitution of 1988, it is believed that the study of tax law needs to be adapted, which implies analysis of legal goods. The science of tax law, historically, was guided by reductionist assumptions. Based on positivism, kept isolated the object of study of evaluative issues. It was believed in need to close system and its autonomy. This perspective is rooted in the epistemological assumptions of modern science. It was based on specific method. However, the crisis of modern science put into question reductionist paradigm of modern reason. Initially by Physics, it was found that the context and interaction between parties and all of systems defined specific properties, which were not manifested in isolated analysis - the whole is greater than the sum of its parts. The overcoming of reductionism inaugurates new epistemological discussions, resulting in the science of complexity. This phenomenon is reflected not only into natural sciences, but also into social and human sciences, among them legal system. The positivism had bases in Newton-Cartesian method, which overcoming led to questioning of the way to doing science of law. Consequently, the doctrine of tax law, strongly influenced by the ideas of Kelsen, also deserves reanalysis. Allied to this, the context taxation has changed. The Brazilian state based on rights, duties and fundamental goals assigns new functions to taxation. Promoting development in this context requires more than just to keep state machine by taxation. It's necessary to expand taxes contours and analyze its new interactions. This entails recognizing legal goods protected by tax relations, due to plural context inaugurated by Constitution. These legal goods have two dimensions. An individual characteristic of relationship between taxpayers and state, as far as set up and charged taxes; and a collective one, represented by the function assigned to tax collection, particularly promotion of fundamental rights. Both perspectives are established as relevant to the scope of fundamental goals of the Federative Republic of Brazil, including national development. Based on the identified premises, this research examined the institute of tax legal goods by an interdisciplinary study of the criminal doctrine, in order to propose a definition of tax legal good, in its two dimensions, proposing also application of theory addressed.

**Keywords:** Taxation. Complexity. Development. Tax legal goods.

## SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	11
1 TRIBUTAÇÃO E COMPLEXIDADE. ....	18
1.1 Superação do reducionismo .....	18
1.2 Sistemas complexos .....	25
1.3 Direito tributário e suas fronteiras .....	34
2 FUNÇÃO NO DIREITO E BEM JURÍDICO.....	45
2.1 Direitos, interesses e bens jurídicos. ....	46
2.2 Noção de bem jurídico .....	50
2.3 Bem jurídico e função promocional do direito .....	59
3 TRIBUTAÇÃO E BEM JURÍDICO .....	69
3.1 Bem jurídico tributário.....	70
3.2 Bem jurídico individual e a tributação.....	82
3.3 Bem jurídico coletivo e a tributação .....	98
CONCLUSÃO.....	113
REFERÊNCIAS .....	120

## INTRODUÇÃO.

As fronteiras do estudo do direito tributário precisam ser ampliadas. A tributação enquanto fenômeno de estudo ganha protagonismo. A complexidade das relações sociais e a multifuncionalidade atribuída ao Estado e à sociedade exigem novo olhar do estudioso do direito tributário.

A Ilustração, emergente num momento pós-revolução francesa, inaugurou o Estado de Direito, estabelecendo limites à ingerência estatal. Enaltece-se a liberdade, de modo a se firmar direitos e garantias individuais perante o Estado – os chamados direitos civis e econômicos. Passados dois séculos daquele momento histórico, a tutela de direitos ampliou-se, instaurando-se o Estado Democrático de Direito, em que as funções do Estado estabeleceram-se para além da mera tutela de direitos individuais. Avança-se para o campo dos chamados direitos sociais e direitos coletivos<sup>1</sup>.

A máxima expressão do Estado Democrático de Direito no Brasil se dá com a promulgação da Constituição de 1988. A partir de uma tríade de direitos, deveres e objetivos fundamentais, emergem várias funções estatais antes não reconhecidas. A ideia do Estado mínimo transmuda-se, de forma que, além da exigência de limites negativos, ao Estado cabem, também, limites positivos, impondo sua atuação na promoção e tutela de direitos individuais, sociais e coletivos<sup>2</sup>. Nessa perspectiva, a tributação como meio econômico de promoção do bem-estar social e do desenvolvimento nacional passa a adquirir novos contornos<sup>3</sup>.

A ampliação da função estatal atinge, no contexto brasileiro, o direito tributário e, por consequência, seu estudo. A tributação – que por décadas esteve vinculada apenas aos direitos individuais de propriedade, à relação obrigacional tributária – passa a ser protagonista de novo Estado.

---

<sup>1</sup>FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. Notas sobre contribuições sociais e solidariedade no contexto do Estado Democrático de Direito. **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 208. BOBBIO, Norberto. **A era dos direitos**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004, p. 83.

<sup>2</sup>BOBBIO, Norberto. **Da estrutura à função**: novos estudos de teoria do direito. Barueri-SP: Manole, 2007, p. 13.

<sup>3</sup>GRECO, Marco Aurélio. Do poder à função tributária. *In*: FERRAZ, Roberto. **Princípios e limites da tributação**. v. 2: os princípios da ordem econômica e a tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 174.

A proposta instrumental dada à tributação, como base financeira estatal para cumprimento dos objetivos fundamentais da República<sup>4</sup>, leva à imprescindível discussão acerca dos bens jurídicos tutelados pelas normas tributárias que, nesse contexto, apresentam dupla dimensão. Uma decorrente da relação individual, estabelecida na cobrança de tributos. Outra decorrente da relação coletiva, derivada da cidadania, que a seu tempo faz nascer a obrigação estatal de promoção de direitos fundamentais. Ambas, demonstrando-se necessárias ao alcance dos objetivos fundamentais, dentre os quais o desenvolvimento nacional.

O objetivo deste trabalho é examinar essa perspectiva da tributação. Vale dizer, a tributação com funções instrumentais de promoção do desenvolvimento nacional e representativa de multiplicidade de valores sociais. Expressos em bens jurídicos de titularidade individual (uma vez que deve ser resguardado o patrimônio e a liberdade do contribuinte) e coletiva (à medida que sua arrecadação é destinada à coletividade).

Questões atinentes aos conflitos entre bens jurídicos individuais e coletivos carecem de atenção da ciência do direito tributário. Nesse sentido, algumas indagações podem ter sua resposta auxiliada pela teoria aqui encampada, tais como: Em que medida compreender o alcance do bem jurídico auxilia na aplicação do postulado proporcionalidade? É possível relativizar algum bem jurídico individual, fazendo prevalecer bem jurídico coletivo? Ou mesmo: que critérios podem ser utilizados para fazer prevalecer bens jurídicos individuais?

Nesse contexto, é fundamental entender quais as funções que a tributação possui no atual modelo estatal (Social e de Direito), dotado de objetivos, direitos e deveres fundamentais. A proposta é incluir no campo de estudo do direito tributário não apenas a tributação enquanto forma de intervenção estatal na propriedade privada, mas como meio necessário à promoção dos objetivos constitucionalmente definidos, combinando ambas. E o fazer a partir do estudo do instituto do bem jurídico.

Para o alcance do objetivo almejado, o trabalho passa por alguns pressupostos que demonstram a necessária alteração da dogmática tradicional do direito tributário, estabelecida, como ensina José Souto Maior Borges, a partir de premissas

---

<sup>4</sup>NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 1998, pp. 192-194. CALIENDO, Paulo. **Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p.145.

epistemológicas reducionistas, restritas por longo período apenas à norma tributária e aos limites ao poder de tributar<sup>5</sup>.

Partindo das perspectivas apontadas, trata-se o tema a partir de dois marcos teóricos que se complementam, quais sejam: o estudo da forma de fazer ciência, em suas abordagens atuais, frente à superação do reducionismo; e o reflexo dessa nova forma de pensar aliado ao reconhecimento de novos direitos – aqui entendidos como “novos” por terem ficado à margem do Estado Liberal – num cenário complexo que amplia significativamente as funções do Estado. Analisa-se, primordialmente, o direito como sistema complexo, em que as partes e o todo interagem dinamicamente, de modo a emergirem bens jurídicos a serem tutelados.

Num primeiro momento passa-se pela análise da forma de estudo da ciência desde a lógica cartesiana. Identifica-se a mutação epistemológica das últimas décadas, marcada pela alteração do paradigma newton-cartesiano para o pensamento complexo, como resultado da crise da ciência moderna ou da “crise de percepção”, como prefere Capra<sup>6</sup>.

A ciência tradicional, desde o fim da Idade Média, esteve pautada na lógica cartesiana de separação para análise. O método científico exigia a segregação das partes do objeto de estudo. Ou seja, para entender o todo era necessário separar suas partes, estudá-las individualmente. Estabelecia-se a redução do objeto estudado, de forma que o olhar do cientista se voltava para análise das partes do todo, enquanto objeto de estudo de disciplinas separadas e autônomas.

Era necessária, como dizia Descartes, a separação entre a “mente” e o “corpo”, como pressuposto do desenvolvimento do saber. Firmava-se a ideia de imparcialidade do observador, dissociado do objeto. Como resultado, transformam-se as premissas epistemológicas na modernidade. Assim como estabelece-se o ser humano como ser superior, medida para todas as coisas – antropocentrismo<sup>7</sup>.

No direito, essa premissa de separação para análise levou à redução de seu estudo e, por consequência, a departamentalização das matérias e de seus ramos. Aliás, a ciência do direito como sistema autônomo passa, a partir dessa concepção, a construir-se

---

<sup>5</sup> BORGES, José Souto Maior. Um ensaio interdisciplinar em Direito Tributário: superação da dogmática. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 211, abril/2013, p. 107.

<sup>6</sup> CAPRA, Fritjof. **O ponto de mutação**. São Paulo: Cultrix. 2006, p. 40.

<sup>7</sup> MORIN, Edgar. **Introdução ao pensamento complexo**. Lisboa: Piaget, 1991, p. 15.

de forma fechada. Fenômenos como o positivismo jurídico kelseniano (em especial na ciência do direito tributário) e a “autonomia do ordenamento jurídico” ganham força na determinação dos parâmetros do estudo do direito<sup>8</sup>. As influências do Círculo de Viena transformam a doutrina jurídica em grandes defensores de métodos científicos com parâmetros semelhantes aos das ciências naturais.

Entretanto, essa perspectiva vem se alterando. A constatação de que se vive num “ponto de mutação” – numa crise da ciência moderna<sup>9</sup> – tem feito com que a ideia reducionista de análise científica ganhe novos contornos. É inquestionável que o método cartesiano de estudo se fez e se faz importante e necessário para a sociedade. Contudo, ele leva à proposta em demasiado reduzida da análise do objeto. De modo que, não raras vezes, deixa de atender aos fenômenos reais.

O primeiro sinal de alteração desse modo de pensar se deu pelo reconhecimento de que o todo é maior que a soma de suas partes. Ou seja, de que as interações estabelecidas pelas partes e pelo sistema a que pertencem são essenciais para o seu estudo. Reconhece-se a relação de complexidade entre os sistemas que, da mesma forma, exige estudo complexo do objeto.<sup>10</sup> Os limites do corte metodológico para análise precisam, muitas vezes, ser expandidos.

O direito não passa incólume a essa transformação. O estudo de seu objeto, com base na autonomia didática, manteve-se estático frente à sociedade dinâmica, que se vê composta de fenômenos complexos. O direito é instrumento estabilizador das relações sociais<sup>11</sup>. Seu estudo em demasiado distante da realidade sobre a qual atua torna-se, muitas vezes, inapropriado e descontextualizado.

O direito tributário, por sua vez, não foge desse problema, muito pelo contrário. A relação entre a mudança daquele cenário de estudo, aliado ao contexto emergente a partir da Constituição de 1988 – que impõe novas funções ao Estado<sup>12</sup> e à sociedade – levam à nova perspectiva de estudo do direito. O reconhecimento de deveres

---

<sup>8</sup>BORGES, 2013, p. 106.

<sup>9</sup> JÖRG, Ton. **New thinking in complexity for the social sciences and humanities**: a generative, transdisciplinary approach. New York: Springer, 2011, p. 43.

<sup>10</sup> MORIN, 1991, pp. 25-26.

<sup>11</sup> QUEIROZ, Marisse Costa de. O direito como sistema autopoiético: contribuições para a sociologia jurídica. In: **Revista Sequência**, n. 46, p. 77-91, jul. de 2003. Disponível em: < <https://periodicos.ufsc.br/index.php/sequencia/article/view/15292>> Acesso em: 26 jun. 2015, p. 80.

<sup>12</sup> BOBBIO, 2007, p. 13.

de promoção do desenvolvimento nacional ou de solidariedade social<sup>13</sup>, por exemplo, transformam as funções atribuídas à tributação.

Partindo desses pressupostos – a percepção da ciência do direito a partir do pensamento complexo e a definição da função promocional do direito - defende-se neste trabalho a ampliação do estudo do direito tributário. A proposta pauta-se na identificação de necessário limite a ser superado, sugerindo a análise recursiva e hologramática do objeto de estudo do direito tributário, na medida das interações que estabelece entre as partes e o todo. Disso decorre a necessidade de análise da tributação a partir das relações tuteladas pelo direito, donde se extrai o estudo da teoria do bem jurídico.

Essa análise leva à constatação de dupla dimensão das relações que envolvem a tributação. Uma individual (parte) e outra coletiva (todo) que, a partir de suas interações, exercem funções na promoção do desenvolvimento – objetivo fundamental da República Federativa do Brasil, como, expressamente, definido na Constituição Federal de 1988, em seu artigo 3º, II.

Tal como já sinalizou Humberto Ávila,<sup>14</sup> a redução do estudo do direito tributário, em boa medida, deixou de lado alguns temas fundamentais à tributação, como a noção de bem jurídico. Em atenção a isso, e pautando-se numa análise interdisciplinar, busca-se um conceito de bem jurídico tributário, a partir da doutrina penal que, há mais dois séculos, dedica-se ao tema.

A perspectiva aqui adotada tem como objetivo definir conceito de bem jurídico tributário e suas dimensões, frente aos pressupostos do Estado Fiscal<sup>15</sup>, que conjuga deveres de solidariedade social, de proibição de excesso e de vedação de proteção deficiente de bens jurídicos. Sempre em busca do alcance dos objetivos fundamentais, em especial a promoção do desenvolvimento nacional. A análise perpassa pela complexidade, e muitas vezes contrariedade, dos deveres estatais de promoção dos direitos individuais, sociais e coletivos.

Para tanto, num segundo momento, emerge a necessidade de compreender como essa mudança de perspectiva do estudo da ciência permite chegar ao estudo do

---

<sup>13</sup> NABAIS, José Casalta. Solidariedade social, cidadania e direito fiscal. In: GRECO, Marco Aurélio (org.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 119.

<sup>14</sup> ÁVILA, Humberto. A doutrina e o direito tributário. In: ÁVILA, Humberto (Org.). **Fundamentos do direito tributário**. São Paulo: Marcial Pons, 2012, p. 225.

<sup>15</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Os direitos humanos e a tributação**: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p. 3.

chamado bem jurídico tributário. Uma das funções do direito, como se sabe, é a tutela de bens jurídicos eleitos como essenciais à sociedade. O estudo dessa forma de tutela se percebe mais forte no direito penal, muito em razão da punibilidade, nesse ramo, estar legalmente vinculada à chamada tipicidade objetiva, que exige lesão ou perigo de lesão à bem jurídico, como pressuposto à atuação do direito penal (princípio da lesividade)<sup>16</sup>. Efetivas lesões ou perigo de lesões (em determinadas situações) a bens jurídicos tutelados pela norma penal geram a reação estatal de maior ingerência na liberdade do cidadão.

Contudo, não só ao direito penal deve ficar reservada essa análise. Todos os ramos do direito buscam a tutela de bens jurídicos, que socialmente se fazem relevantes. No direito tributário não é diferente. Os bens jurídicos tutelados por esse ramo possuem dupla dimensão, caracterizando-se na dimensão individual pela propriedade e pela liberdade e na dimensão coletiva pela arrecadação tributária. Numa análise rasa pode parecer que a arrecadação tributária se configura em bem de titularidade estatal, já que este é o destinatário imediato do tributo. Mas estudo mais profundo – ou melhor, complexo – demonstra sua titularidade coletiva, já que se configura como principal instrumento financeiro do Estado para realização dos objetivos constitucionais.

Ambas as perspectivas se estabelecem como necessárias à promoção do desenvolvimento. A Constituição de 1988 é plural. Representa multiplicidade de valores, ideologias, objetivos que, não raras vezes, são conflituosos entre si. Essa característica é resultado da sociedade que a Constituição regula. Um sistema social complexo, com interações que a caracterizam como dinâmica e imprevisível. Regular as relações desse sistema, por certo, demanda teoria abrangente do desenvolvimento e do direito. O conceito de desenvolvimento, tal qual adotado nesse trabalho, permeia a tutela simultânea de bens jurídicos individuais e coletivos que, como parte de um sistema uno, devem ser estudados nas interações da parte com o todo.

O desenvolvimento depende não apenas da tutela de bens jurídicos individuais nem, tampouco, apenas da tutela de bens jurídicos coletivos. Depende, como já sinaliza Amartya Sen<sup>17</sup>, da conjugação de liberdades individuais e coletivas, ou seja, da tutela de bens jurídicos em ambas as dimensões. De tal sorte que estudar a tributação

---

<sup>16</sup> ROXIN, Claus. **Derecho penal parte general tomo I**: fundamentos. la estructura de la teoria del delito. Madrid: Civitas. 2006, p. 192.

<sup>17</sup> SEN, Amartya. **Desenvolvimento como liberdade**. Tradução de Laura Teixeira Motta. São Paulo: Companhia das Letras, 2000, pp.18-41.

apenas em uma das duas perspectivas não permitirá ao pesquisador contribuir com o alcance dos objetivos estabelecidos constitucionalmente. A análise realizada neste trabalho parte desse pressuposto para entender os contornos da tributação e os bens jurídicos envolvidos.

Para a abordagem do tema, o trabalho se estrutura em três capítulos. O primeiro abordará a mudança paradigmática da forma de fazer ciência, a partir das características do reducionismo e a passagem para o pensamento complexo. Destacando-se as suas influências na ciência do direito tributário. O segundo capítulo buscará a origem e definição de bem jurídico, entendendo quais as características do instituto a partir da análise interdisciplinar com a dogmática do direito penal. Compreendendo como esse conceito se desenvolve no âmbito de direito com função promocional, como o brasileiro. Por fim, no terceiro capítulo haverá a análise da tributação à luz da teoria do bem jurídico, a fim de alcançar o conceito de bem jurídico tributário, com suas características e dimensões, para entender como se configura em ambas as dimensões – individual e coletiva. Isso permitirá utilizar o conceito de bem jurídico no exame do direito tributário e de suas funções para a promoção e garantia do desenvolvimento – objetivo fundamental da República Federativa do Brasil.

## 1 TRIBUTAÇÃO E COMPLEXIDADE.

O estudo do direito tributário, tal como se consolidou a partir da década de 1970/80, pautou-se em premissas metodológicas reducionistas. O contexto teórico que predominava na época – fortemente influenciado pelo positivismo jurídico defendido por Hans Kelsen – aliado a diversos fatores contextuais, dentre eles a grande instabilidade normativa brasileira (composta por normas esparsas, confusas e fortemente imiscuídas com o direito financeiro) – levou à defesa da ciência do direito tributário baseada no que se considerava na época como rigor científico.

O positivismo jurídico kelseniano, criado a partir da proposta epistemológica do Círculo de Viena, isolava o estudo do direito de valores morais, restringindo a análise de seu objeto à forma estática – a norma – e à forma dinâmica – o ordenamento. Ocorria o que se denomina de corte metodológico. Contudo, essa forma de fazer a ciência do direito tributário viu-se em crise, em virtude de uma configuração de Estado que imprimia outra realidade social.

Este primeiro capítulo abordará a mudança epistemológica que, em grande medida, influencia o estudo do direito tributário. Ou seja, o surgimento do pensamento complexo – ou a ciência da complexidade – frente às necessidades sociais expressas a partir da consagração do Estado Democrático de Direito, que no sistema brasileiro se consolida a partir da promulgação da Constituição de 1988, fortemente ampliativa das funções do Estado.

### 1.1 Superação do reducionismo

O fim da Idade Média foi marcado pela revolução científica, representando o início da ciência moderna. A necessidade de desmistificação dos fenômenos naturais, bem como seu isolamento de aspectos religiosos, levou à criação de método específico para seu estudo.

A proposta defendida por René Descartes – em seu Discurso sobre o Método – representa uma revolução na ciência. Em busca de critérios epistemológicos racionais, propôs um método científico que ditasse a maneira para conhecer o mundo natural de forma objetiva, mecânica e imparcial. Afinal, naquele contexto “uma complexidade não

reduzida a aspectos uniformes e nucleares gera angústia, parece subtrair-nos o domínio sobre o objeto.”<sup>18</sup>

Para estudar determinado fenômeno e explicá-lo seria necessário, então, separá-lo e objetivá-lo. Dessa forma, o homem foi isolado da natureza e posicionado acima dela. Tornava-se o centro e medida de todas as coisas (antropocentrismo).

Foi com Descartes que o mundo passou a ser desprovido de alma. A criação de um método de fazer ciência, para ele, traria certeza e previsibilidade aos fenômenos estudados<sup>19</sup>. Ao recortar o objeto e separar seu estudo em vários campos, ao departamentalizar a ciência, criou a visão unidimensional, objetiva e mecanicista. Um método analítico, que separava a mente da matéria. “Descartes formulou este paradigma mestre do Ocidente, ao separar o sujeito pensante (*ego cogitans*) e a coisa extensa (*res extensa*), quer dizer filosofia e ciência, e ao colocar como princípio de verdade as ideias “claras e distintas.” (...)”<sup>20</sup>

A natureza, nessa visão, deixa de ser orgânica. O meio ambiente e seus seres são analisados como máquinas (sem alma), transformando o homem em algo superior à toda essa matéria. A razão humana hierarquizava o homem, de modo que a natureza existia para servi-lo, para atender aos seus ideais. Ou como explica Paolo Grossi: “A relação sujeito/realidade social e realidade fenomênica é pensada, resolvida, expressa em termos de *dominium*; [...], ou seja, a capacidade de expressar completamente si mesmo somente mediante formas possessivas.”<sup>21</sup>

Instaurava-se a ciência moderna, que tinha como pressuposto a redução do todo à soma de suas partes. Isolá-las e examiná-las separadamente consagrava-se como o melhor método científico para alcançar o conhecimento. De modo que, pode-se afirmar, que a ciência moderna estabeleceu como paradigma<sup>22</sup> a ideia de que a análise genuinamente científica exige: o isolamento do objeto de seu observador; a separação das partes do todo, analisando-as autonomamente; a redução da análise do todo à soma de

---

<sup>18</sup> FERRAZ JUNIOR, 2013, p. 12.

<sup>19</sup> CAPRA, 2006a, p. 52.

<sup>20</sup> MORIN, 1991, p. 15.

<sup>21</sup> GROSSI, Paolo. **O direito entre poder e ordenamento**. Tradução: Arno Dal Ri Junior. Belo Horizonte: Del Rey, 2010, p. 21-63.

<sup>22</sup> Aqui entendido pela perspectiva kuhniana, para quem paradigma é forma pela qual determinada comunidade científica define a partir de quais conceitos faz-se ciência. “Considero paradigmas as realizações científicas universalmente reconhecidas que, durante algum tempo, fornecem problemas e soluções modelares para uma comunidade de praticantes de uma ciência.” KUHN, Thomas. **A estrutura da revolução científica**. 5.ed. São Paulo: Editora Perspectiva, 1998, p. 13.

suas partes; a linearidade do estudo – pautado na causa e efeito – e o isolamento do objeto de estudo dos demais fatores que o rodeiam.

Saliente-se, aqui, que a redução é pressuposto do conhecimento<sup>23</sup>. O estudo da realidade exige a metalinguagem e ordena a delimitação do campo de estudo. Pressupor o conhecimento da completude da realidade é – como já se traduz no dilema do mapa<sup>24</sup> – impossível. A linguagem estabelece limites ao conhecimento, de modo a exigir a demarcação do campo estudado<sup>25</sup>. Contudo, isso não significa o completo isolamento da matéria e tampouco a crença de que a linguagem corresponde e cria a realidade<sup>26</sup>, como se supunha na razão moderna. Evidentemente, é tarefa das mais difíceis estabelecer os limites necessários ao campo de estudo. Contudo, reduzir o estudo do todo à análise de sua mínima parte, levou à crise de percepção, que se refere Capra<sup>27</sup>, ou melhor, à crise da ciência moderna<sup>28</sup>. A inteligência acerca da complexidade do fenômeno e da impossibilidade de conhecê-lo completamente é fundamental, ainda que leve à incerteza quanto ao fenômeno estudado.

O reducionismo acima destacado perpetuou-se pelos séculos seguintes, refletindo, no século XVIII, na clássica separação entre as ciências naturais (*hard sciences*) e as ciências sociais e humanas (*soft sciences*), de modo a pautar a maneira como as universidades passariam a tratar a teoria do conhecimento. Surgem os departamentos, em cujo bojo se consagrava a dissociação das ciências em disciplinas que, em boa medida, não conversariam entre si.

---

<sup>23</sup> FOLLONI, André. **Ciência do direito tributário no Brasil: crítica e perspectivas** a partir de José Souto Maior Borges. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 67. CILLIERS, Paul. Why we cannot know complex things completely. In: **Emergence**, n. 4, p. 77-84, 2002. Disponível em <[http://www.tandfonline.com/doi/pdf/10.1080/15213250.2002.9687736#.VVXza\\_IvHbc](http://www.tandfonline.com/doi/pdf/10.1080/15213250.2002.9687736#.VVXza_IvHbc)> Acesso em: 15 mai. 2015, p. 81. TSOUKAS, Haridimos; HATCH, Mary Jo. Complex thinking, complex practice: the case of a narrative approach to organizational complexity. In: **Human Relations**, v. 54, p. 979-1013, 2001. Disponível em: <<http://hum.sagepub.com/content/54/8/979.full.pdf>> Acesso em 29.06.2015. FERRAZ JUNIOR, 2013, p. 12-13.

<sup>24</sup> Se o mapa for a perfeita representação da realidade, deixa de ser metalinguagem e passa a ser a própria realidade. Cf. CASTRO, Iná Elias de. Análise geográfica e o problema epistemológico da escala. In: **Anu. Inst. Geocienc.** [online]. 1992, vol.15, pp. 21-25. Disponível em: <<http://pgegeo.igc.usp.br/pdf/anigeo/v15/v15a04.pdf>> Acesso em: 29 jun. 2015.

<sup>25</sup> DELATTRE, Pierre. **Teoria dos Sistemas e Epistemologia**. Lisboa: Regra do Jogo, 1981, p. 23-29.

<sup>26</sup> FERRAZ JUNIOR, 2013, p. 12.

<sup>27</sup> CAPRA, 2006a, p. 52.

<sup>28</sup> BECK, Ulrich. **La sociedad del riesgo global**. Madrid: Siglo Veintiuno, 2002, *passim*. DELATTRE, 1981. MORIN, 1991. MORIN, Edgar. **Ciência com consciência**. Trad. Maria de Alexandre e Maria Alice Sampaio Doria. 8 ed. Rio de Janeiro: Bertrand Brasil, 2005, p. 16 e ss. MORIN, Edgar. **Terra Pátria**. Tradução de Paulo Neves. Porto Alegre: Sulina, 2003, p. 68 e ss.

Solucionar a complexidade do mundo natural passaria pela dissociação, pela especialização, reduzindo tanto o objeto de estudo, a ponto de, não raras vezes, tornar-se extremamente dificultada a reunião das partes num todo coerente.

Esse modelo epistemológico, entretanto, enfrenta – desde a metade do século passado – forte tensão. A “crise de percepção”<sup>29</sup>, marcada pelos desastres naturais decorrentes da ação humana pautada na lógica instrumental cartesiana, provocou questionamentos acerca do paradigma sob o qual se funda a ciência moderna. Os impactos ambientais do uso ilimitado dos recursos naturais têm causado graves consequências ao equilíbrio ambiental, de modo a provocar fenômenos como o aquecimento global, a escassez de água, o desmatamento desmedido, dentre outros.

Essa visão antropocêntrica, reduzida – que transformou a natureza em matéria, desprovida de alma, de intuição, plenamente à serviço do homem – levou à crise da sociedade moderna e gerou riscos<sup>30</sup> antes inesperados. A certeza que a ciência conferia a suas previsões foi falseada, induzindo a grandes indagações sobre a forma de conhecer o mundo. A simplificação da análise de algo que não permitia tantas disjunções acabou por resultar numa sociedade que está diante de perigos e riscos de catástrofes naturais nunca antes imaginados.

Harding<sup>31</sup> mostra que a percepção da Terra como instrumento para o crescimento econômico do homem levou ao aquecimento global, ao risco nuclear, a crises sociais, ao risco do fim de todas as florestas e demais consequências que a visão mecanicista, encampada pelo racionalismo econômico<sup>32</sup>, não havia considerado. De modo que não mais é possível estudar o meio ambiente e os ecossistemas a partir da redução pretendida pela razão moderna. A agressividade econômica – que trata os recursos naturais de forma infinita, com a possibilidade de ilimitada extração, em favor dos anseios capitalistas – a globalização das culturas, a identificação de perigos não conhecidos e criados pela tecnologia, são alguns dos reflexos da crise desse método de estudo unidimensional. Resultado da inteligência cega<sup>33</sup> a que se refere Morin ao criticar

---

<sup>29</sup> CAPRA, Fritjof. **A teia da vida: uma nova compreensão científica dos sistemas vivos**. São Paulo: Cultrix, 2006b, p. 14-15.

<sup>30</sup> BECK, 2002, p. 167.

<sup>31</sup> HARDING, Stephan. **Terra Viva, ciência, intuição e a evolução de Gaia: para uma nova compreensão da vida em nosso planeta**. São Paulo: Cultrix, 2008, p. 135 e ss.

<sup>32</sup> LEFF, Henrique. **Saber Ambiental: sustentabilidade, racionalidade, complexidade**. Rio de Janeiro: Vozes, 2001, p. 127.

<sup>33</sup> MORIN, 1991, p. 12-14.

o método da razão moderna. As teorias elaboradas não acompanharam as tecnologias criadas. Estavam aquém de seus efeitos, por se basearem numa perspectiva unidimensional.<sup>34</sup>

Capra, utilizando-se da filosofia chinesa, demonstra que a sociedade vem há muito tempo progredindo na concepção *yang*. Concepção agressiva, que representa o masculino, o expansivo, o competitivo, o racional, o analítico. Contudo, o equilíbrio, a manutenção do ciclo, só é possível quando há a interação entre o *yang* e o *yin* – ou seja, interações entre as partes e o todo. A proposta metodológica reducionista vem suprimindo, há algum tempo, o *yin*, que representa o feminino, o cooperativo, o intuitivo, o sintético, o conservador. A “crise de percepção” atual estaria levando, para o autor, a sociedade ao ponto de mutação do *yang* para o *yin*<sup>35</sup>. Nessa perspectiva é que se faz necessária a mudança do pensamento analítico e reducionista para o pensamento sistêmico, complexo.

A mudança da forma de fazer ciência tem a física como ponto de partida. Em especial na alteração da compreensão de que para se analisar o todo bastaria o estudo de suas partes, individualmente.

A partir dos estudos da física quântica, dos biólogos orgânicos, dos psicólogos da Gestalt, o pensamento científico passou a considerar as partes e o sistema dentro de contexto<sup>36</sup>.

Inicialmente, emergiu a noção, a partir da teoria dos sistemas, de que o todo é maior que a soma de suas partes<sup>37</sup>. Ou seja, deixa-se de isolar os elementos de um sistema para estudá-los a partir dum contexto e na relação com o todo.

Pierre Delattre exemplifica essa propriedade dos sistemas complexos ao abordar as moléculas da água. Ainda que simples, a análise do oxigênio ou do hidrogênio, por si só, não é capaz de fornecer explicações acerca do todo (molécula de água).<sup>38</sup> Trata-se, indo mais além, do princípio hologramático a que se refere Morin. Tal como num holograma – em que a parte está no todo e o todo está na parte – o mundo, como um

---

<sup>34</sup> CILLIERS, Paul. **Complexity and postmodernism**: understanding complex systems, London and New York: Routledge, 1998, p. 1.

<sup>35</sup> CAPRA, 2006a, p. 40.

<sup>36</sup> CAPRA, 2006b, p. 28-31.

<sup>37</sup> FOLLONI, 2013, p. 341. MORIN, 2005, p. 180. DELATTRE, 1981, p. 42. CAPRA, 2006b, p. 23 e ss.

<sup>38</sup> DELATTRE, op. cit., p. 43.

sistema complexo, é interativo e integrado. Os fenômenos da natureza seguem esse princípio, de modo que se faz necessária a análise sistêmica.<sup>39</sup>

O segundo ponto de alteração diz respeito ao deslocamento da atenção de um lado para outro.<sup>40</sup> Os sistemas são identificados em níveis distintos de complexidade, mudando suas propriedades a depender de seus níveis. Ou seja, à medida que os sistemas interagem com diferentes meios apresentam propriedades distintas<sup>41</sup>. Modifica-se, então, a proposta de construção hierárquica do conhecimento para a construção sistêmica, em rede.

Importa observar, ainda, que sistemas complexos possuem propriedades intrínsecas. Ou seja, a complexidade determina que, a despeito das diferentes características que os sistemas apresentam nas diversas relações que estabelecem, possuem elementos próprios que passam a defini-los como sistemas autopoieticos<sup>42</sup>.

São sistemas abertos (sistemas vivos) que apresentam, simultaneamente, características que os estruturam e os distinguem de outros sistemas; assim como exibem interações dinâmicas com o meio, promovendo trocas que os fazem atingir algumas propriedades específicas em cada caso (emergência). Diferentemente dos sistemas fechados, que não permitem fluxo com o meio. Espécies clássicas do pensamento mecanicista são estabelecidas por causas e efeitos previsíveis. Como exemplo, pode-se mencionar a propulsão de um motor.

No mesmo sentido, Maria José Esteves de Vasconcelos<sup>43</sup>, elabora três pontos fundamentais para a mudança de paradigma do reducionismo para a complexidade. São eles: a passagem do pressuposto da simplicidade para o da complexidade; a constatação de que há instabilidade e não estabilidade nos sistemas e a passagem da objetividade para a intersubjetividade.

E, tal como demonstra Capra<sup>44</sup>, o reconhecimento da desordem nos sistemas (com a constatação de partículas em tremenda desordem no fogo) e a segunda lei da

---

<sup>39</sup> MORIN, 1998, p. 2.

<sup>40</sup> CAPRA, Fritjof. **A teia da vida**: uma nova compreensão científica dos sistemas vivos. São Paulo: Cultrix, 2006, p. 36.

<sup>41</sup> VASCONCELLOS, Maria José Esteves de. **Pensamento sistêmico**: o novo paradigma da ciência. 6. ed. Campinas-SP: Papyrus. 2007, p. 112.

<sup>42</sup> MATURANA, Humberto R. VARELA, Francisco J. **Autopoiesis and cognition**. [S.l.]: D. Reidel Publishing Company, 1972, p. 80-81.

<sup>43</sup> VASCONCELLOS, 2007, p. 112.

<sup>44</sup> CAPRA, 2006b, p. 44.

termodinâmica foram basilares para tanto. A constatação de que a energia se dissipa e de que não há circularidade no sistema (entropia) trouxeram nova visão à física. A exemplo do gás emitido em razão da queima da gasolina. Após a combustão não é possível sua reversão em combustível.

Assim sendo, os organismos vivos, muitas vezes, não possuem certeza e ordem. Como descreve Harding<sup>45</sup>, ao abordar o “princípio da emergência”, não há certeza de como os sistemas da natureza reagirão. Essa dicotomia certeza/incerteza, em alguma medida, corresponde à diferenciação entre reducionismo e complexidade. A definitividade e a completude da perspectiva científica não se sustentam mais.

Trata-se das “avenidas” apontadas por Morin. Explica o autor que a superação do pensamento unidimensional e a busca do pensamento complexo exigem o cumprimento de algumas etapas – o percurso de algumas avenidas.

A primeira avenida é a “irredutibilidade do acaso e da desordem”, ou seja, a identificação da desordem, do desequilíbrio e do acaso como características dos fenômenos do universo, a aceitação da incerteza. A segunda avenida é a “transgressão da abstração universalista”. Trata-se da reinserção do fenômeno em seu contexto. Ou seja, o resgate das noções de localidade, tempo e singularidade do objeto estudado. “A terceira avenida é a da complicação”, em que se reconhecem as interações do sistema como fundamentais para seu estudo, numa perspectiva sistêmica e não segregada. “A quarta avenida foi aberta quando começamos a conceber uma misteriosa relação complementar, no entanto, logicamente antagonista entre as noções de ordem, de desordem e de organização.” A quinta avenida, por sua vez, relaciona-se com a organização do sistema, da ordem que emerge do caos. A ideia de que a interação entre as partes e o todo gera uma organização própria do sistema, que passa a funcionar naquela lógica. É a união entre o uno e múltiplo, numa inter-relação que organiza o sistema. A sexta avenida é a conjugação do “princípio hologramático” com o “princípio da organização recursiva”. O primeiro traduz-se na relação entre as partes e o todo, na medida em que no todo há reflexos das partes, assim como nas partes há reflexo do todo. “Nesse sentido, podemos dizer que não só a parte está no todo, mas também que o todo está na parte.” Já o segundo princípio aborda a recursividade das causas e dos efeitos que se originou com Norbert Wiener. A causa gera o efeito, que por sua vez gera a causa e assim por diante, “[...] a

---

<sup>45</sup> HARDING, 2008, p. 263.

complexidade é, também, um problema conceitual e lógico que confunde as demarcações e as fronteiras bem nítidas dos conceitos como ‘produtor’ e ‘produto’, ‘causa’ e ‘efeito’, ‘um’ e ‘múltiplo’”. A sétima avenida destacada pelo autor é a “crise da clareza”, as ideias de certeza, clareza, simplificação defendidas pelo paradigma da ciência moderna são rompidas. E, por fim, a oitava avenida reaproxima o objeto do observador, superando a crença de que era possível “eliminar o observador nas ciências sociais”.<sup>46</sup>

O universo, portanto, passa a ser tomado como uma rede, como uma teia, em que as partes possuem relações entre si e com o todo. “A natureza é vista como uma teia interconexa de relações.”<sup>47</sup> Ou como afirma Morin, “[...] a aspiração à complexidade tende para o conhecimento multidimensional. Ela não quer dar todas as informações sobre um fenômeno estudado, mas respeitar suas diversas dimensões[...]”.<sup>48</sup>

A atenção que se chama neste trabalho é pela necessária ampliação das fronteiras<sup>49</sup> estabelecidas pelo corte metodológico da razão moderna. Romper com as reduções extremas que limitam à análise do objeto de estudo, gerando uma teoria pertencente predominantemente ao mundo das ideias e carente, muitas vezes, de correspondência com a realidade, a qual pretende desvendar.

É necessário encarar o “desafio da complexidade”<sup>50</sup>. Admitir a complexidade é “precisamente a luta pela compreensão da inviabilidade dessa racionalização, e da incorreção da substituição da realidade empírica pelo sistema ideal, quando da realização de um trabalho com pretensões científicas.”<sup>51</sup>

## 1.2 Sistemas complexos

A crise da ciência moderna decorre da quebra de paradigma em diversas ciências naturais (como a biologia e a física) e sociais (como a administração e a psicologia). A emergência, nas ciências naturais em especial, de novas teorias que questionam o método analítico-cartesiano resulta nos sistemas complexos e em diversas

---

<sup>46</sup> MORIN, 2005, p. 177 – 185.

<sup>47</sup> CAPRA, 2006b, p. 39.

<sup>48</sup> MORIN, op.cit., p. 177.

<sup>49</sup> Destaque-se que se prefere, durante todo o trabalho, o uso da palavra fronteira à palavra limite, em razão da ressalva, a nosso ver relevante, feita por Paul Cilliers acerca da intransponibilidade que a palavra limite parece dar. Cf. CILLIERS, 1998, p. 81-83.

<sup>50</sup> MORIN, 2005, p. 178.

<sup>51</sup> FOLLONI, 2013, p. 353.

teorias da complexidade. Sem a pretensão de esgotamento do tema – aliás muito distante disso, em razão da necessidade de complexo e extenso trabalho para tanto – serão estudadas três teorias que são fundamentais para a delimitação das características dos sistemas complexos – da maneira como se considera neste trabalho. Destacam-se a teoria do caos, a teoria dos sistemas dissipativos e a teoria dos sistemas adaptativos complexos.

A primeira delas – a teoria do caos – desenvolve-se a partir da noção de que a desordem é quase que a regra entre os sistemas vivos. Em contraposição a ideia de que os sistemas são ordenados. Sistemas caóticos definem-se por sua dinamicidade, ou seja, modificam-se ao longo do tempo. Pequenas alterações nas condições iniciais podem levar a imensas diferenças nas condições finais.<sup>52</sup>

Essa teoria desenvolveu-se a partir dos estudos de Poincaré que, da análise das equações diferenciais lineares e não lineares, propôs a resolução do “problema matemático dos três corpos”.<sup>53</sup> Sua teoria, ganhadora de famoso prêmio da matemática, tinha um erro substancial quanto à periodicidade e ao equilíbrio. Explica Casado que, graças àquele erro, Poincaré descobriu “as trajetórias duplamente assimétricas, homoclínicas, caóticas”<sup>54</sup>. A partir dos estudos do matemático, desenvolve-se a teoria do caos. Chegando-se à proposta, inicialmente articulada por Hadmard, de que mínimas incertezas nas condições iniciais de determinado sistema podem ocasionar enormes erros nas predições sobre o seu comportamento, principalmente a médio e a longo prazo. Trata-se da “sensibilidade às condições iniciais”<sup>55</sup>. Traduz-se no conhecido efeito borboleta<sup>56</sup>.

A teoria de Poincaré, posteriormente desenvolvida Stephen Smale, Edward Lorenz e tantos outros, falseia a certeza científica. Nesse sentido:

Filosoficamente, a teoria do caos ensina que a equação determinismo = previsibilidade é falsa. Em comparação com aqueles que acreditaram e ainda acreditam que é verdade, confundindo determinismo com previsibilidade (Laplace, Popper, Prigogine e todos os seus seguidores), Poincare, René Thom e outros teóricos do caos escolheram diferenciar os dois componentes do

<sup>52</sup> BYRNE, David. **Complex theory and the social sciences**: an introduction. New York: Routledge, 1998, p. 18.

<sup>53</sup>“Poincaré mostra que, como o problema geral os três organismos não é solúvel pelo método dos quadrados, porque, ao contrário do problema de os dois corpos, nem todos os integrais de movimento pode ser resolvido por leis conservação ( de energia, tempo ... )” CASADO, Carlos M. Madrid. Historia de la teoría del caos contada para escépticos: cuestiones de génesis y estructura. In: **Encuentros multidisciplinares**, v. 12, n. 34, p. 16-31, 2010, p. 19.

<sup>54</sup> Ibid., p. 22.

<sup>55</sup> MITCHELL, Melanie **Complexity**: a guided tour. New York: Oxford University Press, 2009, p. 22.

<sup>56</sup> CASADO, op.cit., p. 26. CILLIERS, 1998, p. ix.

binômio determinismo/previsibilidade. O determinismo é uma noção ontológica, porque se refere à classe de lei que opera no mundo. Por outro lado, a previsibilidade é uma noção epistemológica, por isso apenas se refere à capacidade de computabilidade (sic) numérica de nossas teorias. Determinismo e previsibilidade não significam a mesma coisa. O mundo pode ser determinista e não conhecermos a sua determinação, não ser previsível (caos)<sup>57</sup>.

A segunda teoria que merece destaque é a que resultou na segunda lei da termodinâmica – na entropia. Chamada de teoria dos sistemas dissipativos, teve em Ilya Prigogine<sup>58</sup> seu maior expoente. A partir dos estudos de Ludwig Boltzmann, Prigogine discutiu e comprovou a irreversibilidade no tempo. Questionou alguns pressupostos da ciência moderna, em especial, a reversibilidade do fenômeno.

A ciência moderna, crente na estabilidade e na previsibilidade, sustentava que qualquer fenômeno seria reversível, de modo que o passado, o presente e o futuro teriam o mesmo valor científico na análise do objeto. Exemplificando, para a razão moderna se uma xícara se quebrasse a reconstrução se fazia possível, sem que houvesse perda de nenhum dos elementos. A entropia – segunda lei da termodinâmica – falseia tal proposição, demonstrando que a energia pode se dissipar no tempo e em alguma medida isso não é recuperável. Retomando o exemplo da xícara, para a segunda lei da termodinâmica o futuro, o presente e o passado não se constroem de forma igual de modo que a xícara reconstruída não será a mesma xícara original. Há a perda, dissipação, da energia – entropia. Nesse sentido, o tempo passa a ter papel fundamental na física. A crença de uma fórmula que independe da variável “tempo” não mais se sustenta para todos os objetos de estudo<sup>59</sup>.

Aliás, para além da entropia, outras teorias derrubaram uma premissa relevante às ciências naturais, qual seja a crença de que leis universais e gerais regem a natureza. A generalidade é, também, uma redução. De modo que, confiar a uma teoria

---

<sup>57</sup> CASADO, op.cit., p. 28. No original: Filosóficamente, si algo enseña la Teoría del Caos, es que la ecuación *determinismo = predictibilidad* es falsa. Frente a los que creían y aún creen que es verdadera, confundiendo El determinismo con la predictibilidad (Laplace, Popper, Prigogine y todos sus epígonos), Poincaré, René Thom y otros teóricos del caos han apostado por diferenciar ambos componentes del binomio determinismo/predictibilidad. El determinismo es una noción *ontológica*, porque refiere a la clase de legalidad que opera en el mundo. Por el contrario, la predictibilidad es una noción *epistemológica*, por cuanto sólo remite a la capacidad de computabilidad numérica de nuestras teorías. Determinismo y predictibilidad no quieren decir lo mismo. El mundo puede ser determinista y nosotros no conocer su determinación, no ser capaces de predecirlo (caos). (tradução nossa)

<sup>58</sup> PRIGOGINE, Ilya. **As leis do caos**. São Paulo: Editora UNESP, 2002, p. 17-31.

<sup>59</sup> BYRNE, 1998, p. 15.

geral a explicação para todos os fenômenos limita a explicação e utilidade da teoria. Afasta, em grande medida, a epistemologia da ontologia.

Por fim, a terceira teoria abordada é a dos sistemas adaptativos complexos. O núcleo da teoria está na adaptabilidade e na capacidade de aprendizado dos sistemas<sup>60</sup>. Sistemas complexos são ao mesmo tempo abertos e fechados<sup>61</sup>. Ou seja, ainda que possuam características intrínsecas que os distinguem do ambiente que os cercam (com processos auto referenciais que operam de maneira circular e fechada), comunicam-se com ele. De modo que sistemas externos podem causar perturbações e desencadear ações internas derivadas da percepção das perturbações. Trata-se do “paradoxo autopoietico da <<clausura auto-reprodutiva>> [...] um sistema demonstrar-se-á tanto mais aberto e adaptável ao seu meio envolvente quanto mais suceder em manter intacta a sua própria auto-referencialidade.”<sup>62</sup>

Maturana e Varela explicam os sistemas abertos e a denominada autopoiese, caracterizando-a a partir de quatro propriedades. Para os autores, sistemas autopoieticos: são autônomos; possuem individualidade; produzem unidades próprias, decorrentes da sua autopoiese e não têm *inputs* ou *outputs*, ou seja, podem sofrer perturbações do meio, mas se auto organizam produzindo internamente, a partir de suas unidades, novas interações para se adaptarem às perturbações<sup>63</sup>.

Portanto, a reunião entre sistemas complexos e adaptabilidade resulta na concepção de que são sistemas que estão em constante dinâmica, sofrem perturbações externas e se auto-organizam, a partir de suas propriedades intrínsecas, adaptando-se ao meio em que se encontram. Percebem-se, constantemente, em estável desequilíbrio<sup>64</sup>, uma vez que se organizam a partir das constantes interações no sistema. Possuem, e devem possuir, alto grau de resiliência. Retornando ao exemplo já citado, um motor à propulsão é um sistema fechado, possui baixa capacidade de resiliência, o defeito em uma

---

<sup>60</sup> Nesse sentido: MEYER Jr., Victor; PASCUCI, Lucilaine ; MURPHY, J Patrick . Implementing Strategies in Complex Systems: Lessons from Brazilian Hospitlas. BAR. **Brazilian Administration Review**, v. 09, p. 19-37, 2012, p. 23. Disponível em: < <http://www.scielo.br/pdf/bar/v9nspe/03.pdf>> Acesso em: 29 set. 2015.

<sup>61</sup> TEUBNER, Gunther. **O direito como sistema autopoietico**. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1993, p. VII. MORIN, 2005, p. 184.

<sup>62</sup> TEUBNER, op.cit., p. XV-XVI.

<sup>63</sup> MATURANA; VARELA, 1972, p. 80-81.

<sup>64</sup> RUHL, J.B. Law's complexity: a primer. **Georgia state university law review**, p. 885-912, 2008. Disponível em <[http://www.indiana.edu/~workshop/papers/Ruhl\\_background%20reading.pdf](http://www.indiana.edu/~workshop/papers/Ruhl_background%20reading.pdf)> Acesso em: 03 nov. 2014, p. 895.

de suas peças pode significar o fim do sistema, já que não possui a capacidade de auto-reprodução que permita adaptar-se às perturbações do meio. Diferentemente, reage o sistema autopoietico. O corpo humano, por exemplo, possui propriedades intrínsecas, configurando-se, em boa medida, como um sistema fechado. Contudo, possui também a capacidade de interação com o meio e a adaptabilidade em razão das perturbações. A perda de um órgão não significa, necessariamente, o fim do sistema. Há alto grau de resiliência, o que garante que, a depender da perturbação causada pelo meio, o sistema se auto organiza, de forma a manter-se vivo.<sup>65</sup>

O direito, em grande medida, pode ser referenciado como sistema autopoietico. Por exemplo, uma crise econômica mundial pode se configurar como perturbação ao ordenamento jurídico que, possuindo caráter fortemente adaptativo, reproduz, a partir de suas próprias estruturas, novas regras em reação à perturbação. À exemplo da redução das alíquotas sobre os Impostos sobre Produtos Industrializados, determinada pelo Decreto 7.725/2012.

Interessante, nesse sentido, resgatar a ressalva, extraída do texto de Ruhl, para quem não há univocidade acerca da conceituação e das características dos sistemas adaptativos complexos. Entretanto, tal qual considera, definem-se como “sistemas composto por um conjunto macroscópico e heterogêneo de agentes autônomos interagindo e se adaptando em resposta a um ao outro e às entradas do ambiente externo.”<sup>66</sup>

Adicionalmente, para além das teorias abordadas, há o necessário enfoque quanto à superação da clássica divisão sujeito/objeto, que põe o observador acima e isolado do fenômeno estudado. Trata-se como expõe José Engrácia Antunes – no prefácio que antecede a obra de Gunther Teubner – do segundo paradoxo da autopoiese. Explica que “a unidade de um sistema e a diferença entre sistema/meio envolvente nunca pode ser apreendida por um observador externo”<sup>67</sup>. Ou seja, pressupor imparcialidade, objetividade e isolamento do observador é falso, pois é dependente da auto-referencialidade desse sistema.

---

<sup>65</sup> WEICK, K.E., SUTCLIFFE, K. M. **Managing the unexpected:** resilient performance in an age of uncertainty. San Francisco: John Wiley & Sons, 2007, p. 10. RUHL, 2008, p. 896.

<sup>66</sup> RUHL, 2008. p. 887.

<sup>67</sup> TEUBNER, 1993, p. XVIII.

Em boa medida, trata-se do problema acerca da racionalidade posicional que propõe Sen<sup>68</sup>. O autor demonstra que o contexto influencia na posição acerca da análise realizada, o que não implica em subjetividade, mas em posicionalidades distintas. Exemplifica tratando das dimensões da Lua. A depender da posição do observador a Lua pode ter a mesma dimensão do sol. Se o observador estiver na Terra, por exemplo, há a correspondência dimensional entre o Sol e a Lua, o que explica o fenômeno do eclipse. Entretanto, se o observador estiver posicionado na Lua, a afirmação não é verdadeira. Ambas as hipóteses dependem da referencialidade e não por esse motivo devem ser tomadas como subjetivas.

Do exposto depreende-se que sistemas complexos exigem análise contextualizada, eliminando as generalizações e a previsibilidade defendidas pela ciência moderna. Ao contrário do que se acreditava, caracterizam-se como sistemas abertos, que interagem com o ambiente que os cercam, de forma a ocorrer “loops de feedback” (positivos e negativos). Ou seja, de modo que as ações provoquem reações, assim como as reações provoquem novas ações, gerando grande instabilidade e dinamicidade. São sistemas não lineares, em que a interação entre e as partes e o todo origina o fenômeno da emergência, que se caracteriza pelo “surgimento de novas estruturas coerentes, padrões, e propriedades durante o processo de auto – organização em sistemas complexos.”<sup>69</sup> Vale dizer, são propriedades que não aparecem na análise segregada das partes do sistema, mas que emergem do estudo do sistema a partir das suas interações entre as partes e o todo. “Quando a dinâmica de um sistema parece melhor entendida focando-se através do sistema de organização em vez de sobre as peças ou partes das propriedades sozinhas.”<sup>70</sup>

Trata-se do ecossistema a que se refere Ruhl ao abordar o direito como sistema adaptativo complexo. Tomando por base a biologia, o autor demonstra o prejuízo em isolar a parte do sistema. Cita o exemplo da aranha e de sua interferência no ecossistema. Analisá-la de forma separada não permite perceber todas as suas propriedades ou mesmo entender seu papel no ambiente em que vive. Da mesma forma analisar o ecossistema sem

---

<sup>68</sup> SEN, Amartya Kumar. **A Ideia de justiça**. São Paulo: Companhia das Letras, 2011, p. 188-190.

<sup>69</sup> GOLDSTEIN, Jeffrey. Emergence as a construct: history and issues. In: **Emergence** v. 1, n. 1, 1998, p. 49-72. Disponível em <<http://www.liacs.nl/~haring/bigscience/Emergence%20as%20a%20construct.pdf>> Acesso em: 02 nov. 2014, p. 49.

<sup>70</sup> Ibid., p. 50.

considerá-la não resulta na percepção da influência que pode causar. É necessária a análise conjunta, a partir das interações. Somente na perspectiva hologramática é que emergem as propriedades da aranha (parte) e do ecossistema (todo).<sup>71</sup>

Nesse sentido, sistemas complexos – a partir da perspectiva apresentada por Goldstein – são sistemas: não lineares, pois não são regidos pela lógica da causa e efeito; auto-organizáveis, à medida que possuem processos de autorregulação (autopoiese); que passam longe do equilíbrio, já que dotados de grande instabilidade e dinamicidade e compostos por vários atratores, que guiam sua finalidade.<sup>72</sup>

Em definição semelhante, Paul Cilliers caracteriza os sistemas complexos pela grande quantidade de elementos que interagem entre si, de forma dinâmica, modificando-se ao longo do tempo. Para o autor, são sistemas com interações não lineares, com loops de feedbacks positivos e negativos (recursividade). Caracterizam-se, ainda, pela sua abertura e interação com o meio, desenvolvendo-se longe do equilíbrio. Observando-se consciência dos sistemas e forte influência do passado.<sup>73</sup>

A emergência do pensamento complexo e, por consequência, a superação do paradigma cartesiano abalam sobremaneira a clássica divisão entre ciências naturais e ciências humanas e sociais. Estabelecendo intercâmbio que transforma o modo como as ciências sociais aplicadas são estudadas.

É o que se observa, por exemplo, na economia e na administração, em que as teorias reducionistas encampadas pela racionalidade burocrática de Max Weber, os padrões de produção de Taylor ou mesmo pela gestão proposta por Fayol<sup>74</sup> ditaram a lógica do estudo por muito tempo e, hoje, estão sendo questionadas por autores como Bolman & Deal<sup>75</sup>, Karl Weick<sup>76</sup>, Kurt Richardson<sup>77</sup>, Stacey<sup>78</sup>, Immanuel Wallerstein<sup>79</sup>, dentre outros. Tais autores encontraram nas teorias da complexidade novas perspectivas

---

<sup>71</sup> RUHL, 2008, p. 894.

<sup>72</sup> GOLDSTEIN, 1998, p. 337-338.

<sup>73</sup> CILLIERS, 1998, pp. 3-4.

<sup>74</sup> PRIM, C.H, STADNICK, K, CUNHA C & COELHO, C. A Teoria das Organizações e a Evolução do Pensamento Científico. **XXXII EnANPAD**, Rio de Janeiro, 2008, p. 3-4.

<sup>75</sup> BOLMAN, Gee L.; DEAL, Terrence E. **Reframing organizations**. 4. ed. São Francisco - EUA: Jossey-Bass, 2008.

<sup>76</sup> WEICK, Karl E. **Making sense of the organization: the impermanent organization**. United Kingdom: WILEY, 2009.

<sup>77</sup> RICHARDSON, Kurt. Managing complex organizations: complexity thinking and the science and art of management. **Corporate Finance Review**; Jul/Aug 2008; n. 13, p. 23-29.

<sup>78</sup> STACEY, R. D. **Complexity and management**. London: Routledge, 2000.

<sup>79</sup> WALLERSTEIN, Immanuel. **World-systems analysis: an introduction**. London: Duke, 2004.

para estudar o complexo objeto que compõe esses sistemas. Na psicologia não foi diferente. Ton Jörg<sup>80</sup> apresenta nova forma de analisar o aprendizado, a partir da proposta de Vygotski. Estuda os fenômenos da educação, a partir das teorias da complexidade.

O direito, da mesma forma, acompanha essa tendência. A forma tradicional de estudo do direito entra em crise pois, em grande medida, não reflete as relações sociais reguladas pelo direito, ou seja, a teoria, muitas vezes, passa distante do objeto de estudo. A ciência do direito ficou afastada da noção de complexidade. Ateve-se à ideia de que há previsibilidade e linearidade no seu estudo e no seu objeto. Pautou-se em demasiado no mundo das ideias (dever ser). Estruturou-se a partir da crença num sistema fechado e autônomo, desenvolvendo-se sem o compromisso, não raras vezes, de adaptação com o real, com o mundo do ser.

Por essa razão, Ruhl estuda o direito como um sistema adaptativo complexo<sup>81</sup>. Explica o autor que tal perspectiva é necessária pois:

Primeiro, o sistema legal como uma fonte de regras para a regulação de outros sistemas sociais, deve levar em conta a forma como estes sistemas operam. Se alguém deseja regular um complexo adaptativo sistema social, deve-se pensar como um sistema complexo adaptativo social. Em segundo lugar, o direito, como uma coleção de regras e regulamentos, é o produto do sistema legal, dum conjunto de pessoas e instituições. Lei, nesse sentido, é simplesmente uma propriedade emergente do sistema legal da mesma forma que os preços são uma propriedade emergente de mercados.<sup>82</sup>

Nesse sentido, o direito, assim como seu estudo, deve possuir flexibilidade, dinamicidade, pois regula fenômenos complexos que estão em constante interação e modificação. A regra jurídica deve ter a “capacidade de adaptação às mais diversas situações.”<sup>83</sup>

Nada obstante, o contexto teórico em que se baseou uma das teorias do direito que mais influenciou o ocidente na primeira metade do século XX pautava-se numa epistemologia reducionista. “Considerado metafísico e anti-científico, o direito natural

---

<sup>80</sup> JÖRG, 2011.

<sup>81</sup> Esclarece-se que não se está a conceber a teoria dos sistemas adaptativos complexos como a única forma de estudo do direito ou mesmo da complexidade. A intenção é demonstrar como o fenômeno social na sua perspectiva complexa exige a transformação na dogmática jurídica.

<sup>82</sup> RUHL, 2008, p. 897.

<sup>83</sup> GROSSI, 2010, p. 82.

foi empurrado para a margem da história pela ascensão do positivismo jurídico, no final do século XIX.”<sup>84</sup>

A teoria de Hans Kelsen, baseada na ideia de que para trazer cientificidade ao estudo do direito era fundamental transportar a forma de fazer ciência das ciências naturais, transformou o olhar sobre a matéria. Muito influenciado pelo chamado Círculo de Viena<sup>85</sup>, em que se reuniam teóricos das várias ciências naturais, Kelsen defendeu a necessidade de isolamento do objeto do estudo do direito. Pautado na análise newton-cartesiana, construiu a ideia de que a ciência do direito não poderia imiscuir-se com questões morais<sup>86</sup>. Apenas objetos que pudessem se submeter a juízos de verdade e falsidade caberiam à análise científica, de modo que valores, decisões, questões morais deveriam ficar alheios à análise do cientista. Uma teoria do direito que fosse pura analisaria seu objeto por si só. O texto normativo passa a ser objeto da ciência do direito, que apenas o descreveria. A delimitação da parte (norma positivada) e do todo (ordenamento) que se elegem como elementos de estudo do cientista do direito leva, ainda, ao isolamento da matéria. Ao direito cabem apenas questões deontológicas, ou seja, questões acerca de como devem ser os comportamentos. “No lugar da realidade, a verdade.”<sup>87</sup> Não compete, portanto, a análise ontológica – do ser, que servirá de objeto para outras ciências sociais, como a sociologia, a filosofia, a antropologia, a ética, etc.

A departamentalização dos temas, a especialidade como melhor forma de análise e a crença de limites intransponíveis entre os objetos trouxeram para a teoria do direito a ideia de que, para o estudo categorizar-se como científico, era fundamental isolar a matéria. Dessa forma, possíveis intersecções entre direito e outras disciplinas foram desprezadas. O direito ganhou sistema próprio, autônomo e fechado, que prescindia de outras análises. Nesse sentido que cabe a crítica de Ferraz Junior ao afirmar que:

[...] é preciso reconhecer que, nos dias atuais, quando se fala em Ciência do Direito, no sentido do estudo que se processa nas Faculdades de Direito, há

---

<sup>84</sup> BARROSO, Luís Roberto. Neoconstitucionalismo e constitucionalização do direito: o triunfo tardio do direito constitucional no Brasil. **Revista Eletrônica da Reforma do Estado**. n. 09. Disponível em: <http://www.direitodoestado.com.br/artigo/luis-roberto-barroso/neoconstitucionalismo-e-constitucionalizacao-do-direito-triunfo-tardio-do-direito-constitucional-no-brasil>. Acesso em 27 de jul. de 2014, p. 5.

<sup>85</sup> FOLLONI, 2013, p. 104.

<sup>86</sup> KELSEN, Hans. **Teoria geral do Direito e do Estado**. Tradução: Luís Carlos Borges. 4. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 8.

<sup>87</sup> ÁVILA, 2012, p. 225.

uma tendência em identificá-la com um tipo de produção técnica, destinada apenas a atender às necessidades do profissional (o juiz, o advogado, o promotor) no desempenho imediato de suas funções. Na verdade, nos últimos 100 anos, o jurista teórico, por sua formação universitária, foi sendo conduzido a esse tipo de especialização, fechada e formalista.<sup>88</sup>

Contudo, tal como nas ciências naturais, essa concepção entrou em crise. A forte dissociação entre a epistemologia do direito e a ontologia leva ao questionamento acerca da sua pertinência. Ao direito cabe estabilização das relações sociais e das expectativas, de modo a oferecer segurança jurídica nas relações da sociedade<sup>89</sup>. A partir do momento em que a teoria do direito se distancia em demasiado da realidade, aquela entra em crise. Uma teoria do direito que não atende aos fatos reais torna-se inútil. E a complexidade, em grande medida, explica as razões deste grande distanciamento entre o ser e o dever ser.

### 1.3 Direito tributário e suas fronteiras

O fenômeno jurídico é complexo<sup>90</sup>. A clássica separação da norma em primária (hipótese) e secundária (consequência, sanção) estabelece apenas como as condutas deveriam ser, fica restrita ao mundo das ideias. Contudo, se em nenhuma ou em pouca medida a realidade não corresponder à teoria, o direito não cumpre seu objetivo. Afinal, “O direito é mais aplicação do que norma [...]; seria um desastre se a regra jurídica se tornasse e permanecesse somente um pedaço de papel. O provável risco é que essa se separe da vida.”<sup>91</sup> Em mesmo sentido:

A lição para o sistema de direito e da sociedade é que as regras de qualquer sistema dinâmico não linear (incluindo leis no modelo de sistema da lei e da sociedade), mesmo quando seguidas de forma determinística pelos

<sup>88</sup> FERRAZ JUNIOR, 2013, p. 25.

<sup>89</sup> QUEIROZ, Marisse Costa de. O direito como sistema autopoiético: contribuições para a sociologia jurídica. In: **Revista Sequência**, n. 46, p. 77-91, jul. de 2003. Disponível em: <<https://periodicos.ufsc.br/index.php/sequencia/article/view/15292>> Acesso em: 26 jun. 2015, p. 80.

<sup>90</sup> RUHL, J. B. Complexity theory as a paradigm for the dynamical law-and-society system: a wake-up call for legal reductionism and the modern administrative state. In: **Duke law journal**. v. 45, n. 5. Mar. 1996, p. 856. FOLLONI, 2013, *passim*. TEUBNER, 1993. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 8. FERRAZ JUNIOR, 2013, p. 76. CALIENDO, Paulo. **Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009b, p. 7. ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 57.

<sup>91</sup> GROSSI, Paolo. **Mitologias jurídicas da modernidade**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2004, p. 91.

componentes do sistema (a sociedade e os seus membros na lei modelo de sistema -e- sociedade), são capazes de produzir esses comportamentos inesperados que movem o sistema fora de sua trajetória esperada de formas imprevisíveis<sup>92</sup>

O positivismo jurídico<sup>93</sup> de matiz kelseniana teve-se por longo período à análise da estrutura do ordenamento jurídico, da hierarquia de suas normas, ou seja, nas chamadas regras que estabeleciam a maneira de criação de normas de conduta – as normas de organização. Pautava-se numa “ciência no estilo moderno, isto é, com um procedimento empírico-analítico.”<sup>94</sup> Mesmo que Kelsen tenha defendido a necessidade do direito para a promoção da paz ou mesmo para a garantia da segurança social, manteve o estudo distante da análise valorativa, de sua análise social<sup>95</sup>. “Acreditava que o direito era instrumental, era um meio para o alcance da paz, de modo que seu estudo deveria se ater a relação ilícito/sanção (norma), ou seja a estrutura de ordenamento que determinava a sanção na hipótese de infração a determinadas condutas, legalmente previstas.”<sup>96</sup>

Progridiu grandemente no estudo da estrutura do direito dentro do Estado, mantendo subjacente o estudo da sua função ou ao menos relegado a outras áreas das ciências sociais. Observe como exemplo a obra *Teoria Geral do Direito*, de Norberto Bobbio, publicada com uma década antecedência ao seu “Da estrutura à função”. Nessa obra, Bobbio inicia o primeiro capítulo com a seguinte afirmação: “[...] a melhor maneira de se aproximar da experiência jurídica e compreender seus traços característicos é considerar o direito como um conjunto de normas, regras de conduta.”<sup>97</sup> Obra elaborada no bojo do desenvolvimento das teorias da norma e do ordenamento jurídico, como proposições estática e dinâmicas do direito. Interessante notar, que ao prefaciar o livro o

---

<sup>92</sup> RUHL, 1996, p. 856. No original: The lesson for the law-and society system is that the rules of any nonlinear dynamical system (including laws in the law-and-society system model), even when followed deterministically by the components of the system (society and its members in the law-and-society system model), are capable of producing these unexpected behaviors that move the system off of its expected trajectory in unpredictable ways.

<sup>93</sup> O fenômeno “positivismo jurídico” não se teve apenas a proposta de Hans Kelsen, mas representou a base de várias vertentes no século XIX. Cf. Ferraz Junior o fundamento do positivismo jurídico é “[...] a tese de que só existe um direito, o positivo nos termos expostos [...]” FERRAZ JUNIOR, 2013, p. 49.

<sup>94</sup> *Ibid.*, p. 45.

<sup>95</sup> BOBBIO, 2007, p. 58.

<sup>96</sup> FOLLONI, André; DIB, Natália Brasil. Função promocional do Direito e as novas exigências da pesquisa científica em Direito Tributário. In: MACEI, Demetrius Nichele *et al.* (org.). **Direito tributário II**. João Pessoa: Conpedi, 2014, p. 124.

<sup>97</sup> BOBBIO, Norberto. **Teoria geral do direito**. Trad. Denise Agostinetti. 3 ed. São Paulo: Martins Fontes, 2010, p. 15.

autor demonstra o compromisso com aquele contexto (das décadas de 1950 e 1960) de defesa do positivismo jurídico, já em debate na Europa<sup>98</sup>.

Essa visão epistemológica do direito, marcadamente representada pelas teorias de Hans Kelsen, reduziu o direito à norma (numa perspectiva estática) e ao ordenamento (numa perspectiva dinâmica), excluindo do estudo não apenas as questões axiológicas, mas também a funcionalidade do direito, que se limitava a instrumento para alcance da paz social. Fundamentava-se primordialmente na estrutura dualista da norma, tornando essencial ao direito a coercibilidade. Ou seja, é inerente ao direito a sanção negativa, bem como a coação atribuída pelo Estado, como legítimo detentor dos meios de força.

A análise do objeto da ciência do direito (norma e ordenamento) atinha-se a verificações de verdade e falsidade – no que diz com a visão exterior ao ordenamento – e de validade, na relação estrutural entre as normas e ordenamento. Trata-se da conhecida pirâmide de Kelsen, que refletia estrutura hierarquizada e sistemática.

Ferraz Junior explica que o jurista, cientista do direito, pautado na ciência moderna estuda a construção do sistema normativo a partir dos seguintes propósitos:

[...] a teoria instaura-se para estabelecimento da paz, a paz do bem-estar social, a qual consiste não apenas na manutenção da vida, mas da vida mais agradável possível. Por meio de leis, fundamentam-se e regulam-se ordens jurídicas que devem ser sancionadas, o que dá ao direito um sentido instrumental que deve ser captado como tal. As leis têm um caráter formal e genérico, que garante a liberdade dos cidadãos no sentido de disponibilidade.<sup>99</sup>

A ciência do direito tributário não foge a essa regra. Consolida-se no Brasil a partir das premissas do positivismo jurídico kelseniano, sob o argumento de atribuição de cientificidade. Obedece à dissociação entre disciplinas e ao necessário isolamento e autonomia do sistema. Contou com fórmulas próprias, que excluía da análise critérios axiológicos, bem como interações com outras disciplinas, em especial com o direito financeiro. “A doutrina tributarista, não raramente, sustenta que a ciência do direito consiste em um discurso isento de contradições ou contrariedades; ou, ao menos, tendente a essa perfeição”.<sup>100</sup>

---

<sup>98</sup> BOBBIO, 2010, p. 11-12.

<sup>99</sup> FERRAZ JUNIOR, 2013, p. 44.

<sup>100</sup> FOLLONI, 2013, p. 153.

Ou como afirma Ávila,

A doutrina para ser Ciência, deveria buscar a verdade, obtida mediante o teste de verificabilidade, por correspondência factual, entre os seus enunciados descritivos e o seu objeto normativo de investigação, o conjunto de enunciados prescritivos, devidamente demarcado e separado dos demais.<sup>101</sup>

Esse isolamento, para além da justificativa teórica, explica-se no Brasil pelo contexto em que se desenvolve o Código Tributário Nacional. No final da primeira metade do século XX, as recorrentes interpretações do direito tributário em plena confusão com o direito financeiro provocavam uma desordem de tal envergadura que imperava a insegurança jurídica. Diante daquele cenário, a ideia do estudo do direito tributário enquanto ciência autônoma e carregada de rigor científico ganhou força. Utilizar do paradigma da ciência moderna para o estudo do direito tributário seria refinar o estudo ao seu mais alto grau, garantido perfeito trabalho científico, com o isolamento do objeto e do observador. Tamanha interferência no patrimônio do cidadão deveria estar suportada por normas que trouxessem certeza e previsibilidade, bem como não estivessem sujeitas aos subjetivismos da interpretação e às necessidades econômicas.

O direito tributário surge, então, da separação que se acreditou fundamental entre este ramo e o direito financeiro, a fim de que a balburdia tributária fosse em alguma medida contida. “Era preciso previsibilidade a respeito das decisões concretas; que elas fossem controláveis; que houvesse, em suma, segurança jurídica, certeza do direito [...]”<sup>102</sup>.

A partir da obra de Alfredo Augusto Becker, nitidamente fundamentada no positivismo kelseniano<sup>103</sup>, desenvolve-se a ciência do direito tributário, isolando o seu estudo, de modo a criar um sistema autônomo, que orbitava em torno da norma jurídico-tributária. Em outras palavras, a doutrina do direito tributário se baseou na proposta de que caberia ao jurista a interpretação dos enunciados prescritivos, assim entendida como a descrição do texto positivo, sem maiores influências de valores externos ao direito (tido como sistema autônomo e fechado). Inicia-se, então, a ciência do direito tributário

---

<sup>101</sup> ÁVILA, Humberto. A doutrina e o direito tributário. In: ÁVILA, Humberto (Org.). **Fundamentos do direito tributário**. São Paulo: Marcial Pons, 2012, p. 224.

<sup>102</sup> FOLLONI, 2013, p. 57.

<sup>103</sup> Ibid., p. 59.

reduzida à interpretação do texto positivo para a delimitação da obrigação tributária, com base na estrutura do ordenamento jurídico, de modo autônomo e isolado.

Além do “Carnaval Tributário”<sup>104</sup> já mencionado, é essencial destacar que a ciência tradicional do direito tributário brasileiro, também, se construiu num contexto histórico e político do país que merece destaque pela sua peculiaridade. À época predominava um governo totalitário, em que a repressão era constante. Não se vivia um Estado democrático<sup>105</sup>. Em sendo assim, a análise do ramo do direito, cujo escopo de trabalho tratava do financiamento, da base financeira, do Estado não obteria grande espaço nas discussões para além dos enunciados prescritivos – para além da letra da lei. Ou seja, para além da estrutura da norma e do ordenamento jurídico.

O modelo autoritário de governo, baseado em atos institucionais, exigia a legalidade extrema. A supressão do artigo 202 da Constituição Federal de 1946, bem como a imposição da Emenda Constitucional n. 18/65 e a consequente Constituição de 1967 eliminaram qualquer discussão acerca da funcionalidade da tributação, atribuindo ao poder de tributar relevância tamanha que sua estrutura ganha força, deixando à margem as discussões sobre sua intersecção com outras matérias que envolvessem o fenômeno tributário. Assim, à ciência do direito tributário restou apenas a análise acerca do poder de tributar e suas limitações concedida pela legislação.<sup>106</sup>

O estudo do direito, portanto, apenas a partir do seu mínimo irreduzível restringiu em demasiado o seu papel, deixando muitas vezes a norma jurídica – ou seja, a construção do intérprete do direito – sem contexto. Por consequência, o a teoria do direito constrói-se, não raras vezes, a partir dum mundo irreal, de modo a determinar, em alguns casos, que os aspectos da realidade sejam adequados à teoria, e não o inverso, como se propõe. “A norma deve ser pensada em conjunto com aquilo que a condiciona e determina, e integrada àquilo sobre o que ela exerce influência.”<sup>107</sup>

---

<sup>104</sup> Obra de Alfredo Augusto Becker, em que o autor trata sobre a confusão e desordem legislativa que regia o direito tributário na década de 1960 cf. *Ibid.*, p. 45.

<sup>105</sup> GRECO, Marco Aurélio. Crise do formalismo no direito tributário brasileiro. *Revista da PGFN*, 2011. Disponível em <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/ano-i-numero-i/greco.pdf>. Acesso em 27 de jul. de 2014.

<sup>106</sup> FOLLONI; DIB, 2014, p. 122-123. KRONBAUER, Eduardo Luís. Limitações na interpretação das normas tributárias com base no formalismo normativo. In: **Revista Direito Econômico e Socioambiental**, Curitiba, v. 6, n. 1, p. 159-194, jan./jun. 2015. Disponível em: <file:///C:/Temp/direitoeconomico-14933.pdf> Acesso em 30 mar. 2015, p. 167.

<sup>107</sup> FOLLONI, André. Reflexões sobre complexity science no Direito Tributário. In: MACEI, Demetrius Nichele et al. (org.). **Direito tributário e filosofia**. Curitiba: Instituto Memória, 2014, p. 24-37, p. 29.

Entretanto, a demasiada atenção à estrutura da norma e do ordenamento, aliada à forte rejeição de que o direito se relacionasse com questões morais entram em aguda crise após a Segunda Guerra Mundial. Afinal, o nacional socialismo tinha bases legais e ordenamento estruturado, que cumpria sua função instrumental<sup>108</sup>, pois para a ciência do direito da época bastava a legalidade e a eficácia social da norma. A segregação entre direito e moral, para a doutrina pós-positivista, legitimou o estado nazista<sup>109</sup>. Uma vez que o conteúdo valorativo da norma não se fazia relevante, questões morais não interessavam ao direito, abrindo espaço para a inserção de qualquer ideologia. O pós-positivismo ou o não positivismo – como prefere Alexy – vem resgatar essa união e ampliar as fronteiras do direito para que inclua questões morais em seu campo de estudo.<sup>110</sup>

Aliado a isso, a ampliação das fronteiras que influenciam o fenômeno jurídico tributário se fez fundamental para a melhor compreensão do fenômeno. A lição de Grossi é perfeita:

Por isso, a velha imagem da pirâmide, que representava o velho sistema normativo, vem sendo substituída por uma imagem que não evoca necessariamente uma desagradável escansão hierárquica. E os sociólogos do direito – mas também os juristas mais à vanguarda as novas trincheiras – falam de rede, em um sentido bem diferente de como a invocamos para concretizar a ideia de filtro em fatos e direito, no sentido de substituir a imagem piramidal potestativa autoritária pela de um sistema de regras não postas uma sobre a outra, mas no mesmo plano, ligadas, uma com a outra, por uma relação de recíproca interconexão.<sup>111</sup>

Trata-se, por exemplo, dos “níveis de complexidade”, a que se refere Folloni. Explica que as interações entre sistema e meio se expandam e aumentem à medida que as

<sup>108</sup> ALEXY, Robert. **Teoria discursiva do direito**. 1 ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2014, p. 242.

<sup>109</sup> BECHO, Renato Lopes. **Filosofia do direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 196-198. BARROSO, Luís Roberto. Grandes transformações do direito contemporâneo e o pensamento de Robert Alexy. Disponível em, <http://www.luisrobertobarroso.com.br/wp-content/uploads/2014/02/Confer%C3%Aancia-homenagem-Alexy2.pdf>> Acesso em 29 jun. 2015, p. 6. BARROSO, Luís Roberto. Neoconstitucionalismo e constitucionalização do direito: o triunfo tardio do direito constitucional no Brasil. **Revista Eletrônica da Reforma do Estado**. n. 09. Disponível em: <http://www.direitodoestado.com.br/artigo/luis-roberto-barroso/neoconstitucionalismo-e-constitucionalizacao-do-direito-o-triunfo-tardio-do-direito-constitucional-no-brasil>. Acesso em 27 de jul. de 2014, p. 5.

<sup>110</sup> ALEXY, op. cit., p. 242.

<sup>111</sup> GROSSI, 2010, p. 83.

relações se façam necessárias. Aborda seis níveis<sup>112</sup> da seguinte forma: o primeiro nível de complexidade abrange os diversos institutos do direito tributário, a serem estudados em conjunto; no segundo há a análise das normas tributárias conjugadas com outras normas jurídicas; no terceiro, por sua vez, extrapolam-se as fronteiras do ordenamento jurídico único, determinando suas interações com outros ordenamentos; no quarto supera-se a fronteira da ciência do direito, percebendo as interações do estudo do direito com outras ciências; no quinto “compreende o direito tributário a partir de informações desenvolvidas nos âmbitos do saber racional não científico” e por fim, no sexto nível parte da arte para a compreensão do direito tributário<sup>113</sup>.

Não é diferente a lição de José Souto Maior Borges, para quem a dogmática tradicional reduziu em demasiado o estudo do direito tributário, restringindo sua análise apenas à obrigação tributária e suas derivações (crédito tributário, sujeição passiva e ativa, capacidade contributiva, lançamento). Propõe que a proposta baseada na autonomia da ciência do direito tributário deve ser superada, em especial pelo estudo a partir de uma perspectiva diferente, fundando-se na necessidade de encarar a complexidade das relações que envolvem a tributação. O que na visão do autor passaria pela necessária “interdisciplinaridade”.<sup>114</sup> Nesse sentido:

A ciência complexa assume essa necessidade de diálogo entre disciplinas diversas. Não sua confusão. [...] apenas assume que, a priori, é incorreto descartar a eventual fecundidade – ou necessidade – de conversa entre o direito tributário e outras ciências jurídicas ou não, sociais ou não.<sup>115</sup>

Mesmo que por muito tempo a ciência do direito tributário tenha sido reduzida à análise da norma tributária, há, inegavelmente, fenômenos que a caracterizam como um sistema complexo.<sup>116</sup>

Pois bem, admitindo isso, urge observar aspecto que por muito tempo se manteve subjacente ao estudo da tributação: os bens jurídicos tutelados. Reduzir a análise apenas aos contornos da norma tributária, como objeto isolável, fez com que o aspecto

---

<sup>112</sup> Cabe salientar que o autor não esgota os níveis e, inclusive, faz a ressalva quanto a possibilidade de identificação de outros. (FOLLONI, 2014, p.384 -407)

<sup>113</sup> FOLLONI, 2013, p. 385-407.

<sup>114</sup> BORGES, 2013, p. 107.

<sup>115</sup> FOLLONI, op.cit., p. 400.

<sup>116</sup> RUHL, 2008, *passim*.

relacional tutelado pelo direito tributário fosse esquecido. O direito como um todo é forte instrumento de regulação das relações em sociedade. Estuda-lo apenas a partir de uma unidade indivisível significa ignorar elemento fundamental.

No estudo do direito tributário, o foco na norma tributária desprezou, muitas vezes, o estudo do sujeito da relação regulada. De tal modo que duas perspectivas relevantes se mantiveram à margem da ciência do direito tributário. A primeira concernente à relação do cidadão, enquanto contribuinte, com o Estado, originando questões sobre justiça fiscal, por exemplo. E a segunda decorrente da relação do cidadão – enquanto detentor de direitos sociais a serem promovidos pelo Estado – com a arrecadação tributária – enquanto meio financeiro que o Estado detém para a promoção dos direitos e objetivos fundamentais. Dando origem a questões sobre eficiência na gestão dos recursos tributário, por exemplo. A consagração do Estado Fiscal, ou seja, do financiamento do Estado pela tributação, faz emergir duas importantes relações a serem tuteladas pelo direito e estudadas pela ciência.

A existência de duas relações – paradoxais e antagônicas – só emergem da interação entre as partes e o todo do sistema e estabelecem, por sua vez, grande instabilidade ao sistema que, a depender do contexto e das perturbações, irá sobrepor uma sobre a outra. Tal sobreposição, sem dúvida, encontra amparo constitucional. Contudo, sua análise exige claro delineamento do bem jurídico tutelado, seja ele individual ou coletivo.

A assunção do direito tributário como sistema complexo gera consequências numa doutrina tradicional, exigindo que a ciência do direito tributário se amolde a novas perspectivas, sob pena de não atender à realidade que regula. A complexidade das relações sociais e das exigências constitucionais, como a promoção do desenvolvimento nacional, a redução das desigualdades, etc., desloca o foco do estudo da tributação, passando, como salienta Becho, do “tributo ao contribuinte: se nos direitos humanos o homem substituiu a norma jurídica como maior referência do direito, no direito tributário esse homem recebe o rótulo de contribuinte (lato sensu), o que exige várias novas conformações.”<sup>117</sup>

E dentre essas “novas conformações” se encontra a análise do bem jurídico. A restrição do objeto do estudo à norma jurídico-tributária acabou por deixar de lado

---

<sup>117</sup> BECHO, 2009, p. 341.

outros institutos fundamentais ao direito. Tal como observa Ávila ao afirmar que “não curiosamente a Ciência do Direito começou a perder importância prática: como o Direito não é composto apenas de regras, mas também de princípios que protegem determinados bens jurídicos e que determinam a promoção de fins [...]”<sup>118</sup>.

O estudo do direito tributário necessita de ampliação, de modo a não se limitar apenas à autonomia disciplinar a que pretende a dogmática tradicional. Deve alcançar outras propriedades do sistema, que emergem da relação e interação do estudo do direito tributário com outras disciplinas que são distintas, mas não separadas<sup>119</sup>. Tal qual um sistema complexo, exige uma análise hologramática em que se relacionam as partes o todo.

Trata-se de aplicar os níveis de complexidade já mencionados. A função do tributo no Estado Democrático de Direito precisa ser retomada pelo estudioso do direito tributário: “são tributárias não só as normas diretamente relacionadas à instituição e arrecadação de tributos.”<sup>120</sup>. Partindo desta ideia, Folloni traz à tona a perspectiva de Ávila quanto à necessidade de que o estudo do bem jurídico – tanto no âmbito imediato quanto no âmbito mediato – seja foco do direito tributário.<sup>121</sup>

Em busca, também, de nova forma de estudar a tributação, Caliendo apresenta a interpretação sistemática do direito. O autor explica que é “uma forma de compreensão do sujeito inserido na história”. A interpretação do mundo que o rodeia deve levá-lo em consideração. Para ele, uma teoria sistemática deve ponderar três correntes que modificam o paradigma da ciência do direito tributário (que se via apenas preocupado com a norma, ou melhor, com a estrutura): a “ (i) teoria dos direitos fundamentais e neoconstitucionalismo; (ii) a hermenêutica ética e a teoria da justiça e a (iii) teoria do discurso e da argumentação.”<sup>122</sup>

O deslocamento do objeto de estudo do direito tributário, do tributo ao cidadão, implica em enxergar perspectiva historicamente ocultada no estudo do direito. No momento em que se rompem os limites impostos pela doutrina tradicional, ampliando-

---

<sup>118</sup> ÁVILA, 2012a, p. 225.

<sup>119</sup> Neste sentido, interessante consultar CILLIERS que demonstra claramente a diferença em se estabelecer limites e fronteiras no objeto do conhecimento. Cf. CILLIERS, 2002.

<sup>120</sup> FOLLONI, 2013, p. 391.

<sup>121</sup> Ibid., p. 391.

<sup>122</sup> CALIENDO, Paulo. **Direito tributário**: três modos de pensar a tributação: elementos para uma teoria sistemática do direito tributário. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 23

se o estudo, novas interações são percebidas. Emergem relações que são relevantes à tributação, de modo que possamos identificar não apenas direitos, mas também deveres.

Nesse sentido, Torres<sup>123</sup> aborda a dimensão bilateral da cidadania, ao evidenciar que não há apenas direitos, mas também deveres decorrentes da cidadania. Por consequência, o Estado passa a ser não somente garantidor de direitos individuais, mas também promotor de direitos.

O pagamento de tributos gera direitos e deveres, mesmo que assimétricos. Isso provoca a necessidade de estudo desses direitos e deveres, que possuem titularidades distintas. Enquanto há dever de pagar tributos – em razão de um imperativo de solidariedade social<sup>124</sup> – há direitos decorrentes desse pagamento, tanto no âmbito individual (limites ao poder de tributar) quanto no âmbito coletivo (dever de aplicação da arrecadação tributária para a promoção dos objetivos fundamentais).

Insurge, portanto, a necessidade de estudo dos bens jurídicos envolvidos na relação tributária, sejam eles individuais ou coletivos. O reconhecimento do alargamento das fronteiras de estudo do fenômeno tributário provoca o alcance de novos níveis de complexidade. Assim sendo, não apenas a relação contribuinte/Estado arrecadador deve ser objeto de estudo, mas também outra relação que emerge do fenômeno tributário, qual seja a relação cidadão/Estado promotor de direitos.

Em boa medida, é o parâmetro utilizado por Schoueri para estudar as normas tributárias indutoras. Esclarece que o estudo será sob um enfoque pragmático, abordando os “efeitos da norma tributária sobre o contribuinte”<sup>125</sup>. Preocupa-se com a interação da norma com seu destinatário. Ou seja, reinsere o sujeito na análise da relação tributária.

A configuração das características e particularidades de cada uma das relações tuteladas é que fornecerá parâmetros mais seguros de aplicação da norma tributária. É necessário atentar-se à parte (aqui determinada pelo bem jurídico individual) tanto quanto é fundamental estudar o todo (aqui delimitado pelo bem jurídico coletivo).

A interação entre o uno e o múltiplo, como destaca Morin<sup>126</sup> ao tratar da quinta avenida da complexidade, é fundamental para entender um sistema complexo. A

---

<sup>123</sup> TORRES, Ricardo Lobo. A cidadania multidimensional na era dos direitos. In: **Teoria dos direitos fundamentais**. Org: Ricardo Lobo Torres. 2.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 316.

<sup>124</sup> NABAIS, 1998, *passim*.

<sup>125</sup> SCHOUERI, 2005, p. 4.

<sup>126</sup> MORIN, 2005, p. 177 – 185.

análise da tributação pugna pelo estudo das relações entre as partes e o todo e, por consequência, pela observação dos fenômenos que emergem dessa dinâmica.

Adaptando a teoria, o direito tributário deve ocupar-se do todo e de suas interações entre as partes. Configura-se em fenômeno em que o todo (a tributação) é mais do que a soma de suas partes (tributo).

## 2 FUNÇÃO NO DIREITO E BEM JURÍDICO

A noção de bem jurídico ficou subjacente à teoria do direito tributário, sem enfrentamento direto. Ademais, o que ficou subjacente foi apenas a análise dos bens jurídicos individuais atingidos pela tributação, restando abandonada a sua perspectiva coletiva, da qual faz parte a arrecadação tributária, imprescindível na ordem constitucional vigente.

Partindo desta perspectiva, este trabalho – com base num estudo interdisciplinar – busca encontrar termo comum para o estudo do bem jurídico tributário. De modo a auxiliar na análise da conflituosidade presente na Constituição, no que se refere à presença de bens jurídicos individuais (propriedade e liberdade), de um lado, e bem jurídico coletivo (arrecadação tributária), de outro. E para isso, é fundamental o estabelecimento do conceito de bem jurídico.

Tomar-se-á por base a doutrina do direito penal que, desde a revolução francesa, dedica importantes esforços ao estudo do bem jurídico, podendo em grande medida contribuir para o tema.

A perspectiva funcionalista, defendida por Roxin<sup>127</sup>, atribui ao direito penal função subsidiária de proteção de bens jurídicos. A esse ramo do direito cabe a tutela de bens jurídicos em *ultima ratio*. Ou seja, cabe a atuação do direito penal nas hipóteses em que os outros ramos do direito não são capazes de promover a proteção desses bens de forma satisfatória. Por essa razão, a teoria desenvolveu-se nesse ramo com grande profundidade. A punibilidade penal está intimamente ligada à noção de bem jurídico. Da teoria, pode-se depreender que dentre as funções do Direito, não só no âmbito penal, mas no direito como um todo, encontra-se a tutela de bens jurídicos, de modo que decorre o questionamento sobre sua definição.

Em busca de aceção pertinente à tributação, este segundo capítulo tem por objetivo, a partir da dogmática jurídico-penal, estabelecer o conceito de bem jurídico útil para a interpretação e aplicação do direito tributário.

---

<sup>127</sup> ROXIN, Claus. **A proteção de bens jurídicos como função do Direito Penal**. 2ª Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, pp. 29-30.

## 2.1 Direitos, interesses e bens jurídicos.

O foco do presente trabalho se assenta numa concepção de bem jurídico para o direito tributário, a partir da dogmática penal. Durante a realização da pesquisa proposta, observou-se que muitas das vezes os termos “interesse”, “bem jurídico” e “direito” confundiam-se de modo que, julga-se necessário, mesmo que brevemente, esclarecer os conceitos aqui trabalhados.

Bem jurídico se configura como interesse elevado à proteção jurídica. Interesse no sentido que dá Mancuso<sup>128</sup>, da relação de um sujeito com bens da vida, ou no sentido que dá Zaffaroni<sup>129</sup>, numa relação de disponibilidade entre o sujeito e o ente/objeto. Ou seja, sempre relacional.

Seja denominando de interesse jurídico, bem jurídico ou direito a proposta aqui adotada é sempre relacional, incluindo a perspectiva subjetiva (o sujeito) e atribuindo valor jurídico a partir dos valores sociais, consagrados na Constituição. Como salienta Gonzalo Fernandez, é sempre uma questão terminológica, mas que ao final, tem por objetivo tutelar relações valoradas socialmente.<sup>130</sup>

Desse modo, conclui-se que, a despeito da nomenclatura a que se dê, a noção que se toma de direitos, interesses ou bens jurídicos é relacional, sempre fazendo referência a sujeito, seja ele individual ou coletivo. É, como expõe Alexy, relações entre o titular, o objeto e o direito – “relações triádicas”<sup>131</sup>.

Neste trabalho, opta-se pela expressão “bem jurídico”, a representar a relação de disponibilidade do sujeito com objetos – aqui não identificados no sentido meramente material, mas de bens da vida que lhes são caros, a depender dos valores sociais. Opta-se, em especial pelo termo “bem jurídico” muito pela influência da doutrina penal majoritária, que trata tais relações com essa nomenclatura.

Outro tema conceitual que urge destacar, antes mesmo de adentrar ao núcleo conceitual do trabalho, diz com a tradicional dicotomia bem jurídico individual/bem jurídico coletivo no que toca à titularidade.

<sup>128</sup> MANCUSO, Rodolfo de Camargo. **Interesses difusos**: conceito e legitimação para agir. 6. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004, pp. 24-25.

<sup>129</sup> ZAFFARONI, Eugenio Raul. SLOKAR, Alejandro. ALAGIA, Alejandro. **Derecho Penal**: parte general. 2.ed. Buenos Aires: Ediar, 2005, p. 484.

<sup>130</sup> FERNÁNDEZ, Gonzalo D. **Bien jurídico y sistema del delito**. Buenos Aires: B de f, 2004, p. 142.

<sup>131</sup> ALEXY, Robert. **El concepto y la validez del derecho**. 2. ed. Barcelona: Gedisa, 2004, pp. 181-182.

O resgate do sujeito como fundamental para a delimitação do bem jurídico traz à tona a discussão acerca da sua titularidade. Seu caráter individual, muito pela construção dos parâmetros do Estado de Direito e da modernidade, é de fácil identificação. A redução do mundo natural – no antropocentrismo – atribuiu ao homem o domínio e titularidade de todos os bens reconhecidos, de modo que mereceriam tutela do direito aqueles bens dotados de importância suficiente em determinado tempo e espaço.

Os bens jurídicos que envolvem relações individuais, como a relação com a vida, com a propriedade, com a liberdade, com a segurança, etc., são clássicos no estudo do direito, ainda que tenham se centrado sobre parâmetros objetivos. São denominados por parte da doutrina constitucionalista como bens jurídicos (ou direitos) de primeira dimensão ou geração.<sup>132</sup>

Contudo, com a emergência da pós-modernidade, há o reconhecimento da sociedade como sistema complexo, que ultrapassa as fronteiras de suas partes – os indivíduos – e alcança as relações do todo – também em sua perspectiva indivisível. Esse holograma a que se refere tais relações fez emergir novos bens jurídicos<sup>133</sup>.

A rede sobre a qual se desenvolvem as relações, aliada à superação da razão moderna, fez clarear relações anteriormente subjacentes ao estudo da ciência e, por consequência, no direito, fez emergir novos bens que merecem tutela e proteção, vez que se tornam relevantes para a realização do indivíduo e da sociedade.

Essa expansão se observou, em grande medida, no direito ambiental<sup>134</sup> e no direito do consumidor. Quanto ao primeiro, os desastres naturais decorrentes da racionalidade econômica trouxeram à discussão o meio ambiente. Não mais como instrumento humano para o progresso<sup>135</sup>, mas como um sistema de que o homem apenas faz parte e que, num pensamento ecológico<sup>136</sup>, se insere em constante interação entre as

---

<sup>132</sup> BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 580.

<sup>133</sup> SIMÕES, Pedro Coelho. A Supra-Individualidade como fator de superação da razão oderna. In: **Temas de direito penal econômico**. COSTA, José de Faria (Coord.). Coimbra: Coimbra Editora, 2005, p. 294.

<sup>134</sup> FREITAS, Vladimir Passos de. FREITAS, Gilberto Passos de. Reflexões sobre a proteção penal do patrimônio histórico e cultural brasileiro. In: **Revista de Direito Econômico e Socioambiental**. Curitiba, v. 6, n. 1, p. 88-113, jan./jun. 2015. Disponível em: <  
<http://www2.pucpr.br/reol/pb/index.php/direitoeconomico>> Acesso em: 29 set. 2015.

<sup>135</sup> SIMÕES, op.cit., p. 294.

<sup>136</sup> Capra usa essa expressão para fazer referência a mudança do pensamento reducionista para o pensamento sistêmico, holístico, ecológico. O autor refuta o termo holístico, por considerar também um reducionismo. CAPRA, 2006b, p. 16. Nesse mesmo sentido, entendem Delattre e Folloni. DELATTRE, 1981, p. 45. FOLLONI, 2014, p. 28.

partes e o todo<sup>137</sup>. Disso emerge relações, bens jurídicos, não mais de titularidade individual, mas difusa, indivisível e que merecem a tutela do direito<sup>138</sup>, assim como seu estudo.

Da mesma forma ocorreu com o direito de consumidor. Com o reconhecimento de que na pós-modernidade emergiram riscos inesperados ao ser humano, bem como com a identificação de que a ciência não mais era capaz de garantir a segurança que se propunha, surge a necessidade de tutela das relações de consumo presentes no modelo capitalista. Com o CDC o reconhecimento dessas relações ultrapassou os limites da individualidade, de modo a constatar a existência de bens jurídicos (direitos) difusos, coletivos e individuais homogêneos. O surgimento de parâmetros de produção em massa ampliou a tutela das relações de consumo. A significação dessas relações na sociedade também passa a demandar novo olhar.<sup>139</sup> De modo que a tutela de direitos ultrapassa a noção de individualidade, emergindo os ditos bens jurídicos supraindividuais<sup>140</sup> ou metaindividuais<sup>141</sup>.

Os conceitos basicamente diferenciam-se pela titularidade do bem jurídico, definindo-se como bens jurídicos difusos os que não permitem divisibilidade da titularidade, nem identificação individual; bens jurídicos coletivos, os que se referem à coletividade determinada e bens jurídicos individuais homogêneos, os que se configuram, basicamente, pela reunião de bens jurídicos de titularidade individual, que facilmente poderiam dissociar-se para a tutela.<sup>142</sup>

Ainda que cientes dessa diferenciação, opta-se neste trabalho pela identificação dos bens jurídicos da seguinte forma: individuais para aqueles que se refiram à relação Estado-contribuinte, ou seja, a relação obrigacional tributária; e

---

<sup>137</sup> FERREIRA, Helene Sivini. A Expressão dos objetivos do Estado de Direito Ambiental na Constituição Federal de 1988. In: LEITE José Rubens Morato; FERREIRA Helene Sivini; CAETANO Matheus Almeida (Coord.). **Repensando o Estado de direito ambiental**. Florianópolis : Fundação Boiteux, 2012, pp. 19-22.

<sup>138</sup> MAZZILLI, Hugo Nigro. **A defesa dos interesses difusos em juízo: meio ambiente, consumidor, patrimônio cultural, patrimônio público e outros interesses**. 26. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 51/p.177 e ss. HACHEM, Daniel Wunder. A dupla titularidade (individual e transindividual) dos direitos fundamentais econômicos, sociais, culturais e ambientais. In: **Revista Direitos Fundamentais & Democracia** (UniBrasil), v. 14, n. 14.1, Curitiba, UniBrasil, p. 618-688, ago./dez. 2013, p. 663.

<sup>139</sup> BAUDRILLARD, Jean. **A sociedade de consumo**. Lisboa: Edições 70, 1995. p. 21.

<sup>140</sup> PÉREZ, Carlos Martínez-Bujan. **Derecho penal económico**. Valencia, Espanha: Tirant lo Blanch, 2002, p. 61.

<sup>141</sup> MAZZILLI, op.cit., p. 51/p.177 ess.

<sup>142</sup> HACHEM, op.cit., pp. 658 e ss. MAZZILLI, op.cit., pp. 50-60.

coletivos para aqueles que se refiram à relação Estado-cidadão, determinada pela obrigação de tutela e promoção de direitos. Opta-se pelo termo coletivo, pois julga-se que a supraindividualidade ou metaindividualidade sugiram superioridade à individualidade e não a conjugação de partes e todo, que se adequa melhor a premissa deste estudo.

Para isso, o termo coletivo parece mais adequado. Não por carregar a ideia de oposição à dimensão individual, como se propõe na lógica moderna atrelada ao reducionismo cartesiano.<sup>143</sup> Mas com a intenção de ampliar a dimensão individual, deixando evidente as relações e as interações do sistema. Afinal:

Conceber um conceito de coletivo para além das dicotomias historicamente constituídas é dar visibilidade a uma outra lógica - uma lógica atenta ao engendramento, ao processo que antecede, integra e constitui os seres. Lógica das relações ou ‘filosofia da relação’, como denomina Veyne (1982), para diferenciar-se de uma ‘filosofia dos objetos’.<sup>144</sup>

Nesse sentido, quebram-se as fronteiras a partir do reconhecimento das relações que superam a perspectiva individual, alcançando-se dimensões sistêmicas. Amplia-se a individualidade à coletividade, sem, contudo, deixar de considerá-la por si só, mas analisando na sua relação com o todo.

Emerge a noção de rede, ou como afirmam Escóssia e Kastrup, de agenciamento, à medida que surgem relações decorrentes não apenas dos indivíduos por si mesmos, mas pelo “espaço-tempo comum, impessoal, entre os dois”<sup>145</sup>. Ou seja, ainda que mantidas as propriedades intrínsecas do indivíduo e da sociedade, como sistemas complexos próprios, emergem propriedades das relações entre essas entidades que, se analisadas individualmente, não são observáveis. A isso as autoras denominam de coletivo. “Os contextos de acção (sic) individual são substituídos por contextos de acção (sic) coletiva em que o sujeito individual se dilui no contexto que se insere.”<sup>146</sup>

---

<sup>143</sup> ESCÓSSIA, Liliána da; KASTRUP, Virgínia. O conceito de coletivo como a superação da dicotomia indivíduo-sociedade. In: **Psicologia em Estudo**, Maringá, v. 10, n. 2, p. 295-304, mai./ago. 2005, p. 295.

<sup>144</sup> Ibid., p. 297.

<sup>145</sup> Ibid. p. 303.

<sup>146</sup> SIMÕES, 2005, p. 29.

## 2.2 Noção de bem jurídico

A doutrina penal, por um longo tempo, pautou-se por diversas teorias para a conceituação de bem jurídico<sup>147</sup>. Mesmo para a doutrina do direito penal, é preciso salientar, não há univocidade sobre o conceito a ser adotado.<sup>148</sup> Toma-se aqui, como marco teórico, as perspectivas defendidas por Claus Roxin<sup>149</sup> e Eugênio Raul Zaffaroni<sup>150</sup>.

Para Roxin, bens jurídicos são “circunstâncias reais dadas ou finalidades necessárias para uma vida segura e livre, que garanta todos os direitos humanos e civis de cada um na sociedade ou para o funcionamento de um sistema estatal que se baseia nestes objetivos”<sup>151</sup>. Complementa, ainda, que a tutela se estende, de modo a envolver “bens jurídicos individuais” e “bens jurídicos da generalidade”. De tal maneira que os “impostos”, por exemplo, se caracterizam como bens jurídicos da generalidade, posto que fundamentais para o financiamento do Estado e, por consequência, para a promoção dos direitos dos cidadãos.<sup>152</sup>

Partindo de concepção semelhante, Zaffaroni conceitua bens jurídicos a partir da tipicidade<sup>153</sup>. Esclarece que para a análise da tipicidade objetiva do crime deve-se levar em conta não somente a lesividade resultante do ato, mas também a imputação deste ato a um agente. Fala que não se configura a tipicidade objetiva se não houver ações que efetivamente lesionem bens jurídicos, ou ações que lesionem bens, mas que estes não pertençam a ninguém. Chega a essa conclusão, por crer na existência de conduta típica

<sup>147</sup> GOMES, Luiz Flávio; YACOBUCCHI, Guillermo Jorge. **As Grandes Transformações do Direito Penal Tradicional**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2005, pp. 71-90. BUSATO, Paulo César. **Direito Penal: parte geral**. São Paulo: Atlas, 2013, p. 366.

<sup>148</sup> DIB, Natália Brasil; GUARAGNI, Fábio Andre. O princípio da insignificância e os crimes contra a ordem tributária: linhas críticas à jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. In: **Revista Jurídica**, v. 1. Curitiba: 2012.p. 383. GRECO, Luís. **Modernização do direito penal, bens jurídicos coletivos e crimes de perigo abstrato**. Rio de Janeiro: Lumen Iures, 2011, p. 81. SEHER, Gerard. La legitimación de normas penales basadas en principios y el concepto de bien jurídico. In: **La teoría del bien jurídico**. Coordinación Roland Hefendehl. Madrid: Marcial Pons, 2007, p. 71.

<sup>149</sup> ROXIN, Claus. **Derecho penal parte general tomo I: fundamentos. la estructura de la teoría del delito**. Madrid: Civitas. 2006. ROXIN, 2009.

<sup>150</sup> ZAFFARONI; SLOKAR; ALAGIA, 2005.ZAFFARONI, Eugenio Raul. **Tratado de Derecho Penal: parte general**. Buenos Aires: Ediar, 1999.

<sup>151</sup> ROXIN, 2009, pp. 18-19.

<sup>152</sup> Ibid., p. 19.

<sup>153</sup> BUSATO, 2013, p. 268 e ss.

apenas se estas importarem em “lesão [ou perigo de] ao outro, que se produzem na interação humana”<sup>154</sup>.

É partindo destas bases que Zaffaroni estabelece o conceito de bem jurídico como “a relação de disponibilidade de uma pessoa com um objeto, protegida pelo Estado, que revela seu interesse mediante normas que proíbem determinadas condutas que as afetam [...]”<sup>155</sup>.

A proposta do autor argentino vai de encontro à concepção de que o bem jurídico está definido na norma penal - concepção que considera que com a tutela do ordenamento e da norma o bem restaria protegido<sup>156</sup>. Para ele, a noção de bem jurídico transcende o direito penal, este limitado a proteger os bens que necessitam de sua tutela (princípios da subsidiariedade e fragmentariedade).<sup>157</sup>

No que se refere à posição do autor, insta resgatar brevemente o contexto recente de conceituação de bem jurídico, bem como um pouco do histórico do conceito de bem jurídico penal. Cada uma das abordagens apresentadas, lembre-se, está inserida em contexto social, político e histórico que, em grande medida, fazem emergir conceitos que coadunam com o momento estudado.

O surgimento da noção de bem jurídico penal se dá a partir da Ilustração, quando o direito penal deixa de ser direito divino, para ser direito dos homens<sup>158</sup>, com regras e limites. Estabelece-se a limitação da punibilidade do Estado, face ao imperativo de proteção dos direitos individuais, que emergiram num momento pós-revolução francesa.

Naquele cenário, Feuerbach<sup>159</sup> (1801) inaugura a ideia de bem jurídico como direito subjetivo, de modo que a lesão a tal direito ensejaria a atuação do Estado. Contudo, tal concepção não se sustentou. Argumentou-se que a definição de bem jurídico enquanto direito subjetivo implicaria na possibilidade de sua perda, o que, por si só, era inconcebível, em vista da impossibilidade de se atingir a existência do direito subjetivo, do direito que pertence ao sujeito.

---

<sup>154</sup> ZAFFARONI; SLOKAR; ALAGIA, 2005, p. 484.

<sup>155</sup> ZAFFARONI, 1999, p. 240.

<sup>156</sup> FERNÁNDEZ, 2004, pp. 65-69. ZAFFARONI; SLOKAR; ALAGIA, op.cit., p. 486.

<sup>157</sup> BUSATO, 2013, p. 55-60.

<sup>158</sup> PRADO, Luiz Regis. **Bem jurídico-penal e Constituição**. 2ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2009, pp. 23-24.

<sup>159</sup> FEUERBACH, Paul Johann Anselm Ritter Von. **Tratado de derecho penal**. Buenos Aires: Hammurabi, 2007, pp. 15-18.

Em oposição a essa concepção e em busca de conceito menos abstrato, Birnbaum (1834) propõe que bens jurídicos se definam como bens materiais pertencentes aos indivíduos ou à coletividade<sup>160</sup>. Tal proposta se vê inserida na realidade racionalista da Revolução Industrial. Buscar vertente mais objetiva e racional do bem se mostrava necessário, de tal sorte que a conceituação se desloca do sujeito para a matéria, definindo-se como bens do ser humano<sup>161</sup>. Entretanto, ao defender essa posição acaba por reduzir bens jurídicos a coisas e excluir o sujeito – a quem a norma deve atingir – da relação, de modo que a atuação penal restaria, por essa razão, deslegitimada. O direito e a atuação estatal se justificam apenas para a proteção de sujeitos.

Passada essa fase, na segunda metade do século XIX, surgem duas concepções diferentes de bem jurídico penal, que inegavelmente influenciaram a matéria no final do século. O primeiro conceito, cronologicamente, a ser abordado é o trazido por Binding, que parte da proteção da norma como função do direito penal. Para ele, o bem jurídico seria determinado pelo legislador, que elevaria direitos indispensáveis aos cidadãos a bens jurídicos. Como assevera Regis Prado, para Binding “bem jurídico vem a ser a garantia das expectativas normativas”<sup>162</sup>. Definição fortemente refutada sob o argumento de que o direito que protege a si mesmo (normas) se deslegitima<sup>163</sup>, de modo que não seriam concebíveis normas que protegessem outras normas, por si só. Claramente, tal perspectiva emerge dentro dum contexto em que o positivismo passa a influenciar o modo de ver o direito, transportando a experiência das ciências naturais às ciências sociais. A partir desta óptica, a proteção do ordenamento como estrutura se fazia basilar<sup>164</sup>.

Em oposição a essa perspectiva, surge a proposta de que bens jurídicos são interesses juridicamente protegidos<sup>165</sup> - denominada de positivismo naturalista. Retoma a ideia de que a teoria do delito deve repudiar a proposta metafísica e se ater ao mundo real. Entretanto, tanto a proposta de Binding, quanto a proposta de Liszt mantêm a legitimação da punibilidade no Estado, deslocando o sujeito do conceito<sup>166</sup>.

---

<sup>160</sup> PELARIN, Evandro. **Bem jurídico penal**: um debate sobre a descriminalização. São Paulo: IBCCRIM, 2002, p. 55. GOMES; YACOBUCCI, 2005, p. 78.

<sup>161</sup> FERNÁNDEZ, 2004, pp. 17-20.

<sup>162</sup> PRADO, 2009, p. 28.

<sup>163</sup> DIAS, Jorge de Figueiredo. **Questões fundamentais do direito penal revisitadas**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1999, p. 54;

<sup>164</sup> FERNÁNDEZ, op.cit., p. 17.

<sup>165</sup> LISZT, Franz Von. **Tratado de derecho penal Tomo II**. Madrid: Editorial Reus, 1999, p. 6.

<sup>166</sup> FERNÁNDEZ, op.cit., pp. 20 – 23.

Após o conceito de bem jurídico penal defendido por Liszt surge o movimento do neokantismo. Em reação ao exacerbado positivismo do século XIX, tal doutrina procurava introduzir o aspecto subjetivo no conceito de bem jurídico; “[...], procurou-se ampliar o estreito conceito positivista de ciência para que nele coubessem não só os fatos perceptíveis pelos sentidos e sua observação, mas também os fenômenos espirituais e a compreensão de sua essência específica.”<sup>167</sup> Carrega-se de valores a tradicional definição positivista, reinsertando tal conceito no mundo social, na realidade.<sup>168</sup>

E por isso afirma Regis Prado: “a partir do começo do século XX, aparecem as orientações espiritualistas que, sob a influência da filosofia neokantiana, desenvolvem na área penal a concepção metodológica ou teleológico-metodológica de bem jurídico.”<sup>169</sup>

Conclui-se, então, que a conceituação de bem jurídico, de certa forma, não se restringe somente ao positivismo, mas também se utiliza de parâmetros valorativos para sua interpretação. Essa é a perspectiva que irá marcar o conceito de bem jurídico no neokantismo.

Trata-se, em boa medida, do reconhecimento de que o meio e as interações entre os sujeitos e a sociedade são extremamente relevantes para o direito. Afinal, a delimitação dos valores sociais se dá temporalmente. Estão atrelados a determinado contexto, de modo que a teorização do bem jurídico a partir de conceitos positivistas, restritos e fechados, por certo, acabaria por não corresponder à realidade.

Após o movimento neokantista, surge a posição defendida por Hans Welzel. Há naquela época, de certa forma, abandono do conceito de bem jurídico, com base na descrença na possibilidade de sua conceituação. Concentram-se os olhares para a análise da ação e não para o resultado decorrente dela. Crê-se na ideia de que o desvalor da ação, inevitavelmente, resultaria na análise e proteção de bens jurídicos.

Emerge a teoria finalista da ação, cuja punibilidade se baseia na previsibilidade que o ser humano tem no resultado da conduta. Para Welzel<sup>170</sup> a finalidade se encontra na ação e não no resultado. Defende a punibilidade com base no desvalor de ação, ou seja,

---

<sup>167</sup> MAÑAS, Carlos Vico. **O Princípio da Insignificância como Excludente da Tipicidade no Direito Penal**. São Paulo: Saraiva, 1994. p. 13.

<sup>168</sup> PRADO, 2009. p. 31.

<sup>169</sup> Ibid., p. 31.

<sup>170</sup> WELZEL, Hans. **O novo sistema jurídico-penal**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001, p. 27.

se pune a partir da reprovabilidade da conduta do ser humano. Há inevitavelmente abandono do conceito de bem jurídico, já que se torna “desnecessário”.

Nesse sentido, Gomes e Yacobucci explicam que para Welzel a proteção de bens jurídicos está atrelada à sanção das ações que levam ao resultado. Volta-se a atenção para a conduta.<sup>171</sup> Como consequência dessa teoria surgirá o que chama de adequação social<sup>172</sup>. A conduta será ou não punível se aceita ou não socialmente.

Disso, novamente, decorre a ausência de conceituação do bem jurídico. O que se estuda na adequação social é a aceitação da ação. “Segundo esta exposição, os casos que não reúnem nenhuma relevância jurídica, nem tampouco um risco ao permitido, teriam que ser excluídos do tipo por ser considerados socialmente adequados e, efetivamente, Welzel assim resolveu tais casos inicialmente.”<sup>173</sup> Ao bem jurídico é reservado caráter secundário<sup>174</sup>.

Após o abandono do conceito de bem jurídico – que se deu durante as décadas de 30 e 40 – houve uma retomada de sua importância com a doutrina de Roxin. Ao elevar a função do direito penal à proteção de bens jurídicos, inevitavelmente, deveria defini-los<sup>175</sup>.

Com o fim da Segunda Grande Guerra, houve um retrocesso na dogmática alemã em decorrência das feridas trazidas pelo regime Hitlerista. Como já abordado, havia grande receio de que aspectos ideológicos voltassem a pertencer ao mundo do direito penal (pautado no positivismo), gerando uma punição que não decorria de aspectos constitucionais, mas de valores morais, que de certa forma se tornam absolutamente subjetivos<sup>176</sup>. Em reação a essa inércia e à teoria de desvalor de ação, Roxin, resgatou o conceito de bem jurídico penal como fundamental para o estudo do direito penal, em especial a partir de parâmetros constitucionais.

Para ele, o direito penal deve estar entrelaçado com a política criminal de tal forma que aquele servirá de instrumento para a promoção do desenvolvimento individual e coletivo - objetivo do Estado Democrático de Direito<sup>177</sup>. Em assim sendo, cabe ao

---

<sup>171</sup> GOMES; YACOBUCCI, 2005. p. 82.

<sup>172</sup> WELZEL, 2001. p. 60.

<sup>173</sup> ROXIN, 2009. p. 47.

<sup>174</sup> PRADO, 2009. p. 38. ROXIN, op.cit., p. 46.

<sup>175</sup> ROXIN, 1997. p. 51.

<sup>176</sup> ROXIN, op.cit. p. 12.

<sup>177</sup> Ibid., p. 16.

direito penal a função de tutelar bens indispensáveis ao cidadão e à coletividade, de tal sorte que, se assim não for, não se justifica a ingerência estatal.

A delimitação da intervenção penal depende, então, do estudo do bem jurídico, que para o doutrinador alemão são “circunstâncias dadas a finalidades que são úteis para o indivíduo e seu livre desenvolvimento”.<sup>178</sup>

Frise-se que, para Roxin, bens jurídicos não estão meramente restritos aos bens individuais, mas também aos bens coletivos ou, como denomina, à generalidade.<sup>179</sup>

É nessa realidade que se insere a proposta de Zaffaroni. Ao refutar a ideia de que bens jurídicos se limitam à determinação legal ou mesmo à determinação do Estado, propõe conceito relacional, que reinsira o sujeito destinatário da norma penal.

Vale lembrar que as propostas encampadas por Binding e Liszt precediam os Estados constitucionais. O momento pós Segunda Guerra gerou grandes questionamentos sobre a teoria positivista, frente aos resultados odiosos da ausência de valores na norma que em razão da objetividade científica restaram mitigados. O surgimento da Declaração Universal dos Direitos Humanos (1948), da Lei Fundamental Alemã (1949), da Constituição italiana (1948) e da, mesmo que tardia, Constituição espanhola (1978) incluíram a dignidade da pessoa humana como pressuposto de qualquer Estado. De modo que a retomada de valores incutidos ao direito, à norma e, principalmente, ao bem jurídico se fez fundamental.<sup>180</sup>

Nesse cenário que emergem as concepções de Roxin e Zaffaroni. A compreensão de que a tutela de bens jurídicos é crucial para o desenvolvimento do ser humano (enquanto indivíduo e enquanto sociedade) leva à retomada do sujeito em seu conceito – a vítima reaparece, de modo que a teoria passa a tratar de definição relacional.

Inserido nesse contexto, Zaffaroni afirma que a construção dos bens jurídicos é dada a partir da Constituição e outras disposições internacionais, de modo a delimitar quais as relações que são relevantes a ponto de serem tuteladas pelo direito. Concebe o bem jurídico como “relação de disponibilidade de uma pessoa com um objeto”.<sup>181</sup>

E, ciente das críticas acerca da probabilidade de se interpretar “disponibilidade” como possibilidade de destruição, esclarece que “disponibilidade não

---

<sup>178</sup> ROXIN, 1997. p. 56.

<sup>179</sup> Id., 2009. p. 19.

<sup>180</sup> FERNÁNDEZ, 2004, pp. 35 e ss.

<sup>181</sup> ZAFFARONI; SLOKAR; ALAGIA, 2005, p. 489.

significa outra coisa do que possibilidade de dispor, mas na vida social organizada pelo moderno Estado social de direito, a disposição deve entender-se como um uso que os cidadãos fazem de certos objetos para se auto realizarem.”<sup>182</sup>

A realização do sujeito, nesse sentido, vincula-se à possibilidade de desenvolver-se, de viver dignamente, usufruindo dos direitos garantidos constitucionalmente. Assemelha-se à proposta de desenvolvimento defendida por Sen<sup>183</sup>, para quem a realização das liberdades reais é pressuposto essencial para o desenvolvimento. Afinal, é por meio de tais liberdades – entendidas como a liberdade política, oportunidades econômicas, acesso a direitos sociais, garantias de transparência e segurança – que o ser humano se realiza dignamente.

A proteção que o direito confere a determinados bens emerge de relações temporais, que se constituem na sociedade a partir de suas necessidades. A relação protegida pelo direito no Estado brasileiro envolve, segundo imperativos constitucionais, os objetivos fundamentais determinados no art. 3º da Constituição. Nesse sentido, a disponibilidade que se defende aqui está atrelada ao alcance desses objetivos, principalmente.

Nesse sentido, Gonzalo Fernández explica que bens jurídicos “são valores de relação social, indispensáveis para o desenvolvimento da sociedade e para a auto realização do sujeito nela, que nascem e coincidem com os direitos humanos reconhecidos pela comunidade internacional.”<sup>184</sup>

Em mesma linha, Yacobucci e Kahlo defendem a tutela da relação. O primeiro afirma que “o centro da noção de bem jurídico se relaciona com a pessoa que vive em sociedade, com seu desenvolvimento dentro desta e seu modo de vincular-se com terceiros, dentro de um contexto geral de ordem e segurança garantidos pelas normas”<sup>185</sup>. Como se percebe, trata-se também de conceito relacional, gravitando em torno do sujeito. Já o segundo conceitua bem jurídico como “uma relação considerada positiva, valorada positivamente, isto é, como um ‘bem’, entre uma realidade e um sujeito.”<sup>186</sup>

---

<sup>182</sup> ZAFFARONI, SLOKAR, ALAGIA, 1999, p. 240.

<sup>183</sup> SEN, 2000, pp.18-31.

<sup>184</sup> FERNÁNDEZ, 2004, p. 144.

<sup>185</sup> GOMES; YACOBUCCI, 2005, p. 79.

<sup>186</sup> KAHLO, Michael. “Sobre la relación entre el concepto de bien jurídico y la imputación objetiva em Derecho Penal. In: **La teoría del bien jurídico**. Coordenação Roland Hefendehl. Madrid: Marcial Pons, 2007, p. 55.

Regis Prado, por sua vez, destaca que bem jurídico é “[...] ente (dado de valor social) material ou imaterial haurido de contexto social, de titularidade individual ou metaindividual reputado como essencial para a coexistência e desenvolvimento do homem em sociedade [...]”<sup>187</sup> Em acepção semelhante, Greco define bem jurídico como: “dados fundamentais para a realização pessoal dos indivíduos ou para a subsistência do sistema social, nos limites de uma ordem constitucional”.<sup>188</sup> Novamente, observa-se a inclusão do sujeito no conceito e a proteção das relações que o desenvolve.

Assim sendo, o conceito de bem jurídico será relacional e assim o é, à medida que o indivíduo em sua autonomia e reconhecimento como sujeito de direitos, também, reconhece o outro. E estabelece relações intersubjetivas que merecem tutela<sup>189</sup>. Não se trata, como destaca Kahlo<sup>190</sup>, de mera proteção de objetos, mas sim de relações que garantem o que chama de liberdade externa. Ou seja, a liberdade de bem se desenvolver enquanto indivíduo e enquanto sociedade. Naturalmente, dessas relações emergem bens jurídicos individuais e coletivos, já que não mais o ser humano se enxerga apenas na perspectiva individual e antropocêntrica, mas também na perspectiva coletiva, ecocêntrica, hologramática.

Na realidade constitucional brasileira, configura-se nos direitos, deveres e objetivos fundamentais, em busca do livre desenvolvimento do indivíduo e da sociedade. Nesse sentido, muito bem expõe Detlev Sternberg-Lieben. Ainda que partilhe da posição monista de Hassemer, o autor enfatiza o fundamento do Estado na dignidade humana e no desenvolvimento livre do cidadão, enquanto indivíduo e enquanto sociedade. “É um sujeito integrado numa comunidade.”<sup>191</sup> Esse é o objetivo do Estado. No Brasil, tal como na Lei Fundamental alemã, essa deve ser a direção da atuação e do estudo do direito.

Desse modo, assume-se neste trabalho concepção dualista de bem jurídico, ou seja, de que há bens jurídicos tanto individuais, como coletivos, de modo que estes últimos não se reduzem aos primeiros e vice-versa<sup>192</sup>. Em oposição à teoria monista,

---

<sup>187</sup> PRADO, 2009, p. 44.

<sup>188</sup> GRECO, 2011, p. 89.

<sup>189</sup> CALIENDO, 2009b, p. 36.

<sup>190</sup> KAHLO, 2007, pp. 56-58.

<sup>191</sup> STERNBERG-LIEBEN, Detlev. Bien jurídico, proporcionalidad y libertad del legislador penal. In: **La teoría del bien jurídico**. Coordenação Roland Hefendehl. Madrid: Marcial Pons, 2007, pp. 108 – 111.

<sup>192</sup> GRECO, op.cit., pp. 85-87.

defendida majoritariamente por Hassemer<sup>193</sup>, que vincula necessariamente a noção de bem jurídico ao indivíduo – seja na sua perspectiva coletiva, seja na sua perspectiva individual.

Numa sociedade complexa, a noção do todo enquanto fenômeno que ultrapassa a soma de suas partes é fundamental à compreensão dos processos que emergem das interações sociais. Admitir bens jurídicos vinculados, apenas, a sujeitos individuais seria ignorar fenômenos reais que envolvem uma coletividade, muitas das vezes, indivisível, como na proteção do meio ambiente.<sup>194</sup> É como afirma Silva Sanchez:

A crescente interdependência dos indivíduos na vida social dá lugar, por outro lado, a que cada vez em maior medida, a proteção dos bens jurídicos de um sujeito dependa da realização de comportamentos positivos (controle de risco) por terceiro. Dito de outra forma, as esferas individuais da organização não são independentes, mas são fabricados por contínuos fenômenos de transferências recíprocas e tendo funções de garantia de campos não relacionados.<sup>195</sup>

Bem jurídico conceitua-se, então, como uma relação de disponibilidade entre um sujeito e um objeto, ou melhor, como define Kahlo<sup>196</sup>, entre uma realidade e um sujeito, que merece a tutela do direito.

Deve-se acentuar o caráter relacional do bem jurídico. O que se protege não é a liberdade em si, mas a relação de disponibilidade que o sujeito (seja ele individual ou coletivo) tem com a liberdade. Ou seja, como dispõe da própria liberdade para bem se desenvolver. Da mesma forma que não se protege a propriedade em si, mas a relação que se tem com ela. A redução da proteção à propriedade ou à liberdade seria desconsiderar

---

<sup>193</sup> HASSEMER, Winfried. ¿Puede haber delitos que no afecten a un bien jurídico penal? In: **La teoría del bien jurídico**. Coordenação Roland Hefendehl. Madrid: Marcial Pons, 2007, p. 96. SEHER, Gerard. La legitimación de normas penales basadas en principios y el concepto de bien jurídico. In: **La teoría del bien jurídico**. Coordenação Roland Hefendehl. Madrid: Marcial Pons, 2007, p. 74.

<sup>194</sup> Nesse sentido, defendem a teoria dualista: Claus Roxin, Hefendehl, Tiedman, Kuhlen, Schünemann, Figueiredo Dias. GRECO, 2011, pp.85-87.

<sup>195</sup> SANCHES, Jesús Maria Silva. **La expansión del derecho penal: aspectos de la política criminal en las sociedades postindustriales**. 2. ed. Madrid: Civitas, 2001, p. 30. No original: “La creciente interdependencia de los individuos en la vida social da lugar, por otro lado, a que, cada vez en mayor medida, la indemnidad de los bienes jurídicos de un sujeto dependa de la realización de conductas positivas (de control de riesgos) por parte de terceros 35. Expresado de otro modo, las esferas individuales de organización ya no son autónomas, sino que se producen de modo continuado fenómenos —recíprocos— de transferencia y asunción de funciones de aseguramiento de esferas ajenas. En Derecho penal, ello implica la tendencia hacia una exasperación de los delitos de comisión por omisión que incide directamente en su reconstrucción técnico-jurídica.”

<sup>196</sup> KAHLO, 2007, p. 55.

o sujeito, que é o destinatário do bem, de modo que sua inclusão faz emergir, necessariamente, relações a serem protegidas.

Portanto, descabe supor direitos por si só, sem sujeito, que pode ser individual ou coletivo. “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.”<sup>197</sup>

Em assim sendo, neste trabalho, toma-se o conceito de bem jurídico relacional, à medida que se configura como relações juridicamente relevantes, ou seja, relações que mereçam a tutela do direito, a partir do contexto e da temporalidade analisada, sempre em vista dos valores sociais e objetivos constitucionais.

### 2.3 Bem jurídico e função promocional do direito

Para a delimitação dos bens jurídicos envolvidos no fenômeno tributário, é relevante contextualizar o ambiente social, cultural e teórico em que se desenvolve o direito tributário brasileiro, bem como sua ciência. Afinal, trata-se de sistema complexo, em que as interações determinam a sua adaptação e a emergência de novos padrões.

Ao menos no direito de tradição romano-germânica, as transformações pelas quais passaram os Estados foram fundamentais para o estágio atual das democracias ocidentais e, por consequência, para a função do direito. No Brasil esse modelo estatal concretizou-se com a Constituição de 1988<sup>198</sup>, que se consagra sob uma tríade de direitos, deveres e objetivos fundamentais, ampliando a área de atuação do Estado e estendendo, por consequência, fortemente a sua função.<sup>199</sup>

---

<sup>197</sup> CALIENDO, 2009b, p. 196.

<sup>198</sup> Muito embora a Constituição de 1946 seja considerada, também, democrática, foi com a Constituição de 1988 que se consagrou o Estado Democrático no Brasil.

<sup>199</sup> BOBBIO, 2007, p.13. FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. Notas sobre contribuições sociais e solidariedade no contexto do estado democrático de direito. In: GRECO, Marco Aurélio (org.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p.208. BARROSO, 2007, p. 9. TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e o princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p.15. FOLLONI, André. Direitos fundamentais, dignidade e sustentabilidade no constitucionalismo contemporâneo: e o direito tributário com isso? In: ÁVILA, Humberto (coord.). **Fundamentos do direito tributário**. Madrid: Marcial Pons, 2012, p.23. HACHEM, 2013, p.637. VELLOSO, Andrei Pitten. A ciência do direito tributário. In: *Jornal Carta Forense*. Disponível em: <http://www.cartaforense.com.br/conteudo/colunas/a-ciencia-do-direito-tributario/12983>. Acesso em 29 de jul. de 2014. NABAIS, 1998, p.55.

O Estado mínimo, pós-revolucionário, consolida-se sob a égide de direitos individuais. Novamente, o contexto de emergência daquele modelo estatal justifica o resultado observado. O momento que marca a Revolução Francesa é da existência de monarquias absolutistas, em que o monarca detém a soberania e não existe cidadão, mas apenas súditos. A derrocada do modelo vigente exige a inversão de papéis, de modo que o Estado, antes dotado de poder soberano, passa a ser subjugado pela soberania popular. Por consequência, a supremacia dos direitos individuais impera e ao Estado é relegada apenas funções negativas, de garantia dos direitos individuais – marcadamente o direito de propriedade.

Ao Estado cabiam apenas limites.<sup>200</sup> Lembre-se que a revolução tem a burguesia como principal classe engajada, de modo que seus ideais, naturalmente, são refletidos no modelo estatal construído. Nas palavras de Jorge Miranda:

Em vez de tradição, o contrato social; em vez da soberania do príncipe, a soberania nacional e a lei como expressão da vontade geral; em vez do exercício do poder por um só ou seus delegados, o exercício por muitos, eleitos pela colectividade (sic); em vez da razão do Estado, o Estado como executor de normas jurídicas; em vez de súbditos (sic), cidadãos, e atribuição a todos os homens, apenas por serem homens, de direitos consagrados nas leis.<sup>201</sup>

Consolida-se o Estado de Direito, pautado na legalidade e na intervenção mínima. Identifica-se pela “postura individualista abstrata”, pelo “primado da liberdade no sentido negativo de não-impedimento”, pela “presença da segurança formal e da propriedade privada”<sup>202</sup>. Um Estado com limitações internas e externas. “Esse é o conceito clássico de «estado de direito»: um estado que não apenas cria e aplica o direito, condicionando a conduta alheia, mas que, ele próprio, sujeita-se à limitação jurídica do exercício do poder.”<sup>203</sup> Marcadamente as Revoluções francesa (1789) e americana (1776)

---

<sup>200</sup> CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. 4. ed. Coimbra: Almeida, 2000, pp. 56-60, 97-98. MIRANDA, Jorge. **Teoria do estado e da constituição**. Rio de Janeiro: Forense, 2002, pp.44-48. BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 63. BONAVIDES, 2012, pp.580-582. GRECO, Marco Aurélio. Do poder à função tributária. In: FERRAZ, Roberto. **Princípios e limites da tributação**. v. 2: princípios da ordem econômica e a tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009, pp. 168-170. BOBBIO, 2007, p.64.

<sup>201</sup> MIRANDA, op.cit., p. 45.

<sup>202</sup> FERRAZ JUNIOR, 2005, p. 208.

<sup>203</sup> FOLLONI, 2012, p. 13-14

inauguram o fim da soberania monárquica e constroem o Estado e o constitucionalismo com base na “separação de poderes, na igualdade e na supremacia da lei”<sup>204</sup>

Contudo, pouco mais de um século depois, o resultado da mínima intervenção estatal – do Estado liberal burguês<sup>205</sup> - no contexto de expansão do capitalismo, com exaltação apenas dos direitos civis e políticos, exige reação estatal frente às fortes crises econômicas e mudanças sociais e culturais<sup>206</sup>. Marcadamente a crise de 1929, ocorrida nos EUA, chama à atenção para a necessidade de intervenção do Estado, a partir do reconhecimento de direitos não apenas individuais, mas sociais, que demandavam sua proteção.

O aparecimento, como destaca Miranda, de “grandes correntes filosóficas” põem em xeque o Estado Liberal. A defesa do Estado intervencionista e social, o surgimento e desaparecimento de regimes autoritários, o nascimento da comunidade internacional e a “emancipação dos povos coloniais” fazem surgir um novo modelo estatal<sup>207</sup>.

Emerge o que se denomina de Estado do Bem-Estar Social (Welfare State). Modelo que, “dever-se-ia perceber uma espécie de extensão do catálogo dos direitos individuais na direção dos chamados direitos de segunda geração, direitos econômicos e sociais, portanto, a consideração do homem concretamente situado[...]”<sup>208</sup>. A reação estatal via-se como necessária ao sustentáculo do próprio capitalismo, que estava ameaçado pelos danos que o modelo econômico vinha causando<sup>209</sup>. A exemplo da necessária política anticíclica<sup>210</sup> instituída por John Maynard Keynes nos EUA, como reação à crise econômica.<sup>211</sup>

Ultrapassa-se a noção de direitos individuais para a aceitação e busca da tutela e promoção, também, dos direitos sociais, como fundamentais para o alcance do bem-estar, justiça social e desenvolvimento<sup>212</sup>. Após a Segunda Grande Guerra os Estados europeus

---

<sup>204</sup> BARROSO, 2013, p. 39. Em mesmo sentido: CANOTILHO, 2000, p. 93-94.

<sup>205</sup> MIRANDA, 2002, p. 47.

<sup>206</sup> Ibid., 49.

<sup>207</sup> Ibid., p. 49-50.

<sup>208</sup> FERRAZ JUNIOR, 2005, p. 208. BONAVIDES, 2012, p. 582.

<sup>209</sup> POLANYI, Karl. **A grande transformação: as origens de nossa época**. Tradução de Fanny Wrabel. 2. ed. Rio de Janeiro: Compus, 2000, p. 243.

<sup>210</sup> KEYNES, John Maynard. **A teoria geral do emprego, do juro e da moeda**. Tradução. Mário R. da Cruz. São Paulo: Nova Cultural, 1996, 293-298.

<sup>211</sup> MARINS, James; TEODOROVICZ, Jeferson. Extrafiscalidade socioambiental. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo, n. 90, jan/fev. 2010, p. 81.

<sup>212</sup> FERRAZ JUNIOR, 2005, p. 208. MIRANDA, 2002, p. 51-53.

constitucionalizaram-se, evidenciando a passagem para Estados Sociais. No Brasil, tal fenômeno observa-se, em maior medida, com a Constituição de 1988, de forma tardia em razão do regime militar que vigorou por 20 anos, de caráter totalitário<sup>213</sup>. Há, então, a alteração na forma de se encarar o Estado e o Direito. Vale dizer, as constituições pós-liberais, das quais se inclui a italiana e a brasileira (interpreta-se da mesma forma), são marcos na determinação de uma nova perspectiva social de Estado.

Perspectiva que, no final do século XX e início do século XXI, começa a tomar novos contornos. O denominado Estado providência, também, tem encontrado grandes desafios para equalizar a tutela de direitos civis, políticos, sociais culturais, econômicos, difusos e coletivos. A multifuncionalidade desses direitos e a grande conflituosidade entre eles é, sem dúvida, grande questão da sociedade contemporânea.<sup>214</sup> A Constituição brasileira não reflete senão uma multiplicidade de ideologias e direitos,<sup>215</sup> que desafiam o Estado e a sociedade para a sua melhor configuração. Assim sendo, o Estado, necessariamente, tem suas funções ampliadas, exigindo nova leitura do direito e de seu estudo.

Barroso<sup>216</sup> destaca esse processo de constitucionalização do direito a partir de três transformações que interfeririam na modificação do que chama de “paradigma do direito contemporâneo”, são elas: a “superação do formalismo jurídico”, ultrapassando a noção de que o direito se reduz à norma e ao ordenamento; o “advento de uma cultura pós-positivista” que reaproxima a ética e o direito e a “ascensão do direito público e a centralidade da Constituição”, que determina a necessária interpretação das normas conforme a Constituição.

O Estado Democrático de Direito não mais exerce o papel de expectador dos direitos, mas de garantidor, de promotor do chamado bem coletivo, do bem-estar social, por meio da tutela e promoção de direitos individuais, difusos e coletivos<sup>217</sup>. A ideia de uma Constituição que ultrapasse a importância dos documentos infraconstitucionais, que

---

<sup>213</sup> BARROSO, 2007, p. 3.

<sup>214</sup> MIRANDA, 2002, p. 54-55.

<sup>215</sup> FOLLONI, André. A complexidade ideológica, jurídica e política do desenvolvimento sustentável e a necessidade de compreensão interdisciplinar do problema. **Revista Mestrado em Direito** (Unifiefio, impresso), v. 41, p. 63-91, 2014, p. 84-85.

<sup>216</sup> BARROSO, Luís Roberto. **Grandes transformações do direito contemporâneo e o pensamento de Robert Alexy**. Disponível em <http://www.luisrobertobarroso.com.br/wp-content/uploads/2014/02/Confer%C3%Aancia-homenagem-Alexy2.pdf>> Acesso em 29 jun. 2015, p. 2-4.

<sup>217</sup> HACHEM, 2013, p. 656.

desenhe funções ao Estado e, mais, uma função ao direito, traz à tona discussão adormecida por muito tempo.

O próprio preâmbulo da Constituição Brasileira faz evidente essa ampliação do Estado de Direito ao Estado Social. Consta de seu texto que o Estado Democrático brasileiro é “destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna”, demonstrando que o Estado brasileiro está fadado não só à garantia dos direitos ali descritos, mas à promoção do bem coletivo para assegurar o desenvolvimento e bem-estar. É o que Barroso chama de “constitucionalização do direito.”<sup>218</sup>

Enquanto o chamado Estado de Direito tem seu poder claramente limitado pelos contornos legais – em que se justifica a atuação estatal apenas nas hipóteses de violação dos direitos civis e econômicos – o Estado Social ultrapassa esses ditames. Atribuindo ao Estado e, por sua vez, ao direito a função não apenas de tutela repressora dos direitos, mas também de promoção dos objetivos sociais, constitucionalmente estabelecidos<sup>219</sup> “O Estado constitucional democrático de direito procura estabelecer uma conexão interna entre democracia e Estado de direito.”<sup>220</sup>

A Constituição brasileira de 1988 não é senão resultado dessa mescla. Entre os preceitos do Estado de Direito, calcado na legalidade e na liberdade negativa, e os preceitos do Estado Social, carregado valorativamente, defensor da liberdade positiva, em que se exige a atuação estatal para a promoção do bem-estar social.

É o reflexo da complexidade da sociedade a qual o institui. Essa conjunção entre esses dois Estados resulta no Estado Democrático de Direito, que não mais se prende ao positivismo jurídico do Estado de Direito, nem mesmo à exaltação da forma em detrimento da função. Passa-se, então, para a ideia do Estado, também, social, que reconhece nos direitos não individuais, nos direitos destinados à coletividade, seu valor. De modo a determinar a necessidade de tutela e promoção desses direitos, para alcance dos objetivos constitucionalmente definidos.

---

<sup>218</sup> BARROSO, 2007, p. 12. FOLLONI; DIB, 2014, p. 127.

<sup>219</sup> FERRAZ JUNIOR, 2005, p. 210-211.

<sup>220</sup> CANOTILHO, 2000, p. 93.

Observa-se, então, que:

[...], pressupondo-se que uma constituição apresente no seu corpo normativo um sistema de valores, o modelo de Estado que ela institui se torna uma realização de valores e exige essa realização. Na verdade ela não estabelece um Estado, mas propõe a realização de um Estado.<sup>221</sup>

Ou seja, essa mudança de perspectiva constitucional reflete plenamente o momento de alteração da maneira de estudar o direito e suas funções num modelo estatal que, necessariamente, exige mais do que a estruturação das normas de conduta. Para o estudo do direito tributário, mais do que as delimitações do poder de tributar.

A necessidade de administração de interesses conflituosos, antagônicos e complexos marca o século XXI:

O constitucionalismo democrático, ao final da primeira década do século XXI, ainda se debate com as complexidades da conciliação entre soberania popular e direitos fundamentais. Entre governo da maioria e vida digna e em liberdade para todos, em um ambiente de justiça, pluralismo e diversidade.<sup>222</sup>

A teoria defendida por Bobbio, nesse sentido, é absolutamente atual e consonante com a realidade brasileira, uma vez que o Estado ganha novo corpo, dotado não somente de poderes de tutela de direitos individuais e da chamada liberdade negativa, como também de deveres de promoção de direitos individuais, sociais e coletivos, fundamentais aos objetivos do Estado ali constituídos. Basta observarmos o artigo 3º<sup>223</sup> da Constituição de 1988 para nos depararmos com os objetivos em que a sociedade brasileira se encontra. Dentre eles, a promoção do bem de todos e do desenvolvimento nacional.

O reconhecimento de funções ao Estado e, por consequência, funções ao direito exige revolução na ciência do direito tributário. A perspectiva reducionista da matéria, que defendia seu estudo enquanto disciplina autônoma, surgiu num momento político extremamente peculiar, o que resultou no estudo com contornos fortemente

---

<sup>221</sup> FERRAZ JUNIOR, 2005, p. 213.

<sup>222</sup> BARROSO, 2013, p. 64.

<sup>223</sup> Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária; II - garantir o desenvolvimento nacional; III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

formais – legalidade tributária – baseado no positivismo kelseniano<sup>224</sup>. Como consequência, as teorias da obrigação tributária se proliferam, ganhando diversos tratados sobre os limites ao poder do Estado de tributar.

Assim, por influxo de um expediente metodológico redutor, o estudo da relação entre contribuinte e estado tende a negligenciar o aspecto próprio de relação de exercício de poder político, que nela está, claramente, envolvido, para ser compreendida exclusivamente como uma relação obrigacional de crédito e débito, [...].<sup>225</sup>

Observe-se, contudo, que se tratava de perspectiva contextualizada, justificada pelas características temporais nas quais se desenvolvia, não apenas da perspectiva política, mas histórica também. Com a promulgação da Constituição de 1988, emerge novo contexto para análise da tributação e, por consequência, deve-se criar uma nova teoria, que acompanhe a dinamicidade da sociedade e do direito.

O direito, lembre-se, é dinâmico, adaptativo, sofre perturbações do meio que o rodeia, devendo criar, por meio de seus mecanismos próprios, novas formas para se adaptar à realidade que regula.

Percebe-se, então, o resgate de função promocional no direito, que ficou subjacente à dogmática por muito tempo. Trata-se da crítica de Bobbio à ideia da teoria do direito baseada apenas em sanções negativas, na caracterização da função coativa do direito. Para além da repressão, as constituições dos Estados pós-liberais determinam a atuação estatal no encorajamento às ações positivas. Explica tal proposta fundamentando-se em dois pontos: a existência de sanções positivas – ou seja, a determinação por parte do Estado de consequências benéficas aos cidadãos, nas hipóteses de atitudes valorizadas pela sociedade; e a existência de incentivos às ações positivas, que basicamente determinam a criação de benefícios aos cidadãos, para estimulá-los à prática de boas ações.

Importante destacar que essa proposta quebra, inclusive, a acepção clássica de função do direito vinculada à sanção, uma vez que determina sua interferência para o estímulo de ações, mesmo sem determinar consequências (normas secundárias) positivas ou negativas. Como expõe: “Ao lado desta, [imagem tradicional do direito] uma nova

---

<sup>224</sup> FOLLONI, 2013, p. 57.

<sup>225</sup> FOLLONI, 2012, p. 19.

imagem toma forma: a do ordenamento jurídico como ordenamento com função promocional. ”<sup>226</sup>

Aliás, saliente-se que o próprio autor exemplifica a hipótese de estímulo, com os chamados incentivos tributários, destacando a sua importância no engajamento social para a prática de ações que beneficiem e sejam valorizadas pela sociedade, como estabelecido constitucionalmente.<sup>227</sup> Chama atenção, então, para a necessária recuperação da função do direito no modelo estatal vigente – Estado Democrático de Direito.

É nesse contexto que se insere a proposta de Marco Aurélio Greco. O momento atual é, como explica Barroso<sup>228</sup>, de constitucionalização dos direitos. O movimento do neoconstitucionalismo tem exigido a interpretação dos direitos conforme a constituição, resguardando direitos e deveres em conformidade com os preceitos do Estado Democrático de Direito. Nesse sentido, a interpretação das normas ultrapassa os contornos da sua estrutura. Elas ganham força promocional, à medida que ao direito não cabe apenas a repressão, com sanções negativas, mas também o incentivo de condutas que levem à concretude dos objetivos constitucionalmente previstos.

Historicamente, como se mencionou, a proteção dos direitos civis e políticos (ou direitos individuais) se consagrou como resultado do Estado de Direito pós revolução francesa. Naquele cenário, apenas a ideia de proteção da propriedade se fez presente, de modo que para a ciência do direito tributário o cidadão, enquanto destinatário da arrecadação tributária, não necessitava de atenção. O sujeito é deslocado do estudo.

Com o reconhecimento do Estado Social, e mais hodiernamente com o Estado Democrático de Direito, o tributo deixa de ser objeto isolado no estudo para vincular-se a sujeitos – ao cidadão. Seja na perspectiva individual, na relação obrigacional que se estabelece entre o contribuinte e o Estado arrecadador; seja na relação coletiva, que se estabelece entre o Estado e seus cidadãos, frente ao imperativo de promoção dos objetivos constitucionalmente definidos.

Interessante notar que se trata de movimento que vem ocorrendo em diversos ramos do direito. A atenção iniciou-se a partir do direito constitucional revisitado, que, no Brasil, após a Constituição de 1988 exigiu a interpretação de todos os ramos do direito conforme as normas constitucionais.

---

<sup>226</sup> BOBBIO, 2007, p.13.

<sup>227</sup> Ibid., p.26.

<sup>228</sup> BARROSO, 2009, p. 3-5.

No direito administrativo, por exemplo, gerou mudança em sua perspectiva clássica, fazendo emergir deveres de promoção de direitos por parte do Estado. Ou seja, um dever de proteção eficiente. Nesse ramo, historicamente, a Administração Pública surge para evitar a injusta ingerência Estatal, também decorrente da herança Iluminista. Entretanto, como observa Hachem, o surgimento de direitos de segunda e terceira dimensão ampliou o estudo do direito administrativo, chamando atenção para a outra face do Estado de Direito. Determinando que se protejam os direitos civis e políticos – limitando a ingerência Estatal – ao mesmo tempo que se promova os direitos sociais. Nessa medida, garante-se, por exemplo, o direito fundamental à boa gestão administrativa, o direito fundamental a políticas públicas eficientes, etc.<sup>229</sup>

O papel da dogmática jurídico-tributária ganha, necessariamente, novos contornos, de modo a estudar as funções do tributo no Estado Democrático de Direito. Funções que passam a estar atreladas à tutela e à promoção dos direitos constitucionalmente previstos, em especial, dos direitos fundamentais. É nesse cenário que o direito tributário passa do “poder” à “função”<sup>230</sup>, de modo que seu estudo anteriormente pautado nas limitações ao poder de tributar passa a basear-se nas funções atreladas à tributação.

O estabelecimento do Estado Fiscal – ou seja, do Estado com deveres de cumprimento de seus objetivos constitucionais financiados pela tributação<sup>231</sup> – traz novos rumos ao direito tributário (do poder à função). O Estado não está mais investido, apenas, no poder de tributar, mas, primordialmente, na função de tributar.<sup>232</sup>

Em boa medida é o reconhecimento da outra faceta da Revolução Francesa que, durante mais de dois séculos, ficou restrita apenas à proibição de excesso, mas que a partir dos constitucionalismos atuais teve na proibição de proteção ineficiente, seu novo viés, a determinar que ao Estado não cabe apenas a garantia de direitos individuais, mas também a promoção de direitos individuais e coletivos<sup>233</sup>.

---

<sup>229</sup> HACHEM, 2013, p. 655.

<sup>230</sup> GRECO, 2009, p. 175.

<sup>231</sup> NABAIS, 1998, p. 192-194.

<sup>232</sup> BOBBIO, 2007, p.17. BARROSO, 2007, p.21. MIRANDA, 2002, pp.230-231. CALIENDO, 2009b, p.142

<sup>233</sup> BOBBIO, 2007, pp.1-22. GRECO, 2009, p. 169. HACHEM, Daniel Wunder. **Tutela administrativa efetiva dos direitos fundamentais sociais: por uma implementação espontânea, integral e igualitária.** Curitiba, 2014. 614 f. Tese (Doutorado) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade Federal do Paraná, pp.161-167. FERRAZ JUNIOR, 2005, pp.210-211. SARLET, Ingo Wolfgang; FIGUEIREDO, Mariana Filchtner. Reserva do possível, mínimo existencial e direito à saúde: algumas aproximações. In:

Em assim sendo, a tutela das relações representadas pela tributação se amplia, estabelecendo bens jurídicos de caráter individual e coletivo.

### 3 TRIBUTAÇÃO E BEM JURÍDICO

O conceito de bem jurídico tributário, a partir de concepção sistêmica – ou seja, de partes e do todo – se constrói de forma relacional. O tributo pago se dá mediante relações entre o sujeito e o Estado, derivando, por sua vez, em relações de direitos e deveres.

Numa perspectiva estabelecem-se relações entre o contribuinte e o Estado, em decorrência do dever de recolhimento de tributo, resultado, por sua vez, de deveres de solidariedade social. Noutro momento, surgem relações entre o Estado e o cidadão, à medida que a arrecadação é instrumento de promoção direitos fundamentais ao cidadão, gerando deveres de promoção pelo Estado.

Em boa medida, com o perdão à metáfora, tratam-se de faces da mesma moeda, como que numa recursividade e num princípio hologramático. O individual está no coletivo, assim como o coletivo está no individual. De tal forma que, a tributação como representação da relação tanto individual, na medida da obrigação tributária, como coletiva, na medida da sua função constitucionalmente estabelecida, merecem a atenção do estudioso do direito tributário. Ainda que isso implique em estudo interdisciplinar e principalmente paradoxal e contraditório, assim como é a Constituição brasileira. Afinal, a realidade a ser regulada é paradoxal. Charles Handy, na administração, já faz esse alerta. O paradoxo, explica, é inevitável. “A aceitação do paradoxo como um traço de nossa vida é o primeiro passo para conviver com ele e controlá-lo.”<sup>234</sup>

A equação entre direitos individuais e coletivos é, sem dúvida, muito difícil de se encontrar. Contudo, pode-se dizer que a equação entre eles é o atrator do sistema social. É o que move esse sistema complexo, de modo que a depender do contexto e das interações com o ambiente há a prevalência de um ou de outro. Sempre em busca da efetivação de direitos fundamentais. Esse é um dos fins do direito e do Estado Democrático de Direito.

Foi o que ocorreu, por exemplo, no direito administrativo que, foi palco de diversas fases de proteção dos direitos (aqui bens jurídicos) sociais. Observando, logo após a Revolução Francesa, uma fase legalista– característica do Estado de Direito. Seguida de uma fase individualista, em que havia tutela de direitos sociais, baseando-se

---

<sup>234</sup> HANDY, Charles. **A era do paradoxo**. São Paulo: Makron Books, 1995, p. 11.

numa legalidade ampla, para, adiante, passar a uma fase de um “Direito Administrativo Igualitário”, em que a intervenção judicial na tutela de bens jurídicos segue a ponderação entre os bens, surgindo a ideia de mínimo existencial, por exemplo.<sup>235</sup> Ou seja, claramente se observa a prevalência, num momento, de bem jurídico individual e, outrora, de bem jurídico coletivo, a depender do contexto histórico e das condições da sociedade brasileira.

A função do bem jurídico, nesse cenário, é a auto realização individual, bem como a realização da sociedade. Sempre em busca dos objetivos valorados na Constituição. Afinal, configuram-se como:

[...] *chances e oportunidades de participação social*. O direito à vida, à honra, ao trabalho, às prestações estatais, à saúde pública, à fé pública, etc. [...] não simbolizam direitos abstratos, estáticos e imutáveis, senão valores *dinâmicos e de inter-relação*, submetidos à sorte das mudanças históricas e às exigências da realidade social.<sup>236</sup>

O objetivo desse terceiro capítulo se constrói, então, na demonstração das características que imprimem relevância à tributação como bem jurídico, delimitando as características das relações individuais e coletivas, que se configuram como fundamentais à garantia e promoção do desenvolvimento. Exigindo da doutrina tributária, do jurista, do administrador público e do legislador cuidados específicos, a depender do caso analisado.

### 3.1 Bem jurídico tributário

A redução do estudo do direito tributário à norma jurídica deixou subjacente aspecto relevante ao estudo da relação. Tal como se deu no estudo do direito penal, a ciência do direito tributário reduziu o bem jurídico tributário à objeto, ao tributo, deixando alheio o sujeito por detrás da norma.

A análise meramente objetiva, dissociada de seu observador ou de qualquer sujeito relacionado ao objeto – sob o pretexto de criação de ciência pura, levou ao distanciamento do sujeito de direito. De modo que questões, por exemplo, de direitos

---

<sup>235</sup> HACHEM, Daniel Wunder. A maximização dos direitos fundamentais econômicos e sociais pela via administrativa e a promoção do desenvolvimento. **Revista Direitos Fundamentais & Democracia** (UniBrasil), v. 13, n. 13, Curitiba, UniBrasil, p. 340-399, jan./jul. 2013 pp. 349-356.

<sup>236</sup> FERNÁNDEZ, 2004, p. 143.

humanos, de direitos fundamentais, sociais, dentre outras, foram delegadas a outros ramos das ciências humanas, a outras disciplinas, tornando-se incomunicáveis.

Evidentemente que essa redução, na doutrina brasileira, esteve pautada por diversos fatores: a influência do positivismo kelseniano; a balburdia da legislação tributária, fortemente imiscuída com o direito financeiro; a falta de segurança jurídica; o governo totalitário em que se desenvolveu. A interação entre todos esses elementos, certamente, fez surgir a doutrina adstrita apenas à obrigação tributária. Deslocou a análise para a norma, deixando para trás questões extra normativas, ou seja, questões que ultrapassassem o estudo do texto positivado.

Contudo, a partir da Constituição de 1988 altera-se o contexto, de modo que num sistema dinâmico – definido pelas interações entre as partes, o todo e o ambiente – tal modificação exige nova leitura por parte da doutrina. A Constituição cidadã reúne a um só tempo direitos individuais e coletivos, multiplicidade de ideologias e direitos, muitas das vezes paradoxais e conflitantes. E assim o é por ser reflexo da sociedade que regula. Isso representa, sem dúvida, a complexidade dos elementos que compõem o sistema e as múltiplas possibilidades de interação.

A dinamicidade das relações sociais dita a prevalência, no caso concreto, de cada um desses direitos, ou melhor, bens jurídicos. É como afirma Ávila, ao analisar a suposta prevalência do interesse público sobre o privado: “somente in concreto possuem eles [os interesses] conteúdo objetivamente mínimo e assumem uma relação condicionada de prioridade.”<sup>237</sup>

Cabe ao direito e à teoria, identificar da melhor forma possível critérios que atendam à realidade regulada, conferindo maior segurança ao contribuinte e ao cidadão. Da mesma forma que se identifica, na Constituição, a necessidade de tutela da tributação, enquanto bens jurídicos coletivos, em razão da necessária aplicação da arrecadação tributária para atender aos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil. Identifica-se, também, limites à tributação, com o intuito de preservar os bens jurídicos individuais, ou seja, as relações estabelecidas entre o cidadão e o Estado, materializadas no tributo a ser recolhido. Possibilitar o desenvolvimento passa, sem sombra de dúvida, pelo fomento das atividades econômicas. E o tributo, enquanto indutor de

---

<sup>237</sup> ÁVILA, Humberto. Repensando o “princípio da supremacia do interesse público sobre o particular”. In: **Revista diálogo jurídico**. v.1. n.7. Salvador, out. 2001, pp. 12-13.

comportamentos<sup>238</sup>, é expressão da intervenção na relação entre contribuinte e Estado, de modo a fomentar ou aniquilar determinada atividade econômica.

O Estado brasileiro gira em torno da tutela, proteção e promoção de direitos fundamentais, em busca do alcance dos objetivos constitucionalmente estabelecidos. A tributação não é, senão, meio financeiro de proteção e promoção desses direitos. Por outro lado, a sua determinação também envolve direitos fundamentais individuais, que devem ser protegidos e promovidos, de tal modo que a teoria dos direitos fundamentais está absolutamente intrincada ao estudo do direito tributário. E os direitos fundamentais, já alerta Hachem, possuem multifuncionalidade, ou seja, assumem diversas posições a depender da situação a ser tutelada.<sup>239</sup>

Disso, chega-se às relações protegidas pela tributação que, na linha adotada, podem se configurar sob duas perspectivas gerais, com funções múltiplas de proteção de valores sociais. A primeira se estabelece pela proteção da propriedade e da liberdade. Ao limitar o poder estatal de expropriação do patrimônio individual, protege-se a relação de disponibilidade do cidadão com o seu patrimônio. Ao contribuinte resta garantida a livre disposição do patrimônio para bem se desenvolver. A segunda, por sua vez, define-se pela proteção da relação de disponibilidade do cidadão, ou de coletividade de cidadãos, com os direitos promovidos pela arrecadação tributária. Ou seja, uma invade a relação individual e a outra a coletiva, gerando impactos na tutela dos direitos fundamentais.

Vale lembrar, os bens jurídicos tutelados pelo direito variam no tempo e no espaço. Sua positivação se dá a partir de parâmetros constitucionais. É no texto da Constituição que se encontrará o suporte aos bens jurídicos valiosos à sociedade e que deverão ser objeto de proteção e promoção pelo direito<sup>240</sup>. Nesse sentido, a análise da tributação enquanto fenômeno a ser estudado pela ciência do direito tributário precisa ampliar seus contornos.

E nessa mesma linha que Ávila evidencia o caráter relacional protegido pela tributação. Ao tratar da correlação entre princípios e bens jurídicos, tomando por pano de fundo a Constituição.

---

<sup>238</sup> SCHOUERI, 2005, p. 40.

<sup>239</sup> HACHEM, 2013, p. 628.

<sup>240</sup> STRECK, 2008, pp. 30-34. ROXIN, 2009, pp. 16-20. PRADO, 2009, pp. 61-70.

Destaca que para se encontrar os princípios e bens jurídicos tutelados, sem a observância do caso concreto, é necessário vislumbrar as:

“‘relações’ que existem entre os seguintes elementos coimplicados”:(1) a definição da relação obrigacional tributária; (2) a eficácia das leis tributárias; (3) os bens jurídicos restringidos na concretização da relação obrigacional tributária, isto é, as situações de fato necessariamente restringidas; e (4) as normas constitucionais, que, direta ou indiretamente, protegem esses bens jurídicos”<sup>241</sup>

Adiciona-se, aqui, um quinto elemento a estar “coimplicado”, qual seja a relação entre o cidadão e a tributação, representada pela função que esta tem na promoção dos direitos e objetivos fundamentais, previstos constitucionalmente. A análise dos limites da tributação passa, necessariamente, pela função coletiva que provoca, de modo que ambos os bens jurídicos – individuais e coletivos – estão entrelaçados e se implicam mutuamente.

Novamente, rejeita-se a tradicional dicotomia que a razão moderna defende. O individual está implicado no coletivo e vice-versa. Essa análise conjugada é que permite visualização mais real e prática do problema da tributação e suas relações com o desenvolvimento, com a igualdade, com a capacidade contributiva, com a segurança jurídica<sup>242</sup>, etc.

A sociedade se constitui num plexo de valores a serem equilibrados, balanceados. Tratando sobre o tema, Mintzberg aborda esse necessário balanceamento, que depende da atuação da iniciativa privada, da iniciativa pública e do terceiro setor. O equilíbrio entre as esferas promove o bem-estar para a sociedade. Adaptando a teoria do autor, a tributação exerce, em grande medida, esse reequilíbrio. Tem funções de cumprimento dos objetivos sociais e de realização das liberdades individuais.

Para colocar isso de outra maneira, uma sociedade democrática equilibra as necessidades individuais, coletivas e comunitárias, atendendo a cada um de forma adequada, mas nenhum excessivamente. Como indivíduos em nossas economias, que exigem que as empresas responsáveis por muito do nosso emprego e maior parte do nosso consumo de bens e serviços. Como cidadãos das nossas nações e do mundo, que exigem que os governos de muitos das nossas proteções, física e institucional (tais como policiamento e regulação) sejam respeitadas. E como membros de nossos grupos, exigimos comunidades

<sup>241</sup> ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 113

<sup>242</sup> Valor fundamental atribuído constitucionalmente. ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica**: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 40.

robustas para muitas de nossas afiliações sociais, se praticar uma religião ou a prática de uma cooperativa da comunidade.<sup>243</sup>

A Constituição estabelece juízos de valor, inaugura ditames que representam os anseios da sociedade. A determinação, então, desses bens jurídicos e de sua importância pode ser a medida, por exemplo, de aplicação dos postulados da proporcionalidade, da razoabilidade ou da proibição de excesso nos casos tributários<sup>244</sup>.

Se na teoria dos princípios<sup>245</sup>, o postulado normativo da proporcionalidade<sup>246</sup> se perfaz em critério necessário para decidir no caso concreto qual será o princípio a ser aplicado, a identificação dos bens jurídicos envolvidos, certamente, auxilia nessa função<sup>247</sup>. Se sua aplicação exige, por exemplo, a “relação entre meio e fim”<sup>248</sup>, delimitar a tributação como bem jurídico colabora com a mensuração desse critério. Os bens jurídicos exprimem os valores sociais. Em grande medida, pode-se dizer, que exprimem os “fins” sociais. A tutela desses bens é “meio” para alcance desses “fins”. Claro, se torna, então, que sua delimitação em parâmetros claros e coerentes auxiliam na aplicação do postulado da proporcionalidade.

Afinal, as relações tributárias envolvem a aplicação de princípios e de regras<sup>249</sup>. Assim o é na relação entre o Estado e o contribuinte, na medida da interferência em seu patrimônio – bem jurídico individual; como também o é na relação entre Estado

<sup>243</sup> MINTZBERG, Henry. **Rebalancing society**: radical renewal beyond left, right and center. Oakland: Berrett-Koehler, 2015, p. 28. No original: To put this in another way, a democratic society balances individual, collective, and communal needs, attending to each adequately but none excessively. As individuals in our economies, we require responsible businesses for much of our employment and most of our consumption of goods and services. As citizens of our nations and the world, we require respected governments for many of our protections, physical and institutional (such as policing and regulating). And as members of our groups, we require robust communities for many of our social affiliations, whether practicing a religion or engaging in a community cooperative. (Tradução nossa)

<sup>244</sup> Sobre o tema ver: ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, pp. 151 e ss. ÁVILA, Humberto. Conteúdo limites e intensidade dos controles de razoabilidade de proporcionalidade e de excessividade das leis. In: **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, n. 236, p. 369-384, abr. / jun. 2004.

<sup>245</sup> ÁVILA, Humberto. A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade. In: *Revista diálogo jurídico*. v.1. n. 4. Salvador, jul. 2001, p. 11.

<sup>246</sup> Para o autor: “o dever de proporcionalidade estrutura-se em três elementos: adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito. Uma medida é adequada se o meio escolhido está apto para alcançar o resultado pretendido; necessária, se, dentre todas as disponíveis e igualmente eficazes para atingir um fim, é a menos gravosa em relação aos direitos envolvidos; proporcional ou correspondente, se, relativamente ao fim perseguido, não restringir excessivamente os direitos envolvidos.” ÁVILA, 2001, p. 28.

<sup>247</sup> ÁVILA, 2007b, p. 162.

<sup>248</sup> *Ibid.*, p. 162.

<sup>249</sup> ÁVILA, 2007b, pp. 135-136

e cidadão, na medida da efetivação dos direitos fundamentais por meio da tributação – bem jurídico coletivo.

A ponderação exige a interpretação das regras e princípios para que se encontre sua melhor definição<sup>250</sup>. Identificar e caracterizar o bem jurídico envolvido na relação, sem dúvida, torna-se extremamente útil nesse processo. “Sem obediência ao dever de proporcionalidade não há a devida realização integral dos bens juridicamente resguardados.”<sup>251</sup>

A determinação dos valores sociais, dos fins do Estado e das relações tuteladas auxiliam, ainda, na colisão entre os bens jurídicos. A exemplo da já conhecida modulação dos efeitos<sup>252</sup> da decisão em matéria tributária. Em busca do interesse social (coletivo), o termo inicial de contagem do tempo de restituição de tributo julgado inconstitucional é modificado (limitação do bem jurídico individual), sob argumento de que a total restituição pode causar grave dano financeiro ao Estado (bem jurídico coletivo) – são os chamados efeitos prospectivos da decisão. Ou ao revés, nas hipóteses em que há a restituição integral dos tributos cobrados indevidamente, em respeito ao limite da tributação no patrimônio do contribuinte, independentemente do ônus financeiro ao Estado.

Em especial porque, como já se destacou, a delimitação dos bens jurídicos protegidos pela norma emerge das interações sociais, em determinado espaço e tempo. Enquanto sistemas adaptativos complexos, adaptam-se ao meio, interagem com ele, num constante aprendizado e dinamismo, de modo que, a partir de suas características intrínsecas, de suas estruturas, reagem as perturbações e criam novas estruturas. Nesse sentido, o que se defende nesse trabalho, é que as estruturas que emergem se configuram nos bens jurídicos tutelados pelo direito. Ou seja, surgem novas relações entre os sujeitos e os objetos/sujeitos/entes que, por serem caras à sociedade, determinam a transformação do sistema, leia-se, a intervenção do direito.

Em certo momento, por exemplo, uma relação pode ser tida como igualitária; noutro as condições se alteram e a igualdade deixa de existir. Como que numa hipótese

---

<sup>250</sup> ÁVILA, 2001, p. 24.

<sup>251</sup> Ibid., p. 25.

<sup>252</sup> Conforme art. 27 da Lei 9.868/1999: Art. 27. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.

de “desigualdade sistemática superveniente”.<sup>253</sup> Ao intérprete cabe observar esse fenômeno de forma complexa, sistêmica.

Assim sendo, a interpretação das normas que positivam essas relações é fundamental para sua melhor aplicação<sup>254</sup>. São representativas dos bens jurídicos eleitos pelo sistema social. Afinal:

É dizer: há normas positivamente intituladas de direitos que também denotam princípios (direitos fundamentais, p. ex.); há normas positivamente denominadas de princípios que denotam, segundo a definição aqui adotada, verdadeiras regras ou metaregras de aplicação de outras normas (legalidade, irretroatividade, anterioridade, p. ex.). O que interessa não é a definição do legislador, mas a estrutura normativa da norma a ser interpretada.<sup>255</sup>

Outra função que surge da análise do bem jurídico é a definição da diferenciação entre princípio e regra<sup>256</sup>, destacada por Ávila, e suas características a partir do caso analisado. Quando o autor aborda a diferença entre princípios e regras, determinando suas distinções quanto a determinabilidade e finalidade, alcança o raciocínio de que, muitas vezes, algumas prescrições se revestem de princípios ou de regras.

Tal diferença se estabelece a partir do ponto de vista que é analisada. Nesse sentido, o estudo dos bens jurídicos envolvidos, novamente, pode apresentar soluções. Por exemplo, a igualdade, citada por Ávila, se tida como fim, reveste-se de caráter principiológico. Ao revés, se “a igualdade for analisada como dever de aplicação igual de casos iguais, exprime uma regra determinada de aplicação”<sup>257</sup>.

É dizer: na hipótese de tutela de bens jurídicos individuais, como por exemplo, na determinação de relações de incidência tributária, em que dois contribuintes se encontram em mesma posição, sujeitos à mesma norma. Há certamente o dever de aplicação da regra da igualdade – a relação protegida exige isso. No entanto, se considerada a tributação enquanto instrumento de promoção dos objetivos fundamentais, dentre eles a redução das desigualdades, evidentemente está-se diante da relação entre os

---

<sup>253</sup> ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. São Paulo: Malheiros, 2007a, p. 27.

<sup>254</sup> Id., 2001, pp. 14-15.

<sup>255</sup> Ibid., p. 22.

<sup>256</sup> ÁVILA, 2007b, p. 135-136.

<sup>257</sup> ÁVILA, op.cit., p. 22.

cidadãos e o Estado, configurando-se bem jurídico coletivo. Trata-se, nesse caso, do imperativo principiológico de igualdade.

Outro ponto essencial, que surge da proposta aqui defendida de multiplicidade de bens jurídicos, se dá quanto à conflituosidade entre eles. O conflito faz parte das relações regidas pelo direito. A linearidade, a coerência que se pretendia na clássica teoria do direito, que o isolava e o carregava de objetividade, não corresponde mais à realidade que regula. Aceitar a conflituosidade presente na Constituição e adaptar a teoria do direito é papel do jurista e papel da ciência do direito.

O Direito tutela bens que se dirigem a finalidades muitas vezes antagônicas, cuja concretização exige, porque há correlação, uma ponderação dialética ou proporção. Inútil será buscar uma *sedes materiae* escrita — normativa sim — quando o fundamento de validade do dever de proporcionalidade está na estrutura da norma jurídica e na atributividade do próprio Direito.<sup>258</sup>

Será a conjugação entre os deveres de proteção eficiente de bens jurídicos e os imperativos de proibição de excesso que guiará a interpretação no caso concreto. Ambos os deveres perfazem faces de uma mesma moeda, que está em constante rotatividade. Pendendo ora para um lado, ora para outro, a depender da realidade, do caso concreto, do momento da sociedade, dos valores que preza, etc. A teoria do bem jurídico, nesse sentido, configura-se como auxílio na solução desses conflitos.

Evidentemente, trata-se de tarefa difícil ao operador e, muito desconfortável, ao teórico do direito. É trabalhar com conceitos mutáveis e aplicáveis ao caso concreto, ao mesmo tempo que se deve garantir segurança jurídica<sup>259</sup>. Contudo, lidar com sistemas complexos exige a aceitação dessa contrariedade e, em alguns casos, de respostas ausentes<sup>260</sup>. Entretanto, julga-se que conhecer os sistemas, suas partes, o entorno que os definem e as interações que estabelecem, torna-se essencial para encontrar soluções para os conflitos que o direito regula, ainda que sem respostas definitivas ou teorias universais. Estabelecer os parâmetros conceituais dos bens jurídicos tutelados e o valor das relações a que se referem têm muito a contribuir para isso.

---

<sup>258</sup>ÁVILA, 2001, p. 26.

<sup>259</sup> Nesse sentido, ainda nas noções introdutórias da obra de Humberto Ávila, há a menção acerca da necessidade de estudo da segurança jurídica, em razão “das características da sociedade atual”. ÁVILA, 2012b, p. 46.

<sup>260</sup> FOLLONI, 2013, p. 333 e ss.

É imprescindível a compreensão de que a Constituição, em nosso caso, pretende a transformação da realidade social e impõe compromissos nesse sentido. Claramente, contém avaliações da realidade socioeconômica e ambiental, juízos de fato (ex: a sociedade não é livre, justa e solidária), juízos de valor (a falta de liberdade, justiça e solidariedade é ruim) e determinações de ação (é objetivo construir uma sociedade livre justa e solidária). Há juízos de fato e juízos de valor, que denotam avaliação negativa da realidade nacional e, a partir dessa verificação avaliativa, constroem deveres de ação transformadora<sup>261</sup>. É como afirma Schoueri:

No lugar de ter um ordenamento dado, que deve ser apenas mantido ou adaptado, o legislador constituinte preconizou uma realidade social nova, ainda inexistente, cuja realização e concretização, por meio de medidas legais, passa a ser interesse público. Esta nova realidade se traduz no desenvolvimento econômico, prestigiado pela Constituição de 1988, que inclui no art. 3º, entre os ‘objetivos fundamentais da República’ o de garantia do ‘desenvolvimento nacional’, o que, entretanto, não se compreende isoladamente de outros objetivos, como o da construção de uma ‘sociedade livre, justa e solidária’, onde se erradicarão ‘a pobreza e a marginalização’ e se reduzirão ‘as desigualdades sociais e regionais’, promovendo, enfim, ‘o bem de todos, sem preconceito de raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação’. Daí, ao se ressaltar a importância do desenvolvimento econômico, ser possível qualifica-lo como ‘justo para que se torne legítimo’, não sendo um fim em si mesmo, devendo afinar-se com o desenvolvimento humano.<sup>262</sup>

A Constituição estabelece bens a serem tutelados. Como exemplo disso pode-se citar o artigo 5º da Constituição, que trata dos “direitos e deveres individuais e coletivos”. O título por si só já sugere conflituosidade de direitos, à medida que equipara a proteção de direitos individuais e coletivos, assim como equipara deveres individuais e coletivos. O inciso XXII, por exemplo, enuncia: “é garantido o direito de propriedade”. Logo em seguida, o inciso XXIII determina que “a propriedade atenderá a sua função social”. Ou seja, evidente a múltipla representatividade da Constituição de 1988 e sua ambiguidade, abrindo espaço para disputas ideológicas. Deste modo, são facilmente identificáveis, na Constituição, dispositivos protetores da propriedade individual e, portanto, limitadores da tributação, da mesma forma que se fazem presentes dispositivos que determinam a tutela de bens coletivos, relativizando o direito à propriedade, em nome

---

<sup>261</sup> FOLLONI, 2014, p. 74.

<sup>262</sup> SCHOUERI, 2005, p. 2.

de um princípio de solidariedade social, que determina à propriedade o cumprimento de uma função<sup>263</sup>.

A tutela dos bens jurídicos que merecem estudo da ciência do direito tributário não é diferente. Veja-se, por exemplo, a previsão contida no artigo 151, I, da Constituição. Do dispositivo, depreendem-se duas perspectivas que, em certa medida, colidem. No início do artigo há uma vedação, um limite ao poder de tributar, garantindo-se a igualdade de tributação. Entretanto, no mesmo dispositivo, consta uma ressalva, a possibilidade de admitir-se a desigualdade se houver um interesse social, qual seja, a promoção do desenvolvimento socioeconômico. Ambas as perspectivas acomodam diferentes valores que, em grande medida, já foram delimitados nos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, enunciados no artigo 3º da Constituição.

Portanto, se torna fundamental a análise das relações protegidas pelos bens jurídicos tributários, aqui entendidos em ambas as perspectivas – individual e coletiva.

Justificadas as razões pelas quais a teoria do bem jurídico exerce função relevante na aplicação do direito tributário, bem como definidas as relações protegidas pela Constituição de 1988, posto que fundamentais para a sociedade, cabe neste momento a análise do bem jurídico em ambas as perspectivas mencionadas.

Sem, evidentemente, ignorar o plexo de objetivos fundamentais previstos constitucionalmente e seus reflexos nos direitos, garantias e deveres estabelecidos constitucionalmente, esse trabalho – em especial por tratar da tributação – parte da análise do bem jurídico com funções à promoção do desenvolvimento.

Desenvolvimento, a partir da linha teórica de Sen, define-se a partir da liberdade conquistada pela tutela de direitos – aqui bens jurídicos – individuais e sociais. Explica o Sen que, nessa concepção, liberdade se compõe de cinco vertentes complementares (políticas, facilidades econômicas, oportunidades sociais, garantias de transparência e segurança protetora). Para o autor, que trabalha a partir de uma sociedade com problemas de desigualdade bem semelhantes aos problemas brasileiros, a liberdade se garante a partir de direitos civis e políticos, aliados à garantia dos direitos sociais e coletivos. Apenas na sua conjugação é que se faz possível a promoção do desenvolvimento pretendido.

---

<sup>263</sup> FOLLONI, 2014, pp. 63-91. BARROSO, 2007, p. 18.

É fundamental, então desenvolver: as liberdades políticas (escolher os governantes, participar da política); as facilidades econômicas (oportunidade de ser um agente econômico); as oportunidades sociais (acesso aos direitos sociais); as garantias de transparência (gestão transparente que gera confiança) e a segurança protetora (segurança social)<sup>264</sup>.

Desse modo, a liberdade se torna pressuposto do desenvolvimento econômico e social. “Deve ter ficado claro, com a discussão precedente, que a visão de liberdade aqui adotada envolve tanto os processos que permitem a liberdade de ações e decisões como as oportunidades reais que as pessoas têm, dadas as circunstâncias sociais e pessoais.”<sup>265</sup>

Coaduna, inclusive, com a proposta de desenvolvimento constante na Declaração sobre o Direito ao Desenvolvimento (1986), em que consta o seguinte conceito:

Reconhecendo que o desenvolvimento é um processo econômico, social, cultural e político abrangente, que visa o constante incremento do bem-estar de toda a população e de todos os indivíduos com base em sua participação ativa, livre e significativa no desenvolvimento e na distribuição justa dos benefícios daí resultantes<sup>266</sup>

Em sendo assim, cumpre ao Estado e à sociedade, a partir de um objetivo constitucional – que como destaca Ávila, caracteriza-se como uma “norma-princípio fundamental”<sup>267</sup> – estabelecer condições de promoção tanto dos bens jurídicos individuais, como dos bens jurídicos coletivos. Os primeiros representados, predominantemente, pelos direitos de primeira geração e os segundos, majoritariamente, pelos direitos de segunda e terceira geração, de modo ampliativo e adicional. Ambas as tutelas trarão condições de efetivo desenvolvimento nacional, aqui incluídos o desenvolvimento social, econômico, cultural, etc.<sup>268</sup>

---

<sup>264</sup> SEN, 2000, p.25.

<sup>265</sup> Ibid., p. 31.

<sup>266</sup> ASSEMBLEIA GERAL DAS NAÇÕES UNIDAS. Declaração sobre o direito ao desenvolvimento, 1986. Disponível em: <<http://www.direitoshumanos.usp.br/index.php/Direito-ao-Desenvolvimento/declaracao-sobre-o-direito-ao-desenvolvimento.html>> Acesso em 15 set. 2015.

<sup>267</sup> ÁVILA, 2001, p. 11.

<sup>268</sup> Admitindo essa proposta de desenvolvimento em múltiplas vertentes, como proposta do próprio texto constitucional, encontram-se alguns autores, dentre os quais destacamos: FOLLONI, 2014. HACHEM, Daniel Wunder. A noção constitucional de desenvolvimento para além do viés econômico: reflexos sobre algumas tendências do Direito Público brasileiro. In: **A&C – Revista de Direito Administrativo & Constitucional**, Belo Horizonte, ano 13, n. 53, p. 133168, jul./set. 2013. FACHIN, Melina Garardi. Direito fundamental ao desenvolvimento: uma possível ressignificação entre a Constituição Brasileira e o sistema

Tal como destaca Hachem, a proposta de Estado Democrático de Direito abrange multiplicidade e conjugação de direitos individuais, sociais e coletivos. Nesse sentido, salienta-se que a tutela é igualmente importante e, mesmo que paradoxal, deve ser conjugada, mediante a tentativa de equilíbrio a depender do contexto social. Ou como afirma Fachin: “De um lado, o direito ao desenvolvimento como direito individual inerente a todo e qualquer ser humano. Por outro lado, haveria o direito fundamental da comunidade ao direito econômico internacional.”<sup>269</sup>

A depender das interações na sociedade e do seu meio – com perturbações da economia, de outros Estados, dos indivíduos – emerge a necessidade de tutela de bens jurídicos, ora individuais, ora coletivos. O momento pós-revolução marca bem essa característica. A mudança de uma realidade absolutista para uma realidade democrática elevou os direitos individuais a sua máxima tutela. Posteriormente, o reconhecimento de necessidades sociais e coletivas fizeram emergir bens jurídicos sociais e coletivos.

Pode-se, em boa medida, afirmar que um dos atratores do sistema jurídico é a busca de equilíbrio entre as demandas individuais e coletivas, na medida do contexto e das interações que estabelece. A depender das condições e das interações sistêmicas torna-se basilar a prevalência de bens jurídicos ora individuais, ora coletivos. Sob pena de se instaurar um estado caótico, que provoque a autofagia do sistema.

Um exemplo hipotético, no campo do direito tributário, seria a instituição de determinado tributo de forma tão desproporcional, que pudesse provocar a extinção de determinada atividade econômica. Ou mesmo, numa hipótese em que determinado tributo julgado inconstitucional tivesse seus efeitos modulados de modo a não ressarcir o contribuinte que ao sofrer impactos econômicos nefastos encerra a atividade.

Em raciocínio inverso, pode-se determinar a necessidade de supremacia dos bens jurídicos coletivos. Na hipótese em que o ressarcimento de determinado tributo considerado inconstitucional fosse de monta tão elevada que pudesse causar um colapso financeiro no Estado, de modo que a relativização do bem jurídico individual seja cogente

---

internacional de proteção dos direitos humanos. In: PIOVESAN, Flávia; SOARES, Inês Virgínia Prado. (Coord.) **Direito ao desenvolvimento**. Belo Horizonte: Forum, 2010, pp. 179-198. PIOVESAN, Flávia. Direito ao desenvolvimento: desafios contemporâneos. In: PIOVESAN, Flávia; SOARES, Inês Virgínia Prado. (Coord.) **Direito ao desenvolvimento**. Belo Horizonte: Forum, 2010, pp. 95-116. GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 13. ed., São Paulo: Malheiros, 2008, pp. 69-89/252/347.

<sup>269</sup> FACHIN, op.cit., pp. 189-190.

a sua manutenção. Em grande medida, muitos dos juristas creem que será este o caso do julgamento da ADC 18<sup>270</sup>, com previsão de impacto financeiro bilionário a União<sup>271</sup>. A modulação dos efeitos de decisão favorável aos contribuintes pode ser necessária sob o argumento de que é preciso resguardar a saúde financeira do Estado, garantindo-se segurança jurídica. Argumento este fortemente questionado pela doutrina mais autorizada.<sup>272</sup>

Como se percebe, a análise dos bens jurídicos tutelados pelo direito tributário compreende relações de natureza individual e coletiva, sendo seu estudo extremamente relevante para o estabelecimento do alcance dos valores determinados constitucionalmente.

Afinal, “para determinar quais normas constitucionais têm significação para o Direito Tributário, é preciso examinar os bens jurídicos que são restringidos na concretização das normas jurídico-tributárias, como a liberdade e a propriedade”<sup>273</sup>. Insere-se, nesta análise, outros bens jurídicos, como a arrecadação tributária, os direitos fundamentais promovidos pela tributação, dentre outros.

### 3.2 Bem jurídico individual e a tributação

O ambiente pós-revolução, marcado pela necessidade de delimitação do poder do Estado faz emergir a tutela de direitos civis e políticos. O contexto e a interação entre os fatores determinam a necessidade de limitação do Estado que – num momento anterior – era marcadamente intervencionista e absoluto<sup>274</sup>. Nesse cenário a proteção à propriedade se fortalece. Substitui-se a noção de soberano e súdito pela a ideia de Estado

---

<sup>270</sup> Sobre a discussão judicial ver: ÁVILA, Humberto. O ICMS na base do PIS e da COFINS: incompetência, iniquidade e desigualdade. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n.195, p. 68-81, dez. 2011. LUCHETE, Felipe. Novas decisões do STF ressuscitam discussão sobre ICMS na base da Cofins. In: **Consultor jurídico**. Notícia em: 16 jun. 2014. Disponível em: < <http://www.conjur.com.br/2014-jun-16/decisoes-stf-ressuscitam-discussao-icms-base-cofins>> Acesso em: 10 set. 2015.

<sup>271</sup> SCOCUGLIA, Lívia. Decisão sobre importação traz especulações para ADC 18. In: **Consultor Jurídico**. Notícia de 1º abril 2013. Disponível em: < <http://www.conjur.com.br/2013-abr-01/decisao-stf-cofins-importacao-gera-polemica-quanto-adc-18>> Acesso em 10 set. 2015.

<sup>272</sup> ÁVILA, op.cit., pp. 78-81.

<sup>273</sup> ÁVILA, 2012c, p. 66.

<sup>274</sup>FERRAZ JUNIOR, 2005, p. 208.

e contribuinte. Nesse sentido, o homem que vê o coletivo como instrumento, como meio, para alcance dos interesses individuais<sup>275</sup>.

Emerge a relação entre o sujeito, enquanto indivíduo, e os bens que possibilitam o seu desenvolvimento num modelo econômico específico. Modelo pautado em processos de acumulação de capital, altamente dinâmico, em que se pressupõe a relação entre os sujeitos, a propriedade e o trabalho assalariado<sup>276</sup>.

A tributação nesse cenário se perfaz como meio de sustento da mínima estrutura estatal, necessária à defesa dos bens jurídicos individuais (dos direitos civis e políticos). De modo que sua função fica restrita e condicionada a esse “orçamento”. Estabelecem-se, apenas, limites ao poder tributar. Limites que, no contexto do Estado Liberal, servem à contenção da desnecessária ingerência no patrimônio e no mercado. Este a se desenvolver livremente, seguindo suas próprias leis. A premissa do livre mercado, lembre-se, é do desenvolvimento das atividades econômicas pela “mão invisível”<sup>277</sup>.

Ou seja, a liberdade e a propriedade tornam-se bens jurídicos supremos, a serem fortemente preservados. “Nesse caminho iluminista, produziu-se paulatinamente a consagração cultural e a busca pela intangibilidade dos valores vida, propriedade e liberdade, acolhidos em quase todo o hemisfério como pilares insuprimíveis (sic) da arquitetura do Estado.”<sup>278</sup>

O Estado liberal emerge após a queda das monarquias absolutistas, em que a liberdade esteve absolutamente tolhida, bem como a propriedade servia ao Estado. As interações ocorridas, naquele contexto, romperam com a ordem estabelecida e fizeram surgir outro sistema (como que num ponto de bifurcação, em que do estado extremo de caos desenvolve-se uma nova ordem) em completa oposição ao anterior. Eleva-se as liberdades individuais como fundamentais ao ser humano. Naquele cenário, por

---

<sup>275</sup> MANCUSO, 2004, p. 49. CAILLÉ, Alain; LAZZERI, Christian; SENELLART, Michel (Org.). *História argumentada da filosofia moral e política: a felicidade e o útil*. Tradução de Alessandro Zir, São Leopoldo: Unisinos, 2003 [2001], p. 25

<sup>276</sup> GIDDENS, Anthony. **As consequências da modernidade**. Trad. Raul Fiker. São Paulo: UNESP, 1991, p. 53.

<sup>277</sup> SMITH, Adam. **A riqueza das nações: investigação sobre sua natureza e suas causas**. Trad. Luiz João Baraúna. São Paulo: Nova Cultural, 1996.

<sup>278</sup> MARINS, James. **Defesa e vulnerabilidade do contribuinte**. São Paulo: Dialética, 2009, p. 17.

consequência, emerge o Estado mínimo, reservado apenas à garantia do livre desenvolvimento dos bens jurídicos individuais.<sup>279</sup>

Evidentemente, a tributação sofre consequências, de modo que sua instituição se limita à manutenção da máquina estatal, necessária à tutela dos direitos individuais. Posteriormente, contudo, a interação entre os atores e o todo, desse denominado mercado livre, fizeram emergir situações inesperadas, que põem em crise o próprio sistema<sup>280</sup> de modo a exigir do Estado maior intervenção, a fim de proteger os direitos sociais.

Contudo, a despeito das novas relações tuteladas pelo Estado e de sua evidente expansão, permanece viva a tutela dos bens jurídicos individuais. Afinal, “propriedade e liberdade são direitos consagrados na constituição, e podem ser opostos ao exercício do poder, limitando-o e conformando-o”<sup>281</sup>. A conjugação da tutela de bens jurídicos individuais e coletivos se mantém em termos equivalentes, configurando-se como o grande desafio do Estado Democrático de Direito. A garantia dos bens jurídicos individuais é alicerce necessário ao desenvolvimento que se pretende constitucionalmente. Eles representam direitos fundamentais imprescindíveis ao livre desenvolvimento do indivíduo e ao alcance da dignidade humana.

E a tutela desses direitos se dá tanto a partir de limites negativos do Estado, que não pode ultrapassar os contornos desenhados constitucionalmente; quanto a partir de limites positivos, uma vez que ao Estado cabe promover ações que garantam a efetividade dos direitos fundamentais individuais. Nesse sentido, Holmes e Sunstein muito bem definem a utilização da tributação no financiamento dos meios de garantia de tutela das liberdades. Explicam que esses direitos possuem custos ao Estado, pois o monopólio da jurisdição gera despesas, a serem financiadas pela arrecadação tributária.<sup>282</sup>

O reconhecimento de direitos individuais, de primeira “dimensão” ou “geração”, deixou evidente uma das características do Estado Democrático de Direito, qual seja, a proibição de excessos<sup>283</sup>. Ainda que se reconheça mais hodiernamente a proteção eficiente de bens jurídicos como dever do Estado, isso não exclui ou diminui sua

---

<sup>279</sup> GRECO, 2009, p. 169.

<sup>280</sup> POLANYI, 2000, p. 251.

<sup>281</sup> FOLLONI, 2012, p. 14.

<sup>282</sup> HOLMES, Stephen. SUSTEIN, Cass R. **The cost of rights: why liberty depends on taxes.** New York: Norton & Company, 2000, p. 43.

<sup>283</sup> ÁVILA, 2001, p. 31. HACHEM, 2013, p. 655. STRECK, 2008, pp.75-95.

limitação. Mas impõe ao direito a necessidade de equalizar fatores, supostamente, contraditórios.

O bem jurídico tutelado na relação individual entre Estado/contribuinte é, em grande medida, expressão da proibição de excesso por parte do Estado. Ainda que a arrecadação se perfaça como principal instrumento de promoção de direitos, assim como meio de financiamento da máquina estatal, ela não pode se dar rompendo os limites do confisco, da segurança jurídica, da irretroatividade, da capacidade contributiva, seletividade, progressividade, etc. Desse modo, o parâmetro de interpretação da relação jurídico-tributária não se dá, apenas, pelo necessário cumprimento da legalidade estrita, mas em virtude da reinserção do sujeito na relação, vez que os bens jurídicos eleitos constitucionalmente exigem limitação da interferência do Estado na disponibilidade do contribuinte, sob pena de lesão a bem jurídico individual.

Em sendo assim, ao mesmo tempo que se veda o excesso por parte do Estado, protege-se bens jurídicos de forma eficiente. Quanto a esse ponto, vale ressaltar essa dupla função nos bens jurídicos individuais que, também, se observa nos bens jurídicos coletivos. Há multifuncionalidade, de modo que a tutela de bens jurídicos individuais representa, simultaneamente, limitações ao poder estatal e promoção de proteção eficiente.

Proíbe-se o excesso do Estado, protegendo bens jurídicos individuais; da mesma forma que se protege a promoção de direitos fundamentais, na medida em que tal promoção fica restrita à proibição de excessos. São fatores conexos e, muitas das vezes, recursivos. É como disse Morin, “[...] a complexidade é, também, um problema conceitual e lógico que confunde as demarcações e as fronteiras bem nítidas dos conceitos como ‘produtor’ e ‘produto’, ‘causa’ e ‘efeito’, ‘um’ e ‘múltiplo’”.<sup>284</sup>

Afinal, limitar a expropriação patrimonial, realizada por meio da tributação, é, sem dúvida, conferir condições de desenvolvimento das atividades econômicas e, por consequência, fomentar o desenvolvimento nacional, garantindo direitos fundamentais.

É o que acontece, muitas vezes, quando há a concessão de liminar em processo envolvendo crédito tributário, a fim de que seja resguardada a saúde financeira da empresa. “Quantas vezes os advogados não pedem, em juízo, para que uma providência de execução fiscal seja tomada para não inviabilizar a empresa [...] e colocar

---

<sup>284</sup> MORIN, 2005, p. 177 – 185.

em risco centenas de empregos, ou solicitar uma medida liminar com fundamentos econômicos de igual matiz? ”<sup>285</sup>

Há, nesse caso, clara tutela de bem jurídico individual, frente à interferência no patrimônio da pessoa jurídica; da mesma forma que há resguardo de bem jurídico coletivo, na medida em que se garante a saúde financeira da empresa e, por consequência, empregos, a continuidade da arrecadação, o pagamento de fornecedores, etc. Novamente, não se trata de tutela individualizada, numa lógica dicotômica própria da ciência moderna, mas de análise conjunta, em que alterações em condições iniciais geram consequências inesperadas.

Condições não esperadas que, também, permeiam a alteração legislativa em matéria tributária. Outro exemplo a ser mencionado, em que se pretendia a tutela de bens jurídicos mas ocasionou, em boa medida, lesão a outros bens, se refere à isenção de IPI concedida em 2012. O Decreto n. 7.725/2012, em reação à crise global, reduziu as alíquotas do IPI sobre veículos automotores até duas mil cilindradas, a fim de estimular a economia e resguardar determinado setor fundamental para o Brasil (bem jurídico individual e coletivo). Analisando a partir de determinado ponto de vista, a medida causou o benefício esperado fomentando aquele ramo do mercado. No entanto, como demonstram Vosgerau e Gonçalves<sup>286</sup>, alguns efeitos negativos na própria economia foram observados:

Neste caso podemos citar algumas consequências não previstas quando da instituição dessa política tributária: [...] c) Deu-se o fechamento de várias revendas de automóveis usados, em razão da redução da diferença de preços entre veículos novos e usados, o que transferiu clientes usuais do mercado de usados para o de veículos novos, gerando como efeito negativo o desemprego no setor; d) Com a diminuição na arrecadação do IPI também fica comprometido o valor repassado ao Fundo de Participação dos Municípios - FPM, cujo repasse é a principal receita de muitos pequenos municípios brasileiros, dificultando que objetivos constitucionais, como aquele que prega o fim da desigualdade regional, sejam atingidos pela redução do volume de recursos.

---

<sup>285</sup> BECHO, 2009, p. 284.

<sup>286</sup> VOSGERAU, Douglas; GONÇALVES, Oksandro. “A extrafiscalidade como política pública de intervenção do Estado na Economia e desenvolvimento: o ICMS ecológico e o IPI de veículos automotores.” In: **Ciências Sociais Aplicadas em Revista** (Online), v. 13, p. 207-221, 2013. Disponível em < <http://e-revista.unioeste.br/index.php/csaemrevista/article/view/8880>> Acesso em 26 jun. 2015, p. 271.

Tomando o exemplo mencionado, podemos concluir que não necessariamente as combinações dos fatores presentes na legislação irão prevalecer de forma linear. As questões para além das fronteiras da economia brasileira causam perturbações no sistema – nesse caso, caracterizado pela crise da economia – de forma a provocar nova reorganização. Ou seja, a análise conjunta da teoria dos bens jurídicos, das necessidades sociais e do caso concreto é uma boa forma de examinar a tributação e a realidade que o direito regula.

Na perspectiva individual, os bens jurídicos tributários são representados pela relação de disponibilidade do contribuinte com seu patrimônio e, por consequência, com sua liberdade. Disponibilidade necessária ao seu livre desenvolvimento enquanto ser humano, representativa da sua dignidade. Ademais é representativa da livre iniciativa, de modo a ter seu limite respeitado pelo Estado, sob pena de lesão a bem jurídico caro à sociedade.

Vale dizer, a esfera de disponibilidade do sujeito com seu patrimônio, com sua liberdade, só pode ser ultrapassada pelo Estado, nas hipóteses em que se vislumbre o respeito aos preceitos constitucionais. À exemplo das disposições constantes no art. 150 da CF, que determinam as limitações ao poder de tributar. Ou seja, se observada a irretroatividade tributária, a legalidade, a anterioridade, o não confisco, etc.

Ainda que tais temas tenham sido o centro das discussões tributárias das últimas décadas, o estudo se fez sob perspectiva restrita e, atualmente, já consolidada na doutrina brasileira. É o que afirma Ávila, ao destacar que resguardadas “honrosas exceções”, a doutrina debruçou-se em demasiado sobre temas que não mais seriam objeto de discussão e em menor grau sobre outros temas, “que são de grande relevância na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (por exemplo, os postulados de proporcionalidade, da razoabilidade e da proibição de excesso, os fundamentos justificadores para as distinções entre contribuintes).”<sup>287</sup>

Dentre as questões que ficaram à margem desse estudo está a teoria do bem jurídico. Inclusive, a teoria que o aborda na sua perspectiva individual, ou seja, que estuda as limitações ao poder de tributar.

---

<sup>287</sup> ÁVILA, 2012c, p. 63.

Em boa medida, as questões exemplificativamente tratadas por Ávila perpassam pelas relações tributárias e encontram seu núcleo no sujeito da norma, no contribuinte. Compreender, por exemplo, os postulados de proporcionalidade exige a compreensão da relação tributária e, por consequência, do bem jurídico tutelado. Se a proporcionalidade se configura como “postulado normativo aplicativo”<sup>288</sup>, já que de conteúdo trifásico e neutro, entender os valores resguardos constitucionalmente – que se refletem nas relações valorizadas pela sociedade – se configura fundamental. Desenhar seus contornos torna-se relevante para o juízo de adequação, necessidade e proporcionalidade estrita da medida adotada.<sup>289</sup>

À exemplo da discussão firmada na decisão do ARg no AgIns. n. 727.827/RS, em que o contribuinte questiona a aplicação de multa moratória no patamar de 30%. Alega caráter confiscatório à cobrança, por se configurar desproporcional ao inadimplemento do tributo.

Ainda que exista legitimidade na ingerência no patrimônio do contribuinte – limites do bem jurídico individual – a exação na medida pretendida se configura desproporcional, tendo em vista os juízos de adequação, necessidade e proporcionalidade. Nesse caso, mesmo que haja necessidade de preservação da arrecadação (bem jurídico coletivo imediato) e da recomposição do valor da moeda, não há proporção adequada na expropriação pretendida. Na decisão em comento, o Ministro Luís Roberto Barroso – relator do caso – esclarece o valor impresso na Constituição e no ordenamento quanto a inadequação de multas com caráter confiscatório e, baseando-se em demais decisões da corte, determina parâmetro valorativo de multa que seria adequada e necessária ao desestímulo da conduta. Conclui que:

Considerando as peculiaridades do sistema constitucional brasileiro e o delicado embate que se processa entre o poder de tributar e as garantias constitucionais, entendo que o caráter pedagógico da multa é fundamental para inculcar no contribuinte o sentimento de que não vale a pena articular uma burla contra a Administração fazendária. E nesse particular, parece-me adequado que um bom parâmetro seja o valor devido a título de obrigação principal. Com base em tais razões, entendo pertinente adotar como limites os montantes de 20% para multa moratória e 100% para multas punitivas.<sup>290</sup>

---

<sup>288</sup> ÁVILA, 2001, p. 25.

<sup>289</sup> Ibid., p. 24.

<sup>290</sup> SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n. 727.827/RS. Ministro Luís Roberto Barroso. Decisão de 28 abr. 2015. Disponível em:

Ou seja, o que se percebe, claramente, é que a relação individual, determinada pelo Estado executor e contribuinte devedor a partir de valores sociais, ganha contornos de atuação no patrimônio. Desse modo, a decisão apontada corrobora para a tese aqui defendida de que conhecer a relação elevada a bem jurídico se torna relevante na escolha do meio adequado, necessário e proporcional para tutelá-lo.

A retomada do contribuinte na relação implica em admitir não apenas funções negativas, mas também positivas. A clássica concepção de limitação ao poder de tributar, que restringe a atividade legislativa e executiva, deixou subjacente sua concepção positiva, expressa, como destaca Ávila, na atenção à “dignidade da pessoa humana, proteção da família, desenvolvimento regional, etc.”<sup>291</sup>

Perspectiva que emerge à medida que se toma a tributação como bem jurídico, evidenciando as relações tuteladas pelo direito. No caso do bem jurídico individual, estabelece-se a partir da relação do contribuinte com o Estado, em que a disponibilidade da liberdade e do patrimônio ao mesmo tempo que é limitada (pela obrigação tributária) é protegida pelos limites ao poder de tributar (proibição de excesso). E para que se dê em conformidade com os contornos constitucionais, e com os valores da sociedade, precisa enxergar o sujeito da norma. É necessário identificar o contribuinte e a gama de consequências em deslocar a atenção do tributo (da obrigação pecuniária) ao contribuinte (dotado de direitos e deveres). Nesse sentido que Becho destaca a necessidade de restauração dos conceitos de dignidade da pessoa humana como fundamentais para a tributação justa.

A influência dos princípios fundamentais ou dos direitos fundamentais sobre o Sistema Tributário, ou a expressa abertura do Sistema Tributário por meio do art. 150 (*‘sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte’*) são exemplos indicativos de que o Sistema Tributário não se confunde, quantitativa e qualitativamente, com o capítulo do Sistema Tributário Nacional: *quantitativamente* porque existem outras normas tributárias além daquelas que podem ser reconduzidas aos dispositivos contidos no capítulo do Sistema Tributário Nacional; *qualitativamente* porque as normas previstas no Sistema Tributário Nacional só ascendem a um significado normativo por meio de uma

---

<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=8479282>> Acesso em: 13 set. 2015.

<sup>291</sup> ÁVILA, 2012c, p. 77.

(horizontal) consideração das concatenações materiais decorrentes dos princípios e direitos fundamentais.<sup>292</sup>

Ou seja, é necessário ampliar as fronteiras da análise tradicional dos limites ao poder de tributar. É fundamental levar em consideração as interações entre as demais partes do sistema constitucional com as normas constitucionais tributárias, que fazem emergir, num contexto, a melhor interpretação dos objetivos fundamentais. E a reinclusão do sujeito na relação jurídico tributária, para além de responsável pelo pagamento da obrigação, se faz indispensável no resguardo dos direitos fundamentais. Nesse sentido:

A aplicação da proporcionalidade no Direito Tributário depende do efeito e da finalidade das normas a serem aplicadas. As normas tributárias têm duas espécies de eficácia quanto aos bens jurídicos que afetam: quando visam a retirar dinheiro dos particulares possuem uma eficácia criativa de encargo, cuja medida é obtida mediante a análise das normas que estabelecem como deve ser dividido o encargo (igualdade como capacidade contributiva); quando visam a afetar a atividade econômica dos contribuintes ou influenciar o seu status econômico ou social possuem uma eficácia limitativa da liberdade, cuja medida é obtida mediante a análise das normas que garantem a liberdade dos contribuintes (liberdade, propriedade, esfera privada, sigilo, etc.)<sup>293</sup>

A tutela dos bens jurídicos individuais e sua prevalência em diversas situações é, como destaca Ávila, imperativo constitucional. Determinado por “normas-princípios” fundamentais; por “normas-princípios gerais” e por direitos e garantias fundamentais<sup>294</sup>, de modo que a relação jurídico-tributário, estabelecida pela disponibilidade de bens como a liberdade, a propriedade, a segurança jurídica, etc. foram eleitas pela sociedade como caras aos sujeitos individuais. E por essa razão merecem a tutela do direito tributário. Exigem uma “ponderação dialética ou proporção”<sup>295</sup>.

Nesse cenário, em que a norma, como mínimo irreduzível, torna-se secundária na análise e o sujeito torna-se protagonista, surgem temas como a solidariedade social, a justiça fiscal, a segurança jurídica, os direitos humanos, o postulado da

---

<sup>292</sup> ÁVILA, 2012c, p. 23.

<sup>293</sup> Id., 2001a, p. 31.

<sup>294</sup> Id., 2001b, p. 11.

<sup>295</sup> Id., 2001a, p. 26.

proporcionalidade, a seletividade, a capacidade contributiva, propostas de Código de Defesa do Contribuinte, dentre outros. Como destaca Becho:

[...] quer seja em termos normativos, quer seja em termos subjetivos extra-jurídicos, há movimentos dogmáticos que pugnam pela elevação da importância axiológica na tributação. Várias pessoas não veem mais o tributo como mera relação de poder entre o Estado e o cidadão-contribuinte<sup>296</sup>

Em busca de uma proposição mais prática que permita demonstrar como se dá, em muitos casos, a tutela dos bens jurídicos individuais, parte-se nesse momento para a análise de alguns exemplos que mostram a aplicação da teoria.

Obviamente, é inviável tratar neste trabalho de todas as relações que representam bens jurídicos individuais e que são tuteladas pelo direito tributário. O intuito aqui não é esgotar o tema, mas demonstrar como a teoria do bem jurídico é capaz de auxiliar na verificação da relação a ser tutelada e de sua importância, em especial, nas hipóteses de conflito entre bens jurídicos individuais e coletivos.

O primeiro exemplo que se toma é o julgamento do Recurso Extraordinário n. 560.626/RS. Trata-se de um dos precedentes da Súmula Vinculante n. 8 do STF, com a seguinte redação: “São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.”<sup>297</sup>

O caso em questão discute a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei n. 8212/1991, que preveem prazo de 10 anos para a apuração e cobrança de créditos tributários, pelo INSS. A alegação principal se assenta no contido no artigo 146, III, b, da Constituição Federal, que determina que a prescrição e decadência tributária serão reguladas por lei complementar. Nesse caso, considerando que o Código Tributário Nacional foi recepcionado pela Constituição de 1988 com “status” de Lei Complementar, deveria delimitar o prazo para prescrição e decadência da cobrança das contribuições para a seguridade social.

O acórdão analisado, de relatoria do ministro Gilmar Mendes, destaca as razões constitucionais – tanto no âmbito da CF de 1967, quanto no âmbito da CF de 1988

---

<sup>296</sup> BECHO, 2009, p. 283.

<sup>297</sup> SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Súmula 8. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1209>> Acesso em 15 set. 2015.

– em que se estabelece a exigência de lei complementar para a delimitação de normas gerais em matéria tributária, especialmente sobre prescrição e decadência. A Constituição assim o fez abrangendo todo o sistema tributário, sem distinções. Ademais, como argumenta o ministro, admitir a diferenciação a ser feita por lei ordinária, como é o caso da Lei 8.212/1991, seria permitir que outras hipóteses também pudessem ser estabelecidas, ferindo a isonomia entre os contribuintes, “causando evidente prejuízo à vedação constitucional de tratamento desigual entre os contribuintes que se encontram em situação equivalente e à segurança jurídica, valor jurídico maior, que fundamenta os institutos examinados”<sup>298</sup>.

De início, é possível observar a relação tutelada no caso em análise. Trazendo o sujeito ao estudo, percebe-se que a tutela se dá a partir das relações que o contribuinte tem com seu patrimônio, resguardadas pelo direito. No caso em análise, a diferenciação determinada pela legislação ordinária, quanto ao prazo de prescrição e decadência do tributo, fere a segurança jurídica e a isonomia tributária, uma vez que a disponibilidade que o contribuinte tem sobre a parcela do patrimônio (para além do prazo determinado no CTN) não é disponível ao Estado. E assim o é por ser concebido a partir de valores sociais que estão expressos na Constituição – nesse caso a isonomia e a segurança jurídica. Quanto a esta última, como o próprio ministro alega, é um “valor jurídico maior”.<sup>299</sup> Ou seja, determina um limite ao Estado – proíbe-se o excesso.

Outro exemplo a ser mencionado é dado pela própria doutrina. Ricardo Lobo Torres, ao tratar da solidariedade social, tributação e capacidade contributiva, esclarece que a tributação justa, ou seja, que respeite a capacidade econômica de cada contribuinte, também faz parte da denominada solidariedade social. Ou seja, quem tem maior capacidade econômica deve contribuir mais com a sociedade.

Como diz: “é um valor moral juridicisável que fundamenta a capacidade contributiva e que sinaliza para a necessidade da correlação entre direitos e deveres fiscais.”<sup>300</sup> Ou seja, toma-se o valor social da solidariedade, presente na Constituição e o eleva à parâmetro das relações tributárias. Nesse sentido, novamente a relação

---

<sup>298</sup> SUPREMOS TRIBUNAL FEDERAL. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=567931>> Acesso em 11 set. 2015.

<sup>299</sup> Sobre segurança jurídica imprescindível a obra: ÁVILA, 2012b.

<sup>300</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Existe um princípio estrutural da solidariedade? In: **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 200.

contribuinte-Estado se vê desenhada a partir de valores sociais, de modo que a ingerência estatal que não respeite a capacidade contributiva lesiona bem jurídico individual. É, ainda, como diz Klaus Tipke: “O princípio do imposto per capita não leva em consideração o mínimo existencial arraigado na dignidade humana. Um princípio que subtrai o mesmo montante de ricos como de pobres também não é conciliável com o princípio do Estado Social.”<sup>301</sup>

Tratando, ainda, da solidariedade social, Torres alarga o tema e aborda perspectiva coletiva desse valor. Explica que tal princípio reflete, também, a solidariedade em grupo, que tem como consequência o financiamento da seguridade social, por exemplo, consagrada pela Constituição de 1988.

Tal perspectiva representa bem jurídico coletivo, à medida que a arrecadação tributária, nesse caso, cumpre finalidade específica.<sup>302</sup> Mas o faz a partir de regras pré-estabelecidas. Ainda que a solidariedade social se perfaça como fundamento das contribuições à seguridade social, a própria Constituição estabelece parâmetros para sua instituição. Parâmetros de competência e regras de instituição que devem ser observadas, em respeito à relação Estado-contribuinte, que não pode ser excedida. É nesse sentido que expõe Ávila<sup>303</sup> ao tratar do princípio da solidariedade social. Explica que, em havendo determinação constitucional quanto à forma a ser observada e aos fatos sobre os quais recai a tributação, o mero argumento de cumprimento da solidariedade social não é suficiente para legitimar a tributação. Ainda que haja bem jurídico coletivo a ser observado (como há), é, também, imprescindível o resguardo das garantias constitucionais que preservam bens jurídicos individuais.

Novamente, percebe-se a constante interação entre os elementos do sistema jurídico que, em análise segregada, não oferecem solução para o caso concreto.

Outro caso emblemático de prevalência de bem jurídico individual, em detrimento do bem jurídico coletivo, se constata na decisão proferida na ADI 4.628, de relatoria do Ministro Luiz Fux.

Trata-se de ação direta de inconstitucionalidade, aparelhada com pedido liminar, ajuizada pela Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo (CNC) contra o Protocolo ICMS nº 21, de 1º de abril de 2011, do

---

<sup>301</sup> TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 28.

<sup>302</sup> TORRES, 2005, p. 202-203.

<sup>303</sup> ÁVILA, 2005, p. 70-71.

Conselho Nacional de Política Fazendária CONFAZ, que versa sobre a tributação por ICMS de operações interestaduais em que o consumidor final adquire mercadoria ou bem de forma não presencial por meio de internet, telemarketing ou showroom (Cláusula Primeira, caput)<sup>304</sup>.

Em síntese, o CNC argumenta que houve afronta aos arts. 155, § 2º, inciso VII, b, e 150, IV e V, da CRFB/88, por desrespeito à regra constitucional que define a competência tributária para instituição e cobrança de ICMS na venda interestadual para consumidor final. Hipóteses em que a alíquota interna é devida ao estado de origem e não ao estado destinatário, sob pena de ensejar bitributação na venda realizada.

Nada obstante, o mencionado Protocolo pretendeu fazer incidir o ICMS também para o estado destinatário, afrontando previsão constitucional. Em julgamento realizado em 17/09/2014 o STF resolveu a questão declarando inconstitucional referido Protocolo, nos seguintes termos:

12. A Constituição, diversamente do que fora estabelecido no Protocolo ICMS nº 21/2011, dispõe categoricamente que a aplicação da alíquota interestadual só tem lugar quando o consumidor final localizado em outro Estado for contribuinte do imposto, a teor do art. 155, § 2º, inciso VII, alínea g, da CRFB/88. É dizer: outorga-se ao Estado de origem, via de regra, a cobrança da exação nas operações interestaduais, excetuando os casos em que as operações envolverem combustíveis e lubrificantes que ficarão a cargo do Estado de destino. 13. Os imperativos constitucionais relativos ao ICMS se impõem como instrumentos de preservação da higidez do pacto federativo, et pour cause, o fato de tratar-se de imposto estadual não confere aos Estados membros a prerrogativa de instituir, sponte sua, novas regras para a cobrança do imposto, desconsiderando o altiplano constitucional. 14. O Pacto Federativo e a Separação de Poderes, erigidos como limites materiais pelo constituinte originário, restam ultrajados pelo Protocolo nº 21/2011, tanto sob o ângulo formal quanto material, ao criar um cenário de guerra fiscal difícil de ser equacionado, impondo ao Plenário desta Suprema Corte o dever de expungir-lo do ordenamento jurídico pátrio. 15. Ação direta de inconstitucionalidade julgada PROCEDENTE. Modulação dos efeitos a partir do deferimento da concessão da medida liminar, ressalvadas as ações já ajuizadas<sup>305</sup>

Para além do trecho mencionado, o caso em análise merece relevo pelos argumentos que fundamentam a declaração de inconstitucionalidade realizada. De todos os argumentos apresentados, destacam-se os seguintes: ainda que o Protocolo em análise tenha sido motivado por desigualdades regionais – uma vez que os Estados argumentam

---

<sup>304</sup> SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ADI 4.628. Julgamento em: 17 set. 2014. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7310046>> Acesso em: 12 set. 2015.

<sup>305</sup> SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ADI 4.628. Julgamento em: 17 set. 2014. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7310046>> Acesso em: 12 set. 2015.

a prevalência da região Sul e Sudeste na realização das vendas via “e-commerce” e, portanto, desigualdade na arrecadação tributária – o desenho constitucional do ICMS não pode ser maculado, sob pena de afetar a “higidez do pacto federativo”. Nesse sentido, o Ministro Relator destaca que, ainda que haja desigualdades regionais, devem ser sanadas por instrumento normativo próprio, qual seja, a emenda constitucional. Meio a que se confere legitimidade democrática e segurança jurídica. O CONFAZ não detém tal legitimidade, o que, em grande medida poderia provocar, como diz o Ministro, “anarquia normativa”. Argumenta, ainda, que a desigualdade regional não é motivação suficiente para ferir a segurança e a previsibilidade necessárias aos cidadãos.

Retomando a teoria deste trabalho, o conflito representado na decisão em comento se perfaz na escolha entre duas relações jurídico tributárias, ou seja, dois bens jurídicos. De um lado o bem jurídico individual, representado pelo contribuinte do ICMS, e de outro a perda de arrecadação tributária, que afeta a relação estado federativo-cidadão. Nesse caso em específico, o que se observa é que em razão da existência de previsão constitucional específica, ou seja, de regras claras que estabelecem a limitação da competência tributária a relação individual se sobrepõe. Tendo em vista os valores sociais previstos na Constituição, a afronta ao bem jurídico individual se configura pior à sociedade. Torna-se prejudicial ao direito, uma vez que uma forma rígida foi violada. Em grande medida, é esse o raciocínio que Ávila<sup>306</sup> efetiva quando analisa os conflitos entre regras e princípios. No caso em comento, as desigualdades regionais – que representam o bem jurídico coletivo – assim como a solidariedade social, não são suficientes para legitimar a cobrança de tributos. Nesse caso, deve haver a prevalência da “meta-regra” constitucional de delimitação da competência tributária. A redução das desigualdades regionais se configura como uma “norma finalística”, que pretende um fim, mas que precisa de uma regra de conduta para a sua efetivação. Essa regra pretendeu o CONFAZ ao editar o Protocolo mencionado. Contudo, o fez em inobservância a uma “meta-regra” de competência tributária, de modo que não pode prevalecer.<sup>307</sup>

---

<sup>306</sup> ÁVILA, Humberto. 2001a. ÁVILA 2005, p. 68-88.

<sup>307</sup> Id., 2001a, p. 20-21. Nesse sentido, cabe citar a diferenciação entre princípios e regras feita pelo autor: “Diante do exposto, pode-se definir os princípios como normas que estabelecem diretamente fins, para cuja concretização estabelecem com menor exatidão qual o comportamento devido (menor grau de determinação da ordem e maior generalidade dos destinatários), e por isso dependem mais intensamente da sua relação com outras normas e de atos institucionalmente legitimados de interpretação para a determinação da conduta devida. As regras podem ser definidas como normas que estabelecem indiretamente fins, para cuja concretização estabelecem com maior exatidão qual o comportamento devido (maior grau de determinação

Outro exemplo se perfaz em recente discussão dos contribuintes no que se refere à contribuição conhecida como “10% do FGTS”. Trata-se de contribuição instituída pela Lei Complementar 110/01<sup>308</sup>, que previa a arrecadação de contribuição social nas hipóteses de demissão sem justa causa, à alíquota de 10% sobre o montante de FGTS depositado em favor do empregado. A justificativa para a instituição desse tributo foi a necessária restituição das atualizações monetárias nas contas de FGTS, decorrentes dos Planos Verão e Color. Ou seja, trata-se de contribuição social criada com objetivo específico – para reparação do patrimônio dos contribuintes (bem jurídico individual), com resguardo da arrecadação (bem jurídico coletivo).

Em 2012, a Caixa Econômica Federal declarou o completo cumprimento da finalidade justificadora do tributo. Leia-se, houve a atualização de todas as contas vinculadas ao FGTS, de modo que a contribuição não mais se sustentava. Diante disso, foi proposto o projeto de lei complementar 200/2012, que previa a extinção da contribuição em questão, já que exaurida sua finalidade.<sup>309</sup> Na ocasião, contudo, houve veto presidencial ao projeto de lei sob o seguinte argumento:

A extinção da cobrança da contribuição social geraria um impacto superior a R\$ 3.000.000.000,00 (três bilhões de reais) por ano nas contas do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS, contudo a proposta não está acompanhada das estimativas de impacto orçamentário-financeiro e da indicação das devidas medidas compensatórias, em contrariedade à Lei de Responsabilidade Fiscal. A sanção do texto levaria à redução de investimentos em importantes programas sociais e em ações estratégicas de infraestrutura, notadamente naquelas realizadas por meio do Fundo de Investimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FI-FGTS. Particularmente, a medida impactaria fortemente o desenvolvimento do Programa Minha Casa, Minha Vida, cujos beneficiários são majoritariamente os próprios correntistas do FGTS.<sup>310</sup>

---

da ordem e maior especificação dos destinatários), e por isso dependem menos intensamente da sua relação com outras normas e de atos institucionalmente legitimados de interpretação para a determinação da conduta devida.”

<sup>308</sup> BRASIL. LC 110/01. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/Lcp110.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp110.htm)> Acesso em 13 set. 2015.

<sup>309</sup> BRASIL. Câmara dos Deputados. PLC 200/2012. Disponível em: < [http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=1018517&filename=PLP+200/2012](http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1018517&filename=PLP+200/2012)> Acesso em: 13 set. 2015.

<sup>310</sup> BRASIL. Presidência da República. Mensagem 301 de 23 de julho de 2013. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2011-2014/2013/Msg/Vet/VET-301.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2013/Msg/Vet/VET-301.htm)> Acesso em: 13 set. 2015.

Tanto o projeto de lei quanto o veto presidencial confirmaram, portanto, que a finalidade para a qual foi criada o tributo havia sido esgotada. Já houve a tutela do bem jurídico coletivo com supressão do bem jurídico individual, no entendimento de que aquela relação, nesse caso, se sobrepujaria a esta. Contudo, tal como tem se argumentado perante o Poder Judiciário, não há sustentáculo para nova sobreposição do interesse público. A distorção da finalidade, representada pelo veto presidencial, afronta os limites da disponibilidade que o Estado tem na expropriação do patrimônio do contribuinte. Trata-se de relação cara à sociedade, protegida constitucionalmente.

Seguindo essa linha, já há decisões favoráveis à restituição dos valores aos contribuintes, como ocorreu no processo n. 0011685-27.2014.4.03.6100 em trâmite perante à 14ª Vara Federal de São Paulo, cujo trecho da sentença procedente diz o seguinte:

Assim, o tributo não se destinaria à formação do próprio fundo, mas teria o objetivo de custear uma obrigação da União que afetaria o equilíbrio econômico-financeiro daquela dotação. E, conforme ressaltou o relator Ministro Joaquim Barbosa "a existência das contribuições, com todas as suas vantagens e condicionantes, somente se justifica se preservadas sua destinação e sua finalidade. **Afere-se a constitucionalidade das contribuições pela necessidade pública atual do dispêndio vinculado (motivação) e pela eficácia dos meios escolhidos para alcançar essa finalidade.** A finalidade para a qual foram instituídas essas contribuições (financiamento do pagamento dos expurgos do Plano Verão e Collor) era temporária e já foi atendida, tendo em vista que a última parcela dos complementos de correção monetária foi paga em 2007, conforme cronograma estabelecido pelo Decreto n.º 3.913/01. Desta forma, como as contribuições têm como característica peculiar a vinculação a uma finalidade prevista, atendidos os objetivos fixados pela norma, nada há que justifique a continuidade da cobrança dessas contribuições.<sup>311</sup> (grifo nosso)

Ou seja, a justificativa da exação só se mantém pela existência da finalidade pela qual foi criada<sup>312</sup>. Esse é valor constitucional que rege a criação desses tributos. E, assim sendo, torna-se indispensável sua observância.

Pode-se concluir, pelos exemplos explorados, que a prevalência ou não de bem jurídico individual e sua tutela pelo direito tributário exigem mais do que a redução

---

<sup>311</sup> JUSTIÇA FEDERAL DE SÃO PAULO. Processo 0011685-27.2014.4.03.6100. Sentença proferida em 01 set. 2015. Disponível em: < <http://www.jfsp.jus.br/foruns-federais/>> Acesso em: 13 set. 2015.

<sup>312</sup> Sobre o tema ver: CALIENDO, 2009, p. 344. CASTELLANI, Fernando. *Contribuições especiais e sua destinação*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 182.

de sua análise aos contornos da norma tributária. Ordena, ao jurista, a análise conjunta entre as partes e o todo, a fim de que se encontrem as razões *in concreto* de proteção da relação estabelecida entre o Estado e o contribuinte.

### 3.3 Bem jurídico coletivo e a tributação

O Estado brasileiro, pautado na livre iniciativa, atribui à arrecadação tributária o meio de financiamento estatal. A exploração direta de atividade econômica pelo Estado é vedada, como regra, conforme previsão contida no art. 173 da Constituição Federal – resguardadas as exceções previstas. Por isso, o sustento da função pública se dá por meio de parcela da riqueza produzida pelo cidadão. Depende da iniciativa privada.

Nabais explica o Estado Fiscal a partir da existência de Estado financiado pela arrecadação tributária. No Estado brasileiro isso se concretiza com a arrecadação de impostos, mas principalmente das contribuições sociais. Nas palavras do professor português: “[...], olhando para o suporte financeiro do estado contemporâneo, o que vemos é um estado fiscal, um estado que tem nos impostos o seu principal suporte financeiro.”<sup>313</sup> Complementa Caliendo, afirmando que além da base financeira do Estado ser tributária, são características do Estado Fiscal, a repartição de competências tributárias, bem como a delimitações dos limites ao poder de tributar.<sup>314</sup>

Importa, ainda, destacar que o Estado Fiscal surge no contexto do Estado Social, em que a promoção dos direitos e valores sociais, constitucionalmente elencados, se faz mediante a utilização da arrecadação tributária. Trata-se de importante rompimento com a concepção de tributação existente no Estado Liberal – que a considerava como forma de mínima intervenção estatal, apenas para custeio da máquina administrativa. É, ainda, conceito de fundamental importância para o estudo do direito tributário, à medida que o tributo assume funções, dentre as quais a promoção de mudanças sociais, de direitos individuais e sociais. “Os tributos no Estado Social deixam de possuir uma finalidade meramente financeira e passam a ter finalidades extrafiscais, tais como a justa redistribuição de renda.”<sup>315</sup>

---

<sup>313</sup> NABAIS, José Casalta. **A face oculta dos direitos fundamentais:** os deveres e os custos dos direitos. Disponível em: <https://pt.scribd.com/doc/46225499/A-Face-Oculta-Dos-Direitos-Fundamentais-Os-Custos-Dos-Direitos>> Acesso em 10 de jan. 2015. p.14.

<sup>314</sup> CALIENDO, 2009b, p.145

<sup>315</sup> Ibid., p.146.

Já para Caliendo, a melhor denominação é Estado Tributário. O autor explica que o Estado Tributário seria um passo além da ideia de Estado Fiscal. “Uma mudança qualitativa”, em que o objetivo é utilizar a arrecadação tributária com o intuito de promover direitos fundamentais.<sup>316</sup>

Elenca três características que considera fundamentais para a conceituação do Estado Tributário: (i) o modelo de financiamento estatal se dá por meio de tributos vinculados ou não, de modo que o objetivo primordial seja a promoção de direitos fundamentais; (ii) um modelo estatal intermediário entre o Estado Liberal e o Estado Social, que valoriza as liberdades individuais, mas que tem por objetivo a promoção de direitos fundamentais e (iii) a promoção dos direitos fundamentais como objetivo do Estado, pretendendo-se a sua máxima eficácia possível, havendo protagonismo do Estado e de todos os indivíduos.<sup>317</sup>

Das duas concepções de Estado, o que se percebe em comum é que a noção do estudo do direito tributário se modifica consideravelmente. O modelo de dogmática anteriormente preocupado apenas com o direito individual à propriedade passa a atentar para a finalidade da arrecadação. O Estado deixa de ser visto como destinatário da arrecadação tributária. Reconhece-se a sociedade como detentora desse bem, em razão das funções atribuídas à tributação.

E por consequência disso, abre-se uma importante discussão acerca da aplicação dessa arrecadação como fundamental para a promoção de todos os objetivos consolidados constitucionalmente. Estabelece-se, a partir desses parâmetros, o bem jurídico tributário coletivo. Ou seja, a relação entre a sociedade/cidadão e o Estado, a partir de deveres que este tem com aqueles.

O tributo passa a ter novas funções como: a promoção dos direitos sociais e dos direitos fundamentais, a promoção do desenvolvimento nacional e da justiça social, dentre tantos outros objetivos da República, consagrados constitucionalmente.

[...], a tributação deixa de ser mero instrumento de geração de recursos para o Estado, para se transformar em instrumento que – embora tenha esse objetivo mediato – deve estar em sintonia com os demais objetivos constitucionais que, por serem fundamentais, definem o padrão a ser atendido.<sup>318</sup>

---

<sup>316</sup> CALIENDO, 2009b, p. 148.

<sup>317</sup> Ibid., pp.148 - 149.

<sup>318</sup> GRECO, 2005, p. 177.

Ressalve-se, contudo, que a tributação não se limita apenas à promoção de direitos, mas principalmente a isso. Nesse sentido, destacamos aqui que a intervenção do Estado, por meio da tributação, pode gerar a arrecadação que é instrumento financeiro para sustento da máquina estatal e promoção dos direitos fundamentais; mas também pode se dar de outras formas, atingindo na mesma medida os objetivos fundamentais presentes na Constituição. É o que ocorre, por exemplo, ao se utilizar a norma tributária para indução de comportamentos que interferem na economia – como trabalha Schoueri<sup>319</sup>. Seja na instituição de tributo extrafiscal para regular determinada atividade ou mesmo na concessão de isenção para estímulo de outra.

Os instrumentos tributários disponíveis ao Estado são diversos, de modo que se desloca a noção de tributação enquanto exercício de poder para a emergência da tributação como meio de cumprimento de função estatal<sup>320</sup>. A melhor gestão da arrecadação, com vistas à máxima eficácia possível dos direitos fundamentais, é apenas uma delas. É nesse sentido que Miranda confere aos tributos o meio de promoção de direitos fundamentais<sup>321</sup>.

Assim sendo, cabe ao direito tributário, também, a tutela da relação de disponibilidade existente entre a coletividade e a arrecadação tributária, vez que representa o instrumento financeiro para a promoção de direitos<sup>322</sup>. O estudo do bem jurídico, portanto, se assenta, também, na necessidade de deslocamento do âmbito de atuação do direito tributário do tributo (patrimônio) ao cidadão (sujeito de direitos a serem promovidos pela arrecadação tributária).

Isso implica no reconhecimento da tributação, também, como meio financeiro para a tutela e promoção dos direitos e objetivos fundamentais previstos na Constituição, bem como o reconhecimento de dever de solidariedade social no pagamento de tributos<sup>323</sup>.

A tributação passa a ser instrumento de proteção eficiente de bens jurídicos. Mas, assim como na tutela de bens jurídicos individuais, é fundamental ressaltar que na

---

<sup>319</sup> SCHOUERI, 2005, p. 40.

<sup>320</sup> GRECO, 2009, p. 167-169.

<sup>321</sup> MIRANDA, Jorge. **Direitos Fundamentais**. Coimbra: Editora Lisboa, 1999, p. 46.

<sup>322</sup> CALIENDO, 2009b, p. 192 e ss. DIB; GUARAGNI, 2012, p. 385-387. PRADO, Luiz Regis. **Direito Penal Econômico**. 2a ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007, p. 399. SARLET, 2010, p. 268.

<sup>323</sup> NABAIS, José Casalta. Solidariedade social, cidadania e direito fiscal. In: GRECO, Marco Aurélio (org.). In: **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 119.

proteção de bens jurídicos coletivos há a predominância de caráter positivo, o que – pela multifuncionalidade já mencionada – não exclui a observância de imperativos proibição de excesso por parte do Estado. A tutela do bem jurídico coletivo não implica, necessariamente, atuação estatal que ultrapasse os limites constitucionais ao poder de tributar (proibição de excesso).

Como exemplo do que se diz, cite-se o artigo 195 da Constituição. Ele dispõe que a seguridade social será financiada por toda a sociedade. O artigo anterior, por sua vez, define a seguridade social como “o conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.” O dispositivo mencionado traduz juridicamente um valor da sociedade. Ainda, um valor que eleva determinada relação a bem jurídico de titularidade coletividade, já que se refere à relação de deveres entre o Estado e os cidadãos.

As contribuições sociais arrecadadas têm, por imperativo constitucional, destinação específica. Pode-se inferir que a proteção dessa arrecadação, mediatamente, atinge a relação da sociedade com a função que tem a arrecadação deste tributo, qual seja o financiamento da seguridade social.

Nesse sentido, duas relações emergem: (i) a relação entre o Estado e o contribuinte, à medida que este tem o dever de pagamento do tributo, como resultado do valor de solidariedade social e (ii) a relação Estado e cidadão, à medida que aquele tem a obrigação objetiva de aplicação da arrecadação para a finalidade proposta. Ou seja, imperativos constitucionais de proteção eficiente de bens jurídicos. O que não significa, contudo, que tanto a arrecadação, quanto a aplicação desta possam se dar fora dos contornos da legalidade, determinada pela Constituição (proibição de excesso).

É, por exemplo, nesse sentido que Ávila argumenta não ser possível determinar a tributação da seguridade social com base no “princípio da solidariedade social”. Explica o autor, que a tributação se baseia em critérios de competência e instituição do tributo, determinados constitucionalmente.<sup>324</sup> A solidariedade social se caracteriza, nesse caso, como valor que baseia o bem jurídico coletivo e que, portanto, determina a razão de pagamento dos tributos, bem como a razão de correta aplicação da arrecadação tributária, mas sem implicar diretamente na instituição do tributo.

---

<sup>324</sup> ÁVILA, 2005, p. 70-71.

Em sendo a arrecadação caracterizada como bem jurídico coletivo – vale dizer, uma relação entre Estado e cidadão, elevada constitucionalmente a bem jurídico – é fundamental entender seus contornos e as consequências que decorrem desse reconhecimento.

Neste momento, será realizado, então, um balanço sobre o significado de bem jurídico coletivo, bem como a relação entre a tributação e os direitos fundamentais para demonstrar em que medida a tributação se encaixa como bem jurídico coletivo e pode ou não prevalecer sobre a tutela de bens jurídicos individuais ou convergir com estes. Essas interações se estabelecem a partir da complexidade intrínseca de cada sistema, de modo que a prevalência emerge em contextos específicos da sociedade.

Admitindo, então, a existência de bem jurídico de titularidade coletiva, representativa da relação de disponibilidade do cidadão para com a arrecadação tributária (gerida pelo Estado), torna-se fundamental estabelecer seus contornos, a fim de que o jurista tenha parâmetros constitucionais para sua aplicação.

E para tanto lança-se mão, novamente, da doutrina penal. Isso porque, como já sinalizado, a emergência da sociedade pós-moderna, com novas interações e consequências não esperadas e previstas pela razão moderna<sup>325</sup>, trouxe à tona novos parâmetros de criminalidade. Crimes que passam a ser estudados por uma nova disciplina do direito penal. O denominado direito penal econômico.

A decadência do modelo liberal do século XIX, marcado pelas graves crises sociais e pelo risco autofágico que corria o capitalismo, determina, ainda na década de 1920, forte intervenção estatal para conter a crise social instaurada. É época de intervenções na economia, como a política anticíclica de John Maynard Keynes<sup>326</sup> que representa a emergência do denominado Welfare State. O Estado ganha novo papel e passa a ter atuação positiva na economia e na tutela dos bens jurídicos individuais e sociais.

É neste contexto que o direito penal econômico se insere<sup>327</sup>, à medida que determina a proteção da ordem econômica, representativa da intervenção estatal na economia. Ou seja, o bem jurídico ordem econômica, por sua importância na manutenção

---

<sup>325</sup> CAPELLA, Juan Ramón. **Os cidadãos servos**. Porto Alegre: S. A. Fabris, 1998, p 25.

<sup>326</sup> KEYNES, 1996, 293-298.

<sup>327</sup> GUARAGNI, Fábio André. As razões históricas do surgimento do direito penal econômico. *In Revista Jurídica da Faculdade de Direito Dom Bosco*, v.II. n.1, 2008.

do sistema de mercado, ganha proteção também do direito penal. Expande-se a intervenção do Estado, de modo a atribuir deveres ao ramo mais grave do direito, tamanha a importância de preservação de sistemas de mercado confiáveis e estáveis.

Mais modernamente, contudo, este conceito de ordem econômica<sup>328</sup> não mais se sustenta. Entretanto, é fundamental destacar que o direito penal enquanto forma eficiente de proteção de bens jurídicos transindividuais (aqui coletivos) se manteve. Isso porque, as relações comerciais internacionais nascidas no século XIX, com a criação do dinheiro e do mercado internacional, ganharam proporções e complexidades ilimitadas. O direito penal clássico se viu diante da necessidade de se reinventar<sup>329</sup>, frente às necessidades de uma sociedade que se via marcadamente mais globalizada e deveria lidar com as relações que ultrapassavam as fronteiras anteriormente estabelecidas – relações transnacionais. Há necessária expansão do direito penal.<sup>330</sup>

A partir dessa nova realidade, a ciência do direito penal passa a estudar os denominados bens jurídicos coletivos (também denominados pela doutrina como supraindividuais ou transindividuais). O que se torna fundamental frente ao conceito de crime, que admite a punibilidade apenas nas hipóteses de lesão ou perigo de lesão a bem jurídico tutelado.

Como decorrência, os crimes tributários também são estudados. Caracterizam-se como crimes que afetam bem jurídico coletivo e, que pela sua importância no Estado Democrático de Direito, devem ter a atenção da norma penal.

A partir, então, do conceito já abordado neste trabalho – de que bens jurídicos se estabelecem a partir das relações de disponibilidade – a doutrina penal se debruçou na análise do bem jurídico “ordem tributária”. Isso porque, num primeiro momento pode parecer que a tutela da arrecadação tributária se caracteriza como proteção de um bem do Estado<sup>331</sup>, e, portanto, ilegítima, já que o Estado que protege a si mesmo é um estado absoluto. Contudo, com o surgimento da concepção de Estado Fiscal, ou seja, com a noção de que a tributação exerce funções e não poderes, a perspectiva acerca da

---

<sup>328</sup> Nesse sentido, concorda-se com a perspectiva de Eros Roberto Grau, sobre o conceito de Ordem Econômica. GRAU, 2008, pp. 69-89/347.

<sup>329</sup> RIOS, Rodrigo Sanchez. Características criminológicas da delinquência econômica. In: RIBEIRO, Marcia Carla Pereira; GONÇAVES, Oksandro (Coord.). **Revista de Direito Empresarial**. Curitiba. N. 5. P. 179-194, jan./jul. 2006, p. 180.

<sup>330</sup> SANCHEZ, 2001, p. 25.

<sup>331</sup> Sobre essa perspectiva, ver o trabalho: MONTE, Elio Lo. **Principios de derecho penal tributário**. Buenos Aires: B de F, 2006.

arrecadação tributária como bem jurídico se altera. De modo tal, que se passa a reconhecer a arrecadação em si como bem jurídico imediato e sua função como bem jurídico mediato. Ou seja, configura-se uma dupla dimensão do bem jurídico ordem tributária. Partilha desse entendimento Martínez-Buján Pérez<sup>332</sup>, para quem a ordem tributária se perfaz pela dimensão imediata, caracterizada pela arrecadação tributária em si, e pela dimensão mediata, definida pelas funções dos tributos no Estado Democrático de Direito.

Afinal, a proteção do mero patrimônio do Estado, sem a vinculação à sociedade a que representa, se demonstraria descolada do modelo estatal vigente. Os crimes que afetam a ordem tributária têm, por isso, caráter que supera a mera ofensa patrimonial do erário<sup>333</sup>. Outros aspectos inerentes ao bem jurídico devem ser considerados: as funções dos tributos no Estado Democrático de Direito, a visão mediata do bem jurídico, o interesse coletivo violado quando da lesão ao bem jurídico.

Esses aspectos legitimam a ordem tributária enquanto bem jurídico a ser tutelado pelo direito penal, assim como, caracterizam-na como bem coletivo (supraindividual, difuso)<sup>334</sup>.

Rios<sup>335</sup>, em mesma linha, salienta a função do tributo como bem jurídico mediato a ser tutelado pelo direito penal. O professor adota a teoria funcional do bem jurídico, ou seja, seguindo a postura de Jakobs, alega que a proteção de bens jurídicos no crime fiscal dá-se a partir de uma unidade funcional. Nesse sentido, abrange as diversas discussões acerca da dupla dimensão apontada pela doutrina, esclarecendo que a lesão se configura a partir da lesão ao patrimônio do Estado – frente aos critérios de tipicidade objetiva determinados pela norma. De todo modo, reconhece que num sentido de unidade funcional, a lesão patrimonial e a função do tributo configuram-se justificativas ao crime fiscal.

Se o ramo reconhecidamente mais agressivo do direito preocupa-se com a tutela da função do tributo no Estado Democrático de Direito, parece fundamental que o direito tributário esteja atento a essa perspectiva. O que implica na inclusão de alguns

---

<sup>332</sup> MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos. **Derecho Penal econômico y de la empresa**: Parte Geral. Valencia: Tirant lo Blanch, 2007, p. 162. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos. **Derecho Penal económico**. Valencia: Tirant lo Blanch, 2002, p. 372.

<sup>333</sup> PRADO, 2007, p. 303.

<sup>334</sup> MOCCIA, Sergio. “De la tutela de bienes a la tutela de funciones: entre ilusiones postmodernas y reflujos iliberales”. In **Política criminal y nuevo Derecho Penal**: Libro Homenaje a Claus Roxin, coord. Jesús Maria Silva Sánchez, Barcelona: José Maria Bosch Editor, 1997, p. 117.

<sup>335</sup> RIOS, Rodrigo Sánchez. **O Crime Fiscal**. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor. 1998, pp. 42-67.

temas que se fazem necessários ao estudo da tributação, tais como: a finalidade da arrecadação tributária; a correta gestão da arrecadação, em consonância com os ditames constitucionais; a vinculação de dever fundamental de pagar tributos, decorrente da solidariedade social; a necessidade do controle da promoção dos objetivos constitucionais, dentre eles o desenvolvimento nacional; a direção da tributação extrafiscal ao cumprimento dos objetivos fundamentais; e assim por diante.

A atribuição de função de promoção de direitos fundamentais à tributação faz necessário o estudo ora abordado. A promoção dos direitos fundamentais resvala não apenas no bem jurídico coletivo aqui tratado, mas também no bem jurídico individual, já abordado em momento anterior. Retoma-se aqui a concepção de desenvolvimento como liberdade, para evidenciar a imputação de funções à tributação, que promovam o desenvolvimento individual, bem como o desenvolvimento de toda a sociedade.

Estabelecer condições de garantia dos bens jurídicos individuais – representados em grande medida pelas limitações ao poder de tributar – também é promover direitos fundamentais. E a Constituição de 1988 abraça essa ambiguidade de direitos, acata a proposta de direitos fundamentais individuais – marcadamente representados pela emergência do Estado de Direito, tal como abrange os direitos fundamentais sociais e coletivos, surgidos com o Estado Social. Há essa multiplicidade e elevação em patamares equivalentes.<sup>336</sup>

A tutela dos direitos fundamentais, a partir da Constituição de 1988, claramente se tornou mais abrangente. A pluralidade de direitos previstos constitucionalmente, como reflexo da sociedade complexa, amplia as fronteiras da tutela reservada apenas aos direitos individuais e invade a proteção de direitos sociais e coletivos, de modo que passam a ser reconhecidos direitos fundamentais sociais.<sup>337</sup> “Partindo destes postulados iniciais podemos afirmar que a eficácia dos direitos fundamentais depende não somente do modo de enunciação no texto constitucional, mas inclusive em relação à função exercida por este.”<sup>338</sup> A eficácia dos direitos fundamentais, afirma Sarlet<sup>339</sup>, deve ser maximizada pelo Estado.

---

<sup>336</sup> SARLET, 2010, pp. 58-62. BONAVIDES, 2012, pp. 580-588.

<sup>337</sup> HACHEM, 2013, *passim*.

<sup>338</sup> CALIENDO, 2009b, p. 169.

<sup>339</sup> SARLET, *op.cit.*, p.268.

A exigência do regime constitucional brasileiro é de que o Estado deve realizar da forma mais eficaz possível a promoção dos direitos fundamentais. E isso implica em estabelecer acesso igualitário, que desenvolva a sociedade e reduza as desigualdades sociais. Implica, principalmente, em perseguir a máxima realização dos direitos fundamentais em vista do valor máximo da dignidade humana.<sup>340</sup>

Admitir a arrecadação como bem jurídico coletivo gera algumas consequências tanto para os administradores como para os administrados. Enquanto há dever de solidariedade social<sup>341</sup>, que traz razão à instituição e ao pagamento dos tributos; há, ainda, deveres correlatos de boa administração da arrecadação tributária. Isso implica em atribuir ao administrador deveres positivos. Incluir na gestão, por exemplo, critérios de verificação da finalidade atribuída à tributação, correto cumprimento do orçamento, etc.

Essa função exercida pela tributação é, também, objeto do direito tributário e à sua ciência deve interessar. Há correlação com a moralidade e a eficiência administrativa previstas no art. 37 da CF. Afinal, “o dever de administrar não exige apenas o *bem administrar (legalidade e moralidade administrativa)*, mas inclusive o *melhor administrar* para atingir as finalidades públicas (*eficiência*)”<sup>342</sup>.

Analisar o bem jurídico na sua perspectiva coletiva refere-se, também, à eficiência administrativa e à melhor elaboração e execução orçamentária. Temas anteriormente desprezados pela ciência do direito tributário – visto que remontam a período de grande balburdia normativa, com fortes confusões entre o direito administrativo e tributário – merecem novo estudo para atrelar à relação jurídico tributária a gestão da arrecadação. Nesse sentido:

Pode-se sustentar que na Constituição de 1988 o ‘bem comum’, pensado por Tipke, corresponde aos fundamentos e objetivos positivados no texto da Carta, entre os quais, principalmente, o disposto nos artigos 1 (sic) e 3º, porquanto, em última análise, se pode afirmar que tais fundamentos e objetivos constituem a razão da existência desse Estado.<sup>343</sup>

<sup>340</sup> BUFFON, Marciano. **A tributação como instrumento de densificação do princípio da dignidade da pessoa humana**. 371 f. Tese (Doutorado em Direito). Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS, São Leopoldo, 2007, p. 140. FOLLONI, 2012, p. 14. CALIENDO, 2009B, p. 190-191.

<sup>341</sup> Sobre o tema ver a coletânea: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra (Coord.) **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

<sup>342</sup> CALIENDO, 2009B, p. 190-191. SARLET, I2010.

<sup>343</sup> BUFFON, 2007, p. 147.

A tributação é instrumento financeiro fundamental do Estado Democrático de Direito para a promoção de direitos fundamentais individuais, sociais e coletivos. A assunção de nova função, qual seja, a promoção de direitos fundamentais, deve ser realizada, garantindo-se a perseguição dos objetivos constitucionais. É como afirma Caliendo: “[...] há uma evolução da finalidade da tributação, que passa de mero instrumento de enriquecimento do soberano, para financiamento do Estado, para custeio de políticas públicas e, finalmente, para o financiamento dos direitos fundamentais.”<sup>344</sup>

Portanto, ampliar as perspectivas de análise da tributação para abranger não somente os bens jurídicos individuais, mas também os coletivos, parece fundamental perante a realidade traduzida pela Constituição de 1988, e pode abrir campos importantes de estudo para a pesquisa em direito.

A tese de Nabais, por exemplo, que trata do dever fundamental de pagar impostos, em grande medida, trata da arrecadação tributária como bem jurídico coletivo. Explica o professor que por longo tempo, desde a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789, a atenção se viu voltada para o estudo dos direitos fundamentais de cada cidadão, exaltando suas peculiaridades. Deixando-se de lado a menção aos deveres que acompanhariam os direitos estabelecidos, como relevantes na constituição do Estado.<sup>345</sup>

O surgimento de perspectiva social, marcada pelo reconhecimento de direitos de segunda e terceira gerações, bem como o reconhecimento do caráter multidimensional dos direitos fundamentais levou à retomada de deveres até então dormentes<sup>346</sup>.

A ideia de que o Estado deve promover a dignidade da pessoa humana, e que sua razão de existência está assentada nisso, tem levado ao reconhecimento de que além dos direitos fundamentais, existem deveres fundamentais – decorrentes de uma solidariedade mínima a ser estabelecida na sociedade<sup>347</sup>. “Em suma, por detrás (do conjunto) dos deveres fundamentais está um estado entendido como uma organização e um valor função da pessoa humana, um estado, no fim de contas, instrumento de realização da eminente dignidade humana.”<sup>348</sup>São deveres de ordem moral, consagrados

---

<sup>344</sup> CALIENDO, 2009a, p.79.

<sup>345</sup> NABAIS, 1998, p. 2-5.

<sup>346</sup> Neste sentido ver a obra: HACHEM, 2013, *passim*.

<sup>347</sup> NABAIS, op.cit.. P.55.

<sup>348</sup> Ibid., p.60.

nas Constituições, mas que como salienta Nabais já existem num momento pré-estatal, “conferindo à constituição a missão de sancionar os deveres morais simplesmente assenta na virtude.”<sup>349</sup> Ou seja, são deveres e direitos morais que fundamentam a sociedade e que são resguardados e consolidados pelas Constituições de cada Estado. Para conceituá-los, apresenta algumas características que os definem, estabelecendo que são deveres de posições jurídicas: passivas – ou seja, tratam-se de relações em que o indivíduo assume a posição passiva (frise-se que não se quer confundir aqui passividade com inatividade, mas apenas ao fato de que o indivíduo assume a posição passiva da relação; da mesma forma não se confunde como a outra face de direitos fundamentais, ou seja, não se trata aqui do dever de omissão para a garantia de direitos fundamentais); autônomas – em relação aos direitos fundamentais; individuais – à medida que têm os indivíduos como destinatários, tratando-se as pessoas coletivas por analogia; subjetivas – já que são categoria subjetiva; universais; permanentes e essenciais.<sup>350</sup>

Nesse sentido, alguns deveres ligam-se à sociedade como essenciais para sua existência, são eles: (i) “deveres de defesa da pátria”; (ii) “deveres eleitorais” e (iii) “deveres econômicos”. Estes últimos considerados neste trabalho, pois dentre eles se insere o dever de pagar tributos<sup>351</sup>, como fundamento para a existência do Estado que, como já se viu, é financeiramente baseado na tributação, como resultado da livre iniciativa.

Seguindo essa perspectiva, Miranda salienta o dever de pagar tributos como essencial no Estado Democrático de Direito. Nas palavras do constitucionalista:

“Tal como os direitos os deveres fundamentais pressupõem a separação entre poder e comunidade (ou entre Estado e sociedade) e uma relação directa e imediata de cada pessoa com o poder político. Mas essa relação pode configurar-se de duas maneiras:

- a) Em geral, são deveres de natureza política ou homólogos de direitos políticos, máxime nos domínios tributário, eleitoral ou militar;
- b) Em alguns casos, são deveres ligados à vida económica, social e cultural que assumem relevância constitucional, **por, sem o seu cumprimento, frustrarem a efectivação (sic) de direitos fundamentais ou de interesses difusos e as correspondentes incumbências do Estado** (v.g., os deveres de

<sup>349</sup> NABAIS, 1998, p.63.

<sup>350</sup> Ibid., p 65-73.

<sup>351</sup> Aqui incluímos “tributos” e não “impostos”, como consta na obra de Casalta Nabais, a fim de adaptar a teoria a realidade brasileira, frente as 5 espécies tributárias existentes no ordenamento. Neste sentido, ver a obra: MOUSSALLEM, Tárek Moisés. Classificação dos tributos: uma visão analítica, In: **Tributação e Processo, IV Congresso Nacional de Estudos Tributários**. São Paulo: Editora Noeses, 2008.

escolaridade básica ou de defesa do ambiente, incindíveis dos direitos e das incumbências respeitantes à educação e ao ambiente.)”<sup>352</sup> (grifo nosso)

Em assim sendo, com a emergência dessa função atribuída ao tributo no Estado Democrático de Direito – de promoção de direitos fundamentais – resvala-se no bem jurídico coletivo. Representado por deveres de promoção de direitos, por meio da tributação, de modo que a arrecadação tributária ganha contornos de dever fundamental de cada cidadão. Dever este decorrente da própria sociedade e da solidariedade para com os concidadãos.

Outro tema que repercute na análise dos bens jurídicos envolvidos é a extrafiscalidade tributária<sup>353</sup>. A utilização do tributo com finalidades extra arrecadatórias se perfaz como importante e, muitas vezes, eficiente instrumento do desenvolvimento, em suas múltiplas perspectivas.

A tributação ambiental<sup>354</sup>, por exemplo, que persegue a finalidade de preservação o meio ambiente atinge relações coletivas – que nesse caso ultrapassam, inclusive, a esfera da arrecadação tributária (na sua utilidade enquanto meio financeiro). Tutelam a relação da sociedade com o meio ambiente, assumindo responsabilidade pelo cumprimento do art. 225 da Constituição Federal. Em grande medida, responsabilidade pela busca do desenvolvimento sustentável.

Outro exemplo se estabelece na concessão de benefícios fiscais nas regiões Norte<sup>355</sup> e Nordeste<sup>356</sup>, em vista do desenvolvimento econômico da região, de modo a atender ao objetivo constitucional de redução das desigualdades regionais. Nesse caso, relativiza-se o direito à igualdade (bem jurídico individual) em nome de bem jurídico coletivo – desenvolvimento nacional.

---

<sup>352</sup> MIRANDA, 1999. P. 46.

<sup>353</sup> Sobre o tema ver as obras: NABAIS, 1998. SCHOUERI, 2005. FOLLONI, André. Isonomia na tributação extrafiscal. In: **Revista Direito GV**. São Paulo, v. 10, p. 201-220, jan-jun 2014. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rdgv/v10n1/a08v10n1.pdf>> Acesso em: 28 set. 2015. MARINS, James; TEODOROVICZ, Jeferson. Extrafiscalidade socioambiental. Revista Tributária e de Finanças Públicas. São Paulo, n. 90, jan/fev. 2010, p. 73-123. ÁVILA, 2012b, p. 49. MARINS; TEODOROVICZ, 2010, p. 73-123.

<sup>354</sup> BARICHELLO, Stefania Eugenia. ARAUJO, Luiz Ernani Bonesso. Tributação ambiental: o tributo extrafiscal como forma de proteção do meio ambiente. In: **Scientia Iuris**. v. 11, pp. 113-131, 2007. Disponível em: <<http://www.uel.br/revistas/uel/index.php/iuris/article/view/4150/3516>> Acesso em: 28 set. 2015. MARINS; TEODOROVICZ, 2010, p. 79..

<sup>355</sup> À exemplo da SUDAM. SUDAM. Incentivos fiscal, 2015. Disponível em: <<http://www.sudam.gov.br/incentivo-a-investimentos>> Acesso em: 28 set. 2015.

<sup>356</sup> A exemplo da SUDENE. SUDENE. Incentivos fiscais e fundos, 2015. Disponível em: <<http://www.sudene.gov.br/incentivos-fiscais-e-fundos>> Acesso em: 28 set. 2015.

Ainda, decorre da análise do bem jurídico coletivo, questões atinentes à justiça tributária e à política fiscal<sup>357</sup>. Em que medida e em que circunstâncias é possível maior oneração no patrimônio do contribuinte? É o questionamento que Alexy introduz na análise do Imposto sobre o patrimônio, discutido no Tribunal Constitucional Alemão em 22 de julho de 1995<sup>358</sup>. Para o autor a discussão faz clarear o fato de que “o princípio do estado social [...] o obrigaria a assegurar uma ordem social justa. O direito tributário seria exatamente o ‘meio elementar e a condição essencial’ para se atingir o equilíbrio social.”<sup>359</sup> Questões essas que se atrelam à justiça fiscal, à distribuição de riquezas<sup>360</sup>, dentre tantas outras que envolvem a função do tributo, sempre atrelada à função do Estado. O desenho dos valores positivados constitucionalmente e das relações escolhidas pelo direito se configuram essenciais para admitir ou não a prevalência do bem jurídico coletivo.

Em grande medida, é a discussão que emerge no quadro atual brasileiro. As fortes dificuldades encontradas pelo Governo Federal, desde o início de 2015, para equilibrar as contas públicas, gerou a proposta de pacote fiscal apresentada em 14/09/2015. Dentre as medidas propostas pelo governo, encontram-se: a criação de tributo – representado pela proposta de retorno da CPMF; a majoração de tributos – marcada pelo aumento da tributação sobre o ganho de capital na alienação de bens; a redução de benefícios fiscais – como é o caso do Reintegra e a redução do benefício de PIS/COFINS concedido à indústria química; dentre outras medidas também anunciadas<sup>361</sup>. Para além de qualquer análise legal das medidas, que não se fez e não se pretende neste momento, a questão posta é de tutela do bem jurídico coletivo.

As medidas endereçadas pelo Governo Federal têm por fim o resguardo do interesse coletivo. A saúde financeira do Estado representa a garantia de seu funcionamento e do alcance dos objetivos constitucionais. A proposta invade o bem jurídico individual do contribuinte e, por assim ser, deve estar respaldada numa

---

<sup>357</sup> RIBEIRO, Maria de Fátima. GESTEIRO, Natália Paludetto. A busca da cidadania fiscal no desenvolvimento econômico. In: RIBEIRO, Marcia Carla Pereira; GONÇAVES, Oksandro (Coord.). **Revista de Direito Empresarial**. Curitiba. N. 5. P. 195-209, jan./jul. 2006, p. 198 e ss.

<sup>358</sup> ALEXY, 2014, p. 136.

<sup>359</sup> *Ibid.*, p. 140.

<sup>360</sup> Da forma como expõe Paulo Caliendo. CALIENDO, 2009b.

<sup>361</sup> FOLHA DE SÃO PAULO. Governo anuncia corte de R\$ 26 bilhões e quer ressuscitar CPMF. Notícia de 14/09/2015. Disponível em: < <http://www1.folha.uol.com.br/poder/2015/09/1681450-corte-de-gastos-do-governo-deve-ficar-proximo-a-r-26-bilhoes.shtml> > Acesso em: 15 set. 2015.

fundamental proteção ao bem jurídico coletivo, necessariamente fundamentada em valor social, consagrado na Constituição.

Por essa razão, políticas fiscais adotadas exigem – para análise de sua pertinência e necessidade – a delimitação dos contornos do bem jurídico que pretende proteger ou promover. Trata-se de análise basilar para admitir e legitimar a medida adotada. E abre espaço, evidentemente, para questionamentos acerca da forma como se desenvolve a gestão da política. É dizer: envolver a expropriação do patrimônio e a elevação de determinada relação a bem jurídico coletivo faz parte de um processo democrático, que exige parâmetros claros de definição dos valores sociais.

Outro exemplo prático do conflito entre bens jurídicos individuais e bens jurídicos coletivos são as decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal. Como já mencionado, não raras vezes, as decisões proferidas em matéria tributária – em controle de constitucionalidade – têm seus efeitos modulados, em nome de relevante interesse social. A modulação dos efeitos caracteriza-se situação emblemática, em que prevalece o bem jurídico coletivo em detrimento do bem jurídico individual.

A teoria aqui exposta, nesse sentido, pretende trazer luz à discussão, em especial para que seja possível delinear quais as relações postas em discussão em cada caso, que devem ensejar efetivamente a supremacia do interesse social nos casos julgados. Evidentemente, não se trata de estabelecer diretrizes gerais da modulação dos efeitos, mas, como já realizado na análise dos bens jurídicos individuais, demonstrar como o estudo das relações estabelecidas, a partir dos parâmetros constitucionais, auxilia o aplicador do direito na análise do bem jurídico a prevalecer.

Foi o que aconteceu, por exemplo, no caso anteriormente citado quando da análise da ADI 4.628 (item 3.2). Ainda que tenha sido reconhecida violação à bem jurídico individual, por ocasião do reconhecimento da inconstitucionalidade do Protocolo editado pelo CONFAZ, houve modulação dos efeitos da decisão: “Modulação dos efeitos a partir do deferimento da concessão da medida liminar, ressalvadas as ações já ajuizadas”<sup>362</sup>.

---

<sup>362</sup> SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ADI 4.628. Julgamento em: 17 set. 2014. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7310046>> Acesso em: 12 set. 2015.

Analisando sob a óptica da teoria do bem jurídico, a relação estabelecida entre a sociedade e a arrecadação – já utilizada para a consecução dos programas estatais - manteve-se resguardada, ainda que tenha havido violação a bem jurídico individual.

Dos exemplos ora citados, podemos concluir então que esses e tantos outros temas se inserem na análise da tributação como instrumento de promoção dos direitos fundamentais, dos objetivos fundamentais previstos constitucionalmente, resvalando em temas caros à sociedade como a justiça fiscal, a dignidade da pessoa humana, a gestão tributária, a igualdade, a liberdade, dentre outros, que se vinculam à necessária discussão acerca dos bens jurídicos tutelados – sejam eles coletivos ou individuais.

## CONCLUSÃO

A partir dos elementos estudados neste trabalho, elaboram-se algumas proposições à guisa de conclusão.

Mais recentemente a ciência do direito tributário demanda tratamento inovador. Suas fronteiras tradicionais merecem ser superadas. A análise do direito tributário, voltada, em sua grande parte, apenas aos limites ao poder de tributar, precisa ser revista. A Constituição de 1988 jurisdiciza uma multiplicidade de interesses sociais, em consonância com a realidade complexa sobre a qual se volta. A teoria do direito tributário que se pretenda útil e comprometida com o real deve considerar as inúmeras interações desse sistema complexo.

O bojo de criação do direito tributário brasileiro, em alguma medida, influenciou as bases sobre as quais se construiu sua teoria. A marcante balburdia legislativa que causava indiscutível insegurança jurídica aos contribuintes, aliada ao momento histórico e político que predominava no cenário brasileiro propiciaram o desenvolvimento de teoria reducionista da matéria.

Esse fenômeno foi resultado, também e principalmente, de uma base teórica do direito específica do início do século XX. O positivismo de matiz kelseniana, com o intuito de dotar o estudo do direito de parâmetros científicos semelhantes aos das ciências naturais, imprimiu regras metodológicas que isolasse seu objeto de estudo, inaugurando uma ciência pura do direito e, por isso, melhor. Seus critérios de análise baseavam-se em atribuição de verdade e falsidade aos fenômenos e, de necessário isolamento valorativo. Vale dizer, a tarefa do cientista do direito é estabelecer a análise de verdade ou falsidade ao fenômeno, sem juízos de valor.

A decisão, como ato de vontade, era ação não científica. Afinal, o objeto deveria ser estudado na sua mínima parte e, necessariamente, dissociado do observador – este, alheio e imparcial ao fenômeno. A proposta de Kelsen foi reflexo das discussões do chamado Círculo de Viena que, dotado de critérios epistemológicos específicos, defendia a cientificidade com base no racionalismo newton-cartesiano.

A ciência moderna transformou o olhar do homem sobre o mundo. Em busca de explicações racionais e da instrumentalização da natureza, insurge o método analítico e racional, que destituiu a natureza de sua alma e a transformou em instrumento de

progresso do homem. A proposta de adoção de critérios científicos, que explicassem os fenômenos naturais para além da perspectiva divina, transformou a ciência e inaugurou novo parâmetro. Emerge a teoria analítica, mecanicista, que isola o objeto de seu observador e crê que resultados científicos só são possíveis a partir da análise separada dos objetos. O todo é reduzido à soma de suas partes.

Esse marco epistemológico ultrapassou as fronteiras das ciências naturais, alcançando as ciências sociais e humanas, que em grande medida tomaram o método cartesiano como a melhor forma de compreender os fenômenos sociais. Atingiu áreas como a administração, a psicologia, a economia, etc.

O direito não passou incólume a tal perspectiva, levando, por exemplo à emergência da teoria do direito encampada por Hans Kelsen. A análise do direito, a partir dessas premissas, pauta-se na análise de sua estrutura estática – a norma – e dinâmica – ordenamento.

Contudo, tal como na ciência moderna, aquela perspectiva entrou em crise. O reconhecimento de que a previsibilidade, linearidade e objetividade não estariam presentes – tal como se acreditava – nos fenômenos da natureza levaram ao questionamento das bases da razão moderna. A proposta metodológica cartesiana entra em xeque. Ainda que suas conquistas tenham sido essenciais para o progresso humano, o reducionismo provocou crises preocupantes na modernidade (crise ambiental, social).

De modo que, novamente, partindo das ciências naturais põem-se à prova a forma de fazer ciência. A análise conjunta, sistêmica, que estuda o fenômeno a partir das interações entre a parte e o todo demonstrou que o todo é mais do que a soma de suas partes. O princípio hologramático trouxe a proposta de que o todo está na parte, assim como a parte está no todo. A separação para análise deixava subjacente algumas características fundamentais ao estudo do sistema. Aliado a isso, as teorias do caos, dos sistemas adaptativos complexos e dos sistemas dissipativos trouxeram novos parâmetros de análise científica.

Insurge a ciência da complexidade. Os fenômenos anteriormente tidos como lineares, ordenados e previsíveis são reconhecidos como complexos. Definem-se pela desordem, dinamicidade, aleatoriedade, auto-organização, grande instabilidade e pela existência de vários atratores que os conduzem. Como resultado, o método analítico perde força, emergindo a análise sistêmica da natureza.

Da mesma forma, essa teoria se reflete na ciência do direito. A análise restrita à norma, ao mínimo deontológico irreduzível, reduziu o fenômeno jurídico aos aspectos inerentes ao mundo do dever ser, sem preocupar-se, em grande medida, com a realidade regulada. Instaura-se a necessidade de estudo integrado entre as partes e o todo do sistema. Isso se reflete na discussão acerca do positivismo kelseniano, que pautou grande parte da teoria do direito. A proposta de Kelsen, de uma ciência do direito isenta, isolada e autônoma, é posta em xeque. Disso emergem questões fundamentais acerca do método utilizado. Questões para além da estrutura da norma jurídica e do ordenamento.

No Brasil, o Estado consagrado na Constituição de 1988 representa a necessidade de ampliação das fronteiras da teoria do direito. A pluralidade da Constituição – como reflexo da sociedade brasileira – exige do cientista novos parâmetros teóricos, sob pena de trabalhar com uma teoria tão dissociada da realidade que, não raras vezes, deixa de corresponder com ela.

A doutrina tributária não passa à margem desse problema, pelo contrário. Pautada, historicamente, no positivismo kelseniano, reduziu a análise da tributação à legalidade estrita e à estrutura da norma tributária. Passou, em grande parte, alheia ao estudo de questões que ultrapassassem as fronteiras da estrutura normativa e das limitações ao poder de tributar. Evidentemente, que essa perspectiva esteve inserida em contexto histórico e político específico, que influenciou a construção da doutrina tradicional do direito tributário. Em sendo o fenômeno social um fenômeno complexo, se constrói a partir das interações do sistema e das influências do meio.

Entretanto, democratização consolidada com a Constituição de 1988 chamou atenção para o meio regulado pelo direito. Novas interações fizeram emergir novas propriedades do sistema social. E, para que o objeto de estudo do direito tivesse correspondência com sua teoria, faziam-se necessários novos parâmetros. A existência de direitos, deveres e objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil faz surgir a relevante análise da tributação a partir desses parâmetros. O Estado, claramente, vê-se dotado de deveres não só negativos – de mínima intervenção ou vedação de excesso – mas também, e em grande medida, positivos – de proteção eficiente de bens jurídicos. O direito, anteriormente tido como instrumento de coação e de sanção negativa, passa a ser dotado, também, de sanções positivas e incentivos. É conferido de função promocional, de modo que necessariamente ampliam-se seus contornos e impõe-se o estudo não apenas

da norma jurídica a partir de sua estrutura – estática ou dinâmica – mas também de seu conteúdo. Tomando como parâmetro os valores constitucionais.

Como consequência, a doutrina precisa se adequar. No âmbito do direito tributário, essa multiplicidade se reflete no reconhecimento de bens jurídicos individuais e coletivos, que envolvem a tributação e o necessário deslocamento da análise da obrigação tributária para a análise da relação entre os cidadãos – os contribuintes e os destinatários de políticas públicas – e a arrecadação tributária: do tributo ao cidadão.

A tributação, no Estado Fiscal – num modelo em que se resguarda a livre iniciativa, de modo que o financiamento estatal se dá pela tributação – possui funções. De modo que, por decorrência, o Estado desloca-se do poder (de tributar) à função (de tributar).

Isso significa que o alcance dos objetivos constitucionais passa a depender, também, da tributação em suas várias perspectivas: enquanto meio financeiro de sustento estatal; enquanto meio de intervenção na economia; enquanto meio de viabilizar ou não o desenvolvimento econômico, social, sustentável, etc.; enquanto meio de proteção dos direitos e garantias individuais; enquanto meio de promoção dos direitos fundamentais, etc.

O desenvolvimento nacional, em específico, passa em grande medida a vincular-se à tributação. O desenvolvimento como objetivo fundamental da República Federativa do Brasil encontra na Constituição multiplicidade de significados. De modo que seu alcance implica, acompanhando a linha teórica de Amartya Sen<sup>363</sup>, no resguardo das liberdades substanciais do indivíduo – refletidas, em última análise, na tutela e promoção dos direitos individuais, sociais e coletivos. Alcançar, desse modo, o desenvolvimento passa, grandemente pela tutela e promoção da tributação.

Nesse sentido, é que se identificou neste trabalho que a análise da tributação a partir de suas funções, dentre elas a de promoção do desenvolvimento nacional, passa pelo estudo das relações jurídico-tributárias existentes. Relações que ultrapassam as fronteiras da norma tributária, enquanto mínimo irredutível, e alcançam a relação estabelecida entre sujeitos (individuais ou coletivos) e seus interesses. A ingerência promovida pelo Estado no patrimônio do cidadão passa pelo exame da relação que este estabelece com o patrimônio, com o Estado e com a comunidade. A análise, destaca-se

---

<sup>363</sup> SEN, 2000, pp.18-41.

novamente, não é dissociada. O indivíduo está no coletivo, assim como o coletivo está no indivíduo. As relações reguladas pelo direito tributário se dão no âmbito da subjetividade individual e coletiva, fazendo emergir relações a serem tuteladas – denominadas de bens jurídicos.

O estudo do bem jurídico ficou subjacente ao direito tributário. Ainda que a norma tenha tido forte protagonismo na doutrina, o sujeito por detrás dela foi, por longo período, desprezado, como que se o objeto (tributo) tivesse que ser isolado (do sujeito de direitos) para melhor análise. Decorrência disso, questões como justiça fiscal, solidariedade social, direitos humanos, dentre outras, ficaram alheias à doutrina, mas permaneceram vivas na realidade regulada. Questões que permeiam o bem jurídico, fazendo-se imprescindível sua análise.

E para seu estudo se fez necessária a delimitação de um conceito, que recebeu pouca – ou nenhuma – atenção da doutrina tributarista. Por isso, analisou-se por meio de estudo interdisciplinar. Isso porque, ainda que a definição de bem jurídico se faça presente no direito como um todo, foi formulada, em especial, pelos penalistas.

Passados mais de dois séculos de estudo do instituto, a doutrina penal – ainda que não tenha univocidade – a partir das teorias de Claus Roxin e Eugênio Raúl Zaffaroni, conceitua bem jurídico como a “relação de disponibilidade entre um *sujeito* e um ‘objeto’”<sup>364</sup>, que seja relevante socialmente, exigindo a tutela do direito. Desse modo, protege-se as relações entre sujeitos (individual ou coletivo) e entes, objetos ou bens da vida, que permitam seu livre e digno desenvolvimento.

Ou seja, pauta-se na retomada do sujeito e no seu protagonismo para a eleição de quais relações sociais merecem a tutela e promoção do direito, por sua importância a partir dos valores sociais consagrados constitucionalmente. Numa proposta sistêmica o conceito de bem jurídico é relacional, à medida que atende às interações do sistema. No direito tributário, relações que se estabelecem entre partes e todo – entre os bens jurídicos individuais e os bens jurídicos coletivos.

No caso da tributação, essa perspectiva se dá a partir de duas dimensões: a relação entre o cidadão, seu patrimônio e sua liberdade – nas hipóteses de vedação de excesso de tributação ou de normas tributárias indutoras; e a relação entre o cidadão destinatário da atuação estatal positiva e a arrecadação tributária, nas hipóteses de

---

<sup>364</sup> ZAFFARONI, 1999, p. 240.

promoção de direitos e objetivos fundamentais por meio da arrecadação ou por meio de normas tributárias indutoras.

Este trabalho, buscando suprir lacuna no conhecimento científico em direito tributário delineou a tributação enquanto bem jurídico, tanto na sua dimensão individual, quanto na dimensão coletiva. De tal forma que se pode afirmar que bem jurídico tributário é a relação de disponibilidade entre o cidadão/contribuinte e o Estado que, atendendo aos valores consagrados constitucionalmente, é tutelada pelo direito. Essa relação se estabelece a partir de duas dimensões amplas (individual e coletiva) que precisam interagir e de alguma forma se equalizar para alcance do desenvolvimento nacional.

Tal como já salientado, o desenvolvimento implica em bem desenvolver o sujeito enquanto indivíduo e o sujeito enquanto sociedade. Bem desenvolver os direitos individuais, em detrimento dos direitos sociais e coletivos não promove o desenvolvimento, na perspectiva adotada. Da mesma forma, garantir apenas a tutela e desenvolvimento dos direitos sociais, em prejuízo aos direitos individuais, também deixa incompleto o desenvolvimento a que se pretende. Mesmo que, por vezes, antagônicos e paradoxais, a conjugação de ambas as perspectivas se torna fundamental.

Partindo da relação da tributação que envolve o indivíduo e a coletividade, a ser tutelada pelo direito tributário, amplia-se seu estudo, de modo a determinar a análise para além das normas de arrecadação. Englobando outros aspectos como, por exemplo, a finalidade da arrecadação tributária; a justiça tributária; a aplicação do postulado proporcionalidade em matéria tributária; a correta gestão da arrecadação, em consonância com os ditames constitucionais; a vinculação de um dever fundamental de pagar tributos, decorrente da solidariedade social; a necessidade do controle da promoção dos objetivos constitucionais, dentre eles o desenvolvimento nacional; a direção da tributação extrafiscal ao cumprimento dos objetivos fundamentais; a tributação como instrumento de promoção de direitos fundamentais, dentre outros temas que permeiam as relações tuteladas pela norma tributária.

Disso, chegou-se a proposta de que a análise tanto do bem jurídico individual, quanto do bem jurídico coletivo, não de uma forma dicotômica, mas integrada fazendo emergir a prevalência de um ou de outro, a depender das relações estabelecidas e do contexto em que se desenvolvem.

Enxergar os contornos dessas relações é que auxilia o aplicador e o intérprete do direito, para atender aos fins que se propõe o Estado Democrático de Direito.

## REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. **Teoria discursiva do direito**. 1 ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2014.

\_\_\_\_\_. **El concepto y la validez del derecho**. 2. ed. Barcelona: Gedisa, 2004.

ASSEMBLEIA GERAL DAS NAÇÕES UNIDAS. **Declaração sobre o direito ao desenvolvimento**, 1986. Disponível em: <<http://www.direitoshumanos.usp.br/index.php/Direito-ao-Desenvolvimento/declaracao-sobre-o-direito-ao-desenvolvimento.html>> Acesso em 15 set. 2015

ÁVILA, Humberto. A doutrina e o direito tributário. In: ÁVILA, Humberto (Org.). **Fundamentos do direito tributário**. São Paulo: Marcial Pons, 2012a, p. 221-246.

\_\_\_\_\_. **Segurança jurídica**: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012b.

\_\_\_\_\_. **Sistema constitucional tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012c.

\_\_\_\_\_. O ICMS na base do PIS e da COFINS: incompetência, iniquidade e desigualdade. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n.195, p. 68-81, dez. 2011.

\_\_\_\_\_. **Teoria da igualdade tributária**. São Paulo: Malheiros, 2007.

\_\_\_\_\_. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

\_\_\_\_\_. Conteúdo limites e intensidade dos controles de razoabilidade de proporcionalidade e de excessividade das leis. In: **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, n. 236, p. 369-384,, abr. / jun. 2004.

\_\_\_\_\_. A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade. In: **Revista diálogo jurídico**. v.1. n. 4. Salvador, jul. 2001a.

\_\_\_\_\_. Repensando o “princípio da supremacia do interesse público sobre o particular”. In: **Revista diálogo jurídico**. v.1. n.7. Salvador, out. 2001b.

\_\_\_\_\_. Limites à tributação com base na solidariedade social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra (Coord). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 68-88.

BALBIN, Carlos. **Tratado de derecho administrativo – Tomo I**. Buenos Aires: La Ley, 2011.

BARICHELO, Stefania Eugenia. ARAUJO, Luiz Ernani Bonesso. Tributação ambiental: o tributo extrafiscal como forma de proteção do meio ambiente. In: **Scientia Iuris**. v. 11, pp. 113-131, 2007. Disponível em: <<http://www.uel.br/revistas/uel/index.php/iuris/article/view/4150/3516>> Acesso em: 28 set. 2015.

BARROSO, Luís Roberto. Neoconstitucionalismo e constitucionalização do direito: o triunfo tardio do direito constitucional no Brasil. In: **Revista Eletrônica da Reforma do Estado**. n. 09. 2007. Disponível em: <http://www.direitodoestado.com.br/artigo/luis-roberto-barroso/neoconstitucionalismo-e-constitucionalizacao-do-direito-triunfo-tardio-do-direito-constitucional-no-brasil>. Acesso em 27 de jul. de 2014.

\_\_\_\_\_. **Grandes transformações do direito contemporâneo e o pensamento de Robert Alexy**. Disponível em , <http://www.luisrobertobarroso.com.br/wp-content/uploads/2014/02/Confer%C3%A2ncia-homenagem-Alexy2.pdf>> Acesso em 29 jun. 2015.

\_\_\_\_\_. **Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

BAUDRILLARD, Jean. **A sociedade de consumo**. Lisboa: Edições 70, 1995.

BECHO, Renato Lopes. **Filosofia do direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.

BECK, Ulrich. **La sociedad del riesgo global**. Madrid: Siglo Veintiuno, 2002

BOBBIO, Norberto. **Da estrutura à função: novos estudos de teoria do direito**. Barueri-SP: Manole, 2007.

\_\_\_\_\_. **Teoria geral do direito**. Trad. Denise Agostinetti. 3 ed. São Paulo: Martins Fontes, 2010.

\_\_\_\_\_. **A era dos direitos**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

BOLMAN, Gee L.; DEAL, Terrence E. **Reframing organizations**. 4. ed. São Francisco - EUA: Jossey-Bass, 2008.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

BORGES, José Souto Maior. Um ensaio interdisciplinar em Direito Tributário: superação da dogmática. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 211, abril/2013, p. 106-121.

BUFFON, Marciano. **A tributação como instrumento de densificação do princípio da dignidade da pessoa humana**. 371 f. Tese (Doutorado em Direito). Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS, São Leopoldo, 2007.

BRASIL. Câmara dos Deputados. LC 110/01. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/Lcp110.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp110.htm)> Acesso em 13 set. 2015.

BRASIL. Câmara dos Deputados. PLC 200/2012. Disponível em: <[http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=1018517&filename=PLP+200/2012](http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1018517&filename=PLP+200/2012)> Acesso em: 13 set. 2015.

BYRNE, David. **Complexy theory and the social sciences**: an introduction. New York: Routledge, 1998.

CAILLÉ, Alain; LAZZERI, Christian; SENELLART, Michel (Org.). **História argumentada da filosofia moral e política: a felicidade e o útil**. Tradução de Alessandro Zir, São Leopoldo: Unisinos, 2003 [2001], p. 25

CALIENDO, Paulo. **Direito tributário**: três modos de pensar a tributação: elementos para uma teoria sistemática do direito tributário. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009a.

\_\_\_\_\_. **Direito tributário e análise econômica do direito**: uma visão crítica. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009b.

CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. 4. ed. Coimbra: Almeida, 2000.

CAPELLA, Juan Ramón. **Os cidadãos servos**. Porto Alegre: S. A. Fabris, 1998.

CAPRA, Fritjof. **O ponto de mutação**. São Paulo: Cultrix. 2006a.

\_\_\_\_\_. **A teia da vida**: uma nova compreensão científica dos sistemas vivos. 10. ed. São Paulo: Cultrix, 2006b.

CASADO, Carlos M. Madrid. Historia de la teoría del caos contada para escépticos: cuestiones de génesis y estructura. **Encuentros multidisciplinares**, v. 12, n. 34, 2010, p. 16-31.

CASTELLANI, Fernando. **Contribuições especiais e sua destinação**. São Paulo: Noeses, 2009.

CASTRO, Iná Elias de. Análise geográfica e o problema epistemológico da escala. In: **Anu. Inst. Geocienc.** [online]. 1992, vol.15, pp. 21-25. Disponível em: <<http://ppegeo.igc.usp.br/pdf/anigeo/v15/v15a04.pdf>> Acesso em: 29 jun. 2015.

CILLIERS, Paul. **Complexity and postmodernism**: understanding complex systems, London and New York: Routledge, 1998.

\_\_\_\_\_. Why we cannot know complex things completely. In: **Emergence**. n. 4, p. 77-84, 2002. Disponível em

<[http://www.tandfonline.com/doi/pdf/10.1080/15213250.2002.9687736#.VVXza\\_IVhBc](http://www.tandfonline.com/doi/pdf/10.1080/15213250.2002.9687736#.VVXza_IVhBc)> Acesso em: 15 mai. 2015.

DELATTRE, Pierre. **Teoria dos sistemas e epistemologia**. Lisboa: Regra do Jogo, 1981.

DIB, Natália Brasil; GUARAGNI, Fábio Andre. O princípio da insignificância e os crimes contra a ordem tributária: linhas críticas à jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. In: **Revista Jurídica**, v. 1. Curitiba: 2012.p. 378-405.

DIAS, Jorge de Figueiredo. **Questões fundamentais do direito penal revisitadas**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1999.

ESCÓSSIA, Liliana da; KASTRUP, Virgínia. O conceito de coletivo como a superação da dicotomia indivíduo-sociedade. In: **Psicologia em Estudo**, Maringá, v. 10, n. 2, p. 295-304, mai./ago. 2005.

FACHIN, Melina Garardi. Direito fundamental ao desenvolvimento: uma possível ressignificação entre a Constituição Brasileira e o sistema internacional de proteção dos direitos humanos. In: PIOVESAN, Flávia; SOARES, Inês Virgínia Prado. (Coord.) **Direito ao desenvolvimento**. Belo Horizonte: Forum, 2010, pp. 179-198.

FERNÁNDEZ, Gonzalo D. **Bien jurídico y sistema del delito**. Buenos Aires: B de f, 2004.

FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

\_\_\_\_\_. Notas sobre contribuições sociais e solidariedade no contexto do Estado Democrático de Direito. In: GRECO, Marclo Aurélio; GODOI, Marciano Seabra (Coord.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 208-222.

FERREIRA, Heline Sivini. A Expressão dos objetivos do Estado de Direito Ambiental na Constituição Federal de 1988. In: LEITE José Rubens Morato; FERREIRA Heline Sivini; CAETANO Matheus Almeida (Coord.). **Repensando o Estado de direito ambiental**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2012, pp. 19-22.

FEUERBACH, Paul Johann Anselm Ritter Von. **Tratado de derecho penal**. Buenos Aires: Hammurabi, 2007.

FOLHA DE SÃO PAULO. **Governo anuncia corte de R\$ 26 bilhões e quer ressuscitar CPMF**. Notícia de 14/09/2015. Disponível em:<<http://www1.folha.uol.com.br/poder/2015/09/1681450-corte-de-gastos-do-governo-deve-ficar-proximo-a-r-26-bilhoes.shtml>> Acesso em: 15 set. 2015.

FOLLONI, André. **Ciência do direito tributário no Brasil: crítica e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges**. São Paulo: Saraiva, 2013.

\_\_\_\_\_. Isonomia na tributação extrafiscal. In: **Revista Direito GV**. São Paulo, v. 10, p. 201-220, jan-jun 2014. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rdgv/v10n1/a08v10n1.pdf>> Acesso em: 28 set. 2015.

\_\_\_\_\_. **Reflexões sobre complexity science no Direito Tributário**. In: MACEI, Demetrius Nichele et al. (org.). *Direito tributário e filosofia*. Curitiba: Instituto Memória, 2014, p. 24-37.

\_\_\_\_\_. Direitos fundamentais, dignidade e sustentabilidade no constitucionalismo contemporâneo: e o direito tributário com isso? In: ÁVILA, Humberto (coord.). **Fundamentos do direito tributário**. Madrid: Marcial Pons, 2012.

\_\_\_\_\_. A complexidade ideológica, jurídica e política do desenvolvimento sustentável e a necessidade de compreensão interdisciplinar do problema. In: **Revista Mestrado em Direito** (Unifieo, impresso), v. 41, p. 63-91, 2014.

FOLLONI, André; DIB, Natália Brasil. Função promocional do Direito e as novas exigências da pesquisa científica em Direito Tributário. In: MACEI, Demetrius Nichele et al. (org.). **Direito tributário II**. João Pessoa: Conpedi, 2014, p. 117-132.

FREITAS, Vladimir Passos de. FREITAS, Gilberto Passos de. Reflexões sobre a proteção penal do patrimônio histórico e cultural brasileiro. In: **Revista de Direito Econômico e Socioambiental**. Curitiba, v. 6, n. 1, p. 88-113, jan./jun. 2015. Disponível em: <<http://www2.pucpr.br/reol/pb/index.php/direitoeconomico>> Acesso em: 29 set. 2015.

GIDDENS, Anthony. **As consequências da modernidade**. Trad. Raul Fiker. São Paulo: UNESP, 1991.

GOMES, Luiz Flávio; YACOBUCCI, Guillermo Jorge. **As Grandes transformações do direito penal tradicional**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2005.

GOMES, Luiz Flávio. **Princípio da insignificância e outras excludentes de tipicidade**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, v. 1, 2009.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 13. ed., São Paulo: Malheiros, 2008.

GRECO, Luís. **Modernização do direito penal, bens jurídicos coletivos e crimes de perigo abstrato**. Rio de Janeiro: Lumen Iures, 2011.

GRECO, Marco Aurélio. Do poder à função tributária. In: FERRAZ, Roberto. **Princípios e limites da tributação**. v. 2: os princípios da ordem econômica e a tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 167-176.

\_\_\_\_\_. Crise do formalismo no direito tributário brasileiro. In: **Revista da PGFN**, 2011. Disponível em <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/ano-i-numero-i/greco.pdf>. Acesso em 27 de jul. de 2014.

\_\_\_\_\_. Solidariedade social e tributação. In: GRECO, Marclo Aurélio; GODOI, Marciano Seabra (Coord.) **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

GRECO, Marclo Aurélio; GODOI, Marciano Seabra (Coord.) **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

GROSSI, Paolo. **Mitologias jurídicas da modernidade**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2004.

\_\_\_\_\_. **O direito entre poder e ordenamento**. Tradução: Arno Dal Ri Junior. Belo Horizonte: Del Rey, 2010

GUARAGNI, Fábio André. As razões históricas do surgimento do direito penal econômico. In **Revista Jurídica da Faculdade de Direito Dom Bosco**. v.II. n.1, 2008.

HACHEM, Daniel Wunder. A dupla titularidade (individual e transindividual) dos direitos fundamentais econômicos, sociais, culturais e ambientais. In: **Revista Direitos Fundamentais & Democracia** (UniBrasil), v. 14, n. 14.1, Curitiba, UniBrasil, p. 618-688, ago./dez. 2013.

\_\_\_\_\_. A maximização dos direitos fundamentais econômicos e sociais pela via administrativa e a promoção do desenvolvimento. In: **Revista Direitos Fundamentais & Democracia** (UniBrasil), v. 13, n. 13, Curitiba, UniBrasil, p. 340-399, jan./jul. 2013.

\_\_\_\_\_. **Tutela administrativa efetiva dos direitos fundamentais sociais: por uma implementação espontânea, integral e igualitária**. Curitiba, 2014. 614 f. Tese (Doutorado) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade Federal do Paraná.

\_\_\_\_\_. A noção constitucional de desenvolvimento para além do viés econômico: reflexos sobre algumas tendências do Direito Público brasileiro. In: **A&C – Revista de Direito Administrativo & Constitucional**, Belo Horizonte, ano 13, n. 53, p. 133168, jul./set. 2013.

HANDY, Charles. **A era do paradoxo**. São Paulo: Makron Books, 1995.

HARDING, Stephan. **Terra Viva, ciência, intuição e a evolução de Gaia**: para uma nova compreensão da vida em nosso planeta. São Paulo: Cultrix. 2008.

HASSEMER, Winfried. ¿Puede haber delitos que no afecten a un bien jurídico penal? In: **La teoría del bien jurídico**. Coordenação Roland Hefendehl. Madrid: Marcial Pons, 2007.

HOLMES, Stephen. SUSTEIN, Cass R. **The cost of rights**: why liberty depends on taxes. New York: Norton & Company, 2000.

JÖRG, Ton. **New thinking in complexity for the social sciences and humanities**: a generative, transdisciplinary approach. New York: Springer, 2011.

JUSTIÇA FEDERAL DE SÃO PAULO. Processo 0011685-27.2014.4.03.6100. Sentença proferida em 01 set. 2015. Disponível em: < <http://www.jfsp.jus.br/foruns-federais/>> Acesso em: 13 set. 2015.

KAHLO, Michael. Sobre la relación entre el concepto de bien jurídico y la imputación objetiva em Derecho Penal. In: HEFENDEHL, Roland. (Coord.) **La teoria del bien jurídico**. Madrid: Marcial Pons, 2007.

KELSEN, Hans. **Teoria geral do direito e do Estado**. Tradução: Luís Carlos Borges. 4. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

KEYNES, John Maynard. **A teoria geral do emprego, do juro e da moeda**. Tradução. Mário R. da Cruz. São Paulo: Nova Cultural, 1996.

KRONBAUER, Eduardo Luís. Limitações na interpretação das normas tributárias com base no formalismo normativo. In: **Revista Direito Econômico e Socioambiental**, Curitiba, v. 6, n. 1, p. 159-194, jan./jun. 2015. Disponível em: <file:///C:/Temp/direitoeconomico-14933.pdf> Acesso em 30 mar. 2015.

KUHN, Thomas. **A estrutura da revolução científica**. 5.ed. São Paulo: Editora Perspectiva, 1998.

LEFF, Henrique. **Saber ambiental: sustentabilidade, racionalidade, complexidade**. Rio de Janeiro: Vozes. 2001.

LISZT, Franz Von. **Tratado de derecho penal Tomo II**. Madrid: Editorial Reus, 1999.

LUCHETE, Felipe. Novas decisões do STF ressuscitam discussão sobre ICMS na base da Cofins. In: **Consultor jurídico**. Notícia em: 16 jun. 2014. Disponível em: < <http://www.conjur.com.br/2014-jun-16/decisoes-stf-ressuscitam-discussao-icms-base-cofins>> Acesso em: 10 set. 2015.

MANCUSO, Rodolfo de Camargo. **Interesses difusos: conceito e legitimação para agir**. 6. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004.

MAÑAS, Carlos Vico. **O Princípio da Insignificância como excludente da tipicidade no Direito Penal**. São Paulo: Saraiva, 1994.

MARINS, James. **Defesa e vulnerabilidade do contribuinte**. São Paulo: Dialética, 2009.

MARINS, James; TEODOROVICZ, Jeferson. Extrafiscalidade socioambiental. In: **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo, n. 90, jan/fev. 2010, p. 73-123.

MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos. **Derecho Penal econômico y de la empresa: Parte Geral**. Valencia: Tirant lo Blanch, 2007.

\_\_\_\_\_. **Derecho Penal económico**. Valencia: Tirant lo Blanch, 2002.

MATURANA, Humberto R. VARELA, Francisco J. **Autopoiesis and cognition**. [S.l.]: D. Reidel Publishing Company, 1972.

MAZZILLI, Hugo Nigro. **A defesa dos interesses difusos em juízo**: meio ambiente, consumidor, patrimônio cultural, patrimônio público e outros interesses. 26. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Saraiva, 2013.

MEYER Jr., Victor. ; PASCUCCI, Lucilaine; MURPHY, J Patrick . Implementing Strategies in Complex Systems: Lessons from Brazilian Hospitlas. BAR. In: **Brazilian Administration Review**, v. 09, p. 19-37, 2012. Disponível em: < <http://www.scielo.br/pdf/bar/v9nspe/03.pdf>> Acesso em: 29 set. 2015.

MINTZBERG, Henry. **Rebalancing society**: radical renewal beyond left, right and center. Oakland: Berrett-Koehler, 2015

MIRANDA, Jorge. **Teoria do estado e da constituição**. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

\_\_\_\_\_. **Direitos Fundamentais**. Coimbra: Editora Lisboa, 1999.

MITCHELL, Melanie **Complexity**: a guided tour. New York: Oxford University Press, 2009.

MOCCIA, Sergio. “De la tutela de bienes a la tutela de funciones: entre ilusiones postmodernas y reflujos iliberales”. In **Política criminal y nuevo Derecho Penal**: libro homenaje a Claus Roxin, coord. Jesús Maria Silva Sánchez, Barcelona: José Maria Bosch Editor, 1997.

MONTE, Elio Lo. **Principios de derecho penal tributário**. Buenos Aires: B de F, 2006.

MORIN, Edgar. **Introdução ao pensamento complexo**. Lisboa: Piaget, 1991.

\_\_\_\_\_. **Ciência com consciência**. Trad. Maria de Alexandre e Maria Alice Sampaio Doria. 8 ed. Rio de Janeiro: Bertrand Brasil, 2005.

\_\_\_\_\_. **Terra Pátria**. Tradução de Paulo Neves. Porto Alegre: Sulina, 2003.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 1998.

\_\_\_\_\_. Solidariedade social, cidadania e direito fiscal. In: GRECO, Marco Aurélio (org.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

\_\_\_\_\_. **A face oculta dos direitos fundamentais**: os deveres e os custos dos direitos. Disponível em: <https://pt.scribd.com/doc/46225499/A-Face-Oculta-Dos-Direitos-Fundamentais-Os-Custos-Dos-Direitos>> Acesso em: 10 de jan. 2015.

PELARIN, Evandro. **Bem jurídico penal**: um debate sobre a descriminalização. São Paulo: IBCCRIM, 2002.

PIOVESAN, Flávia. Direito ao desenvolvimento: desafios contemporâneos. In: PIOVESAN, Flávia; SOARES, Inês Virgínia Prado. (Coord.) **Direito ao desenvolvimento**. Belo Horizonte: Forum, 2010, pp. 95-116.

POLANYI, Karl. **A grande transformação**: as origens de nossa época. Tradução de Fanny Wrabel. 2. ed. Rio de Janeiro: Compus, 2000.

PRADO, Luiz Regis. **Bem jurídico-penal e Constituição**. 2ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2009.

\_\_\_\_\_. **Direito penal econômico**. 2a ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007.

PRIGOGINE, Ilya. **As leis do caos**. São Paulo: Editora UNESP, 2002.

PRIM, C.H, STADNICK, K, CUNHA C & COELHO, C. A Teoria das Organizações e a Evolução do Pensamento Científico . **XXXII EnANPAD**, Rio de Janeiro, 2008.

QUEIROZ, Marisse Costa de. O direito como sistema autopoietico: contribuições para a sociologia jurídica. In: **Revista Sequência**, n. 46, p. 77-91, jul. de 2003. Disponível em: < <https://periodicos.ufsc.br/index.php/sequencia/article/view/15292> > Acesso em: 26 jun. 2015.

RIBEIRO, Maria de Fátima. GESTEIRO, Natália Paludetto. A busca da cidadania fical no desenvolvimento econômico. In: **Revista de Direito Empresarial**. Curitiba. N. 5. P. 195-209, jan./jul. 2006.

RICHARDSON, Kurt. Managing complex organizations: complexity thinking and the science and art of management. In: **Corporate Finance Review**, jul/aug 2008; n. 13, p. 23-29.

RIOS, Rodrigo Sánchez. **O Crime fiscal**. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor. 1998.

\_\_\_\_\_. Características criminológicas da delinquência econômica. In: **Revista de Direito Empresarial**. Curitiba. N. 5. P. 179-194, jan./jul. 2006.

ROXIN, Claus. **Derecho penal parte general tomo I**: fundamentos. la estructura de la teoria del delito. Madrid: Civitas. 2006.

\_\_\_\_\_. **Derecho penal parte general, tomo I**: fundamentos. la Estructura de la teoria del Delito. Madrid: Civitas, 1997.

\_\_\_\_\_. **A proteção de bens jurídicos como função do Direito Penal.** 2ª Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

RUHL, J.B. **Law's complexity: a primer.** *Georgia State University Law Review*, p. 885-912, 2008. Disponível em <[http://www.indiana.edu/~workshop/papers/Ruhl\\_background%20reading.pdf](http://www.indiana.edu/~workshop/papers/Ruhl_background%20reading.pdf)> Acesso em: 03 nov. 2014.

\_\_\_\_\_. Complexity theory as a paradigm for the dynamical law-and-society system: a wake-up call for legal reductionism and the modern administrative state. In: **Duke law journal.** v. 45, n. 5. Mar. 1996.

SANCHEZ, Jesús Maria Silva. **La expansión del derecho penal:** aspectos de la política criminal en las sociedades postindustriales. 2. ed. Madrid: Civitas, 2001.

SARLET, Ingo. **A eficácia dos direitos fundamentais:** uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional. 10 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

SARLET, Ingo Wolfgang; FIGUEIREDO, Mariana Filchtiner. Reserva do possível, mínimo existencial e direito à saúde: algumas aproximações. In: SARLET, Ingo Wolfgang; TIMM, Luciano Benetti (Coords.). **Direitos fundamentais:** orçamento e “reserva do possível”. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica.** Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SCOCUGLIA, Lívia. Decisão sobre importação traz especulações para ADC 18. In: **Consultor Jurídico.** Notícia de 1º abril 2013. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2013-abr-01/decisao-stf-cofins-importacao-gera-polemica-quanto-adc-18>> Acesso em 10 set. 2015.

SEHER, Gerard. La legitimación de normas penales basadas en principios y el concepto de bien jurídico. In: **La teoría del bien jurídico.** Coordenação Roland Hefendehl. Madrid: Marcial Pons, 2007.

SEN, Amartya. **A ideia de justiça.** São Paulo: Companhia das Letras, 2011.

\_\_\_\_\_. **Desenvolvimento como liberdade.** Tradução de Laura Teixeira Motta. São Paulo: Companhia das Letras, 2000.

SIMÕES, Pedro Coelho. A Supra-individualidade como fator de superação da razão oderna. In: COSTA, José de Faria (Coord.). **Temas de direito penal económico.** Coimbra: Coimbra Editora, 2005, pp. 285-307.

SMITH, Adam. **A riqueza das nações:** investigação sobre sua natureza e suas causas. Trad. Luiz João Baraúna. São Paulo: Nova Cultural, 1996.

STACEY, R. D. **Complexity and management**. London: Routledge, 2000.

STERNBERG-LIEBEN, Detlev. Bien jurídico, proporcionalidad y libertad del legislador penal. In: HEFENDEHL, Roland (Coord.). **La teoria del bien jurídico** Madrid: Marcial Pons, 2007, pp. 105-127.

STRECK, Maria Luiza Schafer. **O direito penal e o princípio da proibição de proteção deficiente**: a face oculta da proteção dos direitos fundamentais. Dissertação (Mestrado). Unisinos, 2008. Disponível em: <<http://biblioteca.asav.org.br/vinculos/tede/MariaStreckDireito.pdf>> Acesso em 09 de jan. 2015.

SUDAM. **Incentivos fiscal**, 2015. Disponível em: <<http://www.sudam.gov.br/incentivo-a-investimentos>> Acesso em: 28 set. 2015.

SUDENE. **Incentivos fiscais e fundos**, 2015. Disponível em: <<http://www.sudene.gov.br/incentivos-fiscais-e-fundos>> Acesso em: 28 set. 2015.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n. 727.827/RS. Ministro Luís Roberto Barroso. Decisão de 28 abr. 2015. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=8479282>> Acesso em: 13 set. 2015.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ADI 4.628. Julgamento em: 17 set. 2014. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7310046>> Acesso em: 12 set. 2015.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Súmula 8. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1209>> Acesso em 15 set. 2015.

TEUBNER, Gunther. **O direito como sistema autopoietico**. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1993.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e o princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.

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

\_\_\_\_\_. A cidadania multidimensional na era dos direitos. In: **Teoria dos direitos fundamentais**. Org: Ricardo Lobo Torres. 2.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

\_\_\_\_\_. Existe um princípio estrutural da solidariedade? In: **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 198-207.

TURESSI, Flávio Eduardo. **Bens jurídicos coletivos**: proteção penal, fundamentos e limites constitucionais à luz dos mandados de criminalização. Curitiba: Juruá, 2015.

TSOUKAS, Haridimos; HATCH, Mary Jo. Complex thinking, complex practice: the case of a narrative approach to organizational complexity. In: **Human Relations**, v. 54, p. 979-1013, 2001. Disponível em: <<http://hum.sagepub.com/content/54/8/979.full.pdf>> Acesso em 29.06.2015.

VASCONCELLOS, Maria José Esteves de. **Pensamento sistêmico**: o novo paradigma da ciência. 6. ed. Campinas-SP: Papirus. 2007.

VELLOSO, Andrei Pitten. A ciência do direito tributário. In: **Jornal Carta Forense**, 2014. Disponível em: <http://www.carteforense.com.br/conteudo/colunas/a-ciencia-do-direito-tributario/12983>. Acesso em 29 de jul. de 2014.

VOSGERAU, Douglas; GONÇALVES, Oksandro. A extrafiscalidade como política pública de intervenção do Estado na Economia e desenvolvimento: o ICMS ecológico e o IPI de veículos automotores. In: **Ciências Sociais Aplicadas em Revista (Online)**, v. 13, p. 207-221, 2013. Disponível em < [http://e-  
revista.unioeste.br/index.php/csaemrevista/article/view/8880](http://e-revista.unioeste.br/index.php/csaemrevista/article/view/8880)> Acesso em 26 jun. 2015.

ZAFFARONI, Eugenio Raul. SLOKAR, Alejandro. ALAGIA, Alejandro. **Derecho Penal**: parte general. 2.ed. Buenos Aires: Ediar, 2005.

\_\_\_\_\_. **Tratado de Derecho Penal**: parte general. Buenos Aires: Ediar, 1999.

WALLERSTEIN, Immanuel. **World-systems analysis**: an introduction. London: Duke, 2004.

WELZEL, Hans. **O novo sistema jurídico-penal**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001.

WEICK, Karl E. **Making sense of the organization**: the impermanent organization. United Kingdom: WILEY, 2009.

WEICK, K.E., SUTCLIFFE, K. M. **Managing the unexpected**: resilient performance in an age of uncertainty. San Francisco: John Wiley & Sons, 2007.