

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DO PARANÁ
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E SOCIAIS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO
OSNILDO DE SOUZA JUNIOR

**RACIONALIDADE DA NORMA TRIBUTÁRIA:
ELEMENTO PARA UM SISTEMA JURÍDICO SUSTENTÁVEL**

CURITIBA/PR
JANEIRO/2009

OSNILDO DE SOUZA JUNIOR

**RACIONALIDADE DA NORMA TRIBUTÁRIA:
ELEMENTO PARA UM SISTEMA JURÍDICO SUSTENTÁVEL**

Dissertação apresentada no Programa de Pós-Graduação em Direito, do Centro de Ciências Jurídicas e Sociais da Pontifícia Universidade Católica do Paraná, como requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Roberto Ferraz

CURITIBA/PR
JANEIRO/2009

OSNILDO DE SOUZA JUNIOR

**RACIONALIDADE DA NORMA TRIBUTÁRIA:
ELEMENTO PARA UM SISTEMA JURÍDICO SUSTENTÁVEL**

Dissertação aprovada como requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre, no Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica do Paraná, pela comissão formada pelos seguintes professores:

ORIENTADOR: _____
Prof. Dr. Roberto Ferraz

Prof. Dr. José Roberto Vieira

Prof. Dr. James Marins

Curitiba, 19 de fevereiro de 2009.

À minha amada esposa Ellen, dedico este trabalho.

Agradeço ao PROF. DR. ROBERTO FERRAZ, principal responsável por minha dedicação ao estudo do Direito Tributário. Além de amigo, foi um verdadeiro “capitão” durante o desenvolvimento do trabalho: corrigiu a rota quando necessário, mas sempre incentivou a navegação.

Agradeço também aos Professores Dr. JAMES MARINS e Dr. DALTON DALLAZEN, cujos ensinamentos foram valiosos para o desenvolvimento do trabalho.

Um especial agradecimento ao Prof. Dr. JOSÉ ROBERTO VIEIRA, pelas críticas e observações sempre construtivas.

O meu muito obrigado aos meus companheiros de trabalho, pela compreensão e apoio.

*“L’interesse fiscale non può essere insimma la comodità del fisco, l’arbitrio,
l’irragionevolezza”.*

“Una buona legislazione tributaria, difatti, deve essere razionale e semplice”.

ENRICO DE MITA – Prof. Emérito da Università Cattolica Del Sacro Cuore (Milano).

RESUMO:

Na primeira parte do trabalho, analisa-se a origem e as principais características da dogmática jurídica tradicional (positivista), pautada numa concepção formal do Direito e despreocupada com o seu conteúdo valorativo. Procura explicar o Direito tal “como é”, e não como “deve ser”. O Direito Tributário sofreu, e ainda sofre forte influência dessa dogmática positivista. Por isso, boa parte da construção teórica produzida em torno desse campo do conhecimento jurídico centra-se na delimitação formal e negativa dos limites ao poder impositivo do Estado. Daí, a sua insuficiência não apenas para limitar substancialmente o poder de tributar, mas também para legitimar materialmente a norma tributária e conferir condições de sustentabilidade ao próprio Sistema Tributário. Com isso, a segunda parte do estudo destaca a importância do estudo da racionalidade da norma, na condição de postulado implícito do ordenamento jurídico, por ser não apenas um princípio de constitucionalidade como também exigência de unidade e adequação do próprio sistema jurídico (interno e externo). A aplicação de tal postulado à norma tributária é feita em dois níveis, de acordo com a estrutura normativa (tridimensional). Portanto, a racionalidade da norma tributária é examinada em relação: (i) ao âmbito normativo e (ii) ao programa econômico posto na Constituição Federal. Num primeiro nível, a racionalidade jurídico-econômica da norma tributária impõe a existência de um nexo de pertinência lógica entre o objeto econômico da norma impositiva e o seu pressuposto objetivo constitucional de incidência (que é o objeto econômico capturado pela regra de atribuição de competência tributária). Já quanto ao segundo nível, a racionalidade ético-econômica da norma tributária exige coerência (positiva e negativa) entre a norma tributária singular e os valores jurídico-constitucionais que regem a ordem econômica, que devem orientar e limitar a produção da norma tributária.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	10
1.1 OBJETIVOS	10
1.2 JUSTIFICATIVA	11
1.3 INCISÃO METODOLÓGICA	12
1.4 PROJETO DO TRABALHO	14
 PARTE GERAL	 16
 2 DOGMÁTICA JURÍDICA TRADICIONAL	 16
2.1 ORIGEM E FUNDAMENTO DO POSITIVISMO	16
2.2 O POSITIVISMO JURÍDICO EM Kelsen E HART	17
2.3 RESUMIDAS CARACTERÍSTICAS DA DOGMÁTICA TRADICIONAL	20
2.4 A CRISE DA LEI	23
2.5 CRISE DA DOGMÁTICA JURÍDICA POSITIVISTA.....	25
2.6 O ATAQUE À RAZÃO.....	28
2.7 REFLEXOS DA CRISE NO DIREITO TRIBUTÁRIO	32
 3 SOBRE A RACIONALIDADE DA NORMA.....	 41
3.1 POR UM CONCEITO DE RACIONALIDADE.....	41
3.2 TEXTO NORMATIVO E NORMA.....	43
3.3 RACIONALIDADE COMO PRINCÍPIO DE CONSTITUCIONALIDADE	47
3.4 RACIONALIDADE COMO LIMITE AO PODER IMPOSITIVO	50
3.5 RACIONALIDADE COMO ELEMENTO DO POSTULADO HERMENÊUTICO DA UNIDADE E ADEQUAÇÃO DO SISTEMA JURÍDICO	51
3.6 RACIONALIDADE DA NORMA TRIBUTÁRIA.....	56
 PARTE ESPECÍFICA	 57

4 RACIONALIDADE JURÍDICO-ECONÔMICA DA NORMA TRIBUTÁRIA.....	57
4.1 OBJETO ECONÔMICO E PRESSUPOSTO OBJETIVO.....	57
4.2 PRESSUPOSTO OBJETIVO E A NORMA IMPOSITIVA.....	60
4.3 PRESSUPOSTO OBJETIVO E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.....	63
4.3.1 Irracionalidade da contribuição instituída pela Lei nº 9.876/99.....	66
4.4 RACIONALIDADE NA JURISPRUDÊNCIA ITALIANA.....	68
4.5 RACIONALIDADE E A JURISPRUDÊNCIA DO STF	72
4.5.1 Conceito de faturamento	73
4.5.2 O conceito de folha de salário	77
4.5.3 Conceito de serviço.....	80
4.5.4 Por um conceito de renda	81
4.6 RACIONALIDADE E SIMPLIFICAÇÃO TRIBUTÁRIA	86
5 RACIONALIDADE ÉTICO-ECONÔMICA DA NORMA TRIBUTÁRIA.....	90
5.1 POLÍTICA ECONÔMICA E RACIONALIDADE DA TRIBUTAÇÃO	90
5.2 ELEMENTOS DE POLÍTICA ECONÔMICA	96
5.3 VALORES ÉTICO-POSITIVADOS DA ORDEM ECONÔMICA	101
5.3.1 Valor liberdade.....	104
5.3.2 Valor propriedade privada.....	110
5.3.3 Valor defesa do meio ambiente	112
6 CONCLUSÕES.....	114
7 REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA.....	117

1 INTRODUÇÃO

1.1 OBJETIVOS:

Um dos objetivos do trabalho é colaborar com o Grupo de Pesquisa sobre “Justiça Tributária e Atividade Econômica”, vinculado à Linha de Pesquisa sobre “Estado, Atividade Econômica e Desenvolvimento Sustentável” do programa de Mestrado em Direito Econômico e Socioambiental da Pontifícia Universidade Católica do Paraná, o qual tem produzido pesquisas e trabalhos de inegável importância para a comunidade jurídica.

O foco do referido grupo, sob a competente coordenação do Prof. Dr. ROBERTO FERRAZ, está em debater a validade e a legitimidade do exercício do poder impositivo do Estado, tendo em vista especialmente o motivo e a finalidade da tributação, o que vai bem ao encontro do principal objetivo da presente pesquisa, que consiste na análise do postulado da racionalidade da norma como condição para a legitimidade substancial do poder de tributar.

O estudo sobre a racionalidade da norma tributária como postulado de legitimação substancial da exigência fiscal pretende colaborar com a construção de um caminho técnico que possa servir pelo menos, para o atingimento das idéias ético-econômicas que devem nortear o sistema tributário brasileiro, fundamentais para o seu desenvolvimento sustentável, desde uma perspectiva de que o seu *optimum* está na devida atenção aos seus pressupostos constitucionais.

O desafio está em demonstrar que o postulado da racionalidade, além de estar implicitamente previsto no ordenamento jurídico, exerce um decisivo e importante papel -, tanto na legitimação do poder impositivo como para a sustentabilidade do próprio sistema tributário - por exigir coerência entre a norma tributária e os pressupostos de incidência plasmados no Texto Constitucional (com enfoque para aqueles da ordem econômica), nos dois níveis de racionalidade da norma aqui analisados.

Logo, o trabalho pretende refletir sobre as condições de legitimidade da norma que trata do fenômeno tributário, a partir de basicamente dois níveis de racionalidade que devem estar presentes na norma tributária, a saber: tanto em relação ao âmbito normativo (jurídico-

econômico) como em razão do programa normativo da ordem econômica (ético-econômico) fixados, ambos, pela Constituição Federal.

Quer-se evidenciar, ainda, que o objetivo é a produção de um trabalho voltado o mais possível para a *práxis* fiscal em que à teoria possa estar aliada a prática. Afastam-se, desde logo, considerações teóricas de cunho simplesmente ideológico no sentido de que não possa se relacionar com o mundo real ou que nele não tenha qualquer aplicabilidade. Muito pelo contrário, o trabalho é fruto de reflexão sobre alguns problemas surgidos com o dia-a-dia, e de como a teoria ou a Ciência do Direito poderia resolvê-los quando a tradicional dogmática, formal-positivista, não tem mais conseguido oferecer respostas totalmente satisfatórias.

1.2 JUSTIFICATIVA:

Tem-se assistido, ultimamente, a um verdadeiro festival de normas que, sob pretexto de serem formalmente válidas, são absolutamente irracionais na medida em que não visam alcançar ao bem comum. São obscuras, desnecessárias, além de absolutamente inúteis, a não ser pela utilidade de simplesmente abastecer os cofres públicos. Basta ver, por exemplo, o modo pelo qual a União tem feito uso das contribuições sociais, que possuem uma função constitucionalmente qualificada, mas que têm servido apenas para atender a fins meramente arrecadatórios.

Ademais, o que se tem visto no Brasil é uma verdadeira “*política tributária à deriva*”, como sugere o título de um artigo jornalístico escrito pelo ex-presidente do Banco Central GUSTAVO LOYOLA, no qual destaca que a expressão sistema tributário – pressuposto de que os vários tributos que o informam deveriam formar um todo coerente – deveria ser substituída pelo termo “*amontado tributário*”¹.

A utilização indiscriminada do expediente das presunções fiscais, dos mecanismos de substituição tributária e a extensão de imposições sobre manifestações econômicas que não guardam qualquer nexo de causalidade com a hipótese constitucional ou legal de incidência denotam que a racionalidade da norma tributária constitui elemento de fundamental importância para a limitação ao poder de tributar, e também para a própria sustentabilidade do sistema jurídico-tributário, daí porque a relevância do tema objeto de pesquisa.

¹ LOYOLA, Gustavo. *Política tributária à deriva*. Valor Econômico. 26.05.2008, p. A13.

É importante, então, que a construção da norma (tributária), tanto pelo legislador como pelo seu aplicador, seja produto de um verdadeiro sistema jurídico tributário -, que pressupõe unicidade, racionalidade e coerência -, e não de um simples amontoado legislativo. Nesse contexto, justifica-se o presente trabalho como uma tentativa de colaborar com a Ciência do Direito na busca de uma legitimação substancial da norma tributária, o que implica a imposição de novos limites à ânsia arrecadatória do Estado, que parece enxergar no tributo um simples instrumento de manutenção do poder.

Ora, o tributo – para ser legítimo – não pode mais servir como simples instrumento de manutenção do poder, tal como chegou a concluir IVES GANDRA DA SILVA MARTINS², nem tampouco estar revestido por norma de rejeição social³; o que para tanto exige a observância de uma racionalidade mínima, de coerência (fática e axiológica) com o ordenamento constitucional como um todo, e não apenas com o capítulo que trata da ordem tributária.

1.3 INCISÃO METODOLÓGICA:

O objeto central do presente trabalho é o estudo da racionalidade que, na condição de postulado implícito da ordem jurídica, impõe uma relação de coerência entre a norma tributária (impositiva) e os pressupostos constitucionais que orientam materialmente o ordenamento jurídico nacional. Esse estudo poderia ser feito à luz de todo o texto constitucional; entretanto, e até mesmo por uma questão de adequação do tema aos objetivos do programa de pós-graduação, a pesquisa está focada nos espectros jurídico-econômico (dimensão fática) e ético-econômico (dimensão axiológica) da norma tributária, que compõem os dois níveis de racionalidade que serão aqui examinados.

A apreensão científica de todo o campo da realidade que abrange o fenômeno tributário é missão de difícil realização por envolver uma gama enorme de conhecimento de outras áreas que estão além do direito, tais como a economia, a filosofia, a sociologia, a ciência política etc. Afigura-se, então, metodologicamente necessário seccionar apenas uma parcela dessa realidade, ou desse fenômeno, para atender aos objetivos a que se propõe o presente trabalho visto que a racionalidade da norma tributária poderia ser analisada à luz de tantos outros conhecimentos

² MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Uma teoria do tributo*. São Paulo : Quartier Latin, 2006.

³ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Teoria da imposição tributária*. São Paulo : Saraiva, 1983, p. 168.

científicos. Pode haver, por exemplo, uma racionalidade econômica da norma, outra sociológica, e assim por diante⁴. Isso não quer dizer, no entanto, que não se possa fazer um exame multidisciplinar do fenômeno tributário, o que até é muito oportuno, mas seria empreitada por demais audaciosa para esse trabalho. Por isso, todo o cuidado é pouco – apesar de tentador – para não se embrenhar em campo de estudo que não possa atender aos objetivos do conhecimento científico (jurídico) que se propõe a produzir. Isso não significa que não se faça nenhuma inferência sobre o campo econômico ou social, mas desde que esses dados sejam juridicamente relevantes. Como se verá, a compreensão de determinados conceitos econômicos, incorporados pelo ordenamento jurídico, é fundamental para a adequada aplicação do Direito Tributário.

Como a pesquisa se insere no campo da ciência social aplicada – do Direito – o estudo deverá se pautar numa reflexão sobre o postulado da racionalidade como instrumento de legitimação da norma tributária, e como elemento para o desenvolvimento sustentável do Sistema Jurídico Tributário.

É importante destacar, em suma, que o trabalho é produzido a partir do ordenamento jurídico Brasileiro atual e está focado no exame do postulado de racionalidade da norma tributária por meio dos dois seguintes níveis que compõem a sua estrutura normativa: tanto em relação ao âmbito normativo (pressuposto jurídico-econômico) como ao programa normativo (pressuposto ético-econômico) fixados pela Constituição Federal de 1988. Com isso, o estudo está focado no fenômeno jurídico tributário, ou seja, é a racionalidade da norma tributária -, com as especificidades próprias desse ramo do Direito -, que deverá ser aqui examinada. Isso não quer dizer, contudo, que esses dois níveis de racionalidade aqui examinados não devam estar também presentes em outras normas, como condição de legitimidade das normas oriundas de qualquer outro ramo jurídico, mesmo porque o Direito é uno e foi repartido pela Ciência do Direito para fins meramente didáticos.

⁴ É como também entendia Sainz de Bujanda: “Hay, en suma, una racionalidad económica, otra jurídica, otra política – en rigor, tantas como aspectos ofrezca el fenómeno impositivo – del sistema tributario, aunque este, considerado en bloque, solo pueda reputarse racional si merece esa calificación al ser contemplado desde esos diversos observatorio que son la ciencia de la Economía, del Derecho o de la Política”. (SAINZ DE BUJANDA, F. *Hacienda y derecho*. Madrid : Instituto de Estudios Políticos, 1962, p. 262. vol 2.)

1.4 PROJETO DO TRABALHO:

O trabalho é composto de duas partes como se poderá observar após a sua leitura. Na primeira delas, que corresponde aos capítulos 2 e 3, o estudo está focado na análise da origem e das características da dogmática jurídica tradicional positivista, e das razões pelas quais ela entrou em crise na sociedade pós-moderna (capítulo 2).

Da mesma forma, ver-se-á como essa dogmática positivista influenciou fortemente o estudo do Direito Tributário, a sua importância no contexto histórico, e também as razões pelas quais a dogmática tradicional afigura-se, atualmente, insuficiente para conferir respostas inteiramente satisfatórias aos operadores desse campo do conhecimento jurídico, daí a necessidade de complementá-la, mas jamais substituí-la.

Já o capítulo 3 serve como uma espécie de preparação ou embasamento teórico - extraído especialmente do campo da Teoria Geral do Direito e do próprio Direito Constitucional - para o desenvolvimento dos dois últimos capítulos. No terceiro capítulo será, então, examinada a idéia de racionalidade da norma jurídica, o seu conceito e os fundamentos jurídicos que sustentam a sua condição de postulado implícito do ordenamento jurídico. Por fim, será destacada a importância da aplicação deste postulado no âmbito da norma tributária.

A segunda parte do trabalho é composta pelos dois últimos capítulos, nos quais se aplicará o postulado da racionalidade em relação, especificamente, à norma tributária. Para tanto, segue-se a estrutura normativa que tem sido aceita pela Teoria Geral do Direito. Assim, a racionalidade da norma tributária (proposição hipotética) será examinada em duas dimensões, a saber: tanto em relação ao âmbito normativo (fato econômico juridicizado) como em relação ao programa normativo da ordem econômica (valor ético-econômico), ambos à luz do texto constitucional.

No capítulo 4, então, tratar-se-á da racionalidade da norma tributária em relação ao âmbito normativo fixado pela regra constitucional matriz de incidência. Por isso, será examinada a exigência de racionalidade, ou nexo de pertinência lógica entre o objeto jurídico-econômico da norma tributária (especialmente da norma impositiva) e o seu pressuposto objetivo de incidência, que está determinado na regra constitucional de competência tributária.

Já no capítulo que fecha o trabalho, o fio condutor consistirá no exame da exigência de racionalidade ético-econômica da norma tributária.

Noutros termos, o objetivo é dissertar sobre a indispensável relação de coerência, conteudística, que deve haver entre a norma tributária e o programa constitucional que rege a ordem econômica, como elemento indispensável de adequação e sustentabilidade do sistema jurídico-tributário (interno).

2 DOGMÁTICA JURÍDICA TRADICIONAL:

2.1 ORIGEM E FUNDAMENTO DO POSITIVISMO:

O positivismo, fruto do projeto político da modernidade, caracterizado pela racionalização da sociedade, da cultura e do próprio Direito, iniciou-se e desenvolveu-se a partir do renascimento⁵. Com efeito, àquela época desencadeou-se um processo de transformação cultural e social ocidental, até então pautado em dados da teologia cristã, para uma concepção racional da humanidade e do seu ambiente.

Dentro desse quadro, merece especial destaque o pensamento de RENÉ DESCARTES por ser considerado o filósofo fundador da modernidade, cujo projeto fundamental em seu “*Discurso do Método*” era o de tornar o homem fundador e possuidor da natureza, nas suas palavras:

...ao invés dessa filosofia especulativa ensinada nas escolas, pode-se encontrar uma filosofia prática, mediante a qual, conhecendo a força e as ações do fogo, da água, do ar, dos astros, dos céus e de todos os outros corpos que nos rodeiam, tão distintamente como conhecemos os diversos ofícios de nossos artesãos, poderíamos empregá-las do mesmo modo em todos os usos a que são adequadas e assim nos tornarmos como que senhores e possesores da natureza⁶.

De um modo ou de outro, foi justamente essa idéia de completo domínio da natureza pelo conhecimento humano que norteou toda a modernidade, e redundou no incrível desenvolvimento da ciência e tecnologia nos séculos que se seguiram, como bem destaca EMILE NOEL⁷:

⁵ Embora existam, em períodos anteriores, indícios do que poderia ser classificado, em terminologia moderna, com um enfoque positivista – por exemplo, os pontos de vista dos grandes rivais estoicos, a escola epicurista –, o verdadeiro impulso nessa direção pode ser localizado no Renascimento, com sua ênfase sobre os estudos seculares de ciência e humanismo. O empirismo associado à observação como um meio de apurar as leis da ciência foi acompanhado de realizações cada vez mais espetaculares e projetou sua influência sobre todos os campos de atividade humana. Na Inglaterra, foi criado um forte movimento, que ainda está longe de ser esgotado, a fim de fundar a especulação filosófica numa base mais sólida e empírica, comparável no **método a que** obteve tanto êxito no domínio da ciência pura. Inspirado pelos princípios céticos formulados por Descartes, esse movimento recebeu poderoso impulso de John Locke e seus sucessores, dos quais o mais importante foi David Hume. (LLOYD, Dennis. *A idéia de lei*. Trad. de Álvaro Cabral. São Paulo : Martins Fontes, 2000, p. 111)

⁶ DESCARTES, René. *Discurso do método*. Trad. de Maria Ermantina de Almeida Prado Galvão. São Paulo : Martins Fontes, 2007, p. 103-104.

⁷ CHÂTELET, François. *Uma história da razão: entrevistas com Émile Noël*. Trad. de Lucy Magalhães. Rio de Janeiro : Jorge Zahar, 1994, p. 65.

Tornar o homem senhor e possuidor da natureza: Descartes pensava que esse seria um programa realizável a curto prazo. O tempo nos mostrou que o prazo era mais longo e que esse domínio não era, talvez, nem tão possível nem tão bom quanto acreditávamos. De qualquer forma, esse princípio servirá de fio condutor a vários pensadores, a todo um movimento intelectual. Estará na origem do pensamento das Luzes. Também estará presente na origem do desenvolvimento da ciência e da técnica nos séculos XIX e XX.

Com essa racionalização da sociedade, opera-se um processo de desencantamento do mundo, que consiste na gradual mudança da forma de enxergá-lo, de uma concepção mágica ou divinizada para uma concepção racional da existência, em que a natureza pode ser completamente dominada pelo Homem. Esse espírito de dominação da natureza pela razão, portanto, dominou todo o pensamento moderno, o que levou e tem levado a humanidade a um progresso científico e tecnológico jamais imaginado pelos cartesianos.

Esse ambiente racional foi propício ao desenvolvimento de uma concepção intelectual, denominada positivista, que pretendia explicar a natureza e a sociedade a partir da própria racionalidade humana, ou seja, tão-somente por meio da abstração intelectual ou por um pensamento puro, sem qualquer outra inferência que não fosse da razão humana.

2.2 O POSITIVISMO JURÍDICO EM KELSEN E HART:

Como não poderia deixar de ser, a corrente intelectual positivista, fruto da modernidade, também se espalhou para o campo do Direito e influenciou a construção de uma concepção que pudesse explicar o direito a partir de conceitos lógicos e racionais, partindo do próprio direito, de forma pura, sem qualquer inferência de outras ciências.

Elege-se aqui a doutrina de HANS KELSEN⁸ e HERBERT HART, posto que são tidos como os grandes influenciadores de toda a dogmática jurídica tradicional, para demonstrar como o Direito foi concebido e ainda hoje vem sendo aplicado, principalmente no âmbito do Direito Tributário, de acordo com essa concepção clássica positivista.

HANS KELSEN, como bem indica o título de sua obra – *Teoria Pura do Direito* – pretendeu conferir ao Direito autonomia e independência científica a fim de que pudesse ser

⁸ “...o formalismo encontrou sua expressão mais explícita, mais metódica e mais brilhante, na época contemporânea, na obra de Kelsen”. (BATTIFOL, Henri. *A filosofia do direito*. Trad. de Neide de Faria. São Paulo : Difusão Européia do Livro. 1968, p. 27)

explicado a partir de seu próprio sistema, sem qualquer interferência de outros campos científicos – uma teoria jurídica que fosse verdadeiramente pura.

Diversamente de BENTHAM e AUSTIN, considerados os fundadores da concepção positivista do Direito⁹, que enxergavam o Direito como normas baseadas em ordens emanadas de um poder superior, H. Kelsen passou a defini-lo por regras e mandatos, se bem que entre eles há em comum o fato de que definem o Direito a partir da sanção, que seriam as normas primárias. A doutrina de Kelsen, como destaca OTFRIED HÖFFE, traduz já um positivismo refletido, em que se “*amplia as modalidades jurídicas que nos são familiares do mandar (p. ex., pagar impostos) e do proibir (do roubo, assalto ou assassinato) em torno da categoria da autorização*”.¹⁰

Para Kelsen, em suma, “*a norma jurídica converte-se em proposição jurídica, que apresenta a forma básica da lei*”¹¹, cujo raciocínio é desenvolvido da seguinte forma:

Assim como a lei natural associa determinado fato, como causa, a um outro, com efeito, assim também a lei jurídica associa condição jurídica a consequência jurídica (isto é, com a denominada consequência antijurídica). Num caso, a forma do entrelaçamento dos fatos é a causalidade, no outro caso é a imputação, reconhecida pela Teoria Pura do Direito como a legalidade particular do direito. Assim como o efeito é atribuído à sua causa, a consequência jurídica é atribuída à sua condição jurídica; mas aquela não pode ser encarada como sendo produzida causalmente por esta¹².

E ainda, segundo O. HÖFFE, “*o direito se configura num sistema hierárquico de mandatos, que – em seqüência crescente – conduzem de negócios jurídicos concretos, através de disposições e leis, até a constituição, e na seqüência histórica, das constituições até a Constituição historicamente primeira*”.¹³ Em linhas gerais, pode-se dizer que, para Kelsen, o Direito consiste num sistema hierarquizado de regras e mandatos para a coerção, em que a norma sancionatória é tida como primária ou principal e aquela outra que descreve a conduta é uma norma secundária.

Na concepção Kelseniana, pertence ao Direito, e, portanto, deve ser observada pelo seu aplicador, toda aquela norma (lei, decreto, etc.) que seja formalmente autorizada por uma outra hierarquicamente superior, até a norma fundamental (Constituição), que seria a autorização

⁹ “Um positivismo ingênuo”. (HÖFFE, Otfried. *Justiça Política: fundamentação de uma filosofia crítica do direito e do estado*. Trad. de Ernildo Stein. Petrópolis : Vozes, 1991, p. 115)

¹⁰ Idem, p. 125.

¹¹ Kelsen, H. *Teoria pura do direito*. Trad. de J. Cretella Jr e Agnes Cretella. 3ª ed. RT : São Paulo, 2003, p. 67.

¹² Idem, p. 67.

¹³ HÖFFE, Otfried. Op. cit. p. 126.

máxima para a coerção. Não há, assim, qualquer preocupação com o conteúdo ou o valor da norma, “o mandato pelo qual Kelsen define que o direito não é uma categoria pré ou suprapositiva, mas um conceito intrajurídico, e mesmo um conceito puramente formal”¹⁴. É dizer, a Teoria Pura do Direito reconhece, “única e exclusivamente, seu objeto. Tentará responder à pergunta ‘o que é’ e ‘como é’ o direito e não à pergunta de ‘como seria’ ou ‘deveria ser’ elaborado”¹⁵.

De outra banda, essa característica positivista marcante de conceituação do seu objeto pode ser também observada na obra de H. L. A. HART – *O Conceito de Direito* – que ao contrário de Kelsen utiliza-se de uma racionalidade descritiva e empírica¹⁶, mas também tem a pretensão de oferecer uma análise melhorada da estrutura de um sistema jurídico. Em sua obra, o grande ataque é contra a idéia concebida por AUSTIN, no sentido de que o Direito se reduziria simplesmente em ordens coercitivas do soberano baseadas em ameaça.

Para HART, há necessidade de distinguir dois tipos de regras: (i) a do tipo básico ou primário, em que se exige determinada conduta; (ii) e a do tipo parasita ou secundário, que assegura que os seres humanos possam criar novas regras do tipo primário, extinguir ou modificar as regras primárias.¹⁷

Afirma que a teoria do direito que o concebe como ordens coercitivas (AUSTIN) tem sua origem numa concepção, correta, de que onde há direito a conduta humana se torna obrigatória. Todavia, a partir dessa idéia, HART constrói uma nova explicação do direito, mediante a comunhão de regras primárias e secundárias.

Utilizando-se de uma racionalidade tipicamente empírica, “Hart define a eficácia através da concordância de uma maioria dos submetidos ao direito, o direito somente permanece um ter-que apenas para poucos, para aqueles que somente obedecem por medo de castigo”.¹⁸

O que se verifica, tanto em Kelsen como em Hart, é a preocupação de explicitar o Direito à luz de uma teoria científica, ainda que por meio de racionalidades distintas. Para o primeiro, por meio de um método lógico ou abstrato e, para o segundo, por um método mais empírico.

¹⁴ HÖFFE, Otfried. Op. cit. p. 126.

¹⁵ Kelsen, H. Op. cit. p. 51.

¹⁶ “Um positivismo residual, um conceito empirista de reconhecimento” (HÖFFE, Otfried. Op. cit. p. 134)

¹⁷ HART, H. L. A. *O conceito de direito*. Trad. de A. Ribeiro Mendes. 4ª ed. Lisboa : Fundação Calouste Gulbenkian, 2005.

¹⁸ HÖFFE, Otfried. Op. cit. p. 135.

Do exposto, vê-se que se trata de teorias extremamente relevantes, que explicam o Direito sob um ponto de vista eminentemente formal; não se preocupam com o valor ou o conteúdo das normas e separam o Direito da Moral, da Ética ou de seus valores, de tal forma que um independe do outro¹⁹, o que acabou por levar essa dogmática tradicional a entrar em colapso na *post* modernidade, como se verá adiante.

2.3 RESUMIDAS CARACTERÍSTICAS DA DOGMÁTICA TRADICIONAL:

À luz do que até aqui restou exposto, é possível apontar-se, mesmo que resumidamente, algumas das principais características da dogmática jurídica tradicional, pautada no positivismo. A primeira delas refere-se ao seu próprio objeto (o Direito), que é encarado apenas e tão-somente como o direito posto ou existente, abstraindo-se dele qualquer juízo de valor, como bem observa HENRI BATIFFOL:

A doutrina é positivista naquilo em que ela se veda a crítica do direito existente em nome de julgamentos de valores que dependeriam de um ideal pessoal do jurista, ou seja, estranho à ciência do direito. Mas esse positivismo deve concordar com o que o normativismo tem de *a priori* quer dizer, de absoluto, de vez que é norma a prescrição dotada de uma sanção, sem que se investigue se, socialmente, essa prescrição é efetivamente seguida. Trata-se, entretanto, de se estudar o direito existente²⁰.

CASTANHEIRA NEVES, ao tratar das características do positivismo, pondera que “*não obstante a criação político-material do direito, o pensamento e metodologia dos juristas, enquanto tão-só juristas, tinham-se por puramente jurídicos*”, nos termos seguintes:

α) O direito seria só o *direito positivo*, e num duplo sentido: excluía-se qualquer juridicidade com fundamento materialmente pressuposto e indisponível ou “natural”, fosse metafísico-ontológico, fosse antropológico, fosse axiológico, e esse “direito

¹⁹ O que leva ao *espectro do canalha legalista*, de Comte-Sponville: “Ora, vocês vão entender que não temos nada, nessa segunda ordem (jurídico-política), para escapar do que chamarei de *espectro do canalha legalista* – já que ele se define pelo respeito completo, escrupuloso, intransigente de *toda* a legalidade. E nada tampouco para escapar desse espectro na primeira ordem: um canalha legalista pode ser cientificamente competente, tecnicamente eficiente; com o que será com certeza mais eficaz, talvez mais perigoso, mas nem por isso deixará de ser um canalha. Se quisermos, individualmente, escapar desse espectro do canalha legalista, devemos encontrar outra coisa além dessas duas primeiras ordens – a fim de que tudo o que é tecnicamente possível e legalmente autorizado nem por isso seja feito”. (COMTE-SPONVILLE, André. *O capitalismo é moral?* Trad. de Eduardo Brandão. São Paulo : Martins Fontes, 2005, ps. 54/55)

²⁰ BATTIFOL, Henri. Op. cit. p. 29.

positivo” identificava-se com o direito posto (imposto) pelas prescrições do órgão ou órgãos político-socialmente legitimado para tanto²¹.

Uma segunda característica dessa dogmática tradicional, no sentido de que o direito (positivo) se deve estudar como forma ou “*como estatuto normativo-formal*”, certamente “*constituiu o grande lastro metodológico do século vinte*”²², e que pode ser assim resumida pela pena precisa de CASTANHEIRA NEVES:

β) Depois, esse direito positivo relevaria normativo-juridicamente como forma, como estatuto normativo-formal – o ‘formalismo’, oposto ao ‘finalismo’ (no sentido de KANTOROWICZ) é uma característica geralmente reconhecida do positivismo jurídico (v., por todos, N. BOBBIO, *Giusnaturalismo*, cit., p. 79 ss). Pois que desde KANT (o direito teria a ver com a forma, não com a matéria ou os fins, da relação entre os arbítrios ou as acções – *Metaphysik der Sitten-Einleitung, I, Einleitung in die Rechtslehre*, β) a STAMMLER (o direito ou o jurídico são a forma estrutural e condicionante da matéria económico-social – *Wirtschaft und Recht nach der materialistischen Gerschichteauffassung, passim, Lehrbuch der Rechtsphilosophie*, p. 24, 56 e *passim*) e a Kelsen (‘se há normas do direito independentes, e diferentes das leis morais e de quaisquer normas sociais, então a sua essência específica só pode encontrar-se na sua forma, no tipo e modo como no dever-ser jurídico é estatuída a obrigação jurídica’ – *Hauptprobleme der Staatsrechtslehre*, 2ª ed., Vorrede, p. 70), e através dos positivismos pandectista e legalista (v. F. WIEACKER, *Privatrechtsgeschichte der Neuzeit*, 2ª ed., p. 23), a concepção fundamental era, na verdade, a do ‘direito como forma’ (v. G. LAZZARO, ‘Sul diritto come forma’, in R.I.F.D., XXXIX, Série III (1962), p. 636 ss.; N. BOBBIO, *Giusnaturalismo*, cit., p. 85 ss.) – i. é, como formal estrutura ordenadora da vida social a considerar com abstracção da matéria social ordenada ou sem referência a quaisquer intenções materialmente práticas, fossem elas a exigência ética da justiça, os valores ou os fins político-sociais (‘O empenho do direito não é estabelecer *que coisa* os indivíduos devem fazer nas suas relações recíprocas, mas *como* devem fazê-lo’; ‘o que caracteriza o direito não é esta ou aquela matéria da regulamentação, mas a *forma* da regulamentação’ – BOBBIO, *ob. cit.*, p. 86 e 88)²³.

Consequência lógica das particularidades até aqui examinadas da dogmática positivista é a característica de que “*ao pensamento jurídico competiria conhecer o direito que é (de jure condito ou de lege lata) e não o direito que deve ser (de jure condendo ou de lege ferenda)*”. Em outras palavras, interessa à dogmática tradicional conhecer o direito (posto) tal como ele é, e não

²¹ NEVES, A. Castanheira. *Metodologia jurídica: problemas fundamentais*. Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra STVDIA IVRIDICA 1. Coimbra : Coimbra Editora, 1993, p. 26.

²² “O formalismo e o positivismo, apresentados, respectivamente, com o predomínio de estruturas gnoseológicas do tipo neo-kantiano e como a recusa, na Ciência do Direito, de considerações não estritamente jurídico-positivas, constituem o grande lastro metodológico do século vinte”. (CORDEIRO, A. Menezes. *Introdução à edição portuguesa*. In CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*. Trad. de A. Menezes Cordeiro. 3ª ed. Fundação Calouste Gulbenkian : Lisboa, 2002, p. XV-XVI).

²³ NEVES, A. Castanheira. *Op. cit.* p. 26-27.

como ele deveria ser, e dessa forma se tinha “*quer a separação do direito perante a moral, quer a distinção entre o jurídico e o político*”²⁴.

O positivismo jurídico caracteriza-se, portanto, por um “*dualismo funcional e metodológico. Oferecia-se bifronte como Janus: ao reconhecimento de uma intenção prático-material do direito na sua imperativo-legislativa criação contrapunha uma pretendida apolitização no pensamento e no método jurídicos*”. Vale dizer, o método jurídico tradicional propugna ao aplicador do Direito um pensamento “puramente” jurídico (por meio de um racionalismo eminentemente lógico e formal de subsunção), o que seria possível apenas com a separação entre a criação (político-legislativa) e a aplicação do Direito, como explica de novo CASTANHEIRA NEVES:

Tudo o que, e em síntese, significava que o direito, se era entendido como *criação* autónoma do legislador *político*, segundo a sua teleologia político-social e variável em função das circunstâncias histórico-sociais condicionantes dessa mesma teleologia, uma vez todavia desse modo criado e posto passaria a ser *objecto* de um pensamento que se pretendia puramente jurídico e assumido assim pelo ‘jurista enquanto tal’ (‘Jurist als solche’: WINDSCHEID): o seu objectivo metodológico seria exclusivamente *cognitivo* (a analítica reprodução e conceitualização desse direito positivo, não de qualquer modo a reconstituição ou coprodução da sua normatividade) e a sua índole noética estritamente *dogmática* e *formal* – se o legislador cria o direito positivo, o jurista com o seu pensamento exclusivamente jurídico *conhece-o* na sua estrutura lógico-dogmática e *aplica-o* lógico-formalmente ou lógico-dedutivamente (‘aplicar o direito significa: subsumir sob as normas da lei’ – W. OTT, *ob. cit.*, p. 45), constituindo nesses termos o que se viria a designar o estrito ‘*método jurídico*’.²⁵

Logo, pode-se afirmar que as principais características da dogmática jurídica tradicional (positivista) consistem em: (i) ter a forma básica da lei como elemento central do Direito; (ii) separar o “ser” e o “dever ser”, sendo apenas este último objeto de interesse do Direito; (iii) caracterizar o direito não pela sua matéria, pelo seu conteúdo ou por seus valores, mas sim pela sua “forma” de regulamentação; (iv) conhecer o direito tal como é, não como deveria ser.

Assim, a criação do direito deveria ser uma questão político-legislativa de modo que ao seu operador caberia apenas aplicá-lo por meio de um racionalismo lógico e formal de subsunção do fato às prescrições impostas pela lei. Em razão disso, como o papel destacado da lei (comando abstrato e genérico passível de ser subsumido) entra em crise na sociedade pós-moderna,

²⁴ Idem, p. 27-28.

²⁵ Idem, p. 28.

automaticamente, a própria dogmática tradicional (positivista) não mais conseguirá oferecer respostas inteiramente satisfatórias aos operadores do Direito, como se verá adiante.

2.4 A CRISE DA LEI:

A figura da lei e a sua condição de protagonista do Direito Moderno estão sendo seriamente questionadas, até o ponto em que se tornou lugar comum hoje falar de crise da lei, como bem observa RIPOLLÉS:

...la ley ha perdido la centralidad que venía ocupando en el sistema jurídico desde la instauración del Estado de derecho liberal, como expresión de la voluntad general democráticamente expresada, reflejada en notas tales como su carácter único, originario, supremo e incondicional²⁶.

Diversas são as causas dessa crise, mas se pode de antemão destacar três delas, e que são apontadas pelo próprio RIPOLLÉS para sustentar que a lei está em crise: (i) o papel que a lei e a legislação tem tido nas sucessivas reestruturações do Estado; (ii) a transformação das fontes de produção do Direito; e (iii) o controle de constitucionalidade das leis.

Sobre a primeira das causas – *o papel da lei nas sucessivas reestruturações do Estado* – RIPOLLÉS descreve, sucintamente, o papel destacado que tinha a lei no Estado de Direito Moderno (positivista) e os embates que ela vai sofrendo com a mudança crescente desse cenário, desde o advento do Estado de Direito Social (intervencionista) e o Estado de Direito Constitucional até, finalmente, ao que se denomina a atual sociedade de risco:

Su configuración *ilustrada y revolucionaria*, en la que la ley era el instrumento encargado de la realización social mediante el traslado de las leyes de la naturaleza al orden social, y que tiene su apogeo en el proceso codificador, es sustituida más tarde por un *Estado de derecho positivista*. En él la ley, por un lado, alcanza el cénit de su importancia institucional, como producto de una voluntad contingente, no sometida a otros límites que la voluntad de los detentores de la soberanía, pero, por otro, esa misma implícita arbitrariedad le priva de su estrecha vinculación a la razón, que se va desplazando paulatinamente de la creación a la aplicación del derecho; un buen reflejo de ello es el progresivo descuido en la ampliación del *Estado de derecho social* consagra un activismo normativo en el que a la ya perdida racionalidad de la ley se añade su desbordamiento por reglamentos y normas de inferior rango, instrumentos con mejores prestaciones en la nueva sociedad intervencionista. De modo casi simultáneo, la aprobación de constituciones con abundantes contenidos sustanciales, ligados a la protección de derechos

²⁶ RIPOLLÉS, José Luis Díez. *La racionalidad de las leyes penales*. Madrid : Editorial Trotta, 2003, p. 67.

fundamentales o al establecimiento de principios orientadores de la acción política, constriñe el ámbito de la ley al espacio existente entre la actividad reglamentaria y el debido respeto a los principios constitucionales: con la instauración de lo que ha sido llamado el *Estado de derecho constitucional* la ley sufre, pues, un nuevo embate, en este caso derivado de la pérdida de status consecuente a su necesaria acomodación a las prescripciones normativas constitucionales. Entre los últimos desarrollos del Estado de derecho cabe aún mencionar los derivados del arraigo de la denominada *sociedad del riesgo*, ansiosa por prevenir peligros vinculados a actividades sociotecnológicas ambivalentes en su bondad: Ello, por un lado, demanda un intervencionismo administrativo superior al del Estado social, lo que parece exigir una legislación imprecisa que permita la discrecionalidad administrativa, y, por otro lado, realza el protagonismo judicial, pues son finalmente los tribunales los que, ante la ausencia de conocimientos científicos seguros sobre las consecuencias de tales actividades tecnológicas, en principio lícitas, tienen la última palabra en cada caso sobre su procedencia; en cualquier caso la legislación pierde racionalidad o queda condicionada por el casuismo judicial²⁷.

Como uma segunda causa, o referido autor espanhol destaca a “*notable transformación de las fuentes de creación del derecho*”, uma realidade especialmente marcante no âmbito da União Européia, em que a legislação produzida pela comunidade européia vai impondo o seu ritmo, cada vez mais, ao legislador nacional²⁸.

Por último, aponta o controle de constitucionalidade das leis, próprio do Estado de Direito Constitucional, como a terceira das causas da atual crise da lei, que consiste na bem visível preponderância da jurisdição em lugar da legislação²⁹ na medida em que – ao contrário do que ocorria com a racionalidade abstrata e genérica da modernidade – os juízes não estão mais vinculados à lei, mas sim à constituição e aos princípios constitucionais, especialmente por meio do controle de constitucionalidade difuso, como observa RIPOLLÉS:

El rico contenido de principios de las modernas constituciones, y la necesidad de ponderar los en cada caso concurrentes, algo que se estima que no está al alcance de la perspectiva general e abstracta inherente a la legislación, ha originado que la aplicación judicial de cualquier ley se vea sometida a un previo análisis de su correspondencia en el caso concreto con ciertos principios, con independencia de su reconocimiento explícito o implícito en la norma legal correspondiente³⁰.

Daí que, para que a lei seja efetivamente aplicada e acatada pelo judiciário, mister se faz que ela esteja em harmonia com o texto constitucional e seus princípios norteadores, o que de fato põe em cheque aquela racionalidade própria da modernidade que enxergava a lei – por ser

²⁷ RIPOLLÉS, José Luis Díez. Op. Cit. p. 68-69.

²⁸ Idem, p. 69.

²⁹ Ibidem.

³⁰ RIPOLLÉS, José Luis Díez. Op. Cit. p. 70.

abstrata e genérica - como protagonista central do ordenamento jurídico, de acordo com a lógica da dogmática jurídica tradicional (positivista), por meio da qual bastaria (aos seus aplicadores) a subsunção do fato ao texto normativo, independentemente do valor incorporado à norma, o que acabou por, inevitavelmente, dissipar essa crise para a própria dogmática jurídica tradicional.

2.5 CRISE DA DOGMÁTICA JURÍDICA TRADICIONAL:

Em Kelsen, como já se viu, para a validade da norma basta que ela seja formalmente autorizada por outra, hierarquicamente superior, qualquer que seja o seu conteúdo, ou o valor protegido pelo Direito. Para Hart, independentemente do seu conteúdo, bastaria a aceitação da norma pela maioria. Ora, a dogmática positivista, inspirada tanto em Kelsen como em Hart, é fundamental e imprescindível para a compreensão do Direito, por tratar dos requisitos formais de validade da norma, mas é incompleta porquanto não se preocupa com o valor do Direito, que confere à norma a sua legitimidade, e completa a sua tridimensionalidade³¹.

Viu-se, então, que a dogmática tradicional (positivista) descreve o Direito tal “*como ele é*”³², em sua forma, contudo não está preocupada com a legitimidade da norma em relação ao seu conteúdo. É dizer, de novo, para o Direito bastariam leis que fossem autorizadas formalmente por uma outra hierarquicamente superior, ou bastariam leis que fossem aceitas psicologicamente pela maioria, todavia não se discute a legitimidade dessa legalidade a partir de seu conteúdo.

Bem por isso, parece que hoje se afigura pertinente resgatar algumas idéias que foram inicialmente desenvolvidas por Carl Schmitt³³, e mais recentemente também por Jürgen Habermas³⁴ e Otfried Höffe³⁵, no sentido de chamar a atenção para a seguinte questão (problema): É legítimo o Direito porque concebido pelo parlamento e aplicado à luz da dogmática jurídica positivista, que tem como âncora a legalidade?

³¹ REALE, Miguel. *Lições preliminares de direito*. 27 ed. São Paulo : Saraiva, 2003, ps. 64-65.

³² Essa característica também é constatada por Norberto Bobbio: “...acredito ser possível afirmar com certa tranqüilidade que, no seu desenvolvimento posterior à guinada kelseniana, a teoria do direito tenha obedecido muito mais a sugestões estruturalistas do que funcionalistas. Em poucas palavras, aqueles que se dedicaram à teoria geral do direito se preocuparam muito mais em saber “como o direito é feito” do que “para que o direito serve”. A consequência disso foi que a análise estrutural foi levada muito mais a fundo do que a análise funcional”. (Bobbio, Norberto. *Da estrutura à função: novos estudos de teoria do direito*. Trad. de Daniela Beccaccia Versiani. Barueri : Manole, 2007, ps. 53-54).

³³ SCHMITT, Carl. *Legality and Legitimacy*. Trad. de Jeffrey Seitzer. London : Duke University Press, 2004.

³⁴ HABERMAS, Jürgen. *Direito e democracia – entre facticidade e validade*. Trad. de Flávio Beno Siebeneichler. 2ª ed. Biblioteca Tempo Universitário nº 102. Rio de Janeiro : Tempo Brasileiro, 2003. vol. 2.

³⁵ HÖFFE, Otfried. *Op. cit.*

É esse “juízo devastador sobre o mero formalismo da democracia moderna na sua forma parlamentar”³⁶, tratado em “*Legalidade e Legitimidade*”, que conduziu CARL SCHMITT a problematizar, com seriedade, sobre se os regimes democráticos podem assegurar legitimidade substantiva por meio de simples procedimentos legais, posto que tão-somente aprovados pelo parlamento³⁷. Ora, “o parlamentarismo, enquanto mero formalismo de decisão política, poderia ser falsificado por qualquer outro tipo de decisão formalmente legitimada”.³⁸ E mais, “o sistema de legalidade parlamentar contenta-se com o respeito às formas legais do procedimento, aceitando os resultados como conteúdo por si legítimos”³⁹.

Foi o esvaziamento de sentido do político, pela falta de um espaço autônomo de decisão sobre os critérios do agir político, que levou CARL SCHMITT à sua famosa tese segundo a qual a legitimidade política na sociedade da democracia de massa não se basearia mais em convicções de valores principais, senão única e exclusivamente na legalidade formal do procedimento⁴⁰.

Por isso, a importância que tem o pensamento de CARL SCHMITT para o presente trabalho, justamente por problematizar acerca da legitimação do Direito a partir de uma concepção formalista, legalista, amoral ou sem qualquer consideração valorativa, ou seja, sobre a “transformação de questões político-substanciais em processos de mera quantificação de votos sem que se possa impedir a tomada de decisões irracionais”⁴¹. Como impedir essa tomada de decisões irracionais ou, melhor ainda, como racionalizar o processo de realização do Direito (tributário) é o que aqui se propõe a examinar.

Também OTFRIED HÖFFE tece severa crítica à dogmática jurídica positivista, que não se preocupa com o conteúdo da prescrição coercitiva, e se contenta apenas com a sua validade formal, “podendo então qualquer conteúdo aleatório tornar-se lei”, nos seguintes termos:

As definições positivistas do direito possuem em comum uma dupla afirmação. Pressupondo que, numa prescrição coercitiva, se pode separar a forma da coerção do conteúdo, eles afirmam, de um lado, que a justiça faz inteiramente parte do conteúdo e, do outro lado, que se pode conhecer na simples forma o caráter jurídico da prescrição. Se é certa esta dupla afirmação e se a

³⁶ FLICKINGER, Hans Georg. *A luta pelo espaço autônomo do político*. In SCHMITT, Carl. *O conceito do político*. Trad. de Alvaro L. M. Valls. Petrópolis : Vozes, 1992, p. 11.

³⁷ “Legality and Legitimacy holds a critical place in intellectual debates over the ability of liberal – or social – democratic regimes to secure substantive legitimacy through legal procedures”. MCCORMICK, John P. In SCHMITT, Carl. Op. cit. p. XIV.

³⁸ FLICKINGER, Hans Georg. Op. cit. p. 12.

³⁹ Idem, p. 15.

⁴⁰ FLICKINGER, Hans Georg. Op. cit. p. 26.

⁴¹ Idem, p. 14.

simples forma de coerção permite, primeiro, uma definição de direito suficiente e, segundo, livre da justiça, então, de fato, a justiça não pode representar um papel definidor do direito, podendo então qualquer conteúdo aleatório tornar-se lei.

Por isso que, para HÖFFE, uma crítica do positivismo teórico-jurídico somente tem duas linhas de argumentação à disposição: ou discorda que uma simples definição formal do direito é possível, ou então a definição formal em nada se refere ao verdadeiro sentido de justiça. Desde já, alerta-se que a inclinação deste estudo é para a primeira linha de argumentação por dois motivos fundamentais: (i) o Direito não se esgota na sua definição formal ou positivista, apesar de sua imprescindibilidade e importância; e (ii) como costumava dizer Agostinho, “*sem qualquer justiça, as ordens jurídicas e do estado não são outra coisa senão grandes bandos de assaltantes*”.⁴²

Da mesma forma, JÜRGEN HABERMAS, em estudo publicado na obra “*Direito e Democracia – entre facticidade e validade*”, tratou especificamente de enfrentar a questão relativa à possibilidade da legitimação do Direito pela legalidade. Nessa aula escrita, HABERMAS enfrenta o problema, já suscitado por CARL SCHMITT, sobre se os regimes democráticos podem assegurar legitimidade substantiva por meio de simples procedimentos legais, posto que tão somente aprovados no parlamento. HABERMAS vai responder, então, que a legalidade formal só poderia ter garantida a sua legitimidade se comprovada a sua racionalidade, num sentido prático moral⁴³.

Por essa razão, pode-se dizer que, junto com a lei, entrou em crise a dogmática jurídica tradicional, pautada por um racionalismo orientado especialmente na lógica da subsunção legal, ou puramente formal, que se contenta com a descrição dos requisitos meramente formais para a aplicação do Direito e que não impede a tomada de decisões irracionais.

2.6 O ATAQUE À RAZÃO:

A denominação conferida a este tópico é a mesma do sugestivo título da obra de autoria do ex-vice-presidente norte-americano AL GORE – “*The Assault on reason*” – recentemente traduzido para o português com o título de “*O ataque à razão*”, o qual reflete, à sua maneira,

⁴² HÖFFE, Otfried. Op. cit. p. 140.

⁴³ HABERMAS, Jürgen. Op. cit. p. 200-201.

sobre o seguinte problema: “*por que a razão, a lógica e a verdade parecem ter um papel altamente reduzido na maneira como os EUA tomam decisões importantes hoje*”⁴⁴.

Parece que esse mesmo problema também gravita em torno ao cenário nacional, em especial no campo tributário, por isso se poderia mesmo dizer que o propósito ou a idéia inicial desse estudo corresponde a uma reflexão sobre a semelhante questão apontada por AL GORE, qual seja: Por que a razão, a lógica e a verdade parecem ter um papel altamente reduzido na maneira como atualmente o Poder Legislativo (Federal, Estadual ou Municipal) toma importantes decisões em matéria tributária?

É claro que o trabalho de AL GORE está diretamente direcionado a criticar e atacar a decisão tomada pelos EUA de invadir o Iraque – e o silêncio ou a indiferença do Senado Norte Americano a esse respeito⁴⁵ – o que não guarda qualquer relação com o presente trabalho, mas a problemática levantada em sua obra também sugere uma reflexão sobre as causas do papel reduzido da razão no âmbito da legislação tributária. Por isso, o título do presente capítulo, visto que a razão – a sabedoria e o discernimento do debate lógico – como elemento preponderante na tomada de decisões legislativas importantes em matéria fiscal também está sob ataque.

AL GORE sustenta, de maneira muito convincente, que a causa do esvaziamento da razão na tomada de decisões públicas (principalmente do Poder Legislativo) está centrada no meio como a comunicação se opera no âmago da sociedade contemporânea, ou seja, “*baseia-se em diversos problemas sérios que derivam da mudança marcante e fundamental na maneira como a comunicação se dá entre nós mesmos*”⁴⁶. Para ele, a mudança do papel impresso para a imagem televisiva, nos tempos atuais, acabou por dificultar aquele fluxo representado pelo “*mercado de idéias*” contrapostas, o que permitia justamente que as pessoas concretizassem suas avaliações (racionais) na forma de leis⁴⁷. Como destaca o autor, a comunicação televisiva é acessível apenas

⁴⁴ E mais: “A confiança no poder da razão – a crença de que cidadãos livres podem governar a si mesmos com sabedoria e discernimento ao recorrer ao debate lógico baseado nas melhores provas disponíveis ao invés do uso do poder bruto – foi e continua sendo a premissa da democracia norte americana. Hoje, esta premissa está sob ataque”. (GORE, Albert. *O ataque à razão*. Trad. de Ana Ban. Barueri : Manole, 2008, ps. 1/2).

⁴⁵ “O Senado estava em silêncio às vésperas da guerra porque os senadores acreditam que suas declarações no plenário já não fazem mais muita diferença – não para os outros senadores, que quase nunca estão presentes quando seus colegas falam, e certamente não para os eleitores, porque agora é raro a imprensa fazer reportagens sobre os discursos realizados lá”. (GORE, Albert. Op. cit. p. 5).

⁴⁶ Idem, p. 14

⁴⁷ “A revolução democrática dos EUA foi bem-sucedida em pontos em que outras falharam porque nossos Fundadores compreenderam que um autogoverno bem delineado, protegido pelo sistema de separação dos poderes, podia ser o instrumento por meio do qual as pessoas concretizariam suas avaliações racionais na forma de leis. A prevalência da razão consolidou e fortaleceu a prevalência da lei. Mas, em extensão pouco considerada, tudo isto –

em uma única direção, não há interatividade ou qualquer discussão posto que “os indivíduos recebem, mas não podem enviar. Absorvem, mas não podem compartilhar”⁴⁸. Ainda sobre a comunicação televisiva, explica GORE que “a vivacidade visceral retratada na televisão tem a capacidade de estimular respostas instintivas parecidas com as estimuladas pela própria realidade – e sem serem moduladas pela lógica, a razão e a reflexão”. É que, ainda segundo o mesmo autor, “a passividade associada ao ato de assistir à televisão se deve à falta de atividade em partes do cérebro associadas ao pensamento abstrato, à lógica e ao processo de raciocínio”⁴⁹. De um modo geral, portanto, o esvaziamento do “mercado de idéias” que havia no passado (mercado esse possibilitado principalmente pela comunicação impressa), ocorrido em função da preponderância do meio de comunicação televisivo, é a causa apontada por AL GORE do papel altamente reduzido da razão (do debate lógico e racional) no processo decisório político, do motivo pelo qual “os músculos mentais da nossa democracia (americana) começaram a se atrofiar”⁵⁰.

De imediato, é importante esclarecer que não se tem aqui a pretensão de advogar que a comunicação televisiva seja a responsável pela redução da “massa crítica” na formulação de políticas públicas ou legislativas; longe disso, e até mesmo porque a realidade brasileira⁵¹ é absolutamente diferente da realidade norte-americana, mas apenas se quer demonstrar as causas (metajurídicas) apontadas pelo citado autor para um problema que parece ser semelhante em ambos os países, qual seja: o papel reduzido da discussão racional e lógica no âmbito do Poder Legislativo. Ora, a televisão – se bem utilizada – pode servir de importante instrumento educativo e de conscientização da sociedade acerca dos problemas públicos. O maior problema, como relata o próprio AL GORE, é a submissão do noticiário ao entretenimento televisivo -, fenômeno que parece também estar virando “moda” neste país - por prejudicar seriamente a democracia e levar

incluindo especialmente a capacidade do povo de exercitar as decisões racionais coletivas delineadas no plano dos Fundadores da Nação – dependia das características do mercado de idéias como operava durante a era da palavra impressa”. (Idem, p. 13)

⁴⁸ Idem, p. 15.

⁴⁹ “E exemplifica da seguinte forma: “Um indivíduo que passa quatro horas e meia assistindo à TV provavelmente terá padrão de atividade cerebral bem diferente daquele de um indivíduo que passa quatro horas e meio por dia lendo. Partes distintas do cérebro são repetidamente estimuladas” (GORE, Al. Op. cit. p. 18-19)

⁵⁰ “É o esvaziamento do mercado de idéias como o conhecíamos no passado que responde pela ‘estranheza’ que hoje assombra nossas iniciativas de raciocinar juntos a respeito das escolhas que precisamos fazer como uma nação”. (Idem, p. 10)

⁵¹ Como relata ROBERTO FERRAZ: “pesquisa concluída em 2004 dá conta de uma espantosa realidade que todos podemos verificar cotidianamente: 77% da população brasileira é composta de analfabetos funcionais...” (FERRAZ, Roberto. *Limitações ao poder impositivo e segurança jurídica – o princípio da transparência tributária*. In MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Limitações ao poder impositivo e segurança jurídica*. São Paulo : RT, p. 451-452)

ao jornalismo disfuncional, “*que não é eficiente em manter as pessoas informadas. E quando as pessoas não estão informadas, não podem cobrar do governo quando este se mostra incompetente, corrupto ou ambos*”⁵².

A televisão pode exercer influente papel na transmissão de informações que sejam de relevante interesse público, além de auxiliar na transparência da gestão da coisa pública. Por essa razão, alguns programas televisivos que permitem o fluxo desse “*mercado de idéias*” na sociedade, como é o caso da transmissão ao vivo dos julgamentos feitos pelo Supremo Tribunal Federal, na TV Justiça, são fundamentais à consolidação e ao aperfeiçoamento da democracia brasileira.

De qualquer maneira, o que se quer aqui apenas é chamar a atenção sobre o seguinte fato: como o papel reduzido da razão representada pela oposição de idéias nos debates (ou melhor, na ausência de debate) a respeito de políticas legislativas em matéria fiscal pode contribuir para agravar ainda mais a crise por que está passando a figura da lei, reverenciada na modernidade e pautada na idéia do “*consentimento representativo*” para a legitimação da exigência fiscal⁵³, e a crise da própria dogmática jurídica tradicional, ainda muito forte no âmbito do Direito Tributário.

A propósito, ao refletir sobre a dificuldade atual do legislador de antecipar em abstrato o julgador -, o que também poderia ser apontado como uma das causas da dificuldade de aplicação do Direito pela lógica da dogmática tradicional positivista -, CASTANHEIRA NEVES credita esse problema justamente à forma como atualmente a legislação está sendo produzida:

(...) diremos que a legislação e o decisório concreto puderam porventura aproximar-se quando aquela – através da colaboração dos juristas, como historicamente se verificou, e não enquanto produção de gabinetes administrativo-técnicos, como hoje acontece – se propunha, tão-só ou fundamentalmente, prescrever normas que imediata ou mediatamente visavam, quer a determinação abstracta da validade jurídica (através de modalidades específicas de tutela de valores e interesses e de formas particulares de garantia), quer a imposição também abstracta de critérios e modos de solução de hipotéticos conflitos ou controvérsias jurídicos⁵⁴.

Sem dúvida alguma que, ao menos aqui no Brasil, uma das principais causas do agravamento dessa crise da lei (e da dogmática tradicional) diante do papel reduzido da razão, no

⁵² GORE, Albert. Op cit. p. 16.

⁵³ Para ROBERTO FERRAZ, inclusive, essa idéia nem sequer pode ser aplicada ao Brasil: “é uma grande hipocrisia sustentar que uma exigência fiscal seja democraticamente estabelecida pelo simples fato de ter sido aprovada no Parlamento”. (FERRAZ, Roberto. Limitações..., p. 451-452)

⁵⁴ NEVES, A. Castanheira. Op. cit. p. 20.

processo de criação legislativa, está na utilização desmedida das Medidas Provisórias pelo chefe do Poder Executivo (com base no art. 62, da CF/88), tornando a legislação simples produto de “*gabinetes administrativo-técnicos*”, e o Poder Legislativo mero “despachante” do Poder Executivo.

Ora, parece não mais haver discussões sérias no Congresso Nacional sobre política tributária (ou talvez raramente tenha havido); o que se enxerga são leis fiscais frutos unicamente do interesse do governo, advindas de Medidas Provisórias, ou estabelecendo algum benefício que seja do interesse de alguns setores econômicos isolados.

Não há debate, não há discussão efetiva sobre decisões importantes a serem tomadas em matéria tributária, tais como, para ficar apenas em alguns exemplos, uma atualização do Código Tributário Nacional à luz da atual Constituição Federal, ou ainda, uma Reforma Tributária adequada à simplificação do Sistema Tributário e à harmonização fiscal no âmbito do Mercosul, que seja precedida de ampla discussão pela comunidade, incluindo a científica.

2.7 OS REFLEXOS DA CRISE NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO:

Para que se bem possa compreender os reflexos de tais crises, típicas da sociedade pós-moderna, no âmago do Direito Tributário, é importante antes de qualquer outra consideração – até mesmo para fins de contextualização das circunstâncias históricas em que se foi desenvolvendo – ter em mente a evolução histórica do Direito Tributário nacional que, de acordo com o ensinamento de JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, pode ser examinada a partir de três períodos⁵⁵.

i) O primeiro período, denominado por SOUTO MAIOR BORGES de “*tempos heróicos*”, tinha a característica de ser o Direito Tributário estudado sob a forma de compilações, glosas ou comentários feitos sobre determinados regramentos fiscais esparsos (Comentários ao Regulamento do Imposto sobre a Renda, ao Regulamento do Imposto sobre o Consumo, ao Imposto sobre Profissões e Indústrias, e assim por diante). Era estudado, portanto, de uma maneira prática, ou seja, sem maiores preocupações com um pensamento jurídico sistemático ou, mais precisamente, “*sem a percepção da importância do regime constitucional tributário*”. Não obstante, era um Direito por assim dizer embrionário⁵⁶.

⁵⁵ BORGES, José Souto Maior. *Prefácio*. In TORRES, Heleno Taveira (coord.). *Tratado de direito constitucional tributário: Estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo : Saraiva, 2005, p. XVIII.

⁵⁶ *Ibidem*.

ii) Numa segunda etapa, que se iniciou com a segunda metade do Século XX, o Direito Tributário Nacional deu um enorme “salto qualitativo”, como atesta SOUTO MAIOR BORGES⁵⁷, na medida em que essa disciplina passou a ser estudada de forma sistemática e científica, fixando-se o Direito Tributário como ramo didaticamente autônomo do Direito, como bem o fizeram primeiro AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO⁵⁸ e depois ALFREDO AUGUSTO BECKER⁵⁹. Nesse período, destaca-se a importante e fundamental participação de RUBENS GOMES DE SOUSA no processo de Evolução do Direito Tributário Brasileiro, já que à época – na condição de autor do anteprojeto do Código Tributário Nacional, aprovado pela Lei nº 5.172, de 25.10.1966 – contribuiu definitivamente para transformar a até então desordenada e caótica legislação fiscal numa “disciplina legislativa sistemática e unitária”⁶⁰, o que sem dúvida levou ao “aperfeiçoamento do sistema tributário brasileiro no plano jurídico”⁶¹.

Não se pode esquecer ainda, dessa mesma época, a figura de ANTONIO ROBERTO SAMPAIO DÓRIA⁶², com o seu clássico “*Direito constitucional tributário e Due process of law*” (publicado pela primeira vez em 1964), e ALIOMAR BALEEIRO, “*a quem se deve um primeiro e meritório esforço para divulgação do quadro constitucional da tributação*”⁶³, com especial destaque para uma de suas principais obras sobre as “*Limitações constitucionais ao poder de tributar*” (1951)⁶⁴. De toda maneira, e de um modo geral, a doutrina dessa época possibilitou o aperfeiçoamento da visão do fenômeno tributário, como parte integrante de todo um sistema

⁵⁷ Ibidem.

⁵⁸ “Em conclusão, portanto, demonstrada está a autonomia dogmática e estrutural do direito tributário, a justificar não só o seu tratamento unitário, como a configuração daquela chamada autonomia jurídica ou científica”. (FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Introdução ao direito tributário*. Rio de Janeiro : Edições Financeiras, 1958, p. 36)

⁵⁹ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo : Saraiva, 1963.

⁶⁰ Sobre o anteprojeto do código de Rubens Gomes de Sousa, destaca Amílcar de Araújo Falcão que, com isso, o Brasil se integra entre aquelas nações que procuram dar uma disciplina legislativa sistemática e unitária à relação jurídica tributária”. (FALCÃO, Amílcar de Araújo. Op. cit. p. 40)

⁶¹ “Finalmente, um grave defeito da legislação positiva é que problemas regidos pelos mesmos princípios recebem de leis diferentes um tratamento jurídico diverso e muitas vezes contraditório. Todos esses inconvenientes seriam minorados se existisse uma lei que fixasse determinados princípios gerais, a serem obrigatoriamente observados pelas leis tributárias federais, estaduais e municipais. Reconhecendo essa necessidade, a Constituição de 1946, no art. 5º n. XV letra “b”, atribuiu competência à União para legislar sobre ‘normas gerais de direito financeiro’. Com base nesse dispositivo, o Ministério da Fazenda nomeou, em 1953, uma comissão para elaborar um Projeto de Código Tributário Nacional, utilizando como ponto de partida um Anteprojeto redigido pelo autor deste livro. (...) A sua conversão em lei, depois de discutido e votado na Câmara dos Deputados e no Senado, deverá contribuir para o aperfeiçoamento do sistema tributário brasileiro no plano jurídico”. (SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. Edição Póstuma. São Paulo : Resenha Tributária, 1981, p. 190)

⁶² DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Direito constitucional tributário e Due process of law*. 2 ed. Rio de Janeiro : Forense, 1986.

⁶³ BORGES, José Souto Maior. Op. cit.. p. XVIII.

⁶⁴ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7ª ed. Rio de Janeiro : Forense, 1997.

jurídico, que deve ser estudado de acordo com os critérios científicos próprios da Ciência do Direito.

iii) A partir daí, entra em cena a consolidação da cientificidade no estudo do Direito Tributário, num terceiro período, com especial destaque para GERALDO ATALIBA, que vai dissecar a estrutura da norma tributária a partir dos diversos aspectos que compõem a sua “*hipótese de incidência*”, o termo cientificamente correto⁶⁵. PAULO DE BARROS CARVALHO⁶⁶ segue nessa trilha científica e constrói a clássica teoria da “*regra matriz de incidência*” para definir o fenômeno impositivo⁶⁷. Nesse período, inúmeros outros tributaristas vão se destacando, como o próprio JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, com as suas teorias da isenção⁶⁸ e da obrigação tributária⁶⁹. O que tem em comum entre esses três juristas – e o que constitui característica marcante dessa fase – parece ser o rigor científico e metodológico por meio do qual pautaram seus estudos sobre a matéria tributária.

Quanto ao aspecto estrutural (formal) da norma tributária, nesse período foram gastos rios de tinta sobre o assunto, e muito pouco se teria a acrescentar à clássica “*Hipótese de incidência tributária*”, de GERALDO ATALIBA⁷⁰, à “*Teoria da Norma Tributária*”, de PAULO DE BARROS CARVALHO⁷¹ ou à monografia sobre a “*Obrigação Tributária*”, de SOUTO MAIOR BORGES⁷². Em todas essas obras, e tantas outras que foram produzidas, os requisitos formais de

⁶⁵ “Não é possível desenvolver trabalho científico sem o emprego de um vocabulário técnico rigoroso, objetivo e unívoco. Por isso parece errado designar tanto a previsão legal de um fato, quanto ele próprio, pelo mesmo termo (fato gerador). ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5 ed. São Paulo : Malheiros, 1997, p. 50.

⁶⁶ “A esquematização formal da regra-matriz de incidência tem-se mostrado um utilíssimo instrumento científico, de extraordinária fertilidade e riqueza para a identificação e conhecimento aprofundado da unidade irreduzível que define a fenomenologia básica da imposição tributária. (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 5 ed. São Paulo : Saraiva, 1991, p. 242.)

⁶⁷ “Neste terceiro período se interpõe a figura de Paulo de Barros Carvalho, com a sua contribuição decisiva para a edificação de um Direito Tributário comprometido com o ideal de cientificidade”. (BORGES, José Souto Maior. Op. cit. p. XIX)

⁶⁸ BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3ª ed. Malheiros : São Paulo, 2001.

⁶⁹ BORGES, José Souto Maior. *Obrigação tributária: uma introdução metodológica*. Saraiva : São Paulo, 1984.

⁷⁰ Na qual o conceito de tributo (formal) é trabalhado com mestria: “17.2 O conceito jurídico de tributo é eminentemente formal. Como todos os conceitos jurídico-positivos – tal como conceituados por Celso Antônio Bandeira de Mello (v. Natureza e Regime Jurídico das Autarquias, p. 77 e ss.) – só pode ser formulado a partir do desenho legal construído discricionariamente pelo legislador”. (ATALIBA, Geraldo. *Hipótese...*, p. 48)

⁷¹ “O conceito de norma deve cingir-se àquelas proposições jurídicas que façam a previsão de comportamentos-tipo, tendo sua força cogente renovada sempre que o sujeito passivo encontrar-se na situação hipoteticamente descrita”. (CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. 4ª ed. RT : São Paulo, 2002, p. 187-188)

⁷² “Quando se estuda o objeto da Teoria Geral do Direito centra-se então a pesquisa sobre a estrutura normativa forma do jurídico, com abstração dos aspectos materiais. Mas é sobre o conteúdo das hipóteses e consequências normativas que se debruça a interpretação jurídica; a exegese dos textos legais. (BORGES, José Souto Maior. *Obrigação...*, p. 21)

validade da norma tributária e os limites negativos ao poder impositivo foram expostos à exaustão⁷³.

Sabe-se hoje exatamente que – pelo princípio da estrita legalidade – a válida exigência de tributos pressupõe que todos os aspectos da sua “*hipótese de incidência*” tenham sido previamente estabelecidos pelo legislador. Para tanto, caberia ao aplicador do Direito Tributário subsumir os fatos aos diversos elementos (material, pessoal, quantitativo, espacial e temporal) que devem estar previstos na hipótese de incidência, para verificar a ocorrência da obrigação tributária⁷⁴.

A forte influência da dogmática tradicional positivista no Direito Tributário, nesses períodos e até praticamente hoje, justifica-se, plenamente, num contexto histórico de luta pelo retorno e pela garantia de um regime democrático que, por tanto tempo, foi impedido pelo regime militar. Trata-se de uma “*causa jurídico-histórica*”, como bem observa HUMBERTO ÁVILA:

A causa jurídico-histórica diz respeito à – antiga, mas, em função da desmedida edição de medidas provisórias, ainda atual – necessidade de garantia da democracia no sistema político brasileiro, que, do ponto de vista doutrinário, foi pretensamente satisfeita por meio da descrição dos princípios jurídico-formais, especialmente mediante a ‘glorificação verbal’ da legalidade e da chamada tipicidade da tributação⁷⁵.

O esmero doutrinário em descrever o fenômeno tributário sob um prisma eminentemente formal, a partir da dogmática positivista de glorificação ao princípio da legalidade, parece ter servido não apenas num contexto histórico – como uma válvula de escape contra possíveis atos arbitrários do regime ditatorial – mas, sobretudo, para consolidar a indispensável racionalidade jurídico-formal da norma tributária, que lhe confere validade.

Com base nessa racionalidade (jurídico-formal), que norteou a dogmática jurídica tributária e a influência fortemente até os dias atuais, houve a consolidação do estudo científico

⁷³ Como bem explica Luciano Amaro, “a legalidade tributária não se conforma com a mera autorização de lei para cobrança de tributos; requer-se que a própria lei defina todos os aspectos pertinentes ao fato gerador; necessários à quantificação do tributo devido em cada situação concreta que venha a espelhar a situação hipotética descrita na lei”. (AMARO Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 4 ed. Saraiva : São Paulo, p. 110)

⁷⁴ “No pensamento de Geraldo Ataliba: “47.6 A forma solene e legalmente regulada de se operar a aplicação concreta, mediante trabalho exegético, da lei ao fato impositivo (lançamento) é matéria de direito administrativo, que, por conveniência prática e didática, se expõe nos compêndios de direito tributário, na parte que cuida do chamado direito administrativo tributário”. (ATALIBA, Geraldo. *Hipótese...*, p. 106)

⁷⁵ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 3ª ed. São Paulo : Saraiva, 2008, p. 24.

do fenômeno tributário, como parte de um sistema⁷⁶ (jurídico-formal) escalonado – tal como proposto por H. KELSEN – donde a Constituição Federal “*ocupa o patamar mais elevado, dando fundamento de validade às demais normas jurídicas*”⁷⁷

Em razão disso, esse terceiro momento caracteriza-se também por uma vasta produção doutrinária voltada ao estudo do Direito Tributário à luz da Constituição, especialmente em relação às limitações negativas ao poder impositivo. Destaca-se ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, com o seu “*Curso de Direito Constitucional Tributário*”⁷⁸, o qual se consolida como um dos grandes constitucionalistas do Direito Tributário desse período, tanto por ter germinado a semente plantada inicialmente por GERALDO ATALIBA⁷⁹, como principalmente por ter sedimentado a idéia de que o estudo do Direito Tributário, como ciência⁸⁰, não pode prescindir da análise dos princípios constitucionais, posto que são “*a pedra de fecho do sistema*”⁸¹ jurídico (tributário). Outros tantos juristas, não menos notáveis, que se dedicaram ao estudo do Direito Constitucional Tributário poderiam ser citados, tais como IVES GANDRA DA SILVA MARTINS⁸² e HUGO DE BRITO MACHADO⁸³. Toda essa fértil doutrina constitucional tributária vai acabar por preparar o terreno para um outro período, mais recente, como se verá logo adiante.

De um modo geral, portanto, o desenvolvimento histórico do Direito Tributário fez com que esse ramo possuísse algumas características marcantes, dentre elas: (a) a cientificidade; (b) a forte influência da dogmática tradicional positivista do Direito, com demasiado destaque ao princípio da legalidade; (c) ênfase no estudo das limitações (constitucionais) negativas e formais ao poder de tributar e, por fim, (d) o interesse exclusivo com a exigência tributária (obrigação tributária), sendo irrelevante a destinação do produto da arrecadação.

⁷⁶ “Sistema, pois, é a reunião ordenada das várias partes que formam um todo, de tal sorte que elas se sustentam mutuamente e as últimas explicam-se pelas primeiras”. (CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 13 ed. São Paulo : Malheiros, 1999, p. 30)

⁷⁷ Idem, p. 28.

⁷⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. Op. cit..

⁷⁹ ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo : RT, 1968.

⁸⁰ “Por igual modo, em qualquer Ciência, princípio é começo, alicerce, ponto de partida. Pressupõe, sempre, a figura de um patamar privilegiado, que torna mais fácil a compreensão ou a demonstração de algo. Nesta medida, é, ainda, a *pedra angular* de qualquer sistema”. (CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso...*, p. 30.)

⁸¹ “Sendo o princípio, pois, a *pedra de fecho* do sistema ao qual pertence, desprezá-lo equivale, no mais das vezes, a incidir em errônea inafastável e de efeitos bem previsíveis: o completo esboroamento da construção intelectual, a exemplo, como lembra Geraldo Ataliba, do que ocorreu na ‘Abóbada’, de Alexandre Herculano”. (Ibidem)

⁸² MARTINS, Ives Gandra. *Sistema tributário nacional na Constituição de 1988*. 3 ed. Saraiva : São Paulo, 1991.

⁸³ MACHADO, Hugo de Brito. *Os princípios jurídicos da tributação na constituição de 1988*. 4 ed. Dialética : São Paulo, 2001.

Como as características da doutrina tributária são típicas da própria da dogmática tradicional (positivista), de exaltação à lei, e como essa dogmática (e a própria lei) está em crise⁸⁴ – como já se viu – são perceptíveis os reflexos dessa crise no seio do Direito Tributário. Pelo método dogmático tradicional, então, não se consegue mais resolver satisfatoriamente problemas que têm se tornado cotidianos, tais como a limitação ao poder de instituir ou exigir contribuições (sociais, de intervenção no domínio econômico, etc.), o abuso na utilização de técnicas de arrecadação simplificadas (substituição tributária) e a edição de textos normativos que – a despeito de serem formalmente válidos – contrariam valores e pressupostos substanciais do ordenamento jurídico, o que os tornam ilegítimos.

Em suma, a causa da maior dificuldade no questionamento de alguns textos normativos, atualmente, está relacionada tanto com o método jurídico puramente formal da dogmática tradicional do Direito Tributário, como em decorrência da concentração no estudo das limitações negativas ao poder de tributar, ou seja, o foco está nas restrições estabelecidas pelo ordenamento jurídico ao Poder Legislativo, como é o caso, por exemplo, dos princípios e regras consagrados no art. 150 da Constituição Federal (legalidade, anterioridade, imunidades, e assim por diante).

Conforme já se destacou em outro trabalho, uma concepção de tributo válido porque fundado em lei, ou a lei formal como legitimadora da exação, faz parte de um racionalismo clássico, de exaltação do princípio da legalidade, que se justifica plenamente no contexto histórico de luta contra arbitrariedades que foram cometidas em nome da arrecadação, mas que atualmente não é suficiente para a legitimação da norma tributária⁸⁵.

Não que a dogmática tradicional do Direito Tributário ou as limitações negativas ao poder de tributar não sejam importantes; pelo contrário, afiguram-se *conditio sine qua non* para a válida instituição ou exigência de tributos. O que se quer dizer, apenas, é que a dogmática tributária tradicional está em crise porque não consegue apresentar respostas suficientes a alguns dos problemas atuais do fenômeno impositivo, além de não estar conseguindo impor limites à sempre crescente ânsia arrecadatória do Estado. Em suma, está-se permitindo que o Estado use como antídoto o seu próprio veneno, ou seja, que “burle” o sistema jurídico tributário (material)

⁸⁴ Está em crise, e precisa ser apenas complementada, o que não quer dizer que tenha de ser substituída.

⁸⁵ SOUZA JUNIOR, Osnildo de et FERRAZ, Roberto. *Racionalidade para um sistema tributário sustentável*. In COSTA, Alcides Jorge, SCHOUERI, Luís E. et BONILHA, Paulo C. B. (coord.). *Direito Tributário Atual*. São Paulo : IBDT / Dialética, 2007, p. 287. vol. 21.

pela forma (pela lei), de maneira que a dogmática tradicional tributária precisa ser complementada, mas jamais substituída⁸⁶.

iv) Diante da necessidade de complementação da dogmática tributária tradicional, hoje visível, vai se despontando um quarto período na escalada histórica do Direito Tributário, que irá propor alternativas para a solução dos problemas tributários da *post modernidade*. Esse último período deve ser destacado por apresentar uma ruptura com as características que marcaram o terceiro período. Com efeito, nesse momento, atual, os cientistas do Direito Tributário destacam, por exemplo, a importância da interdisciplinaridade no estudo do fenômeno impositivo, especialmente em relação à economia e ao direito econômico, a justificação do Direito Tributário por princípios morais, a coerência interna (conteudística) do Sistema Tributário e a necessidade de atendimento aos pressupostos constitucionais de incidência, para uma visão além da hipótese de incidência, como medidas de legitimação da imposição tributária (justiça fiscal).

Como um primeiro embrião dessa nova etapa, pode-se citar a “*Teoria da imposição tributária*”, de IVES GANDRA MARTINS, por ser um estudo pioneiro sobre a insuficiência do Direito Tributário Formal⁸⁷, preocupado apenas com a estrutura normativa, de modo que a sua tese vai exigir o respeito da lei positiva à lei natural (que é necessariamente justa, harmônica e moral) e destacar que o conhecimento do fato pré-jurídico e a sua correta valoração (de acordo com as leis da natureza) também são objetos da Ciência do Direito⁸⁸. Assim, “*o estudo do direito pressupõe o exame do fato por ele regulado e do elemento axiológico que permite a eleição da norma incidível*”⁸⁹. O que se afigura bem pertinente e interessante nessa posição doutrinária, voltada ao campo da imposição tributária é o raciocínio segundo o qual o operador do Direito

⁸⁶ Como bem alerta José Souto Maior Borges: “Cada época representa, portanto, um acabamento, ou seja, a conservação e a negação, i.e., o rompimento com a época anterior. Mas essa conservação permite a permanência da tradição doutrinária, como um legado venerável”. (BORGES, José Souto Maior. Op. cit. p. XIX)

⁸⁷ “E é por esta razão que o direito formal é insuficiente: por permitir que outros cientistas ditem as regras sociais, cabendo ao legislador a mera outorga da roupagem e ao jurista a verificação da adequação do modelo”. (...) “Por isso os estudos da escola formal do direito são úteis, mas como parte de um estudo da globalidade da Ciência Jurídica, pois são insuficientes na medida em que pretendem esgotar toda a atividade jurídica em área isolada do conhecimento humano”. (MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Teoria da imposição tributária*. São Paulo : Saraiva, 1983, p. 23/396.)

⁸⁸ Conforme constam nas suas conclusões: “13. A percepção desta fenomenologia inviabiliza o exame do direito apenas a partir do estudo formal de sua estrutura normativa, mas exige o conhecimento de toda a deontologia necessária dos comportamentos sociais. 14. Por esta razão, o conhecimento do fato, a ponderação que receberá para o complemento normativo e a sua formulação impositiva compõem uma única realidade, sendo todos os três elementos objeto de estudo da Ciência do Direito. 15. A clássica formulação fato-valor-norma só tem, todavia, sentido na medida em que a valoração do fato seja feita em coerência com a lei natural, não sendo suficiente apenas o ato de valorar, mas o de valorar corretamente, único caminho para a identificação entre o direito natural e o direito positivo”. (MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Teoria...*, p. 395.)

⁸⁹ Idem, p. 396.

Tributário deve examinar a norma como resultante de um processo elaborativo que contempla a análise do fato, oriundo da Economia e do Direito Econômico, e do seu elemento axiológico, fornecido pela Ciência das Finanças (Direito Financeiro)⁹⁰. Logo, o estudo da imposição tributária deve ser feito de maneira interdisciplinar, na medida em que pressupõe – além do amparo constitucional – uma integração harmoniosa entre os dados do direito econômico (fato), do direito financeiro (valor) e do direito tributário (norma), fechando a tridimensionalidade do Direito⁹¹.

Essa preocupação com o fenômeno econômico -, capturado pelo Direito Econômico e regido pelos princípios constitucionais da ordem econômica -, afigura-se outra marca característica desse momento histórico, tanto é assim que a relação intrínseca entre o mercado econômico e o direito tributário, v.g. por meio de normas tributárias indutoras, foi bem demonstrada por LUÍS EDUARDO SCHOUERI⁹².

A justificação do direito, para além da estrutura normativa, é traço marcante desse período. Veja-se, a esse respeito, o que diz RICARDO LOBO TORRES: “*na moderna democracia deliberativa o direito não se justifica a si próprio, senão que vai buscar fora de si, nos princípios morais, a sua razão de ser*”⁹³.

Também a obra de ROBERTO FERRAZ – “*Da hipótese ao pressuposto de incidência*” – ilustra a ruptura dos estudos tributários focados apenas na cobrança, na medida em que vai propor a necessidade de atenção não apenas à hipótese de incidência, mas também, como medida de justiça fiscal ao pressuposto de incidência tributária:

PRESSUPOSTO DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA é o conjunto de condições estabelecidas expressa ou explicitamente pela Constituição para a imposição de tributos, *tanto no tocante à cobrança*, isto

⁹⁰ “48. A economia e o direito econômico fornecem, portanto, o fato, cabendo ao direito financeiro e às Ciências das Finanças a valoração destes na composição da norma. 49. Ao direito tributário cabe, portanto, a geração da norma, como resultante do processo elaborativo anterior”. (Idem, p. 398.)

⁹¹ “62. A eleição da obrigação tributária, como núcleo da imposição tributária, provoca, por decorrência, a eleição, a mesmo nível, do tributo e da sanção, como espécies ou técnicas impositivas, cuja análise necessita, afora a sua interligação com todos os demais ramos do direito e a sua sustentação constitucional, a integração absoluta de três outros ramos fundamentais à sua percepção a saber: o direito econômico (fato), o direito financeiro (valor) e o direito tributário (norma)”. (Idem, p. 399.)

⁹² “4. Normas tributárias indutoras, enquanto instrumento de intervenção no Domínio Econômico, prestam-se tanto à correção das deficiências do mercado quanto à implementação da Ordem Econômica prescrita na Constituição. Em todos os casos é possível encontrar aplicabilidade de normas tributárias indutoras que, assim, se dobram aos princípios constitucionais que regem a Ordem Econômica”. (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro : Forense, 2005, p. 355-356.)

⁹³ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Rio de Janeiro : Renovar, 2005, p. 244.

é, condições estabelecendo hipóteses de incidência, bases de cálculo, contribuintes, e demais elementos da exigência válida, incluídos isonomia, legalidade, irretroatividade, capacidade contributiva e progressividade, conforme o caso, bem como, no tocante às condições estabelecidas constitucionalmente quanto à destinação do produto da arrecadação, que igualmente integram o elenco de requisitos para a validade da exação, para todas as espécies tributárias⁹⁴.

Nesse último período, tem-se uma preocupação não apenas com a coerência externa (formal) do Sistema Tributário ou com as limitações negativas ao poder impositivo -, típicas dos períodos anteriores -, mas também com a sua coerência interna (conteúdo) e as limitações positivas do Estado, à luz de todo o texto constitucional, como se nota em HUMBERTO ÁVILA:

O agrupamento externo das normas tributárias na Constituição Brasileira conduz à presunção de que o sistema tributário ou está somente regulado no capítulo do ‘Sistema Tributário Nacional’ ou não possui uma profunda relação horizontal com a Constituição toda. O sistema tributário, porém, não abrange apenas o sistema externo (*das äußere System*), que diz respeito à ordenação formal. O sistema tributário, em vez disso, engloba o sistema interno (*das innere System*), no sentido de uma conexão interna e conteudística entre as normas jurídicas que direta ou indiretamente regulem – não apenas e diretamente a matéria, mas – a relação obrigacional tributária⁹⁵.

Por tudo isso, o trabalho que se desenvolve está embuído dessas atuais orientações que têm marcado o estudo do Direito Tributário e, assim, pretende examinar a norma tributária como produto de um sistema tributário racional, que não se restringe ao preenchimento dos requisitos formais de validade ou às limitações negativas ao poder impositivo, mas que deve ser também dotado de coerência interna (conteúdo), e orientado pelos pressupostos constitucionais de incidência, para a legitimação da imposição tributária (justiça fiscal)⁹⁶.

⁹⁴ FERRAZ, Roberto. *Da hipótese ao pressuposto de incidência: em busca do tributo justo*. In SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito Tributário: Homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo : Quartier Latin, 2003.

⁹⁵ ÁVILA, Humberto. *Sistema...*, p. 23.

⁹⁶ “A doutrina mais recente dos autores franceses, já em parte examinada, conforme vimos, distribui-se, quanto ao problema da legalidade e legitimidade dos governos, nas seguintes posições: 1) a legalidade é tão-somente questão de forma; a legitimidade, questão de fundo, substancial, relativa à consonância do poder com a opinião pública, de cujo apoio depende (Burdeau); 2) a legitimidade é noção ideológica, a legalidade, noção jurídica; do ponto de vista, porém, da ordem constitucional positiva as duas noções coincidem ou se confundem: ‘um governo é legal, conseqüentemente legítimo, sob o aspecto do direito, desde que se estabeleça de modo regular, conforme as regras da ordem estatutária nacional’, a saber, ao instituir-se de acordo com a Constituição em vigor; caso porém venha a contrariar essas regras, que deverão presidir igualmente ao seu funcionamento, semelhante governo deixará de ser legal, perdendo também a sua condição de legítimo... (BONAVIDES, Paulo. *Ciência Política*. 12 ed. Malheiros, São Paulo, 2006, p. 128)

3 SOBRE A RACIONALIDADE DA NORMA:

3.1 POR UM CONCEITO DE RACIONALIDADE:

Como se está a tratar da racionalidade da norma, que é produto de um determinado sistema jurídico, antes de qualquer outra providência afigura-se deveras importante precisar o que se quer aqui dizer por racionalidade. Como alertado por CASTANHEIRA NEVES, “o tema da racionalidade é – ninguém o ignora – um dos temas mais complexos e mais controvertidos da nossa atualidade cultural”⁹⁷.

A própria expressão em questão pode ser alvo de vários significados e isso pode ser constatado por uma simples consulta ao dicionário. Racionalidade é uma qualidade de raciocinável ou de racional. Algo racional (do latim *rationale*), por sua vez, pode ser: “1. que se usa da razão; que raciocina. 2. Que se deduz pela razão. 3. Conforme à razão. 4. Diz-se de conhecimento resultante de princípios a priori. 5. Número racional”⁹⁸. Por isso, sendo a racionalidade uma qualidade de algo racional, é sinônimo de lógico, coerente ou procedente. Segundo CASTANHEIRA NEVES, a *ratio* – que é a raiz latina da expressão – “se implica etimologicamente ‘relação’ (cálculo, ponderação)”, mas, de outra parte, no campo cultural significa relação discursiva⁹⁹.

De mais a mais, a expressão racionalidade, por declinar também a idéia de racionalismo (*racional* + *ismo*), pode assumir algumas acepções. Apenas para ilustrar essa multiplicidade de sentidos, de acordo com MANUEL SEGURA ORTEGA, pode-se falar num (i) “*racionalismo psicológico*”, “quando se considera que a razão prevalece e é superior à vontade, ao sentimento ou à emoção”; (ii) ou num “*racionalismo epistemológico*”, quando se considera que a razão é o

⁹⁷ NEVES, A. Castanheira. *Metodologia jurídica: problemas fundamentais*. Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra STVDIA IVRIDICA 1. Coimbra : Coimbra Editora, 1993, p. 34.

⁹⁸ FERREIRA, Aurelio Buarque de Holanda. *Novo dicionário da língua portuguesa*. 2ª ed. 31ª imp. Rio de Janeiro : Nova Fronteira, 1995, p. 1.443.

⁹⁹ “*Ratio*, se implica etimologicamente “relação” (cálculo, ponderação), no domínio cultural da racionalidade significa decerto relação discursiva (Se não mesmo a relação pensada entre um enunciado e uma coisa – assim, lê-se em HEIDEGGER, *Que é uma coisa?*, trat. port. de Carlos Morujão, p. 71: ‘O enunciado é um modo de *λεγειν* – dirigir-se a qualquer coisa, enquanto qualquer coisa. Isso significa: acolher qualquer coisa como tal. Ter qualquer coisa como qualquer coisa e entregá-la como tal, diz-se, em latim, *reor*, *ratio*: daí *ratio* se ter tornado a tradução de *lóyos*. O simples enunciado dá, ao mesmo tempo, a forma fundamental em que visamos a coisa e pensamos algo acerca dela)”. (NEVES, A. Castanheira. Op. Cit. p. 34).

único instrumento apto para chegar ao conhecimento; (iii) e ainda num “*racionalismo metafísico*”, “*quando se defende a tese de que a realidade possui uma estrutura racional*”¹⁰⁰.

Portanto, não se pode dizer que exista um único conceito de racionalidade¹⁰¹, cuja própria expressão já pode assumir diversas feições. Por isso, em razão da imprecisão e da alta complexidade do termo aqui empregado, afigura-se altamente recomendável a escolha de um conceito de racionalidade, dentre os diversos possíveis, “*que resulte minimamente convincente e útil*”¹⁰² para o objetivo perseguido neste trabalho.

Sendo assim, o conceito de racionalidade adotado para os fins do presente estudo tem um sentido de relação; tem que haver, portanto, coerência ou concludência entre uma certa proposição e seus pressupostos, tal como precisamente explicitado por CASTANHEIRA NEVES:

Trata-se, naquele primeiro sentido, da relação entre uma certa posição ou conclusão e certos pressupostos, sejam materiais (como fundamentos, causas, fins, motivos, etc.), sejam formais (como um sistema de cânones ou processo, um sistema institucionalizado de regras e procedimentais, etc.) que discursivamente a sustentam – conferindo-lhe um sentido ou concludência, explicando-a ou justificando-a. Uma posição ou conclusão diz-se assim racional quando é sustentável pela referência a certos pressupostos, através de uma medição estruturada de pensamento – quando deste modo manifesta a sua razão-de-ser. Por isso a antítese da razão têm-na na intuição e na emoção, enquanto atitudes vivenciais sem medição pelo pensamento e o seu discurso e, portanto, também sem pressupostos de fundamentação e justificação – que o mesmo é dizer, sem validade (ou pretensão de validade) transubjetiva ou objectiva¹⁰³.

Então, quando se fala em racionalidade (da norma), está-se a referir sobre a necessidade de uma *relação de coerência* entre o texto normativo ou a norma, de um lado, e os pressupostos materiais (fundamentos, causas, fins, motivos, etc.) e formais (ordenamento formal) do sistema tributário, especialmente fixados, implícita ou explicitamente, na Constituição Federal.

3.2 TEXTO NORMATIVO E NORMA:

Consoante se está a tratar da racionalidade da “norma” tributária, é importante esclarecer igualmente o significado que se vai aqui atribuir à expressão “norma”. Não se desconhece que, muitas vezes, por norma designa-se aquilo que em verdade é texto normativo, visto que, como

¹⁰⁰ ORTEGA, Manuel Segura. *La racionalidad jurídica*. Madrid : Tecnos, 1998, p. 15-16.

¹⁰¹ “...la noción de racionalidad no sólo es vaga e imprecisa sino que además no existe un concepto único”. (Ibidem).

¹⁰² RIPOLLÉS, Op. cit. p. 86.

¹⁰³ NEVES, A. Castanheira. Op. cit. p. 34-35.

bem ensina EROS GRAU, “*texto e norma não se identificam. A norma é a interpretação do texto normativo*”¹⁰⁴.

Por isso, é correto afirmar que o texto normativo confere tão-somente a moldura da norma, sendo esta fruto da interpretação daquele (texto normativo) pelo aplicador do Direito, que é quem efetivamente produz a norma. Nesse sentido, EROS GRAU complementa que:

A norma encontra-se em estado de potência involucrada no texto e o intérprete a desnuda. Nesse sentido – isto é, no sentido de desvencilhamento da norma de seu invólucro: no sentido de fazê-la brotar do texto, do enunciado – é que afirmo que o intérprete ‘produz a norma’. O intérprete compreende o sentido originário do texto e o mantém (deve manter) como referência de sua interpretação¹⁰⁵.

Essa concepção do texto normativo como moldura da norma é deveras importante para o presente trabalho, já que “*a norma jurídica não pode ser aceita pela metódica simplesmente como algo dado, o texto normativo estabelece, em todo caso, os limites extremos de possíveis suposições*”¹⁰⁶. O texto normativo opera, então, como fator de segurança jurídica, de publicidade e de clareza normativa do Estado Democrático de Direito, mas tem uma confiabilidade apenas limitada, sem, contudo, mostrar-se com isso dispensável ou secundário. É que essas suas funções fazem do texto normativo uma fronteira de concretização permitida ao intérprete¹⁰⁷.

O texto normativo, para o intérprete, representa o bloco de mármore que servirá de base para se talhar a escultura da *Vênus de Milo*, tal como a parábola contada por EROS GRAU¹⁰⁸. O texto normativo confere, portanto, a baliza interpretativa do aplicador do Direito¹⁰⁹. Contudo, o intérprete não está adstrito à expressão lingüística do texto normativo. Bem por isso, afigura-se

¹⁰⁴ GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito*. 4ª ed. São Paulo : Malheiros, 2006, p. III.

¹⁰⁵ Idem, p. VII

¹⁰⁶ MÜLLER, Friedrich. *Teoria estruturante do direito*. Trad. de Peter Naumann. São Paulo : RT, 2008, p. 197.

¹⁰⁷ Idem, p. 205.

¹⁰⁸ “Suponha-se a entrega, a três escultores, de três blocos de mármore iguais entre si, encomendando-se, a eles, três *Vênus de Milo*. Ao final do trabalho desses três escultores teremos três *Vênus de Milo*, perfeitamente identificáveis como tais, embora distintas entre si: em uma a curva do ombro aparece mais acentuada; noutra as maçãs do rosto despontam; na terceira os seios estão túrgidos e os mamilos enrijecidos. Não obstante, são, definidamente, três *Vênus de Milo* – nenhuma *Vitória de Samotrácia*.

Esses três escultores produziram três *Vênus de Milo*. Não gozaram de liberdade para, cada um ao seu gosto e estilo, esculpir as figuras ou símbolos a que a inspiração de cada qual aspirava – o princípio de existência dessas três *Vênus de Milo* (e não de três *Vitórias de Samotrácia*, ou qualquer imagem) e, na verdade, cada uma dessas três *Vênus de Milo* já se encontrava em cada um dos blocos de mármore, eles – dirão – apenas desbastaram o mármore, para que elas brotassem, tal como se encontravam ocultas, no seu cerne” (GRAU, Eros Roberto. Op. cit. p. VIII).

¹⁰⁹ “...a norma vigente que, como norma geral, também deve ser distinguida de seu texto literal, é integrada à normatividade concreta da *law in action* no caso particular, com a ajuda do texto normativo...” (MÜLLER, Friedrich. Op. cit. p. 202.)

válido o ensinamento de FRIEDRICH MÜLLER no sentido de que a norma (tributária) deve ser produzida em conformidade com o âmbito normativo e o programa normativo:

... a norma jurídica a ser articulada de acordo com o âmbito normativo e o programa normativo, é algo que vai nessa direção do pensamento; na prática da concretização, porém, o que corresponde a essa forma de pensar é o fato de colocar a norma, ainda que de modo não explícito, no mesmo patamar de seu texto e tratar os dados materiais relativos ao caminho da solução e à solução como se tivessem sido obtidos a partir de seus conceitos. As distinções que podem tornar racionalmente apreensível o teor material de toda a concretização, teor esse que não pode ser negado pela teoria da norma, não podem ser feitas de um modo puramente sociológico, mas somente a partir da estrutura normativa¹¹⁰.

Sendo assim, quanto melhor o *“programa normativo e âmbito normativo são apreendidos pela língua no texto normativo, tanto mais fortemente a concretização pode ater-se à análise conceitual do texto literal (tradicionalmente muitas vezes mal-interpretado como ‘a norma’)*¹¹¹. Caso contrário, *“um texto normativo não é compreensível sob o ponto de vista do direito, sem que esteja materialmente ligado ao âmbito normativo e ao programa normativo*¹¹²”, ambos fornecidos, especialmente, pela Constituição Federal.

A concepção estruturante da norma construída por F. MÜLLER, pretende que a norma seja estruturada a partir do âmbito normativo e do programa normativo¹¹³ (fixados na Constituição). O âmbito normativo é o *“setor daquilo que é realmente possível”*¹¹⁴, de modo que a norma ou *“a concretização sistemática na prática, deve ser racionalizada pela análise dos âmbitos normativos da disposição legal sistematicamente instituída”*, que são restritos pelo programa normativo estabelecido na Constituição. Na pena do próprio autor:

A norma entendida como figura estruturada não constitui uma entidade ontológica, nem quer revelar uma tal entidade. Ela forma o pano de fundo articulado de acordo com o âmbito

¹¹⁰ Idem, p. 222.

¹¹¹ Idem, p. 213-214.

¹¹² Idem, p. 203.

¹¹³ “Como meio-termo metódico de caráter tipológico, a concepção estruturante de norma trata com reserva todos os tipos de interpretação e decisão de caso que procuram obter soluções mais concretas diretamente a partir de princípios gerais ou de teses da filosofia do direito. Tal concepção racionaliza a construção de normas, sobretudo ao aumentar o número de pontos de vista metódicos que precisam de fundamentação e cuja estrutura ela define o mais precisamente possível, unindo-a à função de limite do texto normativo”. (Idem, p. 244.)

¹¹⁴ “A realidade, no sentido dessa visão, engloba o âmbito normativo, ou seja, o setor daquilo que é realmente possível, daquilo que constitui não apenas o âmbito de sentido e de aplicação próprios da disposição, mas cuja estrutura básica é co-formadora da normatividade materialmente determinada da disposição”. (MÜLLER, Friedrich. Op. cit. p. 215)

normativo e o programa normativo para a intermediação racional de texto normativo e o caso particular¹¹⁵.

Essa concepção estruturante da norma adquire vital importância para o presente trabalho porque pressupõe que a norma seja fruto de uma “*intermediação racional*” entre o texto normativo e o caso concreto, produzida de acordo com as balizas do texto normativo desde que materialmente ligada ao âmbito normativo e ao programa normativo fixados na Carta da República.

Toda essa teoria desenvolvida por F. MÜLLER, que estrutura a norma em relação ao seu âmbito normativo e ao programa normativo, guarda alguma semelhança com a doutrina de MIGUEL REALE sobre a “*estrutura trivalente da norma jurídica*”¹¹⁶, e que pode ser assim resumida:

Desse modo, verifica-se que o momento lógico expresso pela proposição hipotética, ou a forma da regra jurídica, é inseparável de sua base fática e de seus objetivos axiológicos: fato, valor e forma lógica compõem-se, em suma, de maneira complementar, dando-nos, em sua plenitude, a estrutura lógico-fático-axiológica da norma de direito. Isto não impede, é claro, que, por abstração, sejam postos entre parênteses os aspectos fático e valorativo. Quando se quer, porém, ter um conceito integral da norma é necessário estudar os três fatores em sua correlação dinâmica¹¹⁷.

A norma (tributária) – aquela produzida pelo intérprete ou aplicador – não pode ser, portanto, – seguindo a linha de pensamento de REALE – inseparável da base fática (âmbito normativo) e dos objetivos axiológicos (programa normativo) plasmados na Constituição Federal.

De igual modo, a moldura normativa – fornecida pelo texto legal – deve ser coerente com o âmbito normativo (fato) e o programa normativo (valor), fornecido e orientado, respectivamente, pela Constituição. É que, mesmo um texto normativo que não guarde coerência com os pressupostos constitucionalmente estabelecidos sequer pode ser levado em consideração pelo intérprete, por ocasião da produção da norma “*justa*”¹¹⁸ do caso concreto. Daí porque a

¹¹⁵ Idem, p. 234.

¹¹⁶ “Sendo a regra jurídica o elemento nuclear do Direito, é evidente que ela não pode deixar de ter uma estrutura tridimensional”. (REALE, Miguel. *Lições preliminares de direito*. 27 ed. São Paulo : Saraiva, p. 102)

¹¹⁷ Idem, p. 103.

¹¹⁸ “Vinculação jurídica do juiz – trata-se, pois, de encontrar uma decisão jurisdicional justa, a partir do programa normativo-constitucional, na sua teleologia jurídico-constitucional e político-constitucional. A decisão justa pressupõe as tarefas e as responsabilidades do legislador, jurídico-judicialmente insubstituíveis, bem como a simbiose normativo-constitucional da teleologia política e da intenção jurídico-material”. (CANOTILHO, J.J.

racionalidade aqui tratada refere-se à norma em sentido lato, e abrange tanto a norma (produto da aplicação do Direito) como o texto normativo.

Sendo assim, o postulado da racionalidade em relação ao texto normativo, e como princípio de constitucionalidade, é limite à atividade legiferante infraconstitucional (limite ao poder impositivo). De outro lado, no tocante à construção da norma tributária, o postulado da racionalidade reveste-se na condição de um “*postulado hermenêutico*” que, como ensina HUMBERTO ÁVILA, “*trata-se de uma condição de possibilidade do conhecimento a ser necessariamente preenchida na interpretação de textos normativos*”¹¹⁹. Nesse sentido, como “*postulado hermenêutico*”, a “*racionalidade exerce importante papel na fundamentação jurídica em geral e na fundamentação das limitações ao poder de tributar em particular*”¹²⁰, e neste último caso permite ao intérprete o afastamento daqueles textos normativos irracionais – incompatíveis com o âmbito e o programa normativo fixados na Constituição Federal – por ser elemento do postulado hermenêutico da unidade e adequação do próprio sistema jurídico¹²¹.

3.3 RACIONALIDADE COMO PRINCÍPIO DE CONSTITUCIONALIDADE:

O filósofo francês ANDRÉ COMTE-SPONVILLE, ao tratar especificamente da ordem jurídico-política, sustenta que ela está limitada por uma ordem externa (tanto da moral como da ética); no entanto, mesmo no plano da própria ordem jurídica ele afirma que numa democracia há limites à soberania do povo, que está submetido às leis da natureza e da razão, nos seguintes termos:

A soberania não tem limites, mas tem ‘marcos’. Ser soberano não é ser onipotente. O fato de o poder soberano não estar definitivamente submetido às leis da Cidade não significa que ele possa fazer qualquer coisa: ele não pode violar as leis da natureza (ninguém pode) nem as regras da razão (porque nesse caso ele desapareceria: uma democracia louca não pode durar)¹²².

Gomes. *Constituição dirigente e vinculação do legislador: contributo para a compreensão das normas constitucionais programáticas*. 2ª ed. Coimbra : Coimbra, 2001, p. 277)

¹¹⁹ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 3ª ed. São Paulo : Saraiva, 2008, p. 30.

¹²⁰ Idem, p. 33.

¹²¹ “No âmbito do Direito, há postulados hermenêuticos, cuja utilização é necessária, embora, por óbvio, não exclusiva, à compreensão interna e abstrata do ordenamento jurídico. Dentre os mais importantes está o postulado da unidade do ordenamento jurídico...” (Idem, p. 43)

¹²² COMTE-SPONVILLE, André. *O capitalismo é moral?* Trad. de Eduardo Brandão. Martins Fontes : São Paulo, 2005, p. 60.

Tal raciocínio é pertinente porque evidencia que, mesmo no âmbito da ordem jurídica, o legislador – que representa a soberania popular – não pode tudo; está adstrito ao menos ao limite da razão. A esse respeito, o referido filósofo exemplifica o seguinte: “*ainda que o povo francês decidisse ‘soberanamente’ que o Sol gira em torno da Terra ou que os homens são desiguais em direito e em dignidade, isso não mudaria em nada a verdade (no primeiro caso) ou a justiça (no segundo) do contrário*”¹²³.

E essa razão a que está adstrita o legislador *infraconstitucional* para o presente estudo, tem a ver com a relação de conformidade (material e formal) que deve haver entre o texto normativo e a ordem constitucional. Por isso que a idéia de racionalidade aqui trabalhada serve de instrumento de legitimação substancial das leis e é decorrente do princípio de constitucionalidade, que é assim conceituado por J.J. GOMES CANOTILHO:

O princípio da constitucionalidade só pode conceber-se hoje como *princípio de conformidade material e formal dos actos normativos infraconstitucionais*, pelo que a legitimidade constitucional das leis deve ser apreciada tendo em vista não apenas uma exigência de *compatibilidade* (o que postularia tão-somente uma vinculação negativa e um pensamento de limites) mas também a exigência de *conformidade*, o que pressupõe um aprofundamento da heteronomia vinculante positiva das normas constitucionais.¹²⁴

Sobre ser decorrente do princípio de constitucionalidade, a exigência de racionalidade da norma (tributária) significa que o legislador está não apenas limitado negativamente pelas restrições que lhe são impostas pela constituição, mas também deve se conduzir pelos princípios constitucionais que, nesse caso, “*se afirmariam positivamente como determinantes heterônomas, comandando a satisfação dos fins constitucionais através dos actos legislativos*”¹²⁵.

É dizer, as leis não estão vinculadas apenas à *estrutura* lógico-formal imposta pela constituição, mas também “*estão todas positivamente vinculadas quanto ao fim pela constituição*”¹²⁶. Sendo assim, por exemplo, uma lei impositiva deve atentar não apenas para o âmbito normativo de incidência, a que está ligada pelo texto constitucional (pressuposto

¹²³ Idem, p. 62.

¹²⁴ CANOTILHO, J.J. Gomes. Op. cit. p. 257. E ainda, como bem adverte o citado autor: “O relevo prático deste conceito já não é o de servir como critério de delimitação de competência dos tribunais (discricionariedade) e do legislador (liberdade de conformação), mas o de aprofundar a relação material existente entre a constituição e a lei, quer no caso de *Ermessen* quer na hipótese de *Gestaltungsfreiheit*” (Idem, p. 264-265).

¹²⁵ “Desta forma, os problemas não seriam sempre problemas de ‘limites’ negativos – arbítrio, discriminação – mas também problemas de limites positivos – relação de meios e fins (proporcionalidade) e oportunidade do acto (exigibilidade)” (CANOTILHO, J.J. Gomes. Op. cit. p. 262)

¹²⁶ Idem, p. 259.

econômico), como também está positivamente vinculada quanto ao fim pelo programa (principiológico) da constituição¹²⁷.

Diz-se irracional uma lei, então, não apenas quando seja formalmente ou estruturalmente incompatível com o texto constitucional, mas também quando persegue finalidade que não seja adequada aos fins constitucionais (programa normativo)¹²⁸. Neste último caso, como afirma CANOTILHO, haverá um excesso ou um desvio do poder legislativo por fraude à constituição¹²⁹:

Haverá razões para deixar de visualizar a inconstitucionalidade como contraste objectivo entre as normas e princípios superiores da constituição e as normas e princípios de actos normativos infraconstitucionais, para passar a uma diferenciação qualitativa dos vícios substanciais da lei, diferenciação essa que permitiria uma mais atenta análise da ‘causa’ da lei e o eventual controlo do ‘excesso do poder legislativo’?

Repare-se que no problema *sub judice* não se questionam, em primeira linha, os “verdadeiros” excessos de poder legislativo, porque esses, melhor ou pior, sempre se reconduzem a vícios de incompetência (vícios formais e orgânicos); está sim, em jogo, o desvio do poder legislativo para a prossecução de fins que não são os normativamente plasmados na constituição¹³⁰.

Por isso, a exigência de racionalidade – como medida de legitimação substancial da lei tributária – “*não dispensa a averiguação dos pressupostos justificativos, dos motivos primários invocados e dos resultados obtidos, como elementos vinculados das normas legais*”¹³¹.

Em suma, o postulado da racionalidade exige uma conformidade material e formal entre o texto normativo e a Constituição Federal. Aqui, “*o que se pretende é captar juridicamente o eventual ‘excesso de poder legislativo’ nos casos em que se têm de apreciar se as ‘finalidades’ da constituição não foram ‘menosprezadas’ ou substituídas por determinantes autônomas contraditórias, incongruentes ou não pertinentes com os fins e directivas materiais das determinantes heterônomas*”¹³². Por isso, no último capítulo, deve-se destacar a atenção do

¹²⁷ “...as normas constitucionais programático-impositivas vinculam juridicamente o exercício da função legislativa na escolha dos fins...” (Idem, p. 260)

¹²⁸ A fiscalização rigorosa da inconstitucionalidade, por exemplo, de leis restritivas de direitos, liberdades e garantias ‘individualmente motivadas’, pressupõe que, não estando em causa o *mérito da escolha política*, se questione a ‘causa’ e o ‘fim da lei’ e a medida da restrição através de princípios como os da igualdade, proibição do excesso, exigibilidade, oportunidade e proporcionalidade, o que, de forma mais ou menos intensa, sempre postula uma indagação da adequabilidade substancial do acto legislativo ao seu fim. (Idem, p. 262)

¹²⁹ A ideia de fraude à constituição impõe a reconstrução dos vícios substanciais da lei com base numa perspectiva que não seja apenas a da mera compatibilidade lógico-formal das normas legislativas com as normas constitucionais (Ibidem).

¹³⁰ CANOTILHO, J.J. Gomes. Op. cit. p. 260.

¹³¹ Idem, p. 263.

¹³² Idem, p. 265.

legislador quanto à necessidade de congruência ou pertinência com o programa normativo posto na Constituição Federal¹³³.

Em suma, em que pese à exigência de uma “*programação racional* e de conformidade com os fins constitucionais, as soluções legislativas podem ser *inadequadas, viciadas ou erradas*. Neste ponto, justificam-se as reservas quanto ao controle jurídico-constitucional das “*prognoses legislativas*”¹³⁴. Daí a importância que tem o aplicador por ocasião da produção da norma, visto que deve levar em consideração também a *racionalidade* entre a solução legislativa (a moldura normativa) e o programa normativo constitucional.

3.4 RACIONALIDADE COMO LIMITE AO PODER IMPOSITIVO:

Como se viu, o interessante é que o postulado da *racionalidade da norma* (tributária) – sobre ser decorrente do princípio de constitucionalidade – acaba por ser também um meio de limitar, tanto negativa quanto positivamente, o poder impositivo do Estado¹³⁵.

Segundo CANOTILHO, “*a lei, no Estado Democrático-Constitucional, não é um acto livre da constituição, mas uma actividade positiva e negativamente determinada pela lei fundamental. Isto significa que uma teoria de limites ou uma teoria de autorização são insuficientes para explicar a heteronomia vinculativa, positiva e negativa, das normas constitucionais*”¹³⁶. Logo, o Estado Democrático de Direito Democrático tem por paradigma a constituição de modo que o legislador não deve estar preocupado apenas com o que não pode fazer, mas também com aquilo que – por imposição constitucional – deve fazer para a realização do programa normativo constitucional.

Por isso que no aspecto de uma limitação negativa, de um lado, o legislador está impedido de atuar em desconformidade com os pressupostos formais e materiais (fundamentos,

¹³³ “O legislador continua a valorar autonomamente as circunstâncias de facto e as finalidades sociais, políticas e económicas de determinado acto legislativo. Quando, porém, a constituição impõe concretamente a obtenção de certos fins e traça as directivas materiais para a sua obtenção, impõe-se que, a nível de interpretação da lei, se capte a eventual desconformidade do acto legislativo, por contraditoriedade, não pertinência ou incongruência com os fins e directivas materiais da constituição” (Ibidem).

¹³⁴ Ibidem, p. 275.

¹³⁵ O princípio da constitucionalidade transporta duas dimensões – o *princípio da constitucionalidade positiva* e o *princípio da constitucionalidade negativa* –, o que pressupõe uma fundamentação jurídico-constitucional através de limites negativos e de directivas positivas (CANOTILHO, J.J. Gomes. Op. cit. p. 479.)

¹³⁶ Ibidem. “Daí que a exigência de racionalidade do discurso jurídico deve separar-se das tradicionais ‘anti-ideologia’ e neutralidade do direito, para se assumir como racionalidade de um Estado de Direito Democrático-Constitucional”. (Idem, p. 474).

causas, fins e motivos), fixados na Constituição. Já no âmbito de uma limitação positiva ao poder de tributar, a exigência de racionalidade impõe ao legislador que atue de modo a conformar o texto normativo ao *âmbito normativo* e ao *programa normativo* estabelecidos pela ordem constitucional, como medida de verdadeira legitimação substancial da norma tributária.

Para arrematar, com HUMBERTO ÁVILA, “*a Constituição Federal atribui, e deve atribuir uma liberdade de configuração ao legislador. Essa liberdade, no entanto, deve ser exercida sob o influxo interno das normas constitucionais, de maneira justificável e consequente*”. Em uma linha, “*o legislador é livre, desde que coerente*”¹³⁷.

3.5 RACIONALIDADE COMO ELEMENTO DO POSTULADO HERMENÊUTICO DE UNIDADE E ADEQUAÇÃO DO SISTEMA JURÍDICO (EXTERNO E INTERNO):

A racionalidade sobre ser limitação ao poder impositivo por decorrência lógica do princípio de constitucionalidade na construção da norma pelo cientista do Direito é também um postulado hermenêutico que decorre do postulado da unidade e adequação do sistema jurídico, o qual exige “*do intérprete o relacionamento entre a parte e o todo mediante o emprego das categorias de ordem e unidade*”¹³⁸. Afinal de contas, a norma é produto do sistema jurídico. Por isso, como destaca CLAUS-WILHELM CANARIS, “*a ordem interior e a unidade do Direito são bem mais do que pressupostos da natureza científica da jurisprudência e do que postulados da metodologia; elas pertencem, antes, às mais fundamentais exigências ético-jurídicas e radicam, por fim, na própria idéia de Direito*”¹³⁹.

Ainda que por um ponto de vista estritamente lógico-formal, LOURIVAL VILANOVA já advertia para o fato de que um sistema que se diga científico deve apresentar “*coerência interna, isto é, compatibilidade entre os elementos proposicionais integrantes do sistema*”¹⁴⁰, confira-se:

Mas, ainda que não se obtenha norma de outra norma pelo conteúdo (o Direito é dinâmico, não sistema estático), a coordenação dentro de um conjunto requer compatibilidade: compatibilidade lógica, pois o conjunto é sistema de proposições, onde os elementos se interligam por nexos

¹³⁷ ÁVILA, Humberto. O “*postulado do legislador coerente*” e a não-cumulatividade das contribuições. In ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais de direito tributário*. São Paulo : Dialética, 2007, p. 183. vol. 11.

¹³⁸ ÁVILA, Humberto. *Sistema...* p. 43.

¹³⁹ CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*. Trad. de A. Menezes Cordeiro. 3ª ed. Calouste Gulbenkian : Lisboa, 2002, p. 18-19.

¹⁴⁰ VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. Noeses : São Paulo, 2005, p. 173.

formais. As proposições, por serem proposições, não se reúnem segundo relações causais, ou relações normativo-gramaticais – sintaxe empírica de cada linguagem – mas consoante relações lógico-formais. A forma de sistema coerente (sem contradições) é, todavia, forma lógica limite (metalinguagem formal da Lógica Deôntica, por definição, articulada consistentemente), não um fato empírico (linguagem-objeto do Direito positivo, que pode ou não acolher contradições)¹⁴¹.

Todavia, o conceito de sistema não pode resumir-se apenas numa interligação de nexos formais ou tão-somente em uma coordenação por compatibilidade de relações lógico-formais. Como destaca CANARIS, deve-se trabalhar com um conceito de sistema¹⁴² “*que esteja apto para captar a adequação interior e a unidade da ordem jurídica*”¹⁴³, também em relação ao seu conteúdo, ou melhor, à sua ordenação axiológica ou teleológica¹⁴⁴.

O conceito de sistema não pode ser enxergado, portanto, apenas sob um enfoque lógico-formal, que é uma visão mais restrita. Esse conceito tem que ser visto de modo mais amplo, em que se leve em consideração também a adequação e a unidade teleológica do sistema¹⁴⁵. Sobre a possibilidade de um tal conceito de sistema teleológico, CANARIS adverte para o seguinte:

Quem negue a possibilidade de um sistema teleológico nega, com isso, igualmente a possibilidade de captar racionalmente a adequação do pensamento teleológico e, com isso, também a possibilidade de exercer racionalmente a jurisprudência, no seu âmbito decisivo; pois o sistema, no sentido aqui entendido não é, por definição, justamente mais do que a captação racional da adequação de conexões de valorações jurídicas.¹⁴⁶

O que importa é que pelo conceito de sistema desenvolvido por Canaris pode-se dizer que a necessidade de racionalidade da norma (tributária) se traduz também numa exigência de adequação valorativa racional¹⁴⁷ no interior do sistema, ou melhor, de “*captação racional da adequação de conexões de valorações jurídicas*”. Logo, “*tanto o legislador como o juiz estão adstritos a retomar ‘conseqüentemente’, os valores encontrados, ‘pensando-os, até o fim’, em*

¹⁴¹ Idem, p. 275.

¹⁴² “O papel do conceito de sistema é, no entanto, como se volta a frisar, o de traduzir e realizar a adequação valorativa e a unidade interior da ordem jurídica”. (CANARIS, Claus-Wilhelm. Op. cit. p. 23.)

¹⁴³ CANARIS, Claus-Wilhelm. Op. cit. p. 66.

¹⁴⁴ “Sendo o ordenamento, de acordo com a sua derivação a partir da regra da justiça, de natureza valorativa, assim também o sistema a ele correspondente só pode ser uma ordenação axiológica ou teleológica”. (Ibidem)

¹⁴⁵ “...distinguir um conceito de sistema mais estrito e um mais amplo, sendo o mais restrito idêntico ao lógico formal enquanto, dentro do mais amplo, haveria ainda espaço para uma sistema teleológico”. (Idem, p. 69)

¹⁴⁶ Idem, p. 70-71.

¹⁴⁷ “...a adequação racional é, como foi dito, a característica da ‘ordem’ no sentido do conceito de sistema...” (Idem, p. 18-19)

todas as conseqüências singulares e afastando-os apenas justificadamente, isto é, por razões materiais, - ou, por outras palavras, estão adstritos a proceder com adequação”¹⁴⁸.

A adequação (racional) da norma em relação aos valores que orientam o sistema jurídico é de extrema relevância já que, como precisamente posto por EDMAR OLIVEIRA ANDRADE FILHO, os sistemas jurídicos existem justamente para realizar os valores positivados:

Fundamental é a importância dos valores para o conhecimento e aplicação do direito positivo; eles impregnam as normas jurídicas e se convertem num *telos* a ser perseguido pelos legisladores e intérpretes. Do ponto de vista funcional, os valores projetam ideais de justiça, do caminho a ser perseguido para obtenção do ‘bem comum’. De certa forma, os valores eleitos por uma dada comunidade dão legitimidade aos sistemas jurídicos na medida em que estes são concebidos em função daqueles; em outras palavras, os sistemas jurídicos existem para realizar valores que são positivados de forma implícita ou não¹⁴⁹.

Também a racionalidade da norma é sinônimo de razoabilidade¹⁵⁰; impõe que seja respeitada a unidade ínsita do sistema jurídico, que tem na constituição o seu ápice. Sendo assim, a racionalidade impõe que não haja contrariedade interna no sistema, especialmente em relação ao texto constitucional¹⁵¹. Logo, as normas devem guardar coerência, sobretudo, com o conteúdo normativo da constituição, tal como destaca HELENILSON CUNHA PONTES:

A razoabilidade, como sinônimo de racionalidade (não contradição intra-sistêmica), constitui fórmula utilizada na interpretação das regras infraconstitucionais de concretização do Texto Constitucional. A tarefa inovadora do legislador está, neste sentido, limitada pelo critério de razoabilidade que deve nortear a produção das normas infraconstitucionais de concretização do conteúdo normativo estabelecido na Constituição.¹⁵²

Com efeito, no ponto em que interessa ao presente estudo, o Direito Tributário é apenas uma parte de um todo (o ordenamento jurídico). Por isso, a exigência de unidade do sistema impõe que se há a fixação de determinados valores em uma parte do ordenamento, especialmente

¹⁴⁸ Ibidem.

¹⁴⁹ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Planejamento tributário*. Saraiva : São Paulo, 2009, p. 20.

¹⁵⁰ “A razoabilidade como racionalidade, isto é, como “não contrariedade interna” do sistema jurídico, pressupõe a concepção do Direito como ordenamento, no qual as normas jurídicas devem necessariamente guardar uma coerência entre si”. (PONTES, Helenilson Cunha. *O princípio da proporcionalidade e o direito tributário*. São Paulo : Dialética, 2000, p. 77)

¹⁵¹ “Uma interpretação constitucional adequada deve necessariamente buscar uma unidade entre princípios formais e materiais. Essa condição de fundamentação pode ser denominada de *postulado da unidade* ou *coerência substancial*”. (ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 3ª ed. São Paulo : Saraiva, 2008, p. 62)

¹⁵² PONTES, Helenilson Cunha. *O princípio...*, p. 77.

no texto constitucional, então também o Direito Tributário deve observá-los¹⁵³. Por isso que, de acordo com KLAUS TIPKE, “a ‘Unidade do Ordenamento Jurídico’ é destruída, se o Direito Tributário não respeita valorações fundamentais de outros setores do Direito, que, entretanto, segundo a teleologia própria do Direito Tributário devem ser respeitadas”¹⁵⁴. E mais, “sempre corre risco a ‘unidade do ordenamento jurídico’ se a norma tributária, contra a própria valoração constitucional, negligencia resultados econômicos de regramentos de outros setores do Direito”.¹⁵⁵

Seguindo ainda a linha de raciocínio de K. TIPKE e J. LANG, é interessante notar que o sistema de uma ordem jurídica pode ser visto tanto sob um ângulo *externo* quanto *interno*. O primeiro diz respeito “ao modo da ordenação formal da matéria, a articulação técnica e ordem da matéria, que deve ser o quanto possível sumária”¹⁵⁶. Já o sistema interno tem a ver com o conteúdo valorativo do sistema jurídico de modo que “os valores por meio dos quais uma comunidade jurídica ordena suas relações formam o sistema de conteúdo ou interno de uma ordem jurídica”¹⁵⁷. O sistema interno, portanto, nada mais é senão a exigência daquela adequação de conexões de valorações jurídicas de que trata CANARIS.

Dentre as várias vantagens apontadas por K. TIPKE e J. LANG para se levar em consideração também o sistema jurídico interno visto como um ordenamento teleológico de princípios, destaca-se a seguinte:

Na via (e nos limites; limites; sentido mais literal possível!) da interpretação deve-se por em observância valor ou pensamento finalístico enraizados no sistema e seus princípios. Interpretação como investigação do sentido de uma norma é a investigação do conteúdo valorativo ou da finalidade técnica da norma. Só pela consideração das valorações básicas e singelas ou fins abre-se o conteúdo teleológico de preceitos jurídicos. Uma interpretação, que

¹⁵³ “O Direito Tributário é parte do Ordenamento Jurídico global. Elemento essencial de um Ordenamento é a liberdade de contraposição de seus valores fundamentais do Direito e da Justiça: se o legislador fixou esses valores fundamentais em uma parte do Ordenamento Jurídico, então ele deve em outros setores do Ordenamento Jurídico observá-los”. (TIPKE, Klaus et LANG, Joachim. *Direito Tributário (Steuerrecht)*. Tradução de Luiz Dória Furquim. Sergio Antonio Fabris : Porto Alegre, 2008, p. 68-69. vol 1)

¹⁵⁴ Sobre tal assertiva, Klaus Tipke fornece o seguinte exemplo: “assim, p. ex., o civilmente necessário dever de alimentos minora a capacidade contributiva tributária. Se eles iniquamente são desconsiderados no Direito Tributário, então é desse modo não somente ofendida a valoração fundamental tributária do princípio de liquidez familiar (s. 9 Rz 74 seg.), mas também negada a ‘unidade do ordenamento jurídico’” (Idem, p. 69).

¹⁵⁵ TIPKE, Klaus et LANG, Joachim. Op. cit. p. 69.

¹⁵⁶ E ainda: “Elementos do sistema externo são os conceitos de ordenamento da lei, a construção da lei e a posição da norma jurídica singela na estrutura da lei”. (Idem, p. 168)

¹⁵⁷ Idem, p. 170.

não considera o sistema interno, degenera facilmente em vagabundagem metódica pendente de solução (*freischwebenden methodischen Vagabundieren*)¹⁵⁸.

Dessa forma, a exigência de adequação e unidade refere-se tanto ao ordenamento formal (sistema externo) quanto ao conteúdo do sistema (sistema interno); assim, “a consequência lógica normativa do sistema interno fundamenta também a isenção de contradição no ordenamento jurídico”¹⁵⁹. Sobre a importância do sistema interno para a construção de limitações ao poder impositivo, HUMBERTO ÁVILA adverte que: “uma nova concepção do sistema tributário interno (produto da conexão interna e material entre as normas constitucionais) tem um grande significado para a descrição do Sistema Tributário Brasileiro e, especialmente, para a construção das limitações constitucionais ao poder de tributar”¹⁶⁰.

A exigência de unidade e adequação do sistema jurídico (interno e externo) afigura-se especialmente relevante para o Direito Tributário, sobretudo, em razão da conhecida inflação legislativa que lhe tem sido peculiar, na medida em que pode servir de norte para transformar o caos tributário num sistema jurídico minimamente racional¹⁶¹, o que não representa uma exigência de mera estética ou cosmética, tal como advertem K.TIPKE e J. LANG:

Um Direito Tributário sistematizado não é absolutamente uma questão de estética ou cosmética jurídicas. Ele tem frente a um Direito Tributário não sistematizado não apenas a vantagem de maior harmonia, também boa disposição, clareza, transparência, inteligibilidade, praticabilidade, didática e apreensibilidade, comprovabilidade e interpretabilidade. Faltando o sistema interno, a disciplina de princípios ético-jurídicos, então o Direito Tributário não é também nenhum *ordenamento de justiça* (Gerechtigkeitsordnung). Pensamento sistemático, uma concepção sistemática é portanto indispensável pressuposto para uma boa *legislação tributária*¹⁶².

Extremamente relevantes são essas considerações para o presente estudo, visto que a racionalidade na produção da norma (pelo intérprete), aqui observada como elemento do

¹⁵⁸ Idem, p. 180.

¹⁵⁹ Idem, p. 170.

¹⁶⁰ ÁVILA, Humberto. *Sistema...*, p. 26.

¹⁶¹ “O ritmo *staccato* da legislação modificadora tributária confere à questão, “Direito Tributário-Caos, Conglomerado ou Sistema?”, predominante na vida de investigador científico de K. Tipke, candente atualidade. O Direito Tributário não é manejado como matéria de Direito, mas transformado em veículo de propostas político-partidárias e interesses de grupos, que na Democracia pluralística suplantam o Bem Comum. O *incalculável número dos mais diferentes interesses sociais* tornados válidos de modo partidário produz o assim chamado *caos tributário*, uma anarquia da tributação, na qual é indeterminado e indeterminável tal qual o clima, que interesses, de quais grupos sociais, quando e com que intensidade influem na alteração de qual lei tributária. As consequências são não apenas a injustiça tributária, mas também considerável *insegurança tributária*”. (TIPKE, Klaus et LANG, Joachim. Op. cit. p. 69)

¹⁶² Idem, p. 179-180.

postulado hermenêutico da adequação e da unidade do sistema jurídico não apenas externo, mas especialmente em relação ao sistema interno, afigura-se requisito indispensável para uma “*boa norma tributária*” porque leva em consideração princípios ético-jurídicos, por conta da indispensável adequação valorativa do sistema interno. Sem este sistema interno, “*o Direito Tributário não é nenhum ordenamento de justiça*” e a sua aplicação converte-se em verdadeira “*vagabundagem metódica*” (para seguir a já citada expressão de TIPKE e LANG).

3.6 RACIONALIDADE DA NORMA TRIBUTÁRIA:

Todo o desenvolvimento teórico até aqui produzido teve a finalidade de destacar alguns aspectos da Teoria Geral do Direito e do próprio Direito Constitucional que serão úteis para, a partir de agora, melhor desenvolver algumas dessas questões no campo do Direito Tributário, mais propriamente no âmbito da norma tributária.

Pois bem, já se examinou que – de acordo com FRIEDRICH MÜLLER – a estrutura da norma deve ser racionalizada a partir do âmbito normativo (setor daquilo que é realmente possível) e do programa normativo, ambos especialmente delimitados pela Constituição Federal.

Viu-se também que é essa uma concepção muito semelhante àquela da *Estrutura Trivalente da Norma*, de que trata MIGUEL REALE, representada pela idéia de que o fato, o valor e a forma lógica (proposição hipotética) compõem, de maneira complementar, a estrutura da norma jurídica, que é em sua essência tridimensional (lógico-fático-axiológica).

Essas concepções teóricas que tratam da estrutura da norma jurídica têm especial relevo para o presente estudo porquanto servirão de base para o desenvolvimento da segunda parte do trabalho, que será voltada ao exame da *racionalidade da norma tributária*, ou seja, da relação de coerência que deve haver entre a proposição hipotética (forma lógica) com o pressuposto fático (âmbito normativo) e o programa (axiológico) posto na Constituição Federal.

A exigência de racionalidade da norma impositiva em relação ao seu âmbito normativo (pressuposto objetivo de incidência) possui destacada relevância para o Direito Tributário, de modo que será objeto de exame específico no capítulo seguinte, relegando-se ao último capítulo o exame da relação de coerência entre a norma tributária e o programa constitucional (da ordem econômica), especialmente importante para a concepção de um *Sistema Tributário Sustentável*.

4 RACIONALIDADE JURÍDICO-ECONÔMICA DA NORMA TRIBUTÁRIA

4.1 OBJETO ECONÔMICO E PRESSUPOSTO OBJETIVO:

A norma impositiva, como é sabido, deve ser editada pelo ente político competente (União, Estados, Municípios e Distrito Federal), em razão do exercício da competência tributária que lhe é conferida exclusivamente pela Constituição Federal¹⁶³.

Por ser o Brasil um país que adota o regime político federativo, formado pela união indissolúvel dos Estados, Municípios e do Distrito Federal, a Constituição partilha a cada um dos integrantes dessa Federação a competência para instituírem tributos e, com isso, arrecadarem recursos para exercerem – de forma autônoma – a sua organização político-administrativa, nos termos do art. 18 da Carta da República.

Para tanto, como bem descreve HAMILTON DIAS DE SOUSA, “*a norma de competência tributária (a) circunscreve uma parcela da realidade e (b) atribui a cada entidade tributante a aptidão de vincular àquela realidade a conduta de entregar dinheiro aos cofres públicos, disciplinando-a mediante a criação das situações jurídicas subjetivas adequadas para tanto*”.¹⁶⁴

No Brasil, essa discriminação de competências tributárias é extremamente rígida. Tal se deve em razão de que a partilha de competências impositivas foi feita analiticamente pelo próprio constituinte, por meio de recortes da realidade ou de determinados fatos econômicos, que os distribuiu entre os diversos entes políticos para que, por sua vez, estivessem aptos a gravarem tais manifestações de riqueza e obterem recursos para se organizarem de forma autônoma.

Nesse sentido, e ao menos de acordo com a concepção doutrinária de GÜNTHER SCHMÖLDERS, pode-se dizer, então, que o sistema tributário nacional não deixa de ser um *sistema tributário racional*, uma vez que a coordenação dos diferentes tributos foi obra da ação deliberada do legislador (constituente), e não se trata de um *sistema tributário histórico*, que se dá quando dita coordenação é fruto de uma determinada evolução histórica¹⁶⁵. Sobre essa

¹⁶³ “Portanto, competência tributária é a possibilidade de criar, *in abstracto*, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas. Como corolário disto, exercitar a competência tributária é dar nascimento, no plano abstrato, a tributos”. (CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 13 ed. Malheiros : São Paulo, 1999, p. 329)

¹⁶⁴ SOUZA, Hamilton Dias de. *A competência tributária e seu exercício: a racionalidade como limitação ao poder de tributar*. In FERRAZ, Roberto. *Princípios e limites da tributação*. Quartier Latin : São Paulo, 2005, p. 259.

¹⁶⁵ “Dicha coordinación puede ser obra de la acción deliberada del legislador o resultado de la evolución histórica: en el primer caso, el sistema tributario es *racional*, político o teórico, y en el segundo, *histórico*”. (SCHMÖLDERS,

diferenciação entre sistema tributário *racional* e *histórico*, esclarece ainda SAINZ DE BUJANDA o seguinte:

Lo que acontece, pues, es que se ha extendido la costumbre de llamar sistemático a aquel conjunto de tributos en el que la cohesión o armonía se ha establecido por el legislador apoyándose en los esquemas racionales que le ofrecen la ciencia del Derecho y de la Economía, y de negar, en cambio, el expresado carácter, a aquellos otros repertorios de exacciones en los que la mínima e indispensable integración ha sido obra preferente de los avatares históricos¹⁶⁶.

Por ter sido o sistema tributário brasileiro arquitetado pela Constituição Federal, posto que fruto da ação deliberada do Poder Constituinte (originário e derivado), seguindo a linha de pensamento de LELLO GANGEMI, afigura-se de certo modo possível reconhecer que o sistema fiscal nacional – ao menos em suas linhas fundamentais – é *racional*¹⁶⁷.

É bom explicar melhor essa colocação, o que se quer dizer é que o sistema tributário posto na Constituição é *racional*, ao menos em suas linhas fundamentais, por dispor sobre as limitações ao poder de tributar, e também por fixar, de modo rígido, a partilha da competência tributária dos diversos entes políticos por meio da distribuição de fatos econômicos, tidos como juridicamente relevantes, e que são passíveis de serem objeto de tributação.

Com isso, a estrutura (tridimensional) da norma impositiva é composta de um fato, que é em sua gênese econômico de modo que a norma impositiva deverá gravar tão-somente aquele objeto econômico que – por ter sido reputado juridicamente relevante pela Constituição Federal – tornou-se num pressuposto objetivo da norma impositiva. Daí a importância de se diferenciar o objeto econômico do pressuposto objetivo a ser observado pela norma impositiva, tal como o fez com precisão SAINZ DE BUJANDA:

Con estas ideas aparece ya clara la distinción entre una clasificación económica de los tributos, por razón del ‘objeto’, y una clasificación jurídica, por razón del ‘presupuesto objetivo’. La primera de esas clasificaciones contempla los hechos sometidos al impuesto en su significación originaria, preexistente a la norma, esto es, como situaciones o acontecimientos del mundo real, aún no configurados por el legislador; la segunda se apoya, en cambio, en la estructuración de

Günter. *Teoría general del impuesto (Allgemeine Steuerlehre)*. Trad. de Luis A. Martín Merino. Editorial de Derecho Financiero : Madrid, 1962, p. 221)

¹⁶⁶ SAINZ DE BUJANDA, F. *Hacienda y derecho*. Madrid : Instituto de Estudios Políticos, 1962, p. 256. vol. 2.

¹⁶⁷ “È da tutti riconosciuto infatti che il nostro sistema fiscale si presenta, nelle sue linee fondamentali, *razionale*”. (GANGEMI, Lello. *Manicomico tributário italiano*. In Università di pavia – Facoltà di giurisprudenza. *Studi in memoria di Benvenuto Grizziotti*. Milano : Giuffrè, 1959, p. 132.)

los presupuestos de hecho de las obligaciones tributarias, tal como haya sido realizada por el ordenamiento jurídico¹⁶⁸.

A acertada diferenciação promovida por SAINZ DE BUJANDA¹⁶⁹ leva em consideração que o *objeto do tributo* se trata de um fato econômico preexistente à própria norma -, que pode ser uma renda, um patrimônio ou até mesmo um gasto -, mas quando incorporado ao ordenamento jurídico transforma-se em *pressuposto objetivo* do tributo. A esse respeito, confira-se novamente sua valiosa lição:

El objeto del tributo es el hecho o situación de la vida real que el legislador se propone someter a imposición, *verbi gratia*, la renta, la fortuna, la circulación de la riqueza o el consumo. Se habla entonces de impuestos sobre la renta, sobre el patrimonio, sobre el tráfico o sobre el gasto. Pero la ley, según vimos, necesita transformar esos hechos de la vida real en supuestos normativos del tributo, esto es, en presupuestos objetivos, que al producirse efectivamente generan el nacimiento de obligaciones tributarias. Ocurre, sin embargo, que el legislador, al llevar a cabo tal operación, es enteramente libre para incorporar o no a los presupuestos los elementos que componen y definen el substrato fáctico del tributo, esto es, los hechos o situaciones reales que son objeto de imposición¹⁷⁰.

Essas considerações fazem lembrar a parábola do Rei Midas, citada por MIGUEL REALE, no sentido de que “*o Direito é como o rei Midas. Se na lenda grega esse monarca convertia em ouro tudo aquilo em que tocava, aniquilando-se na própria riqueza, o Direito, não por castigo, mas por destinação ética, converte em jurídico tudo aquilo em que toca*”¹⁷¹. No caso em exame, a regra de competência tributária transforma também em jurídico aquele determinado fato que até então era um dado meramente econômico, tornando-o um pressuposto objetivo de incidência.

E aqui não se tem – a rigor – nenhuma novidade, porquanto o pressuposto objetivo da norma impositiva nada mais é senão aquele elemento material da hipótese de incidência, de que já falava GERALDO ATALIBA em seu clássico “Hipótese de Incidência Tributária”:

O aspecto mais complexo da hipótese de incidência é o material. Ele contém a designação de todos os dados de ordem objetiva, configuradores do arquétipo em que ela (h.i.) consiste; é a própria consistência material do fato ou estado de fato descrito pela h.i.; é a descrição dos dados substanciais que servem de suporte à h.i.

¹⁶⁸ SAINZ DE BUJANDA, F. Op. cit. p. 288.

¹⁶⁹ “Efectivamente, la renta, el patrimonio y el gasto sólo pueden servir de objeto al impuesto si la legislación transforma esas realidades económicas en presupuesto objetivo de las relaciones jurídicas tributarias, es decir, en el elemento material del hecho imponible, que constituye, por esencia, una noción jurídica”. (Idem, p. 265)

¹⁷⁰ Idem, p. 347.

¹⁷¹ REALE, Miguel. Lições preliminares de direito. 27 ed. São Paulo : Saraiva, 2003, p. 22.

Este aspecto dá, por assim dizer, a verdadeira consistência da hipótese de incidência. Contém a indicação de sua substância essencial, que é o que de mais importante e decisivo há na sua configuração. (...) Aspecto material é a imagem abstrata de um fato jurídico: propriedade imobiliária, patrimônio, renda, produção, consumo de bens, prestação de serviços, ou uma atuação pública...”¹⁷²

Fica definido, então, que a incorporação de uma determinada categoria econômica pela Constituição Federal se transforma numa categoria jurídica, que é o *pressuposto objetivo* ou o elemento material da hipótese de incidência a ser observado pela norma impositiva singular¹⁷³.

O que interessa aqui é realçar que aquele fato econômico captado pela norma impositiva deve corresponder tanto ao pressuposto objetivo fixado na regra matriz de incidência¹⁷⁴ quanto ao próprio fato econômico, objeto de tributação, para somente assim se poder falar em *racionalidade jurídico-econômica da norma tributária*. Por isso que, seguindo a proposta de HAMILTON DIAS DE SOUZA, a idéia neste capítulo é trabalhar essa exigência de racionalidade; é dizer, de um “*nexo de pertinência lógica que deverá existir entre o fato econômico genericamente considerado, que é o pressuposto do tributo, e os respectivos fatos de exteriorização referidos na lei tributária*”¹⁷⁵.

4.2 PRESSUPOSTO OBJETIVO E A NORMA IMPOSITIVA:

Como já exposto, a regra constitucional que confere competência tributária capta um determinado fato econômico e o faz relevante para o Direito Tributário, tornando-o num *pressuposto objetivo* a ser observado por ocasião da produção da norma impositiva. Portanto, a norma constitucional padrão de incidência utiliza determinadas categorias econômicas que são reputadas juridicamente relevantes para ser objeto de tributação ou aptas a serem oneradas, e que são basicamente quatro: a renda, o patrimônio, a transferência e o consumo de riqueza. De um modo ainda mais preciso, ANTÔNIO ROBERTO SAMPAIO DÓRIA dizia que “*economicamente, a base de toda a tributação é a renda auferida (imposto sobre a renda), a renda acumulada*

¹⁷² ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 5ª ed. São Paulo : Malheiros, 1997, p. 95.

¹⁷³ “Los acontecimientos o situaciones de hecho que la norma tributaria acota y transforma, convirtiéndolos en presupuesto objetivo de obligaciones tributarias, son, pues, ‘situaciones de hecho jurídicas’ que, como tales, carecen de existencia fuera de la normativa jurídica. La consecuencia es clara: toda estructura tributaria que se organice en torno a la noción del presupuesto objetivo ha de ser, como ésta misma, jurídica”. (SAINZ DE BUJANDA, F. Op. cit. p. 287-288)

¹⁷⁴ “...a constituição, ao discriminar as competências tributárias, estabeleceu – ainda que, por vezes, de modo implícito e com uma certa margem de liberdade para o legislador – a *norma-padrão de incidência* (o *arquétipo genérico*, a *regra-matriz*) de cada exação”. (CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso...*, p. 337)

¹⁷⁵ SOUZA, Hamilton Dias de. Op. cit. p. 259.

(imposto sobre o patrimônio), e a renda dispendida (imposto sobre circulação, consumo, importação, etc.)”¹⁷⁶.

Como essas categorias econômicas são, em verdade, objeto do tributo, o legislador não é inteiramente livre para desconsiderar esse substrato econômico sob pena de irracionalidade da própria norma impositiva, tal como adverte SAINZ DE BUJANDA:

Ciertamente, la consideración económica no podrá nunca desprenderse del todo de la conformación jurídica del sistema, ya que éste, en definitiva, es una creación de las normas, sin las que el fenómeno tributario no tiene posibilidad de existir. Por otra parte, es evidente también que la consideración jurídica no podrá aislarse enteramente del substrato económico del tributo, ya que éste presupone siempre la existencia de una renta o de un patrimonio, sin los que el establecimiento del tributo sería irracional y su pago irrealizable¹⁷⁷.

Com efeito, conforme destaca ENRICO DE MITA, os fatos econômicos tornados juridicamente relevantes pela regra matriz de incidência são, antes de tudo, categorias científicas logicamente rigorosas e que tendem a atingir o máximo de precisão conceitual no campo da economia:

Os fatos economicamente relevantes, tomados majoritariamente em consideração pela lei tributária, são o *patrimônio* (riqueza possuída), a *renda* (riqueza adquirida), a transferência, o consumo de riqueza. Trata-se entidades tomadas em consideração, com categorias lógicas próprias, inclusive daquele ramo da economia que é a ciência das finanças. Mas as categorias científicas dos fatos econômicos são categorias logicamente rigorosas, que tendem a atingir o máximo de precisão conceitual¹⁷⁸.

Sendo assim, o legislador tem uma certa margem de discricionariedade para onerar determinados fatos que correspondam àqueles pressupostos objetivos postos na regra matriz de incidência, todavia, não pode extrapolar a bitola constitucional para pretender alcançar fatos que não correspondam ao objeto econômico tornado juridicamente relevante (pressuposto objetivo). É dizer, o objeto econômico eleito pela norma impositiva deve corresponder àquele objeto econômico (pressuposto objetivo) capturado pela regra constitucional matriz de incidência. É que pelo fato de a dita regra matriz capturar categorias que têm origem econômica, as quais possuem

¹⁷⁶ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Direito constitucional tributário e due process of law*. 2ª ed. Rio de Janeiro : Forense, 1986, p. 200.

¹⁷⁷ SAINZ DE BUJANDA, F. Op. cit. p. 288.

¹⁷⁸ MITA, Enrico de. *O princípio da capacidade contributiva*. Trad. de Roberto Ferraz. In FERRAZ, Roberto. *Princípios e limites da tributação*. Quartier Latin : São Paulo, 2005, p. 231.

um “máximo de precisão conceitual”, o legislador ou o intérprete também não podem subverter o objeto (econômico) de tributação capturado pela regra matriz de incidência, sob pena de irracionalidade da norma impositiva.

Ora, novamente, a Constituição Federal captura diversas categorias econômicas que possam ser traduzidas em manifestação de riqueza ou de capacidade contributiva, e as transforma em pressupostos objetivos dos diversos tributos. Dessa forma, a norma impositiva está vinculada ao pressuposto objetivo posto na Constituição – categoria jurídica – e também não pode se afastar do objeto da imposição, que é uma categoria econômica rigorosamente lógica e científica.

E a precisão conceitual dessas categorias econômicas, elevada à condição de pressuposto objetivo pela regra constitucional matriz de incidência, deve ser respeitada pelo legislador por ocasião da escolha do elemento material da hipótese específica de incidência, o que constitui – segundo ENRICO DE MITA – “*um dos problemas mais árduos do direito tributário*”¹⁷⁹.

De toda essa ordem de idéias, depreende-se – com SAINZ DE BUJANDA – que “cada impuesto tiene su fundamento objetivo en un presupuesto, que puede ser genérico – con todo el repertorio de modalidades en que pueda individualizarse – o específico, es decir, individual o autónomo desde su primera configuración normativa”¹⁸⁰.

Por isso, a norma impositiva ou vai individualizar um pressuposto objetivo genérico, que está posto na Constituição, ou vai gravar diretamente um pressuposto objetivo específico e individualizado. No primeiro caso, como ensina SAINZ DE BUJANDA¹⁸¹, pode haver várias individualizações de um único pressuposto objetivo genérico, que são meros desdobramentos de um único conceito geral.

De fato, como anota ENRICO DE MITA, “*a hipótese de incidência tributária é, conseqüentemente, sempre muito articulada tecnicamente, numa série mais ou menos ampla de hipóteses que fazem todas referência a um conceito geral que deveria constituir a ratio, a causa, do tributo singular*”¹⁸². Há de se ter, então, uma relação de concludência entre o objeto de tributação da norma impositiva e o pressuposto objetivo genérico ou o conceito geral fixado pela

¹⁷⁹ “Em todo imposto, portanto, a um conceito geral de fato impositivo correspondem hipóteses específicas de manifestação desse fato. A aplicação do imposto, além das hipóteses especificamente previstas, constitui um dos problemas mais árduos do direito tributário”. (MITA, Enrico de. *O princípio...*, p. 233)

¹⁸⁰ SAINZ DE BUJANDA, F. Op. cit. p. 296.

¹⁸¹ “Sólo hay, por tanto, presupuestos genéricos y presupuestos específicos. Las individualizaciones del presupuesto genérico son, como ya apunté antes, meras modalidades aplicativas de un presupuesto único, y tienen como misión esencial la de determinar el importe de la deuda tributaria de cada una de las manifestaciones concretas del presupuesto que esas modalidades representan”. (SAINZ DE BUJANDA, Op. cit. p. 297-298).

¹⁸² MITA, Enrico de. *O princípio...*, p. 233.

regra constitucional matriz de incidência, que é também a *ratio essendi* ou causa do tributo singular em razão do princípio da capacidade contributiva.

Um exemplo claro do que se está expondo é o Imposto sobre a Renda, que possui um pressuposto objetivo genérico ou um conceito geral de renda, “*que é especificado na lei tributária numa série de previsões feitas relativamente às diversas fontes produtivas: fundos, capital, trabalho, empresa. Ora, essas múltiplas hipóteses que tornam concretamente aplicável o imposto não podem prescindir de um conceito geral, caso contrário o seu elenco se tornaria arbitrário*”¹⁸³.

4.3 PRESSUPOSTO OBJETIVO E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA:

Importante verificar agora que aquele objeto econômico capturado pela regra matriz de incidência, que se tornou juridicamente relevante e passou a ser o pressuposto objetivo do tributo, é também o índice de capacidade contributiva constitucionalmente eleito¹⁸⁴. A esse respeito, confira-se a lição de ENRICO DE MITA:

Uma peculiaridade, entretanto, possui esse fato juridicamente relevante para o Direito Tributário: constituir um critério, um índice ou um indício para a aferição da capacidade econômica ou contributiva dos sujeitos aos quais se atribui. Por outras palavras, em sua essência, substância ou consistência é o fato gerador um fato econômico, ao qual o Direito empresta relevo jurídico.¹⁸⁵

Por essa razão, é adequado afirmar que o pressuposto objetivo previsto na norma-padrão de incidência – por ser a manifestação de riqueza escolhida pela Constituição como objeto de tributação e relevante para a aferição da capacidade contributiva do contribuinte – constitui a justificação ou a *ratio* do tributo¹⁸⁶.

Logo, a manifestação de capacidade contributiva recortada pela regra constitucional matriz de incidência assume a condição de *causa* da obrigação tributária, com exceção das taxas

¹⁸³ Ibidem.

¹⁸⁴ “Qualquer fato pode tornar-se pressuposto de imposto quando o legislador, considerando-o economicamente relevante, o assume como índice de capacidade contributiva, capaz de justificar uma prestação tributária a ele associada”. (MITA, Enrico de. *O princípio...*, p. 231)

¹⁸⁵ FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 4ª Ed. RT : São Paulo, 1977, p. 64.

¹⁸⁶ Assim também entende Enrico de Mita: “A noção de capacidade contributiva constitui, portanto, a justificação, a *ratio* do imposto considerado singularmente”. (MITA, Enrico de. *O princípio...*, p. 231)

(que têm como causa a prestação de um serviço público) e das contribuições de melhoria (que têm na valorização imobiliária decorrente de obra pública a sua causa).

HUGO DE BRITO MACHADO, por exemplo, nega que a capacidade contributiva seja a causa da obrigação tributária, o que o faz pelas seguintes razões:

“...se como causa da obrigação se entende aquilo que é necessário ao surgimento, à sua existência, não há como se possa sustentar que a capacidade contributiva é causa da obrigação tributária. Realmente, do ponto de vista jurídico, essa obrigação, como de resto todo e qualquer efeito jurídico, tem como causa uma lei (hipótese de incidência) e um fato (fato tributável). A lei é a causa mediata. A ocorrência do fato nela descrito, vale dizer, do fato tributável, é a causa imediata”¹⁸⁷.

Todavia, apesar de negar que a capacidade contributiva seja causa da obrigação tributária, o próprio jurista citado reconhece que o fato tributável – que nada mais é senão manifestação de capacidade contributiva – é a sua causa imediata. De resto, com a devida *venia*, a lei – citada como causa da obrigação tributária – não pode justificar uma imposição que não corresponda àquela manifestação de capacidade contributiva eleita pela Constituição Federal. Por essa ordem de idéias, a manifestação de capacidade contributiva capturada pela regra matriz de incidência é, de fato, a causa tributária imediata da obrigação tributária: a sua *ratio essendi*. A lei pode até ser causa da obrigação tributária, mas é uma causa mediata.

Também GILBERTO DE ULHÔA CANTO já tratou da causa da obrigação tributária, em minucioso estudo sobre a matéria, donde concluiu ser mais adequado falar em fundamento, ao invés de causa, e que este fundamento consistiria na necessidade do poder público contar com recursos para preencher seus fins coletivos, confira-se:

Em todos os demais casos, mesmo de taxas não ressaltadas no inciso anterior, e de contribuições, ao invés de causa é mais adequado falar-se de um fundamento do direito do Estado ao tributo, *in genere*, e este consiste na necessidade do Estado contar com meios econômicos para poder cumprir seus fins coletivos¹⁸⁸.

Não parece, no entanto, que esse entendimento seja o mais adequado, e isso pela razão de que a necessidade de o Estado contar com recursos para a realização dos fins coletivos não é a causa, ou o fundamento (como quer o autor) da obrigação tributária, mas sim a finalidade da

¹⁸⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *Princípio da capacidade contributiva*. In MACHADO, Hugo de Brito. *Temas de direito tributário*. RT : São Paulo, 1993, p. 11.

¹⁸⁸ CANTO. Gilberto de Ulhôa. *Temas de direito tributário*. Rio de Janeiro : ALBA, 1964, p. 333, vol. 1.

tributação. Vale dizer, o Estado tributa para obter meios econômicos de satisfazer as necessidades coletivas, essa é a finalidade do tributo (ou deveria ser); entretanto, o contribuinte está obrigado ao pagamento de tributos porque revela o índice de capacidade contributiva validamente veiculado em lei, essa é a causa ou a razão de ser da obrigação tributária.

Como afirma ENRICO DE MITA, cada tributo se caracteriza por uma determinada manifestação de capacidade contributiva¹⁸⁹ – e, conseqüentemente, em cada tributo há uma exigência de racionalidade entre norma impositiva e o índice de capacidade contributiva eleito pela regra constitucional de competência tributária (pressuposto objetivo) - de tal maneira que o tributo “não pode ser um “omnibus”. A capacidade contributiva é, portanto, também exigência de coerência lógica”¹⁹⁰. Com isso, a lei não pode ser considerada a principal causa da obrigação tributária, visto que para a sua validade é necessário que atinja exatamente aquela realidade econômica – manifestação de capacidade contributiva – escolhida pela regra de competência posta na Constituição Federal¹⁹¹.

A manifestação de capacidade contributiva não apenas se constitui na *ratio* do tributo, como se viu há pouco, mas também serve como critério de aferição da efetiva racionalidade jurídico-econômica da norma impositiva, em duas frentes: (i) para verificar o nexó lógico de pertinência entre a norma impositiva e o seu pressuposto objetivo, (ii) e para que as várias hipóteses de incidência fixadas na norma impositiva sejam coerentes com esse pressuposto. Confira-se, a esse respeito, o ensinamento do próprio ENRICO DE MITA:

A individualização de um pressuposto econômico como manifestação determinada de capacidade contributiva serve para verificar duas exigências que podem ser reconduzidas à racionalidade da tributação: - que haja um vínculo efetivo entre a prestação imposta e o pressuposto econômico considerado; - que as múltiplas hipóteses de incidência contempladas pela lei tributária sejam coerentes com esse pressuposto, isto é, não sejam uma simples mixórdia de casos empíricos¹⁹².

¹⁸⁹ “C’è in ogni tributo una esigenza di razionalità sotto il profilo della coerenza. Ogni tributo si caratterizza per una determinata manifestazione di capacità contributiva”. (MITA, Enrico de. *Interesse fiscale e tutela del contribuente: Le garanzie costituzionali*. 4ª ed. Milano : Giuffrè, 2006, p. XVIII)

¹⁹⁰ SOUZA, Hamilton Dias de. Op. cit. p. 262.

¹⁹¹ “Desta sorte, não é possível que o desenho legislativo de um tributo atinja realidade econômica diversa da considerada pela Constituição ao outorgar competências privativas aos entes tributantes”. (SOUZA, Hamilton Dias de. Op. cit. p. 265)

¹⁹² MITA, Enrico de. *O princípio...*, p. 231.

Para exemplificar toda essa ordem de idéias, colhe-se do ordenamento jurídico pátrio apenas uma situação que denota a completa irracionalidade da lei impositiva em razão da ausência de coerência entre o fato tributável eleito e a manifestação de capacidade contributiva captada pela regra constitucional de competência tributária, que é o pressuposto objetivo de incidência.

4.3.1 Irracionalidade da contribuição instituída pela Lei nº 9.876/99:

A Lei nº 9.876/99, ao conferir nova redação ao disposto no artigo 22, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, estabeleceu que a contribuição a cargo das empresas, destinada à Seguridade Social, passaria a ser de 15% (quinze por cento) sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente aos serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho. Ocorre que a norma em questão tem fundamento de validade na regra matriz de incidência prevista no art. 195, inciso I, alínea “a”, da CF/88, que assim dispõe:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:
a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

Pelo simples exame do *elemento pessoal* da hipótese de incidência prevista na Lei nº 9.876/99 já se vê que houve a criação de uma nova obrigação tributária, porquanto instituída a cargo das empresas contratantes com cooperativas de trabalho (o que não se confunde com a espécie de responsabilidade tributária por retenção) e, por tal razão, não poderia ter sido alterada ou modificada por meio de simples lei ordinária.

É que a regra matriz de incidência da contribuição social prevista no artigo 195, I, “a” da Constituição Federal tão-somente outorga competência à União para a instituição de contribuições sociais sobre os pagamentos feitos por pessoa jurídica, a qualquer título, às pessoas físicas que lhe prestem serviços.

Porém, o art. 22, IV, da Lei nº 8.212/91 – com a redação que lhe fora conferida por meio do art. 1º da Lei nº 9.876/99 – instituiu uma contribuição social sobre pagamentos feitos por pessoa jurídica às cooperativas, que são pessoas jurídicas. Com efeito, a base de incidência (o

objeto econômico), eleita pela Lei nº 9.876/99, foi o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços emitida pela cooperativa, ou seja, o valor total das importâncias pagas às cooperativas, que são pessoas jurídicas. É o próprio art. 44 do Código Civil, a propósito, que define a cooperativa como pessoa jurídica.

Não é a toa que a base de cálculo é considerada o elemento nuclear da hipótese de incidência, na medida em que é este elemento que confere, precisamente, o gênero jurídico ao tributo, ou melhor, a identificação de sua espécie tributária, tal como ensina ALFREDO AUGUSTO BECKER:

a) *Núcleo* – Na composição da hipótese de incidência o elemento mais importante é o *núcleo*. É a natureza do núcleo que permite distinguir as distintas naturezas jurídicas dos negócios jurídicos. Também é o núcleo que confere o *gênero jurídico* ao tributo. Nas regras jurídicas de tributação, o núcleo da hipótese de incidência é sempre a *base de cálculo*. Por exemplo: o imposto cuja alíquota é calculada sobre o valor da venda é imposto cuja hipótese de incidência tem como núcleo (base de cálculo) o negócio jurídico específico da compra e venda e, em consequência, o *gênero* jurídico do imposto é o de imposto de vendas.¹⁹³

Dessa forma, não há qualquer nexos de ligação lógica entre a contribuição de que trata o art. 22, IV, da Lei nº 8.212/91 e o elemento material eleito pela regra matriz constitucional de incidência, donde resulta claro que – ao contrário do entendimento manifestado pelo acórdão recorrido – a referida exigência tributária desborda do arquétipo constitucional da contribuição social do art. 195, I, “a”.

Portanto, se a Lei nº 9.876/99 reconhecidamente modificou a base de cálculo da contribuição social, que é justamente o elemento que confere a sua espécie tributária, então, de fato, criou nova contribuição, ou seja, nova espécie tributária inconstitucional, posto que **(i)** extrapolou o pressuposto objetivo de incidência previsto no artigo 195, I, “a” da CF/88; e, ainda, **(ii)** porque foi criada por meio de simples lei ordinária.

4.4 EXIGÊNCIA DE RACIONALIDADE NA JURISPRUDÊNCIA ITALIANA:

Como a matéria examinada neste capítulo tem sido objeto de especial atenção por parte da doutrina italiana a partir de manifestações da própria jurisprudência constitucional daquele país, afigura-se deveras importante destacar – ainda que resumidamente – como a idéia de

¹⁹³ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo : Saraiva, 1963, p.298.

racionalidade e coerência tornou-se princípio destacado do ordenamento jurídico italiano em matéria de capacidade contributiva e como evoluiu a jurisprudência constitucional sobre o tema.

ENRICO DE MITA – um dos mais destacados estudiosos sobre o assunto, como se pode perceber pela quantidade de citações feitas a ele – ao examinar a jurisprudência constitucional italiana em matéria de capacidade contributiva, identificou três fases ou períodos distintos.

A primeira fase, que se situa no período compreendido entre 1957 a 1980, é tida por DE MITA como a mais importante ou útil para fazer do Direito Tributário algo de racional, ou ao menos qualquer coisa que não fosse de todo irracional¹⁹⁴. Nesse período, a individualização do pressuposto econômico como manifestação de capacidade contributiva deveria servir para verificar duas exigências:

1) Que haja um vínculo (*collegamento*) efetivo entre a prestação imposta e um fato econômico que a justifique¹⁹⁵.

É esse vínculo que, segundo a Corte Italiana, condiciona exclusivamente o reconhecimento da idoneidade da obrigação tributária, constitui o fundamento e o limite da imposição; vale dizer, a causa e a medida da obrigação tributária. Relata DE MITA que a sentença mais significativa a esse respeito é a que declarou ilegítima a majoração de 10% sobre o imposto devido em caso de omissão de declaração de renda (sanção imprópria)¹⁹⁶.

2) Que as múltiplas hipóteses de incidência sejam coerentes com o seu pressuposto econômico¹⁹⁷.

Nesse caso, a capacidade contributiva é também critério de coerência do tributo, de modo que as hipóteses de incidência que não constituam a sua *ratio* são ilegítimas. Cita ENRICO DE MITA que a sentença que declarou inconstitucional a exigência do “Ilor” (um imposto sobre o rendimento derivado do patrimônio) sobre o rendimento dos trabalhadores autônomos foi a que elevou o princípio da racionalidade e coerência como verdadeiro e próprio princípio cardinal do

¹⁹⁴ “Rispetto a questa prima giurisprudenza, che grosso modo va dal 1957 al 1980, mi era sembrato che essa fosse un utile punto di riferimento per realizzare a livello legislativo e giurisprudenziale l’aspirazione ancora insoddisfatta nel nostro Paese a fare del diritto tributario qualcosa di razionale, o per lo meno qualcosa che non sia del tutto irrazionale”. (MITA, Enrico de. *Interesse...*, p. 223-224)

¹⁹⁵ “che vi sai collegamento effettivo fra prestazione imposta e un fatto economico che la giustifichi”. (Idem, p. 225)

¹⁹⁶ “Quanto al primo punto – il collegamento -, è esso secondo la Corte che condiziona esclusivamente il riconoscimento all’idoneità della obbligazione tributaria, che costituisce il fondamento e il limite dell’imposizione, vale a dire causa e misura dell’obbligazione tributaria.

La sentenza più significativa dal punto di vista del collegamento è quella che dichiara illegittima la maggiorazione del 10% in caso di omessa dichiarazione dei redditi che crea le premesse all’adozione per la elaborazione della categoria delle sanzioni improprie...” (Idem, p. 225)

¹⁹⁷ “che le molteplici ipotesi di tassazione siano coerenti con quel pressuposto”. (Idem, p. 225)

ordenamento jurídico italiano. Na circunstância, tratou-se de estabelecer se os trabalhadores autônomos, que não produzem geralmente um rendimento derivado do patrimônio, deveriam pagar o “Ilor” pela simples razão de que tais trabalhadores são mais propensos à evasão¹⁹⁸. Os fundamentos invocados pela Corte Italiana são assim resumidos pelo referido autor:

La Corte, invocando próprio la coerenza del sistema e la parità di trattamento, disse che neppure tale propensione poteva giustificare l’applicazione di una imposta (che voleva colpire i redditi derivanti dal patrimonio) a soggetti che tali redditi non producevano. In tale circostanza la Corte denunciò la ‘ambiguità del disegno legislativo’. Il che vuol dire che il principio costituzionale di capacità contributiva esige una coerenza dell’imposta nel senso che oggetto di essa debbono essere solo i fatti, ma tutti i fatti, riconducibili ad una determinata manifestazione di ricchezza¹⁹⁹.

Como bem sintetiza HAMILTON DIAS DE SOUZA, “*exige-se na Itália (ao menos nesse primeiro período) que haja racionalidade na determinação do pressuposto do tributo no sentido de que a exigência concreta que se faça alcance apenas a capacidade econômica tida pela lei como causa da imposição*”²⁰⁰.

Já uma segunda fase, que vai de 1980 a 1992, é caracterizada pela incerteza. Nesse período, observa ENRICO DE MITA que o tema da capacidade contributiva é mais tormentoso em razão de que a Corte oscila entre a afirmação do princípio e a indulgência fiscal, nas suas palavras:

“Il tema della capacità contributiva è il più tormentato perchè la Corte oscilla fra affermazioni di principio e indulgenze fiscali. Il giudizio di costituzionalità è possibile solo se la norma viene messa in discussione rispetto ad un parametro esterno che è, appunto, il principio costituzionale. Ma se il ragionamento è puramente tautológico e la giustificazione della norma viene ricercata nella sua struttura, la verifica di costituzionalità non è più possibile”²⁰¹.

Por fim, numa fase mais recente -, de 1995 até hoje -, a orientação consolidada na Corte em matéria de racionalidade dos pressupostos tributáveis e de coerência da tributação tem sido a

¹⁹⁸ “La sentenza che ha elevato il principio di razionalità e coerenza a vero e proprio principio cardine dell’ordinamento è stata quella sull’Ilor, nella quale la Corte há sostenuto che neppure la lotta all’evasione può diventare critério che giustifica la discriminazione.

In quella circostanza si trattava di stabilire se i lavoratori autonomi, che non producono generalmente un reddito derivante da patrimonio, dovessero pagare l’Ilor per la semplice ragione che questa categoria è piu propensa ad evadere”. (MITA, Enrico de. *Interesse...*, p. 86)

¹⁹⁹ Ibidem.

²⁰⁰ SOUZA, Hamilton Dias de. Op. cit. p. 264.

²⁰¹ MITA, Enrico de. *Interesse...*, p. 226-227.

de acatamento à plena discricionarietà do legislador, a menos que não descambe para a irrazoabilidade ou para o arbítrio. São esses os limites abstratamente formulados pela Corte Italiana para a tributação irracional, no entanto, segundo ENRICO DE MITA, ela não mais especificou quais fossem os limites específicos dos tributos singulares²⁰².

DE MITA critica duramente esse último período, especialmente representado pela sentença 410/1995 da Corte Constitucional que, em tema de renda, afirmou que não é possível abstrair do ordenamento jurídico italiano um conceito geral de renda, que venha a se tornar parâmetro de todas as disposições específicas, sustentando que é renda tudo aquilo que o legislador assim disponha, sempre nos limites da razoabilidade²⁰³.

E la Corte ha perso l'occasione per essere coerente con la sentenza sulle plusvalenze da esproprio dove, sostenendo che il legislatore è libero di chiamare reddito cio che gli pare e piace, há distrutto in radice l'esigenza della coerenza dal punto di vista della capacità contributiva (410/1995)²⁰⁴.

Segundo DE MITA, esse juízo manifestado pela Corte Italiana não pode ser puramente negativo, consistente na mera exclusão do arbítrio e da razoabilidade, já que existem critérios positivos como aquele de coerência posto pela Corte como fundamento da sentença sobre o “Ilor” (42/1980) e da sentença n. 200/1976, culturalmente mais fina, na qual se afirmou que em tema de renda não poderia haver desarmonia e incoerência, sob pena de disparidade de tratamento²⁰⁵.

De qualquer maneira, apesar da crítica quanto à evolução do entendimento manifestado pela jurisprudência constitucional em matéria de capacidade contributiva, ENRICO DE MITA sintetiza o a posição da Corte Italiana sobre o tema da seguinte forma:

²⁰² “Nella fase più recente l’orientamento ormai consolidato della Corte, in tema di razionalità dei presupposti tassabili e di coerenza delle tassazioni, è la rimessione alla piena discrezionalità del legislatore, a meno che non sconfini nella irragionevolezza o nell’arbitrio. Sono questi i limiti astrattamente formulati dalla Corte alla tassazione irrazionale. Ma la Corte non ha mai specificato quali fossero i limiti specifici nelle singole imposte o nei singoli istituti”. (MITA, Enrico de. *Interesse...*, p. 228)

²⁰³ Idem, p. 229.

²⁰⁴ Idem, p. 226.

²⁰⁵ “Il giudizio non può essere puramente negativo, consistente nell’escludere l’arbitrio e la ragionevolezza. Occorre che esistano criteri positivi come quello della coerenza posta dalla Corte stessa a base della sua sentenza sull’ILOR (42/1980) e della sentenza culturalmente più fine nella quale si affermò che in tema di reddito non potevano esistere disarmonie e incoerenze, che si risolvono in disparità di trattamento (200/1976)” (Idem, p. 229)

Em síntese, me parece que a jurisprudência constitucional no tocante à capacidade contributiva constitui um chamamento à racionalidade, à justificação econômica dos impostos, relativamente às exigências da simplificação, ao conjunto de regras que, estabelecidas para tornar os impostos aplicáveis, sobretudo do ponto de vista da administração financeira, afastaram-se da *ratio* desses impostos, exorbitando no arbítrio e na falta de razoabilidade”²⁰⁶.

De todas essas considerações a respeito da evolução da jurisprudência italiana sobre a questão, o que se afigura interessante é que a Suprema Corte do Brasil, apesar de nunca ter tratado do assunto sob esse enfoque específico – de racionalidade ou de coerência da tributação como postulado inerente ao ordenamento jurídico – tem historicamente demonstrado um enorme respeito pela idéia de pertinência lógica entre a norma impositiva singular e o objeto econômico eleito pela regra constitucional matriz de incidência para servir de pressuposto objetivo, tal como se pode extrair de algumas decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, o que será objeto de exame do tópico seguinte.

4.5 RACIONALIDADE E A JURISPRUDÊNCIA DO STF:

Tal como adverte ENRICO DE MITA, “a única tutela do cidadão frente a uma lei irracional é o recurso à Corte Constitucional”²⁰⁷. E ainda, “o interesse pela jurisprudência constitucional é interesse por um dos pontos mais idôneos para se recuperar a racionalidade no campo da tributação”²⁰⁸. Essas duas afirmações, por si só, são mais do que suficientes para justificar a importância que tem o estudo da jurisprudência constitucional em matéria tributária. É que apenas o Supremo Tribunal Federal pode conter o ímpeto irracional do legislador, representado pelo estabelecimento de norma impositiva que não guarde simetria com o pressuposto objetivo fixado na Constituição Federal.

Com isso, na condição de guardião da Constituição Federal, o Supremo Tribunal Federal tem o papel de protagonista na proteção da racionalidade da norma impositiva e, bem assim, do próprio sistema tributário, por lhe ser outorgada a função constitucional de impedir que o legislador burle a discriminação de competências fixadas na Carta da República e, com isso, a própria garantia de capacidade contributiva dos contribuintes.

²⁰⁶ MITA, Enrico. *O princípio...*, p. 231.

²⁰⁷ “L’única tutela del cittadino di fronte alle leggi irrazionali è Il ricorso alla Corte Costituzionale”. (MITA, Enrico de. *Interesse...*, p. 230)

²⁰⁸ “L’interesse per la giurisprudenza costituzionale è interesse per uno dei punti più idonei per recuperare razionalità nel campo della tassazione”. (Idem, p. 89)

Desse modo, com HAMILTON DIAS DE SOUZA, entende-se que “*pode a Corte reconhecer se é racional ou não assumir um certo fato ou uma certa situação como pressuposto de fato de um tributo e, ainda, se é racional ligar aquele fato a uma dada base impositiva*”²⁰⁹. É dizer, o Supremo Tribunal Federal pode, e deve verificar se existe um nexo de pertinência lógica entre a norma impositiva e o pressuposto econômico objetivo de imposição fixado pela Constituição Federal.

Pois bem, o que se quer aqui destacar é que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é rica de casos em que – de alguma maneira – procedeu-se ao exame da racionalidade jurídico-econômica da norma impositiva, ainda que não exatamente sob tal denominação, como se verá logo adiante²¹⁰.

4.5.1 Conceito de Faturamento:

Exemplo muito ilustrativo daquilo que se está a tratar – racionalidade jurídico-econômica da norma impositiva – são as discussões que já se travaram no Supremo Tribunal Federal em torno ao conceito de faturamento, posto no artigo 195, I, “b” da Constituição Federal.

A Constituição Federal, por meio da redação originária do seu artigo 195, I, “b”, confere competência à União para a instituição de contribuição social sobre o faturamento, todavia, a própria Carta da República não conferiu um conceito da expressão; tão-somente o capturou como uma realidade (econômica) juridicamente relevante. Por conta disso, desde a promulgação da atual Constituição, muita controvérsia se pôs sobre a questão.

A primeira discussão sobre o conceito de faturamento surgiu por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário nº 150.755 – publicado no D.J. de 20.08.93, e designado relator para o acórdão o Ministro SEPÚLVEDA PERTENCE – no qual se discutiu a constitucionalidade do artigo 28 da Lei nº 7.738/89, que estabeleceu a incidência do FINSOCIAL com base na receita bruta, para as empresas prestadoras de serviço, *in verbis*: “*Observado o disposto no art. 195, § 6º, da Constituição, as empresas públicas ou privadas, que realizam exclusivamente venda de serviços,*

²⁰⁹ SOUZA, Hamilton Dias de. Op. cit. p. 263.

²¹⁰ “De fato, a jurisprudência deste Tribunal é firme e reiterada no sentido de que a Constituição Brasileira prevê sentidos normativos que não podem ser desprezados pelo legislador infraconstitucional. A essa conclusão pode-se chegar por meio da análise tanto da jurisprudência geral sobre conceitos utilizados por regras constitucionais de competência quanto da jurisprudência específica sobre as contribuições sociais”. (ÁVILA, Humberto. *Contribuição social sobre o faturamento. Cofins. Base de cálculo. Distinção entre receita e faturamento. Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal*. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, nº 107, ago.2004, p. 99)

calcularão a contribuição para o FINSOCIAL à alíquota de meio por cento sobre a receita bruta”.

O ponto central da discussão travada naquele precedente foi o de saber se o legislador poderia impor a incidência do FINSOCIAL sobre a receita bruta, se o pressuposto objetivo da regra matriz de incidência (art. 195, I, “b”) confere competência à exigência de contribuição social sobre o faturamento. Esse é, portanto, um dos julgamentos mais relevantes já proferidos em matéria de tributação, visto que pela primeira vez a Corte Suprema brasileira teve de verificar a essência do conceito de faturamento posto na Constituição como pressuposto (econômico ou objetivo) de incidência da contribuição social, daí porque se pode dizer que o referido precedente foi um marco, por ter servido de paradigma para outros importantes julgamentos proferidos pelo STF sobre o assunto.

Pois bem, no precedente em questão ficou assentado ser constitucional o artigo 28 da Lei nº 7.738/89, por meio de uma interpretação conforme a constituição desenvolvida no voto vencedor do Eminentíssimo Ministro SEPÚLVEDA PERTENCE no sentido de que *“a alusão a ‘receita bruta’, como base de cálculo do tributo, para conformar-se ao art. 195, I, da Constituição, há de ser entendida segundo a definição do Dl. 2.397/87, que é equiparável à noção corrente de ‘faturamento’ das empresas de serviço”.*

Ali ficaram definidas duas questões fundamentais sobre o conceito de faturamento pressuposto no art. 195, I, “b” da Constituição -, conforme recorda o Ministro CEZAR PELUSO por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário nº 346.084 -, *“(i) faturamento não se confunde com receita (esta é mais ampla que aquele); ii) o conceito de receita bruta, entendida como produto da venda de mercadorias e serviços, é o que se ajusta ao de faturamento pressuposto na Constituição (interpretação conforme)”.*

O que interessa nesse precedente é destacar a sua importância para o presente estudo, visto que tratou – ainda que não sob tal denominação – de verificar o nexo de pertinência lógica ou a racionalidade jurídico-econômica entre um conceito pressuposto na Constituição (faturamento) e o termo empregado na norma impositiva (receita bruta).

Como se disse, esse julgamento (RE nº 150.755) é um marco referencial porque influenciou pelo menos duas outras manifestações do STF sobre o assunto. A primeira delas, por ocasião do julgamento da ADC nº 01-DF, publicado no D.J. de 16.06.1995, que discutiu, dentre outros assuntos, a constitucionalidade da Lei Complementar nº 70/91 – que instituiu a

Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) sobre o faturamento da empresa, com amparo no art. 195, I, “b” da Constituição – pela equiparação, no seu artigo 2º²¹¹, do termo faturamento à receita bruta das vendas de mercadorias e serviços. A esse respeito, confira-se trecho do voto do Ministro ILMAR GALVÃO:

Por fim, assinala-se a ausência de incongruência do excogitado art. 2º da LC 70/91, com o disposto no art. 195, I, da CF/88, ao definir ‘faturamento’ como ‘a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza’.

De efeito, o conceito de ‘receita bruta’ não discrepa do ‘faturamento’, na acepção que este termo é utilizado para efeitos fiscais, seja, o que corresponde ao produto de todas as vendas, não havendo qualquer razão para que lhe seja restringida a compreensão, estreitando-se nos limites do significado que o termo possui em direito comercial, seja, aquele que abrange tão-somente as vendas a prazo (art. 1º da Lei nº 187/68), em que a emissão de uma ‘fatura’ constitui formalidade indispensável ao saque da correspondente duplicata.

Entendimento nesse sentido, aliás, já ficou assentado pelo STF, no julgamento do RE 150.755.

Concluiu-se que, na linha do que já havia sido fixado no RE nº 150.755, o conceito de faturamento posto na Constituição é equivalente ao de receita bruta das vendas de mercadorias e serviços. A racionalidade jurídico-econômica do pressuposto constitucional de faturamento, portanto, é a de que o referido termo é sinônimo de receita operacional da pessoa jurídica ou -, ainda que isso não tenha sido dito expressamente pelo STF -, o objeto (econômico) da tributação é o *preço*, que consiste “*na quantidade de dinheiro que se dá em troca de determinado bem econômico*”²¹². Logo, o preço recebido pela prestação de um serviço ou em decorrência da venda de um bem constitui o pressuposto objetivo de tributação de que trata o art. 195, I, “b” da Constituição.

O precedente da Suprema Corte que merece maior destaque é – sem dúvida – aquele representado pelo recente julgamento do Recurso Extraordinário nº 346.084-6/PR, publicado no D.J. de 01.09.2006, no qual se reputou inconstitucional o artigo 3º, § 1º da Lei nº 9.718/98, justamente por ter o legislador extravasado a bitola do conceito de faturamento posto na Constituição como pressuposto de incidência. Nesse caso, o referido dispositivo legal considerou faturamento não apenas as receitas operacionais, mas toda e qualquer receita auferida pela pessoa jurídica, independentemente inclusive da sua classificação contábil. É dizer, o legislador

²¹¹ “Art. 2º A contribuição de que trata o artigo anterior será de dois por cento e incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza”.

²¹² GALVES, Carlos. *Manual de economia política atual*. 15 ed. Rev. e Atual. por Galeno Lacerda. São Paulo : Forense Universitária, 2004, p. 230.

equiparou o faturamento à receita e, com isso, subverteu a racionalidade jurídico-econômica do pressuposto objetivo de incidência da contribuição social em apreço.

Ora, o STF já havia se manifestado, desde o julgamento do RE nº 150.755, no sentido de que o faturamento é espécie do gênero receita; que todo faturamento é receita mas nem toda receita é faturamento e, neste caso, são inconfundíveis²¹³.

No precedente em questão, deve ser especialmente destacado o voto-vista – proferido pelo Ministro CEZAR PELUSO – porque exatamente ali é que está construído um raciocínio semelhante àquele que se está a dissertar, e que, por conta disso, apenas corrobora as idéias até aqui desenvolvidas. No referido voto, salientou-se expressamente a respeito da *“necessária correlação lógica e material que deve mediar entre o fato gerador (hipótese de incidência) e o montante sobre o qual será calculado o débito, sob pena de desvio insuportável da competência da competência outorgada pela Constituição da República”*. Foram essas as percucientes palavras do Eminentíssimo Ministro e que, incrivelmente, resumem numa frase tudo aquilo que se está a trabalhar neste capítulo. E mais, vejam-se ainda as seguintes observações que faz a esse respeito:

Daí, a COFINS (contribuição para financiamento da seguridade social), instituída pela Lei nº 9.718/98, com fundamento de validade no art. 195, I, da CF/88, ter por hipótese constitucional de incidência as operações que geram *faturamento* e, por base de cálculo, a sua expressão monetária. Vê-se logo a importância do significado e do alcance do termo faturamento, adotado pelo constituinte originário.

5. A Constituição Federal não explicita o sentido nem o alcance da palavra *faturamento*, como tampouco o faz em relação a ‘tributo’, propriedade, família, liberdade, vida, crime, cidadão, sufrágio, etc. Ou seja, não há, no texto constitucional, predefinição ou conceituação formal dos termos aí usados, nem seria conveniente que o houvesse em todos os casos, pois o texto deve adaptar-se às necessidades históricas da evolução socioeconômica, segundo sua vocação de abertura permanente.(...)

As palavras (signos), assim na linguagem natural, como na técnica, de ambas as quais se vale o direito positivo para a construção do tecido normativo, são potencialmente vagas (...) Mas isso também significa que, por maiores que sejam tais imprecisões, há sempre um limite de resistência, um conteúdo semântico mínimo recognoscível a cada vocábulo, para além do qual, parafraseando ECO, o intérprete não está *‘autorizado a dizer que a mensagem pode significar qualquer coisa. Pode significar muitas coisas, mas há sentidos que seria despropositado sugerir’*.

²¹³ “Como se vê sem grande esforço, o substantivo *receita* designa aí o gênero, compreensivo das características ou propriedades de certa classe, abrangente de todos os valores que, recebidos da pessoa jurídica, se lhe incorporam à esfera patrimonial. Todo valor percebido pela pessoa jurídica, a qualquer título, será, nos termos da norma, *receita* (gênero). Mas nem toda receita será operacional, porque pode havê-la não operacional”. (PELUSO, CEZAR. In STF, RE nº 346.084/PR. D.J. 01.09.2006)

Para afastar ambigüidades ou construir significados no discurso normativo, pode o legislador atribuir sentidos específicos a certos termos, como o faz, p. ex., no art. 3º do Código Tributário Nacional, que impõe a definição de tributo.

Na grande maioria dos casos, porém, os termos são tomados no significado vernacular corrente, segundo o que traduzem dentro do campo de uso onde são colhidos, seja na área do próprio ordenamento jurídico, seja no âmbito das demais ciências, como economia (*juros*), biologia (*morte, vida, etc.*) e, até, em outros estratos lingüísticos, como inglês (*software, internet, franchising, leasing*), sem necessidade de processo autônomo de elucidação(...)

Quando não haja conceito jurídico exposto, tem o intérprete de se socorrer, para a re-construção semântica, dos instrumentos disponíveis no próprio sistema do direito positivo, ou nos diferentes corpos de linguagem²¹⁴.

Na linha desse raciocínio, o termo faturamento empregado pela constituição como pressuposto de incidência da contribuição social possui um conceito (jurídico-econômica), que não pode ser deturpado pelo legislador; deve ser “*entendido como resultado econômico das operações empresariais típicas*”²¹⁵. Essa é a racionalidade jurídico-econômica da contribuição social sobre o faturamento definida pela jurisprudência constitucional.

Parece, então, que o Supremo Tribunal Federal tem reconhecido que as categorias econômicas capturadas pela Constituição como pressupostos objetivos de tributação – ainda que genéricos ou “vagos” – possuem um conteúdo semântico mínimo, os quais não podem ser deturpados pelo legislador e devem ser buscados, senão no próprio ordenamento jurídico, na linguagem técnica em que são capturados (*in casu*, da própria economia).

Portanto, essa é uma evidência de que certo está ENRICO DE MITA ao afirmar que, novamente, “*o interesse pela jurisprudência constitucional é interesse por um dos pontos mais idôneos para se recuperar a racionalidade no campo da tributação*”²¹⁶. De fato, a Corte Constitucional tem um papel protagonista senão na proteção da racionalidade da tributação, ao menos para que o sistema tributário seja o menos irracional possível.

4.5.2 O conceito de folha de salário:

Outro exemplo de deturpação legal dos objetos econômicos pressupostos pela Constituição para a outorga de competências tributárias foi reconhecido pelo STF por ocasião do julgamento do RE nº 166.772/RS, publicado no D.J. de 16.12.1994, em que se discutiu o alcance

²¹⁴ PELUSO, Cezar. In STF, RE nº 346.084/PR. D.J. 01.09.2006

²¹⁵ Ibidem.

²¹⁶ “L’interesse per la giurisprudenza costituzionale è interesse per uno dei punti più idonei per recuperare razionalità nel campo della tassazione”. (MITA, Enrico de. *Interesse...*, p. 89)

da expressão folha de salários como elemento material da regra matriz de incidência da contribuição social prevista no artigo 195, I, “a” da Constituição Federal.

Em tal precedente, a Corte Constitucional foi instada a se manifestar sobre a constitucionalidade do art. 3º, I, da Lei nº 7.787/89, que determinava a incidência da referida contribuição social também sobre os valores pagos a autônomos e administradores. Portanto, o STF teve de verificar o nexo de pertinência lógica entre o pressuposto objetivo constitucional de tributação (folha de salários) e o fato econômico capturado pela norma impositiva (pagamentos a autônomos e administradores).

Na ocasião, o STF reconheceu ser inconstitucional o art. 3º, I, da Lei nº 7.787/89 por ter extravasado o alcance do seu pressuposto constitucional de incidência, que era a folha de salários. A corte constitucional manifestou-se, então, no sentido de que os valores recebidos pelos autônomos e administradores não se dão mediante folha de salário, que é uma manifestação econômica própria da relação jurídica oriunda de contrato de trabalho formalizado à luz da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT, de acordo com a decisão assim ementada:

INTERPRETAÇÃO - CARGA CONSTRUTIVA - EXTENSÃO. Se é certo que toda interpretação traz em si carga construtiva, não menos correta exsurge a vinculação à ordem jurídico-constitucional. O fenômeno ocorre a partir das normas em vigor, variando de acordo com a formação profissional e humanística do intérprete. No exercício gratificante da arte de interpretar, descabe "inserir na regra de direito o próprio juízo - por mais sensato que seja - sobre a finalidade que "conviria" fosse por ela perseguida" - Celso Antonio Bandeira de Mello - em parecer inédito. Sendo o Direito uma ciência, o meio justifica o fim, mas não este aquele.

CONSTITUIÇÃO - ALCANCE POLÍTICO - SENTIDO DOS VOCÁBULOS - INTERPRETAÇÃO. O conteúdo político de uma Constituição não é conducente ao desprezo do sentido vernacular das palavras, muito menos ao do técnico, considerados institutos consagrados pelo Direito. Toda ciência pressupõe a adoção de escorreita linguagem, possuindo os institutos, as expressões e os vocábulos que a revelam conceito estabelecido com a passagem do tempo, quer por força de estudos acadêmicos quer, no caso do Direito, pela atuação dos Pretórios.

SEGURIDADE SOCIAL - DISCIPLINA - ESPÉCIES - CONSTITUIÇÕES FEDERAIS - DISTINÇÃO. Sob a égide das Constituições Federais de 1934, 1946 e 1967, bem como da Emenda Constitucional no 1/69, teve-se a previsão geral do triplice custeio, ficando aberto campo propício a que, por norma ordinária, ocorresse a regência das contribuições. A Carta da Republica de 1988 inovou. Em preceitos exaustivos - incisos I, II e III do artigo 195 - impôs contribuições, dispondo que a lei poderia criar novas fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecida a regra do artigo 154, inciso I, nela inserta (par. 4. do artigo 195 em comento).

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - TOMADOR DE SERVIÇOS - PAGAMENTOS A ADMINISTRADORES E AUTONOMOS - REGÊNCIA. A relação jurídica mantida com

administradores e autônomos não resulta de contrato de trabalho e, portanto, de ajuste formalizado a luz da Consolidação das Leis do Trabalho. Dai a impossibilidade de se dizer que o tomador dos serviços qualifica-se como empregador e que a satisfação do que devido ocorra via folha de salários. Afastado o enquadramento no inciso I do artigo 195 da Constituição Federal, exsurge a desvalia constitucional da norma ordinária disciplinadora da matéria. A referencia contida no par. 4. do artigo 195 da Constituição Federal ao inciso I do artigo 154 nela insculpido, impõe a observância de veículo próprio - a lei complementar. Inconstitucionalidade do inciso I do artigo 3. da Lei n. 7.787/89, no que abrangido o que pago a administradores e autônomos. Declaração de inconstitucionalidade limitada pela controvérsia dos autos, no que não envolvidos pagamentos a avulsos²¹⁷.

Veja-se que uma vez mais o Supremo Tribunal Federal manifestou-se expressamente em que o sentido técnico da palavra posta na Constituição Federal não pode ser desprezado pelo intérprete, ou ainda, conforme bem destacado no próprio acórdão em questão, “o conteúdo político de uma Constituição não é conducente ao desprezo do sentido vernacular das palavras, muito menos ao do técnico”.

Aqui, de novo, a Corte Constitucional atuando para proteger a racionalidade do ordenamento jurídico tributário, ao fixar que a racionalidade jurídico-econômica da regra matriz de incidência do art. 195, I, “a” não pode ser subvertida pelo legislador *infraconstitucional*. Nesse caso, para o Supremo Tribunal Federal, a folha de salário como pressuposto objetivo de tributação da contribuição social possui uma racionalidade jurídico-econômica própria: “resulta de contrato de trabalho e, portanto, de ajuste formalizado à luz da Consolidação das Leis do Trabalho”.

A posição do STF, a propósito, apenas protege que a incidência se restrinja àquela categoria econômica recortada pela Constituição Federal para servir de pressuposto de incidência, que é o pagamento de salário, ou seja, “a remuneração do trabalho subordinado”. E salário, no campo econômico, representa “renda do trabalhador subordinado, isto é, o trabalho prestado a um empregador”, já a remuneração do trabalho independente (autônomo e administrador) é outra categoria econômica²¹⁸.

²¹⁷ STF, RE nº 166.772/RS, D.J. 16.12.1994.

²¹⁸ GALVES, Carlos. Op. cit. p. 155.

4.5.3 Conceito de serviço:

Uma outra oportunidade que teve o STF para proteger a racionalidade jurídico-econômica da regra matriz de incidência, e o fez, impedindo com isso a subversão do elemento material da hipótese de incidência pelo legislador, diz respeito ao julgamento do RE nº 116.121-3/SP, publicado no D.J. de 25.05.2001, que teve por objeto examinar se sobre o contrato de locação de bem móvel poderia incidir o imposto sobre serviços – ISS.

Nesse caso, a Suprema Corte foi incumbida da missão de verificar o nexo de pertinência lógico-jurídica entre o pressuposto objetivo de incidência posto na constituição (serviço) e o fato econômico gravado pela norma impositiva (locação de bem móvel). Concluiu-se, no referido julgamento, que há um figurino constitucional para cada tributo que não pode ser desprezado pelo legislador infraconstitucional e que, portanto, o contrato de locação extravasa do figurino constitucional do imposto sobre serviços, *in verbis*:

TRIBUTO - FIGURINO CONSTITUCIONAL. A supremacia da Carta Federal é conducente a glosar-se a cobrança de tributo discrepante daqueles nela previstos.

IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS - CONTRATO DE LOCAÇÃO. A terminologia constitucional do Imposto sobre Serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo considerado contrato de locação de bem móvel. Em Direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprio, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável - artigo 110 do Código Tributário Nacional²¹⁹.

De trecho do voto do Ministro Relator OCTÁVIO GALLOTTI, extrai-se o respeito e acatamento da Corte Suprema pelos conceitos adotados pela Carta da República, que não podem ser falsificados pelo legislador infraconstitucional, sob pena de ruína do sistema constitucional tributário, nos seguintes termos:

Tenho sempre presente a advertência de meu saudoso pai, LUIZ GALLOTTI, em voto, aliás vencido, que proferiu no Recurso Extraordinário nº 71.758, sobre a impossibilidade de a lei tributária mudar o conceito dos institutos adotados, especialmente os de direito privado, para estabelecer a incidência dos tributos:

²¹⁹ STF, RE nº 116.121-3/SP, D.J. 25.05.2001.

‘Como sustentei muitas vezes, ainda no Rio, se a lei pudesse chamar de compra o que não é compra, de importação o que não é importação, de exportação o que não é exportação, de renda o que não é renda, ruiria todo o sistema tributário inscrito na Constituição’. (RTJ 66, pág. 165)²²⁰

Em razão do exposto, afigura-se nítida a preocupação, histórica, do Supremo Tribunal Federal com a racionalidade jurídico-econômica do pressuposto objetivo de incidência de cada um dos tributos cuja competência é distribuída pela Constituição Federal. O legislador não pode, portanto, subverter o conteúdo semântico mínimo dos conceitos empregados pela Carta da República. Por isso, a razão está HAMILTON DIAS DE SOUZA ao enxergar a racionalidade como limitação ao poder de tributar²²¹.

4.5.4 Por um conceito de renda:

Uma última questão que interessa examinar, diante da relevância do tema, e por estar sendo objeto de julgamento pela Suprema Corte ao tempo em que este trabalho é feito, diz respeito ao conceito constitucional de renda.

Com efeito, depende de julgamento pelo Supremo Tribunal Federal o Recurso Extraordinário nº 582.525/SP, em que é relator o Ministro JOAQUIM BARBOSA, e no qual se discute a questão da (in)constitucionalidade da inclusão da Contribuição Social sobre o Lucro na base de incidência do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ, tal como preceitua o artigo 1º, parágrafo único, da Lei nº 9.316/96²²². É dizer, o objeto desse julgamento consiste em verificar se o conceito constitucional de renda permite que o legislador inclua na base de cálculo desse imposto os valores da contribuição social sobre o lucro registrados como custo ou despesa no período de apuração. Ou ainda, se os valores registrados como custo ou despesa a título de CSL podem ser considerados renda para efeito de apuração do IRPJ.

Ao iniciar o julgamento da matéria, segundo consta no informativo de jurisprudência do STF, o Ministro Relator afastou a tese da inconstitucionalidade do referido dispositivo legal – no ponto em que interessa ao presente estudo – de acordo com o seguinte fundamento:

²²⁰ GALLOTI, Octávio. In STF, RE nº 116.121-3/SP, D.J. 25.05.2001.

²²¹ SOUZA, Hamilton Dias de. Op. cit. p. 216-227.

²²² “Art. 1º O valor da contribuição social sobre o lucro líquido não poderá ser deduzido para efeito de determinação do lucro real, nem de sua própria base de cálculo. Parágrafo único. Os valores da contribuição social a que se refere este artigo, registrados como custo ou despesa, deverão ser adicionados ao lucro líquido do respectivo período de apuração para efeito de determinação do lucro real e de sua própria base de cálculo”.

A CF/88 permite a tributação da renda e dos proventos de qualquer natureza sem estipular, expressamente, um conceito para renda ou proventos, que são as bases de cálculo constitucionais do tributo, mas que, por outro lado, não há um conceito ontológico para renda, de dimensões absolutas, caráter imutável e existente independentemente da linguagem, que possa ser violado pelo legislador complementar ou ordinário, haja vista se estar diante de um objeto cultural. Considerou que, nos quadrantes do sistema constitucional tributário, o conceito de renda pode ser estipulado apenas a partir de uma série de influxos oriundos do sistema jurídico, como a proteção ao mínimo existencial, o direito ao amplo acesso à saúde, a capacidade contributiva, a proteção à livre iniciativa e à atividade econômica, e de outros sistemas com os quais o Direito possui ligações, como o econômico e o contábil²²³.

A controvérsia se instaurou com o voto divergente do Ministro MARCO AURÉLIO que deu provimento ao recurso para declarar a inconstitucionalidade do artigo 1º, da Lei nº 9.316/96, sob o entendimento de que:

...não se estaria, de toda forma, diante de algo que se enquadrasse no figurino constitucional do tributo, haja vista que a pessoa jurídica tem, considerada a CSLL, um ônus e não uma vantagem, não sendo possível entender que um ônus signifique, ao mesmo tempo, ônus e renda para quem quer que seja. Ademais, aduziu, quanto à questão relativa à capacidade econômica do contribuinte, não ser concebível que, em se tratando de um ônus, essa capacidade fosse aumentada para que o contribuinte viesse a arcar com a incidência do tributo e, especificamente, do imposto que o é sobre a renda²²⁴.

Independentemente do resultado a que se chegará futuramente nesse julgamento específico, o que se quer aqui é apenas destacar essa contraposição de idéias, entre os referidos Ministro acerca da existência ou não de um conceito constitucional de renda, pressuposto objetivo de incidência do IRPJ (art. 153, III). Para o Ministro JOAQUIM BARBOSA, “*não haveria um conceito ontológico para renda, de dimensões absolutas, caráter imutável e existente independentemente da linguagem, que possa ser violado pelo legislador complementar ou ordinário*”. Tratar-se-ia a renda, segundo ele, de um “objeto cultural”. De outro lado, o Ministro MARCO AURÉLIO defende a existência de um figurino constitucional do imposto sobre a renda, que não pode ser subvertido pelo legislador.

²²³ STF. Informativo nº 525. 20 a 24 de outubro de 2008. Disponível em: www.stf.jus.br.

²²⁴ STF. Informativo nº 525. 20 a 24 de outubro de 2008. Disponível em: www.stf.jus.br.

Todavia, parece que a prevalecer a orientação firmada pelo Ministro JOAQUIM BARBOSA, o Supremo Tribunal Federal pode estar a um passo de adotar o mesmo entendimento pela Corte Constitucional Italiana na sentença nº 410/1995 – como já observado – no sentido de que em matéria de renda não é possível abstrair do ordenamento jurídico um conceito geral de renda, que venha a se tornar parâmetro de todas as disposições específicas, sustentando que é renda tudo aquilo que o legislador assim disponha.

Ocorre que não parece ser tal entendimento coerente com a tradição da jurisprudência constitucional tributária brasileira, pelo fato de que o Supremo Tribunal Federal construiu – pelos precedentes já examinados – uma história de respeito aos pressupostos constitucionais de incidência, firmando o posicionamento no sentido de que há um figurino constitucional para cada tributo, mesmo para aqueles que adotam conceitos vagos ou imprecisos, já que há sempre um conteúdo semântico mínimo que não pode ser alterado pelo legislador infraconstitucional.

Mesmo em relação ao conceito de renda empregado pela constituição note-se que a Suprema Corte já manifestou que o legislador não pode ir além dos limites semânticos do termo, para considerar renda aquilo que, em verdade, não representa um acréscimo patrimonial. Com efeito, veja-se que essa orientação – sobre a existência de um conceito constitucional de renda – foi manifestada pelo Ministro CARLOS VELLOSO, relator para o julgamento do RE nº 117.887, publicado no DJ de 23.04.1993, nos seguintes termos:

Não obstante isso, não me parece possível a afirmativa no sentido de que possa existir renda ou provento sem que haja acréscimo patrimonial, acréscimo patrimonial que ocorre mediante o ingresso ou o auferimento de algo, a título oneroso. *Não me parece, pois, que poderia o legislador, anteriormente ao CTN, diante do que expressamente dispunha o art. 15, IV, da CF/46, estabelecer como renda, uma ficção legal*²²⁵.

De fato, o entendimento no sentido de que não existe um conceito constitucional de renda, ou que renda seja aquilo que o legislador venha a estabelecer, ou ainda que renda seja um “objeto cultural”, afasta-se da tradição brasileira²²⁶. Ora, renda é renda, e ainda que seja um pressuposto de incidência genérico, possui um conteúdo semântico mínimo, que deve ser observado pelo legislador, sob pena de fazer letra morta a regra constitucional de outorga de competência. ROQUE CARRAZZA corrobora tal assertiva ao afirmar que “há na Constituição

²²⁵ VELLOSO, Carlos. In STF, RE nº 117.887, D.J. 23.04.1993.

²²⁶ “A jurisprudência geral sobre conceitos utilizados por regras de competência é sólida no sentido de que a Constituição Brasileira prevê ou incorpora conceitos prévios”. (ÁVILA, Humberto. *Contribuição...*, p. 99)

*Federal conteúdos semânticos mínimos (noções genéricas) quer de renda, quer de proventos de qualquer natureza, a serem obrigatoriamente levados em conta na criação in abstracto do imposto em tela*²²⁷.

O termo renda empregado pela Constituição Federal -, ainda que se trate de um pressuposto objetivo genérico do IRPJ -, consiste num fato que, no campo econômico de onde foi extraído, possui uma acepção técnica própria, que é “riqueza nova medida e representada em moeda, gerada por um processo de produção econômica de natureza dinâmica”²²⁸. De resto, é um consenso doutrinário que há um conceito semântico fundamental de renda, representativo da manifestação de capacidade contributiva, que consiste numa riqueza nova de alguma forma obtida pelo contribuinte. Nesse sentido, também RENATO ROMEU RENCK:

Assim já se identifica um elemento fundamental que compõe a significação do termo *renda* como fato jurídico-constitucional, qual seja, a expressão da base calculada em moeda, com valor constante que represente, quantitativamente, a totalidade do acréscimo de riqueza obtida pelo contribuinte num período²²⁹.

²²⁷ E ainda, para o referido autor, o legislador ordinário federal possui uma pequena liberdade para definir “renda e proventos de qualquer natureza”, confira-se: “Como adiantamos, o legislador federal não possui total liberdade para definir *renda e proventos de qualquer natureza*, para fins de tributação por meio do imposto específico. Laboram em equívoco, pois, os que sustentam que configura *renda e proventos de qualquer natureza*, tudo quanto a lei assim considera.

Para estes estudiosos – que perfilham a chamada *teoria da conceituação legalista de renda e dos proventos de qualquer natureza* – não há uma noção constitucional nem de *renda*, nem de *proventos de qualquer natureza*. A matéria gravitativa, assim, em torno da discricionariedade do legislador, a quem caberia definir, sem maiores peias, a *hipótese de incidência* do imposto.

Com o devido acatamento, ousamos discordar, já que estamos convencidos de que há, sim, uma noção constitucional de *renda e proventos de qualquer natureza*, que não pode ser desconsiderada (seja pelo legislador complementar nacional, seja pelo ordinário federal).

Rememoramos que as *regras-matrizes* de todos os tributos – aí incluído o *imposto sobre a renda e os proventos de qualquer natureza* – estão contidas na Constituição. O legislador infraconstitucional não pode fugir destes arquetipos.

Ora, ainda que possamos aceitar que ele possui alguma liberdade para definir *renda e proventos de qualquer natureza*, o certo é que tal liberdade é sobremodo restrita.

Deveras, parece-nos que, dentre os diversos conceitos de *renda e proventos de qualquer natureza* fornecidos pela Ciência Econômica, pode o legislador ordinário apenas optar por um deles, e, ainda assim, *desde que sua escolha permita compatibilizar a incidência com os princípios constitucionais que norteiam tal tributação, máxime o da capacidade contributiva*. É que, de acordo com a Constituição, *renda e proventos de qualquer natureza* devem representar ganhos ou riquezas novas. Do contrário não será atendido o *princípio da capacidade contributiva*. (CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)*. São Paulo : Malheiros, 2005, ps. 34, 51 e 52).

²²⁸ RENCK, Renato Romeu. *Imposto de renda da pessoa jurídica: critérios constitucionais de apuração da base de cálculo*. Porto Alegre : Livraria do Advogado, 2001, p. 112.

²²⁹ RENCK, Renato Romeu. *Imposto...*, p. 163.

Com efeito, como também observa ALCIDES JORGE COSTA sobre o conceito de renda tributável em relação ao Direito comparado, “*as legislações interpretam o conceito de renda em relação ao fluxo de riqueza, aos ingressos monetários ou em espécie*”²³⁰.

Há, portanto, também em relação ao conceito de renda pressuposto pela Constituição uma racionalidade jurídico-econômica, que não pode ser desprezada pelo legislador. O imposto sobre a renda consiste em capturar fatos econômicos que traduzam acréscimo patrimonial²³¹. Essa é a sua racionalidade jurídico-econômica, tal como já definido pelo Supremo Tribunal Federal.

Por tudo quanto até aqui exposto, e da jurisprudência constitucional examinada, denota-se que os termos empregados pela Constituição Federal, ainda que genéricos, possuem um conteúdo semântico mínimo²³².

Por isso que, sobre as palavras empregadas pela Constituição Federal, tem lugar a célebre passagem de GRACILIANO RAMOS no sentido de que “*a palavra não foi feita para enfeitar, brilhar como ouro falso; a palavra foi feita para dizer*”²³³.

4.6 RACIONALIDADE E SIMPLIFICAÇÃO TRIBUTÁRIA:

No interesse da arrecadação, a Fazenda Pública pode, e deve utilizar-se de mecanismos simplificados de imposição e fiscalização. A isso corresponde o dever de observância ao princípio da economicidade da tributação. Para tanto, o Poder Público tem às suas mãos diversos instrumentos ou técnicas arrecadatórias, dentre as quais se destacam: (i) a *substituição tributária*, para frente ou para trás, que consiste na antecipação ou no diferimento do fato gerador, cuja

²³⁰ COSTA, Alcides Jorge. *Conceito de renda tributável*. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord). *Imposto de renda: conceitos, princípios e comentários*. São Paulo : Atlas, 1996, p. 27.

²³¹ Nesse sentido, é de se conferir a lição de Alfredo Augusto Becker, *in verbis*: “A regra de tributação que tiver escolhido (dentre os múltiplos fatos que integram a composição de sua hipótese de incidência) o *fato econômico consistente na existência da renda* para servir de *base de cálculo*, terá criado tributo com o gênero jurídico do *impôsto de renda*. (BECKER, Alfredo Augusto. Op. cit. p. 360)

²³² Assim é também o entendimento de Humberto Ávila: “O exame atento de todas essas decisões demonstra que os precedentes do Supremo Tribunal Federal são firmes e reiterados no sentido de que as regras constitucionais atributivas de competência, quando utilizam expressões cujas propriedades sejam conotadas pela própria Constituição ou pela legislação infraconstitucional vigente à época de sua promulgação, prevêm ou incorporam conceitos que fixam balizas intransponíveis ao legislador infraconstitucional. Nesse sentido, não há espaço para entender essas normas como constitucionalmente abertas, assim entendidas aquelas normas que admitiriam a sua ilimitada ou ampla concretização pelo legislador sem fixação conceitual prévia indisponível. Bem ao contrário, a jurisprudência reiterada do Supremo Tribunal Federal faz referência tanto a ‘balizas constitucionais’ que não podem ser ultrapassadas pelo legislador quanto a ‘figurinos’ e a ‘conceitos’ que o legislador não poderá desprezar”. (ÁVILA, Humberto. *Contribuição...*, p. 102)

²³³ RAMOS, Graciliano. *S. Bernardo*. Rio de Janeiro : Record, 2005.

utilização é expressamente autorizada pelo art. 150, § 7º, da Constituição Federal²³⁴; (ii) a *incidência monofásica*, que tem como característica – via de regra – uma incidência majorada no início da cadeia e a atribuição de alíquota zero nas demais etapas; (iii) as *retenções*, que exigem o desconto e o recolhimento do tributo devido pelo próprio tomador de serviços; (iv) as *presunções legais* e os *arbitramentos*, medidas simplificadas de fiscalização legalmente previstas, normalmente, nos casos em que o contribuinte descumpra obrigações acessórias indispensáveis ao reconhecimento da obrigação tributária principal.

Não interessa a este estudo, por certo, examinar as diversas técnicas simplificadas de arrecadação postas à disposição do fisco. Elas existem, aos montes, espalhadas por toda a legislação tributária, e são, por vezes, indispensáveis. O que se quer aqui é apenas chamar a atenção para a seguinte advertência feita por MARCO AURÉLIO GRECO em monografia sobre a Substituição Tributária:

À luz da competência tributária que lhe é outorgada, o legislador criará os mecanismos operacionais (obrigacionais ou não) que sejam adequados para viabilizar a percepção do tributo em relação àquela realidade qualificada pela própria Constituição. No interesse fiscal da arrecadação do tributo, a competência autoriza a criação de modelos aplicativos como o da antecipação. Porém, este interesse não é o único a ser considerado e não pode ser confundido com a mera comodidade do Fisco, nem se transformar em arbítrio ou irracionalidade²³⁵.

Em matéria de simplificação tributária, então, “a comodidade do fisco se não pode transformar em irracionalidade”, de tal modo que interessa, ou o “tema fundamental é o da coerência lógica do modelo e sua compatibilidade com a realidade fática à qual irá ser aplicado,

²³⁴ “As normas que permitem a substituição tributária fazem parte daquelas normas com finalidade simplificadora (*Vereinfachungszwecknormen*). Como a fiscalização de cada operação individual seria impossível ou extremamente difícil, a CF/88 autoriza o legislador a lançar mão de uma padronização (*Pauschalierung*), assim entendida aquela tributação que desconsidera os dados concretos do caso e dimensiona os elementos da obrigação tributária com base em valores estimados por critérios de verossimilhança (*Wahrscheinlichkeitsgesichtspunkten*). A operação com substituição proporciona, de um lado, um ganho em praticabilidade, na medida em que torna mais econômica e mais ágil a fiscalização; de outro, porém, provoca uma perda em justiça individual, já que a tributação não mais recai sobre a operação real, mas sobre a operação presumida, podendo, com isso, dar ensejo, em alguns casos, a uma discrepância entre o presumido e o efetivamente ocorrido”. (ÁVILA, Humberto. *Imposto sobre a circulação de mercadorias – ICMS. Substituição tributária. Base de cálculo. Pauta fiscal. Preço máximo ao consumidor. Diferença constante entre o preço usualmente praticado e o preço constante da pauta ou o preço máximo ao consumidor sugerido pelo fabricante. Exame de constitucionalidade*. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, nº 123, p. 124, dez.2005. ISSN 1413-7097)

²³⁵ GRECO, Marco Aurélio. *Substituição tributária: ICMS. IPI. PIS. COFINS*. São Paulo : IOB, 1999, p. 41.

*para que a menção à realidade constitucionalmente prevista não se transforme em mero pretexto para arrecadar, ao invés de verdadeira razão para tanto*²³⁶.

Nessa linha de raciocínio, portanto, a racionalidade quanto ao âmbito normativo (jurídico-econômico), examinada neste tópico, deve também ser observada na fixação de quaisquer técnicas impositivas que tenham a finalidade de simplificar a arrecadação. Com efeito, a comodidade na arrecadação, em nome do princípio da economicidade da tributação, não pode servir de fundamento para a exigência de tributo que não guarde pertinência lógica com a racionalidade jurídico-econômica da regra matriz de incidência posta na Constituição Federal. É dizer que, noutros termos, a simplificação da legislação fiscal não pode chegar a tal ponto que torne jurídico-economicamente irracional a norma tributária. Nesse sentido, é o que também adverte ENRICO DE MITA:

Naturalmente, a *simplificação* não deve caminhar em detrimento da *racionalidade*, não deve fazer perder de vista o objetivo da lei tributária; precisa procurar ajustar as exigências da racionalidade às de aplicabilidade. Um imposto que se limitasse a ser rigoroso nas suas definições seria inaplicável na medida em que dificilmente referido aos fatos concretos da vida. Entretanto, um imposto somente é aplicável, ou seja, constituído – como freqüentemente acontece – mais pela casuística que de definições, faria perder de vista a justificação econômica do tributo²³⁷.

E ainda, como bem destaca HAMILTON DIAS DE SOUZA, “*não se pode alterar o “quantum” do tributo por circunstâncias não decorrentes diretamente de seu pressuposto, como as ligadas ao “quomodo” da imposição*”, o que também o leva a concluir que:

Nessa linha de raciocínio, a comodidade do Fisco não pode levar a um pagamento de tributo em dimensão maior daquela que seria apurada a partir de seu fato gerador. É claro que pode o legislador, dentre várias opções, escolher uma ou algumas em razão de sua conveniência arrecadatória. Não pode, entretanto, por tal pretexto e por sua comodidade, criar sistemas onde a renda seja meramente presumida, onde situações diferentes sejam tratadas identicamente, onde uns tenham vantagens decorrentes do sistema e outras desvantagens. Em outras palavras, a simplicidade na formulação legislativa não pode levar a distorções como as referidas²³⁸.

Não se pode admitir, à guisa do exposto, que a adoção de uma técnica arrecadatória mais cômoda, como é o caso da substituição tributária ou da retenção, por exemplo, importe em modificação ou adulteração do pressuposto objetivo de incidência. Não pode, então, uma regra

²³⁶ Ibidem.

²³⁷ MITA, Enrico de. *O princípio...*, p. 231.

²³⁸ SOUZA, Hamilton Dias de. Op. cit. p. 263.

exigir a retenção de tributo que transborde o seu pressuposto jurídico-econômico, como seria o caso de uma lei municipal que exigisse a retenção na tomada de um serviço que não conste da relação de serviços da Lei Complementar nº 116/03.

Não pode a substituição tributária para frente, por exemplo, majorar a tributação com base em pauta fiscal arbitrária, que não guarde simetria com o valor real de mercado do bem onerado. Em parecer sobre essa mesma questão, aliás, HUMBERTO ÁVILA conclui que:

1) a substituição tributária para frente com base em pauta de valores ou preço máximo ao consumidor é inconstitucional quando a diferença entre o preço efetivo de mercado e o valor de pauta ou o preço máximo ao consumidor for considerável, regular e atingir um número muito grande de casos, por violação ao disposto no artigo 150, § 7º e no artigo 150, II, da CF/88;

2) a substituição tributária para frente com base em pauta de valores ou preço máximo ao consumidor é ilegal quando a diferença entre o preço efetivo e o valor de pauta ou o preço máximo ao consumidor for incompatível com os preços usualmente praticados no mercado, por violação ao disposto no artigo 8º da Lei Complementar nº 87/96;²³⁹

Não é admissível pôr fim, e apenas para não se tornar cansativo, à utilização de presunção fiscal que não guarde qualquer relação de pertinência lógica com a manifestação de riqueza capturada pela norma impositiva²⁴⁰, como é o caso do lançamento constituído com base apenas na utilização de depósitos bancários de origem não comprovada, como tem acontecido com fundamento no art. 42 da Lei nº 9.430/96. Ora, há muito que a jurisprudência nacional tem rechaçado tal procedimento fiscal, como se vê pelo teor da Súmula nº 182, do extinto Tribunal Federal de Recursos no sentido de que “*é ilegítimo o lançamento do imposto de renda arbitrado com base apenas em extratos ou depósitos bancários*”. Por isso que, como bem observa HELENILSON CUNHA PONTES, “*tanto a Lei 9.430/96 como a Lei 8.021/90 prescrevem que depósitos de origem não comprovada constituem indícios de rendimentos omitidos, os quais somente poderão ser tomados como tal, caso a autoridade demonstre fundamentadamente a existência de renda consumida através de sinais exteriores de riqueza*”²⁴¹.

²³⁹ ÁVILA, Humberto. *Substituição...* p. 134.

²⁴⁰ De qualquer modo, sublinhe-se que a criação do modelo da antecipação e a escolha, pelo legislador, da fase preliminar não pode ser aleatória nem arbitrária; a escolha só pode recair em eventos que apresentem, no plano fático, algum tipo de vinculação com o fato tributável a ocorrer posteriormente, e em determinado grau que permita prever, com razoável certeza, sua ocorrência (elemento adequação) e na dimensão então prevista (elemento proporcionalidade ou proibição do excesso). (GRECO, Marco Aurélio. Op. cit. p. 43)

²⁴¹ PONTES, Helenilson Cunha. *Omissão de receitas e depósitos bancários: o sentido normativo do art. 42 da lei 9.430/96*. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, nº 146, p. 100, nov.2007. ISSN 1413-7097.

Por tudo isso, afigura-se assaz interessante notar que a racionalidade jurídico-econômica da norma tributária, ora examinada, também impõe aquele “*duplo exame de constitucionalidade*” de que fala MARCO AURÉLIO GRECO:

Deste ângulo, o pressuposto de fato consagrado na Constituição e o fato tributável qualificado na lei específica exteriorizam a *ratio* do tributo, o seu fundamento econômico e jurídico e ensejam um *duplo exame de constitucionalidade*. Um exame de constitucionalidade pela verificação da adequação material entre o fato tributável e a competência constitucional: e um segundo exame pela verificação de compatibilidade e adequação entre os modelos operativos concretamente criados (antecipação, substituição etc.) de um lado, e pressuposto de fato e fato tributável, de outro lado²⁴².

Em suma, vê-se definitivamente que a observância à racionalidade jurídico-econômica da norma tributária é deveras importante, na medida em que impõe: (i) uma “verificação da adequação material entre o fato tributável e a competência tributária” e, ainda, (ii) o exame de adequação entre as diversas técnicas de simplificação da fiscalização ou da arrecadação (substituição tributária, retenção, presunções, etc.) e o pressuposto objetivo de incidência do tributo.

Só após a confirmação desse “*duplo exame de constitucionalidade*” é que se pode dizer jurídico-economicamente racional a norma tributária, tornando-se válida a exigência fiscal em sua dimensão fática, ou melhor, quanto ao âmbito normativo eleito pela Constituição Federal.

O exame da racionalidade jurídico-econômica da norma tributária não afasta, entretanto, a análise da sua racionalidade ético-econômica -, que é *conditio sine qua non* para a legitimidade da exigência fiscal em relação ao programa normativo constitucional -; por isso a importância do tema que será tratado no capítulo seguinte.

²⁴² Idem, p. 42.

5 RACIONALIDADE ÉTICO-ECONÔMICA DA NORMA TRIBUTÁRIA

5.1 POLÍTICA ECONÔMICA E RACIONALIDADE DA TRIBUTAÇÃO:

Ao longo da história, tem sido recorrente – especialmente no campo doutrinário da economia e da ciência das finanças – o tema da racionalidade dos sistemas tributários ou mesmo dos princípios retores de um sistema tributário racional que, de um modo geral, tem sido caracterizado como um conjunto -, ordenado e lógico²⁴³, - de exações que, combinadas entre si, tornem possível a consecução dos objetivos de uma determinada política econômica e financeira²⁴⁴.

Já desde a leitura de ADAM SMITH, por exemplo, nota-se uma preocupação com o delineamento de princípios orientadores da tributação. Na sua clássica “*Riqueza das Nações*”, A. SMITH recomenda a todas as nações que observem quatro máximas a respeito dos impostos em geral, a saber: i) *Qualidade* ou, atualmente, melhor denominada de capacidade contributiva, na medida em que “os súbditos de todos os Estados devem contribuir para a manutenção do governo, tanto quanto possível, em proporção das respectivas capacidades”; ii) *Certeza*: “o imposto que todo o indivíduo é obrigado a pagar deve ser certo e não arbitrário”; iii) *Conveniência de pagamento*: “todo o imposto deve ser lançado no tempo ou modo mais provável de ser conveniente para o contribuinte o pagar”; e a iv) *Economia na cobrança*: “todo o imposto deve ser architectado tão bem que tire o mínimo possível do bolso das pessoas para além do que traz para o erário público”²⁴⁵.

²⁴³ La simple *juxtaposición* de los impuestos vigentes no compone por sí sola un *conjunto ordenado y lógico*, es decir, un ‘sistema tributario’. (SCHMÖLDERS, Günter. *Teoría general del impuesto (Allgemeine Steuerlehre)*. Trad. de Luis A. Martín Merino. Editorial de Derecho Financiero : Madrid, 1962, p. 221)

²⁴⁴ É o que constata Sainz de Bujanda “...se desprende que es explicable el afán de la doctrina por señalar los requisitos de un sistema tributario racional, es decir, de un conjunto de exacciones combinadas con arreglo a un plan lógico que haga posible el logro de los objetivos característicos de una política financiera”. (DE BUJANDA, F. *Hacienda y derecho*. Madrid : Instituto de Estudios Políticos, 1962, p. 256. vol. 2)

²⁴⁵ SMITH, Adam. *Inquérito sobre a natureza e as causas da riqueza das nações*. 2ª ed. Trad. de Luís Cristóvão de Aguiar. Lisboa : Fundação Calouste Gulbenkian, 1989, p. 485-488. vol. 2.

LELLO GANGEMI, em trabalho publicado em 1959 com o sugestivo título de “*Manicomio Tributario Italiano*”²⁴⁶, critica a situação do ordenamento tributário italiano de sua época²⁴⁷ e aponta as seguintes características para um sistema racional: 1) Administração financeira eficiente e que conheça as conseqüências de sua atuação; 2) Ausência de evasões, duplicações e isenções limitadas em um sistema claro, simples, coerente e elástico; 3) Contenção dos impostos progressivos dentro de limites realistas, em contraste com a tendência de aplicação de alíquotas confiscatórias sobre a renda, dadas as enormes necessidades financeiras e o florescimento de discursos demagógicos que causam o aumento do incentivo à evasão na mesma medida em que a progressividade acena em crescer; 4) Afirmção dos princípios da personalidade e da equidade na repartição da carga no setor dos impostos diretos e coordenação para assegurar ao sistema a máxima simplicidade e clareza e suportabilidade da pressão; 5) Sistema de impostos indiretos igualmente simplificado com taxações especificamente coordenadas e coordenado com o sistema dos impostos diretos; 6) Certeza do direito tributário de modo que restem claras as determinações dos direitos e dos deveres do Estado e dos contribuintes, coordenado por um código tributário de princípios gerais; 7) Ter presente no processo de imposição estatal, local, social e paraestatal que único é o contribuinte e única, por conseqüência, é a sua capacidade contributiva; e 8) sanções penais, necessárias para fazer valer a lei sobre declaração de rendimentos: juramento para todos os contribuintes e cárcere contra os evasores, mas sempre como conseqüência da atuação dos requisitos *supra* elencados. Na falta de tal atuação, qualquer sanção torna-se inoperante e mantém altíssimo o custo de coação por parte do Estado²⁴⁸.

²⁴⁶ Título que, inclusive, influenciou a obra de Alfredo Augusto Becker aqui no Brasil. (BECKER, Alfredo Augusto. Op. cit. p. 3)

²⁴⁷ “...un caos di leggi contraddittorie e in antitesi ai più elementari principi di razionalità, giustizia e socialità”. (GANGEMI, Lello. *Manicomio tributario italiano*. In Università di pavia – Facoltà di giurisprudenza. *Studi in memoria di Benvenuto Griziotti*. Milano : Giuffrè, 1959, p. 132.)

²⁴⁸ Tradução livre de: “Ecco in sintesi le caratteristiche di un *organismo tributario*: 1) Amministrazione finanziaria efficiente e che conosca le conseguenze del suo agire. 2) Assenza di evasioni, duplicazioni e limitate esenzioni in un sistema chiaro, semplice, coerente ed elastico. 3) Contenimento dell’*imposta progressiva* entro *limiti realistici* in contrasto con la tendenza all’applicazione di aliquote confiscatrice del reddito dato l’*enorme fabbisogno* finanziaria e il fiorire di indirizzi demagogici cause di accentuazione dell’incentivo all’evasione man mano che la progressività accena a crescere. 4) Affermazione dei principi di *personalità* e di *equità* nel riparto del carico nel settore delle imposte dirette e coordinamento di queste per assicurare al sistema la massima semplicità e chiarezza e sopportabilità di pressione. 5) Sistema di *imposte indirette* anch’esso semplificato con tassazioni specifiche coordinate e coordinato il sistema stesso con quello delle dirette. 6) *Certezza del diritto tributario* e perciò stesso chiara determinazione dei diritti e dei doveri dello Stato e dei contribuenti coordinata con un codice tributario di principi generali. 7) Tener presente nel processo di imposizione statale, locale, sociale e parastatale che *unico* è il contribuente ed *unica* per conseguenza la sua capacità contributiva. 8) Sanzioni penali, necessarie per rendere attiva la legge sulla dichiarazione dei redditi: *giuramento* per tutti i contribuenti e *carcere* contro gli evasori, ma sempre in *conseguenza*

FRITZ NEUMARK, em seu volumoso tratado sobre os “*princípios da imposição*” (*principios de la imposición*, cujo título original do alemão é “*Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik*”), por exemplo, indica vários princípios que, a seu juízo, são decisivos para uma política fiscal racional. Esses princípios, por sua vez, são classificados, de acordo com a sua natureza em quatro grandes grupos: (i) princípios orçamentário-fiscais: que interessa aos credores do Estado; (ii) princípios político-sociais e éticos: cuja observância é fundamental aos contribuintes; (iii) princípios político-econômicos: no interesses da economia em sua totalidade; (iv) e os princípios jurídico-tributários e técnico-tributários²⁴⁹. Os diversos sub-princípios de imposição, especificamente trabalhados pelo autor, são classificados resumidamente da seguinte maneira²⁵⁰:

- I. Principios de imposición presupuestario-fiscales.
 1. Principio de suficiencia de los ingresos fiscales.
 2. Principio de la capacidad de adaptación de la imposición en la política de cobertura (capacidad de incrementación).

- II. Principios de imposición político-sociales y éticos.
 1. Postulados de justicia.
 - a) Principio de la generalidad de la imposición.
 - b) Principio de la igualdad de la imposición.
 - c) Principio de la proporcionalidad o principio de imposición por la capacidad de pago personal e individual.
 2. Principio de la redistribución tributaria de la renta y el patrimonio.

- III. Principios de imposición político-económicos.
 1. Principios de política económica.
 - a) Principio de obviar las medidas tributarias dirigistas.
 - b) Principio de minimizar las intervenciones tributarias en la esfera privada y en la libre disponibilidad económica de los individuos.
 - c) Principio de evitar las consecuencias involuntarias de los perjuicios que los impuestos ocasionan a la competencia.
 2. Principios del proceso político-económico.
 - a) Principios de flexibilidad activa de la imposición.
 - b) Principio de flexibilidad pasiva (‘incorporada’) de la imposición.
 - c) Principio de una imposición orientada hacia la política de crecimiento.

- IV. Principios jurídico-tributarios y técnico-tributarios.
 1. Principio de congruencia y sistematicidad de las medidas tributarias.
 2. Principio de la transparencia tributaria.

dell’attuazione qualsiasi sanzione è resa inoperante ed è mantenuto altissimo il *costo di coazione* da parte dello Stato”. (GANGEMI, Lello. *Op. cit.* p. 131-132)

²⁴⁹ NEUMARK, Fritz. *Principios de la imposición*. Trad. de José Zamit Ferrer. Instituto de Estudios Fiscales : Madrid, 1974, p. 75.

²⁵⁰ Idem, p. 75-76.

3. Principio de practicabilidad de las medidas fiscales.
4. Principio de continuidad de las normas jurídico-tributarias.
5. Principio de economicidad de la imposición.
6. Principio de comodidad de la imposición.

Veja-se que – dentre os vários princípios impositivos indicados por NEUMARK – também estão relacionados alguns princípios que têm uma função político-econômica²⁵¹, indispensáveis a uma política fiscal que se pretenda racional, e por interessar especialmente ao presente estudo serão melhor explicitados adiante:

(a) *Princípio do afastamento de medidas tributárias dirigistas*: As medidas tributárias dirigistas são conceituadas pelo próprio F. NEUMARK como aquelas que pretendam favorecer ou prejudicar mediante a tributação ou por motivos que não sejam econômicos determinados grupos econômicos, setores de produção ou de consumo, confira-se:

Llamamos ‘dirigistas’ a aquellas medidas de política tributaria que pretenden exclusiva o preferentemente favorecer o perjudicar mediante la imposición y por motivos metaeconómicos (políticos, sociales, militares) a determinados grupos económicos (haciendas públicas, empresas o ciertas formas de ellas), determinados sectores de la producción o del consumo, determinadas formas de formación del capital o de inversión del mismo, etc. Lo más típico del dirigismo fiscal es su carácter ‘fragmentario’: falta de una concepción general y, por tanto, de un sistema, sus medidas son meras improvisaciones, ‘trabajos a trozos’²⁵².

De acordo com esse princípio, denota-se que F. NEUMARK não é a favor de políticas fiscais dirigistas, que “*consiste no uso de instrumentos fiscais com falsas justificativas de intervenção do Estado na economia*”²⁵³, visando na realidade favorecer interesses particulares, de modo que o Estado deve abster-se de intervenções no mercado que favoreçam ou prejudiquem grandes ou pequenos setores parciais da vida econômica, para a sua evolução ou na sua estrutura formal²⁵⁴.

²⁵¹ “La función político-económica: consistente en contribuir a la realización de los objetivos supremos, reconocidos hoy como tales, de la política económica, que no son otros que un desarrollo económico lo más continuado posible y libre de graves fluctuaciones en el valor adquisitivo, un elevado índice en el empleo del potencial de mano de obra y en el aprovechamiento de los factores objetivos de producción (lo cual, correctamente interpretado, lleva implícito un crecimiento económico relativamente vigoroso) y un equilibrio de la balanza de pagos con medios propios de la economía de mercado”. (NEUMARK, Fritz. Principios..., p. 46.)

²⁵² NEUMARK, Fritz. *Problemas economicos y financieros del estado intervencionista*. Trad. de José María Martín Oviedo. Editorial de Derecho Financiero : Madrid, 1963, p. 334.

²⁵³ FERRAZ, Roberto. *Intervenção do estado na economia por meio da tributação – a necessária motivação dos textos legais*. In COSTA, Alcides Jorge et alii (coords.). *Revista Direito tributário atual* n° 20. IBDT/Dialética : São Paulo, 2008, p. 243.

²⁵⁴ NEUMARK, Fritz. Principios..., 284.

F. NEUMARK critica, é bom que se esclareça, apenas aquelas medidas fiscais puramente dirigistas, como, por exemplo, as subvenções para o desenvolvimento de um determinado segmento econômico (tais como a agricultura, transportes, etc.), mas apóia o intervencionismo fiscal²⁵⁵ -, que consiste na correção de imperfeições ou falhas de mercado e que não se confunde com a política fiscal dirigista -, pois entende que é forma de fomentar e apoiar o mecanismo da economia de mercado. Tanto é assim que o próprio NEUMARK afirma que também a economia “*no puede acaso estar bien acoplada sin (la intervencion de) una política fiscal*”. Exemplifica essa tese citando alguns cenários econômicos: (i) uma economia de mercado que se caracterize por uma demanda relativamente insuficiente pode a política fiscal estimular o consumo seja diminuindo o imposto sobre as baixas e médias rendas seja reduzindo a imposição sobre o consumo; (ii) Mas se o que se pretende é reduzir a demanda efetiva (ou seja, aumentar a poupança), haveria de se recorrer à elevação de tributos sobre o consumo à atenuação da progressão no imposto sobre o capital e a uma sobrecarga das baixas rendas²⁵⁶.

(b) *Princípio da mínima intervenção tributária na esfera privada e na livre disponibilidade econômica dos indivíduos*: Segundo NEUMARK, esse princípio exige que a intromissão da administração tributária nas condições privadas e pessoais dos contribuintes, assim como a restrição fiscal da livre disponibilidade econômica dos indivíduos, mantenham-se dentro de certos limites que permitam a observância de princípios considerados como de categoria superior, tais como os orçamentário-fiscais e de justiça, assim como os princípios derivados das políticas de estabilização e de crescimento²⁵⁷.

(c) *Princípio de se evitar as conseqüências involuntárias dos prejuízos que os impostos ocasionam à concorrência*: Tal princípio é uma denominação, melhorada, do princípio da “neutralidade fiscal”, que para F. NEUMARK é uma expressão equivocada já que um “*imposto não é nunca neutro em seus efeitos*”²⁵⁸. E de fato não é, por isso que mais adequado o enunciado

²⁵⁵ “El ‘intervencionismo’ fiscal, en cambio, se caracteriza – tal como yo lo entiendo – por tratar de operar en la economía *global* de un país y por perseguir de un modo *sistemático* ciertas metas de carácter general. Sus medidas, en efecto, tienen por fin cooperar a la estabilidad tanto interna como externa de la economía nacional, al logro de un alto nivel de empleo y, si fuere preciso, a la disminución de las diferencias entre las rentas y fortunas de los individuos, todo ello mediante la variación de la carga impositiva general y en la creencia de que esas medidas se contribuye al mantenimiento y buen funcionamiento de la economía de mercado”. (NEUMARK, Fritz. *Problemas...*, p. 334)

²⁵⁶ Idem, p. 185-186

²⁵⁷ NEUMARK, Fritz. *Principios...*, p. 310.

²⁵⁸ Idem, p. 316.

formulado de que se devem evitar as consequências involuntárias (inevitáveis) dos prejuízos que os impostos possam causar à competitividade no livre mercado. De acordo com o autor, pode-se perceber que esse princípio possui dúplice função, uma negativa e outra positiva:

La consecuencia que puede deducirse de todo ello es doble: por una parte, de carácter negativo: la política fiscal no debiera intervenir en el mecanismo competitivo allí donde exista una competencia (aproximadamente) perfecta y donde sus resultados no se contrapongan a los postulados político-económicos y político-sociales considerados como de rango superior (incluidos los principios de justicia); por otra parte, de carácter positivo: parece procedente realizar una política fiscal que estimule la competencia en tanto ésta sea imperfecta por razones no fiscales y, por consiguiente, se produzcan consecuencias que, desde el punto de vista económico y/o ético-social, hayan de considerarse como perjudiciales.

A observância a esse último princípio – com a sua dúplice função bem esclarecida por F. NEUMARK – como de resto também aos demais princípios político-econômicos elencados acima, adquire especial relevo para a política fiscal nacional, já que a ordem econômica brasileira fundamenta-se na livre iniciativa e tem por princípio elementar a livre concorrência, como mais adiante se verá. Daí se vê, de todo modo, que há uma íntima relação entre a economia (a política econômica) e a tributação (política fiscal).

Também para GÜNTER SCHMÖLDERS – um dos mais destacados economistas que se dedicaram ao tema da racionalidade do sistema tributário no século passado – *“el concepto de sistema tributario implica cierta coordinación de los diferentes impuestos entre sí, con el sistema económico dominante y con los fines fiscales y extrafiscales de la imposición”*²⁵⁹.

O próprio SCHMÖLDERS, por exemplo, diz que uma investigação sobre o sistema tributário deveria estar presidida pela idéia de coordenação da imposição com a economia (de mercado)²⁶⁰. Da mesma forma, assinala SAINZ DE BUJANDA que – ao menos no campo da economia financeira – *“no es posible formular los principios teóricos de un sistema tributario sin conocer la orientación de la política financiera, integrada, a su vez, en la política económica”*²⁶¹.

Por isso que, de acordo com a sempre precisa e valiosa lição de SAINZ DE BUJANDA, os princípios norteadores de um sistema tributário racional devem ser buscados em função de critérios de política econômica que, por sua vez, devem ecoar os grandes princípios retores da

²⁵⁹ SCHMÖLDERS, Günter. Op. cit. p. 221.

²⁶⁰ La teoría científica del impuesto tiene ante sí un ancho y fértil campo para la investigación sistemática, que deberá estar presidida por la idea de coordinación de la imposición con la economía de mercado. (Idem, p. 223)

²⁶¹ SAINZ DE BUJANDA, F. *Hacienda y derecho*. Madrid : Instituto de Estudios Políticos, 1962, p. 257. vol 2.

vida política, incorporados ao direito constitucional²⁶². Daí que, conclui o referido autor, “*la política económica y el sistema tributario quedan, consiguientemente, plegados al plan de vida colectivo y al Derecho que lo configura*”²⁶³.

De toda essa ordem de considerações, parece haver uma idéia fundamental que se deve aqui abstrair: a de que a racionalidade de um sistema tributário exige uma relação de coordenação ou de congruência – pelo menos – com a política econômica vigente. É dizer, em suma, um sistema tributário que pretenda ser racional deve ser coerente com a política econômica que orienta o país, e por isso a relação de harmonia que deve haver entre um e outro.

Claro que não é, entretanto, a finalidade deste trabalho dissertar sobre as atuais características da política econômica brasileira, a fim de confrontá-las com o sistema tributário vigente, para verificar se há uma relação de conclusão entre ambos, o que – a despeito de se afigurar empreitada assaz interessante – demandaria uma pesquisa mais voltada para o campo da macroeconomia ou da economia política, e tal tarefa estaria desbordando do recorte metodológico feito no presente estudo. O que se quer aqui é, apenas, demonstrar que a norma tributária também deve observar determinados valores que são imodificáveis em matéria de política econômica, posto que intrínsecos ao ordenamento jurídico nacional.

5.2. ELEMENTOS DE POLÍTICA ECONÔMICA:

Em matéria de política econômica, constituem seu elemento determinados dados modificáveis -, quantitativos e qualitativos -, que consistem, respectivamente, em instrumentos e meios utilizados pelo Estado para condicionar o comportamento dos fenômenos econômicos, como ensina FÁBIO NUSDEO em seu curso de economia²⁶⁴:

... os dados modificáveis podem ser de duas categorias: quantitativos e qualitativos. Tecnicamente falando, apenas os primeiros recebem o nome de *instrumentos*, enquanto os demais são genericamente designados por *meios*. Os instrumentos – dados modificáveis quantitativos – representam posições numericamente definidas. São assim instrumentos: a taxa

²⁶² SAINZ DE BUJANDA, F. Op. cit. p. 257.

²⁶³ Ibidem.

²⁶⁴ À ausência de qualquer ação deliberada por parte do governo, as variáveis traem normalmente as condições imperantes do mercado, onde soberanos se manifestam os fenômenos econômicos. Os dados, por sua vez, apenas condicionam o comportamento dos fenômenos, correspondendo ao pano de fundo ou quadro geral onde estes se produzem. (NUSDEO, Fábio. *Curso de economia: introdução ao direito econômico*. 5 ed. São Paulo : RT, 2008, p. 190)

cambial, as alíquotas dos tributos, os preços administrados, as cotas de produção ou de importação, as taxas de juros e assim por diante. E a política econômica que os utiliza é chamada política quantitativa. Ela, em geral, muito pouco estará alterando do sistema econômico, em termos de seus fundamentos e de sua estrutura, mas estará apenas procedendo a adaptações no seu funcionamento, o mais das vezes de caráter eminentemente conjuntural e de curto prazo(...) a adaptação institucional compõe a chamada política qualitativa e se manifesta por manipular os dados modificáveis qualitativos, também chamados de meios de política econômica. Ela pode alterar aspectos maiores ou menores do sistema, vale dizer, da sua estrutura, e por isso tais dados são chamados estruturais, como por exemplo a já citada Lei das Sociedades Anônimas. Ou, então, a modificação poderá ser mais profunda e atingir os fundamentos do próprio sistema, para alterá-lo substancialmente. Fala-se aí em reformas, quando basicamente se modificam direitos cuja essência marca a própria maneira de ser e de operar do sistema. Seria o caso de uma ampla reforma agrária, previdenciária, tributária ou administrativa²⁶⁵.

Os dados modificáveis da política econômica, visto acima, constituem-se nos *meios e instrumentos* de intervenção estatal no campo da atividade econômica. Pois bem – de acordo com a lição de EROS ROBERTO GRAU – a condução da política econômica pelo Estado pode se operar por três formas, a saber: (i) *intervenção por absorção ou participação*, (ii) *intervenção por direção*, (iii) e *intervenção por indução*²⁶⁶.

Dentre essas modalidades de atuação do estado no campo econômico, portanto, a *tributação pode ser instrumento de política econômica*, já que pode manipular, *por indução*, o funcionamento do mercado. Nesse caso, com LUÍS EDUARDO SCHOUERI, fala-se em *norma*

²⁶⁵ Idem, p. 193-194.

²⁶⁶ “64. Afirmada a adequação do uso do vocábulo intervenção, para referir atuação estatal no campo da *atividade econômica em sentido estrito* (‘domínio econômico’), reafirmo a classificação de que tenho me valido, que distingue três modalidades de intervenção: *intervenção por absorção ou participação* (a), *intervenção por direção* (b) e *intervenção por indução* (c).

No primeiro caso, o Estado intervém no domínio econômico, isto é, no campo da *atividade econômica em sentido estrito*. Desenvolve ação, então, como agente (sujeito) econômico.

Intervirá, então, por *absorção ou participação*.

Quando o faz por absorção, o Estado assume integralmente o controle dos meios de produção e/ou troca em determinado setor da *atividade econômica em sentido estrito*; atua em *regime de monopólio*.

Quando o faz por participação, o Estado assume o controle de parcela dos meios de produção e/ou troca em determinado setor da *atividade econômica em sentido estrito*; atua em *regime de competição com empresas privadas que permanecem a exercitar suas atividades nesse mesmo setor*.

No segundo e no terceiro casos, o Estado intervém sobre o domínio econômico, isto, sobre o campo da *atividade econômica em sentido estrito*. Desenvolve ação, então, como regulador dessa atividade.

Intervirá, no caso, por *direção ou por indução*.

Quando o faz por *direção*, o Estado exerce pressão sobre a economia, estabelecendo mecanismos e normas de comportamento compulsório para os sujeitos da *atividade econômica em sentido estrito*.

Quando o faz, por *indução*, o Estado manipula os instrumentos de intervenção em consonância e na conformidade das leis que regem o funcionamento dos mercados”. (GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na constituição de 1988 (interpretação e crítica)*. 2 ed. RT : São Paulo, 1991, ps. 162/163)

*tributária indutora, que “exerce seu papel privilegiando o comportamento desejado ou discriminando o indesejado, direcionando, daí, o ambiente econômico ou social”*²⁶⁷.

A observação de que o tributo pode servir de instrumento de política econômica, a propósito, também foi feita há algum tempo por W. GERLOFF, em sua “*Doutrina da Economia Tributária*”, em que se denomina de “*impostos de ordenação*” àqueles impostos que têm essa característica de induzir o contribuinte a determinado comportamento, confira-se:

*Impuestos de ordenamiento son las prestaciones en dinero con las que gravan las corporaciones públicas a otras economías, no (o no primordialmente) para lograr ingresos sino para determinar una conducta, un hecho u omisión. Tales impuestos tienen por objeto realizar o mantener y fomentar un determinado orden público queriendo dar aliciente a los contribuyentes para cierto comportamiento y cierta actuación*²⁶⁸.

Todavia, há determinados dados de política econômica que não são modificáveis, nem mesmo por meio de política fiscal, como ensina FÁBIO NUSDEO:

Naturalmente, nem todos os dados, teoricamente à disposição dos responsáveis pela política econômica, poderão ser alterados, pelo menos dentro do horizonte de tempo estabelecido como limite para a aplicação de uma certa política. Assim, aqueles não-modificáveis descartar-se-ão como possíveis meios de ação. Podem ser de caráter físico (como as condições de solo), institucional, (quando certas regras fundamentais dentro do contexto de valores vigentes se tornam insuscetíveis legal, política ou sociologicamente de serem alteradas), ou mesmo psicológico (tais como a índole do povo, sua inclinação ao trabalho, ao ócio ou à poupança)²⁶⁹.

É claro que, como bem adverte FÁBIO NUSDEO²⁷⁰, essa distinção entre dados modificáveis e não modificáveis, de política econômica, é muito relativa. Um determinado dado econômico pode ser, a curto prazo, não modificável, todavia, a longo prazo, pode tornar-se um dado modificável, por exemplo, em razão de uma mudança de valores culturais.

O certo é que no momento em que uma determinada política econômica é pensada, deve ser levada em consideração a existência de alguns dados modificáveis, e de outros que não

²⁶⁷ E ainda: “As normas tributárias indutoras podem atuar por meio de agravamento (quando torna mais oneroso o comportamento indesejado, implicando aumento dos custos do contribuinte, que, assim, fica propenso a adotar comportamento alternativo) ou por beneficiamento. (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Forense : Rio de Janeiro, 2005, ps. 204/224)

²⁶⁸ GERLOFF, Wilhelm. *Doctrina de la economía tributaria*. In GERLOFF, Wilhelm et NEUMARK, Fritz. *Tratado de finanzas*. Buenos Aires : El Ateneu, 1961, p. 208. vol. 2

²⁶⁹ NUSDEO, Fábio. Op. cit. p. 189.

²⁷⁰ NUSDEO, Fábio. Op. cit. p. 190.

podem ser modificados ou sequer desconsiderados, como é o caso dos valores ético-positivados (constitucionais) que regem a ordem econômica.

Tem-se, com isso, que a formulação de políticas públicas – dentre as quais se insere a política econômica e a própria política fiscal – as quais não são inteiramente livres, posto que deverão levar em consideração, ou ao menos buscar satisfazer, o programa constitucional. Por isso que, como muito bem destaca JAMES MARINS, a proposta política jurídica que se utilize de contribuições exógenas (dados de ciência econômica, por exemplo) deve estar compromissada também com os valores jurídico-constitucionais, sob pena de converter-se em política ideológica:

Mas isso não significa que o método político jurídico exógeno esteja isento de amarras, pois, em se cuidando da formulação de política jurídica, as contribuições exógenas – colhidas no seio de outras áreas do conhecimento – deverão ser ‘testadas’ à luz de critérios jurídicos, de caráter constitucional, em particular no que concerne, em cada sistema, os valores imodificáveis por força jurídica em sentido estrito, as chamadas cláusulas pétreas constitucionais. Caso contrário, a proposta deixará de ser de política jurídica para inserir-se no campo da política ideológica, descompromissada com valores jurídico-constitucionais pacificamente aceitos²⁷¹.

Com JAMES MARINS, ainda, “*torna-se perceptível que a normatividade ética deve operar como fator de homogeneização entre a realidade econômica e a jurídica*”²⁷². Essa assertiva afigura-se deveras pertinente porquanto demonstra que “a normatividade ética” afigura-se importante elemento de conexão, ou de aproximação, entre a ciência econômica e a ciência jurídica. Com isso, essa “normatividade ética”, representada pelo programa jurídico-econômico da Constituição, é dado absolutamente imodificável de qualquer política econômica.

Os valores ético-positivados de uma determinada comunidade, portanto, devem ser levados em consideração por ocasião da formulação de políticas econômicas, de modo que aqui adquire transcendental importância o estudo de AMARTYA SEN, “*Sobre Ética e Economia*”. SEN chama a atenção para a necessidade de uma evolução do pensamento econômico moderno, até então despreocupado com determinados valores éticos. Segundo o Nobel de Economia, a análise econômica precisa levar em consideração algumas questões éticas, como é o caso, por exemplo, do valor dos direitos numa determinada sociedade:

²⁷¹ MARINS, James. *O desafio da política jurídico-fiscal*. In MARINS, James (coord.). *Tributação & Política*. Livro 6. Juruá : Curitiba, 2005, p. 44-45.

²⁷² Idem, p. 58/59.

Esse argumento pode ser ilustrado com base na idéia dos direitos morais e da liberdade. Evidentemente, é preciso admitir desde já que direitos morais ou liberdade não são, de fato, conceitos aos quais a moderna economia dá muita atenção. Na verdade, na análise econômica os direitos são vistos tipicamente como entidades puramente legais com uso instrumental, sem nenhum valor intrínseco. Já discorri sobre esses descasos. Contudo, pode-se dizer que uma formulação adequada de direitos e liberdades pode fazer bom uso do raciocínio consequencial do tipo tradicionalmente encontrado em economia²⁷³.

Com isso, AMARTYA SEN procura demonstrar a necessidade de “*internalização de cálculos externos, sendo mais praticável fazê-lo incorporando-se o valor da fruição de direitos e o desvalor da violação de direitos à avaliação da situação resultante*”²⁷⁴. É dizer, alerta para a necessidade de se internalizar determinados valores (éticos), e o desvalor de sua violação, que até então eram desconsiderados pela análise econômica (externalidades).

Em suma, os valores éticos de uma determinada comunidade jurídica – refletidos, sobretudo, naqueles princípios positivados na Constituição Federal – são também dados não modificáveis de política econômica. Dessa forma, quando a norma tributária (uma norma tributária indutora, por exemplo) servir de instrumento de política econômica, restará ainda mais certo e evidente que deverá observar os valores ético-econômicos capturados pela Constituição Federal²⁷⁵ e, sempre que possível, deverá levar em consideração a possibilidade de internalizá-los.

5.3 VALORES ÉTICO-POSITIVADOS DA ORDEM ECONÔMICA

Não são apenas as normas tributárias indutoras, - instrumentos de política econômica -, que devem observar os valores éticos da ordem econômica; essa “*ética é a ética dos princípios jurídicos*”, como bem adverte EROS GRAU²⁷⁶, que deve orientar, aliás, toda e qualquer produção

²⁷³ SEN, Amartya. *Sobre ética e economia*. Trad. de Laura Teixeira Motta. 5ª reimpressão. Companhia das letras : São Paulo, 2006, p. 87.

²⁷⁴ Idem, p. 89.

²⁷⁵ É a conclusão a que também chega Luís Eduardo Schoueri: “Normas tributárias indutoras, enquanto instrumento de intervenção sobre o Domínio Econômico, prestam-se tanto à correção das deficiências do mercado quanto à implementação da Ordem Econômica prescrita na Constituição. Em todos os casos é possível encontrar aplicabilidade de normas tributárias indutoras que, assim, se dobram aos princípios constitucionais que regem a Ordem Econômica”. (SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit. p. 355-356)

²⁷⁶ Que segue o seu raciocínio da seguinte forma: “Nos princípios, o conteúdo das formas jurídicas. O desafio com o qual o nosso tempo afronta o jurista é, precisamente, o da composição de equilíbrio entre *conteúdo* e *forma*. E o completo discernimento da complexidade desse desafio supõe o conhecimento não apenas do *direito posto*, mas dos *direitos pressupostos*”. (GRAU, Eros Roberto. *O direito posto e o direito pressuposto*. 6 ed. Malheiros : São Paulo, 2005, p. 112)

normativa, por ser uma exigência do postulado de racionalidade, como exigência de unidade e adequação do sistema jurídico interno.

Como lembra EDMAR OLIVEIRA ANDRADE FILHO, “*o habitat natural dos valores é a Constituição (Lex Magna) de uma determinada comunidade. Por intermédio dela, a ordem jurídica recebe e catalisa os valores que a comunidade elegeu para fundar as normas que irão reger as relações intersubjetivas e realizar a justiça com liberdade*”²⁷⁷.

Os valores ético-jurídicos estão, via de regra, plasmados naquelas “normas constitucionais programáticas”, cuja aplicação -, segundo a lição de JOSÉ AFONSO DA SILVA -, “*fica dependente de providências legislativas ulteriores*”. O que interessa, todavia, é que ditas normas programáticas – a despeito de não terem pronta aplicação – têm uma eficácia jurídica imediata, direta e vinculante, quando:

“I) estabelecem um dever para o legislador ordinário; II) condicionam a legislação futura, com a consequência de serem inconstitucionais as leis ou atos que as ferirem; III) informam a concepção do Estado e da sociedade e inspiram sua ordenação jurídica, mediante a atribuição de fins sociais, proteção dos valores da justiça social e revelação dos componentes do bem comum; IV) constituem sentido teleológico para a interpretação, integração e aplicação das normas jurídicas; V) condicionam a atividade discricionária da Administração e do Judiciário; VI) criam situações jurídicas subjetivas, de vantagem ou de desvantagem, conforme o caso”²⁷⁸.

Logo, os valores reconhecidos por uma dada comunidade, que foram expressamente capturados pela Constituição Federal, constituem o que se pode chamar de programa constitucional, porquanto ilumina e condiciona toda e qualquer produção normativa, da qual não escapa a norma tributária. Veja-se, a esse respeito, a manifestação doutrinária argentina, representada pela pena de ENRIQUE GOÑI:

El programa constitucional ilumina y condiciona de tal manera las concretas instituciones jurídicas que éstas, para responder a criterios de justicia, no deben estar solo al servicio de sus fines y objetivos específicos, sino también al servicio de los fines y objetivos constitucionales. De ahí la necesidad de que el análisis del plan o programa constitucional haya de constituir en el futuro uno de los puntos básicos de la elaboración doctrinal de los estudiosos de cualquier ciencia jurídica²⁷⁹.

²⁷⁷ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Planejamento tributário*. São Paulo : Saraiva, 2009, p. 21.

²⁷⁸ SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 6ª ed. São Paulo : Malheiros, 2002, p. 164.

²⁷⁹ E mais, conclui o referido autor que: “Como el Mahatma Gandhi dijo, ‘no hay un camino para la paz, la paz es el camino’, se puede decir que ‘no hay un programa de la Constitución, la Constitución es el programa’”. (GOÑI, Enrique G. Bulit. *Derecho constitucional tributario*. In BELSUNCE, Horacio A. Garcia (coord.). *Estudios de derecho constitucional tributario en homenaje al prof. Dr. Juan Carlos Luqui*. Depalma : Buenos Aires, 1994, ps. 62/75).

O programa constitucional, especialmente representado pelos valores ou princípios jurídicos, justamente por servir de baliza à produção normativa, possui uma dupla função²⁸⁰. Atua tanto de forma positiva como negativa. No primeiro caso, serve de diretriz ou orientação tanto para a construção do texto normativo pelo legislador como para a produção normativa pelo aplicador do direito. Já no que se refere à sua função negativa, permite principalmente a exclusão daqueles textos normativos que não se adaptam à programação constitucional²⁸¹.

Por isso, a racionalidade da norma tributária, em sua dimensão ético-econômica, exige uma relação de coerência entre a norma isoladamente considerada, de um lado, e o programa constitucional da ordem econômica, de outro. Com efeito, também segundo HAMILTON DIAS DE SOUZA, “a exigência da racionalidade supõe que não só adequação dos fatos de exteriorização ao conceito geral do tributo que deflui da Constituição, como também implica na sua coerência com os princípios presentes no ordenamento no momento histórico considerado”²⁸².

ENRICO DE MITA acredita que a devida atenção aos princípios constitucionais por ocasião da interpretação da norma tributária pode servir de importantíssimo instrumento para a racionalização do sistema de três maneiras: (i) para fundar a interpretação racional da lei tributária, como aquela mais correspondente aos objetivos constitucionalmente garantidos; (ii) conduzir à declaração de inconstitucionalidade das “amostras fiscais”, fazendo emergir o componente constante do fiscalismo; e (iii) para fornecer indicação útil ao legislador²⁸³.

²⁸⁰ “Como visto, os valores que são reconhecidos pela comunidade é que imantam as normas jurídicas. Esses valores têm uma dupla função. De um lado, requerem concretização por parte da ordem jurídica e, nessa função, atuam como diretivas e como marcos para os legisladores e aplicadores do direito que está posto. Por outro lado, numa função negativa, os valores servem para afastar (tornar inválidas) as normas que contrariem os seus pressupostos. Esse papel é desempenhado pelos princípios jurídicos, tomado o vocábulo no sentido de ‘valor’”. (ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Op. cit. p. 21)

²⁸¹ Hay que tener en cuenta, por fin, que la elección de esos diversos criterios no es siempre enteramente libre, ya que muchos de ellos aparecen consagrados en el ordenamiento constitucional, por lo que constituyen, como principios directivos de rango supralegal, una limitación al arbitrio del legislador. (SAINZ DE BUJANDA, F. Op. cit. p. 261)

²⁸² SOUZA, Hamilton Dias de. *A competência tributária e seu exercício: a racionalidade como limitação ao poder de tributar*. In FERRAZ, Roberto. *Princípios e limites da tributação*. São Paulo : Quartier Latin, 2005, p. 274.

²⁸³ Tradução livre do seguinte trecho: “Le irrazionalità del nostro sistema tributario non hanno bisogno di essere raccontate. Io credo che il riferimento ai principi costituzionali nella lettura delle norme tributarie, possa ricevere tre importantissimi sbocchi dal punto di vista della razionalizzazione del sistema: a) fondare la interpretazione “razionale” della legge tributaria, quella cioè più rispondente ai suoi scopi costituzionalmente garantiti; b) condurre alla dichiarazione d’inconstituzionalità dei “mostri fiscali”, facendo emergere le componenti costanti del nostro fiscalismo; c) fornire indicazioni utili al legislatore, come è avvenuto di recente più volte da parte della Corte Costituzionale (tassazione dei redditi familiari; trattamento delle indennità di fine rapporto)”. (MITA, Enrico. *Interesse fiscale e tutela del contribuente: Le garanzie costituzionali*. 4ª ed. Milano : Giuffrè, 2006, p. XV)

KLAUS TIPKE, por exemplo, após ironizar sobre a criação de um folhetim pelo Ministério da Fazenda que se intitula “Nossos impostos de A a Z” – dizendo que as colunas do sistema tributário não são os princípios, mas o alfabeto – chama mesmo de imoral a lei tributária que não esteja de acordo com a Constituição vigente e com os princípios ético-positivados: *“La moral tributaria no exige que las leyes tributarias respondan a una tradición, sino que estén de acuerdo con la Constitución vigente y con los principios éticos presentes en los derechos fundamentales constitucionalizados”*²⁸⁴.

Logo, a racionalidade ético-econômica da norma tributária, nada mais é senão a necessária relação de coerência que deve fundar a interpretação do texto normativo à luz dos objetivos constitucionalmente garantidos da ordem econômica. Nesse contexto, a norma tributária – seja ou não indutora de uma determinada política econômica – deve estar em harmonia com os princípios constitucionais que regem a ordem econômica.

Pois bem, por força do disposto no artigo 170 da Constituição Federal são fundamentos da ordem econômica a valorização do trabalho humano e a livre iniciativa; os demais valores ético-jurídicos condicionadores da atividade econômica são os seguintes: (i) soberania nacional; (ii) propriedade privada; (iii) função social da propriedade; (iv) livre concorrência; (v) defesa do consumidor; (vi) defesa do meio ambiente; (vii) redução das desigualdades regionais e sociais; (viii) busca do pleno emprego; (ix) tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no país.

Esses são, portanto, os princípios que se revestem de pano de fundo para o exercício de qualquer atividade econômica neste país, aos quais deve se sujeitar inclusive o Estado por ocasião da formação de suas políticas públicas – econômica e tributária. Para examiná-los, os postulados que mais interessam ao presente estudo foram agrupados em três “grandes valores”, a saber: (a) liberdade, (b) propriedade, e (c) meio ambiente.

²⁸⁴ TIPKE, Klaus. *Moral tributaria del estado e de los contribuyentes (Besteuerungsmoral und Steuermoral)*. Madrid : Marcial Pons, 2002, p. 89.

5.3.1 Valor liberdade²⁸⁵:

JEAN-JACQUES ROUSSEAU no seu “*Contrato Social*” já afirmava que o valor maior do Homem é a liberdade, e, justamente por isso, deve ser o fim de todo sistema de legislação, ao lado da igualdade, mas esta serviria apenas para garantir a liberdade, tal como se pode depreender do seguinte trecho de sua obra:

Se indagais em que consiste justamente o maior bem de todos, e qual deve ser o fim de todo sistema de legislação, achá-lo-eis resumido nestes dois objetos principais, a *liberdade* e a *igualdade*; a liberdade, porque toda a dependência particular é outra tanta força tirada ao corpo do Estado; a igualdade, porque sem ela não pode subsistir a liberdade²⁸⁶.

Mais recentemente, uma das mais relevantes defesas em favor da liberdade foi a produzida por AMARTYA SEN na obra “*Desenvolvimento como liberdade*”, em que defende a tese de que a liberdade consiste não apenas no meio, como no principal fim do desenvolvimento. A liberdade, segundo o referido autor, é central para o processo de desenvolvimento, e isso por duas razões:

- 1) A *razão avaliatória*: a avaliação do progresso tem de ser feita verificando-se primordialmente se houve aumento das liberdades das pessoas;
- 2) A *razão da eficácia*: a realização do desenvolvimento depende inteiramente da livre condição de agente das pessoas²⁸⁷.

Em sua obra, AMARTYA SEN procura demonstrar que o desenvolvimento de uma nação “pode ser visto como um processo de expansão das liberdades reais que as pessoas desfrutam”, por isso o seu enfoque (nas liberdades humanas) “*contrasta com visões mais restritas de desenvolvimento, como as que identificam desenvolvimento como crescimento do Produto Nacional Bruto (PNB), aumento de rendas pessoais, industrialização, avanço tecnológico ou modernização social*”. Para SEN, o crescimento do PNB ou das rendas individuais pode ser de fato importante, mas apenas se observados como meios para expandir as liberdades que podem

²⁸⁵ “Não é lícito do ponto de vista ético nem praticável menosprezar a natureza do homem que está feito para a liberdade. Na sociedade onde a sua organização reduz arbitrariamente ou até suprime a esfera em que a liberdade legitimamente se exerce, o resultado é que a vida social progressivamente se desorganiza e definha”. (PAULO II, Papa João. *Centesimus Annus*. 6 ed. São Paulo : Paulinas, 2004, p. 47)

²⁸⁶ ROUSSEAU, Jean-Jacques. *Do contrato social*. Trad. de Pietro Nassetti. São Paulo : Martin Claret, 2007, p. 55.

²⁸⁷ SEN, Amartya. *Desenvolvimento como liberdade*. Trad. de Laura Teixeira Motta. 7ª reimpressão. São Paulo : Companhia das Letras, 2008, p. 18.

ser desfrutadas pelos indivíduos²⁸⁸. Com isso, o trabalho em foco examina cinco “tipos” distintos de liberdades humanas que, segundo o seu autor, são instrumentos chave para a realização do desenvolvimento, a saber: (1) liberdades políticas, (2) facilidades econômicas, (3) oportunidades sociais, (4) garantias de transparência e (5) segurança protetora²⁸⁹.

Para AMARTYA SEN, “*as liberdades não são apenas os fins primordiais do desenvolvimento, mas também os meios principais*”, e mais, esses diversos meios de desenvolvimento (liberdades), por assim dizer, relacionam-se, como bem explica o próprio autor:

Liberdades políticas (na forma de liberdade de expressão e eleições livres) ajudam a promover a segurança econômica. Oportunidades sociais (na forma de serviços de educação e saúde) facilitam a participação econômica. Facilidades econômicas (na forma de oportunidades de participação no comércio e na produção) podem ajudar a gerar a abundância individual, além de recursos públicos para os serviços sociais. Liberdades de diferentes tipos podem fortalecer umas às outras²⁹⁰.

Naturalmente, toda essa ordem de idéias adquire especial relevo para o presente estudo, sobretudo neste momento, em que se examina o valor jurídico-constitucional “*liberdade*” como pressuposto ético indeclinável da atual ordem econômica. É que, dentre aqueles diversos tipos de liberdade, como já visto, AMARTYA SEN examina justamente a questão da importância da liberdade econômica (livre iniciativa), ou “*do papel dos mercados como parte do processo de desenvolvimento*”, confira-se:

A capacidade do mecanismo de mercado de contribuir para o elevado crescimento econômico e o progresso econômico global tem sido ampla e acertadamente reconhecida na literatura contemporânea sobre desenvolvimento. No entanto, seria um erro ver o mecanismo de mercado apenas como um derivativo. Como observou Adam Smith, a liberdade de troca e transação é ela própria uma parte essencial das liberdades básicas que as pessoas têm razão para valorizar²⁹¹.

Sobre a questão da íntima relação entre desenvolvimento e livre iniciativa, o referido autor a arremata quando afirma, com precisão, que “*a liberdade de entrar em mercados pode ser, ela própria, uma contribuição importante para o desenvolvimento, independentemente do que o*

²⁸⁸ Idem, p. 17.

²⁸⁹ Idem, p. 25.

²⁹⁰ Idem, p. 25-26.

²⁹¹ SEN, Amartya. *Desenvolvimento...*, p. 20-21.

mecanismo de mercado possa fazer ou não para promover o crescimento econômico ou a industrialização”²⁹².

Do que até aqui exposto, a tese de AMARTYA SEN guarda alguma semelhança com o programa constitucional da atual ordem econômica brasileira, que tem na liberdade econômica a base, o fundamento, para se alcançar o *desenvolvimento nacional*²⁹³ – não apenas aquele medido pelo crescimento econômico²⁹⁴ – mas representado justamente por aquele *desenvolvimento humano*, da dignidade da pessoa humana -, finalidade expressa da ordem econômica e valor central de toda a Constituição Cidadã²⁹⁵ -, e o *desenvolvimento social*, representado especialmente no campo econômico, pelo princípio da redução das desigualdades regionais e sociais²⁹⁶.

De imediato, com JOSÉ AFONSO DA SILVA, nota-se que “a Constituição consagra uma economia de mercado, de natureza capitalista, pois a livre iniciativa, que, especialmente, significa a garantia da iniciativa privada, é um princípio básico da ordem capitalista”²⁹⁷. Por ser fundamento elementar da ordem econômica, o respeito à livre iniciativa impede que o Estado se utilize da tributação para, de alguma forma, impedir ou dificultar o exercício de atividade econômica pelos agentes da iniciativa privada, tal como precisamente destaca KLAUS TIPKE:

Lo dicho no supone que la carga tributaria pueda elevarse hasta el límite de la confiscación o la expropiación, hasta el extremo de suprimir el derecho de la libertad económica o profesional. Puesto que las Constituciones liberales garantizan, fomentan o protegen la iniciativa privada, incluida la iniciativa económica, reconocen la libertad de empresa y garantizan la propiedad privada, es preciso deducir que la tributación también debe respetar esos valores de la libertad y que no puede sofocarlos mediante una carga tributaria excesiva²⁹⁸.

²⁹² Idem, p. 21.

²⁹³ “O *desenvolvimento nacional* que cumpre realizar, um dos objetivos da República Federativa do Brasil, e o *pleno emprego* que impende assegurar supõem economia auto-sustentada, suficientemente equilibrada para permitir ao homem reencontra-se consigo próprio, como ser humano e não apenas como um dado ou índice econômico”. (GRAU, Eros Roberto. *A ordem...*, p. 256)

²⁹⁴ “O desenvolvimento supõe não apenas crescimento econômico, mas sobretudo elevação do nível cultural-intelectual comunitário. Daí porque a noção de crescimento pode ser tomada apenas e tão-somente como uma parcela da noção de desenvolvimento”. (Idem, p. 234)

²⁹⁵ “Enfim, o progresso não deve ser entendido de modo exclusivamente econômico, mas num sentido integralmente humano”. (PAULO II, Papa João. Op. cit. p. 54)

²⁹⁶ “Erradicação da pobreza e da marginalização, bem assim redução das desigualdades sociais e regionais, são objetivos afins e complementares daquele atinente à promoção (= garantir) do desenvolvimento econômico”. (GRAU, Eros Roberto. *A ordem...*, p. 236)

²⁹⁷ SILVA, José Afonso da. *Comentário contextual à constituição*. 2 ed. Malheiros : São Paulo, 2006, p. 709.

²⁹⁸ TIPKE, Klaus. *Moral...*, p. 65.

O mais importante é que o próprio Supremo Tribunal Federal já reconheceu que a norma tributária está igualmente vinculada aos postulados da ordem econômica, em especial aquele da livre iniciativa. Com efeito, por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário nº 413.782-8/SC, o Tribunal Pleno da Corte Constitucional brasileira declarou ser inconstitucional -, sobretudo, por ofensa ao princípio da livre iniciativa -, norma estadual que proibia a impressão de nota fiscal em bloco quando o contribuinte estivesse em débito perante o fisco. Sobre a questão, vale a pena destacar o seguinte trecho do voto lavrado pelo Eminentíssimo Ministro Relator MARCO AURÉLIO, que rechaçou a norma estadual por se revestir de sanção política e por ofensiva ao postulado da liberdade econômica:

Nota-se a tomada de empréstimo de meio coercitivo, objetivando a satisfação de débito tributário. Em síntese, a legislação local submete o contribuinte à exceção de emitir notas fiscais individualizadas, quando em débito para com o fisco. Entendo conflitante com a Carta da República o procedimento adotado. A Fazenda há de procurar o Judiciário visando à cobrança, via executivo fiscal, do que devido, mostrando-se impertinente recorrer a métodos que acabam inviabilizando a própria atividade econômica, como é o relativo à proibição de as empresas em débito, no tocante a obrigações, principal e acessórias, vir a emitir documentos considerados como incluídos no gênero fiscal. Imagine-se o que implica, a cada negócio jurídico, ter-se de requerer à repartição fazendária competente a emissão de nota fiscal avulsa. A regência local da matéria abrange previsão incompatível com a ordem natural das coisas, com o princípio constante do parágrafo único do artigo 170 da Carta da República, segundo o qual é assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica²⁹⁹.

Esse precedente é de extrema relevância, porquanto corrobora justamente ao entendimento de que a norma tributária deve ser coerente não apenas com os princípios da ordem tributária, mas, inclusive, com os valores ético-econômicos postos na Constituição Federal, dentre os quais se sobressai o da livre iniciativa.

Da mesma forma, é manifestação da liberdade de iniciativa a livre concorrência de modo que, consoante disposto no art. 170, IV, da Constituição, “a lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros”. Tem-se, então, que é “essa prática abusiva, que decorre quase espontaneamente do Capitalismo monopolista, é que a Constituição condena, não mais como um dos princípios da ordem econômica, mas como um fator de intervenção do Estado na economia, em favor da economia de livre mercado”³⁰⁰.

²⁹⁹ MELLO, Marco Aurélio. In STF. RE 413.782-8/SC. D.J. 03.06.2005.

³⁰⁰ SILVA, José Afonso da. *Comentário...*, p. 713.

Portanto, o Estado pode, e deve, intervir sempre que a livre iniciativa ou a concorrência igualitária esteja sendo restringida ou ameaçada³⁰¹. Tanto é assim que o próprio artigo 146-A da Constituição Federal³⁰² confirma tal assertiva, como bem destaca ROBERTO FERRAZ:

Portanto, a interpretação do art. 146-A haverá de ser feita tendo-se em conta que explicita o poder-dever de garantir a livre concorrência, prevenindo desequilíbrios que pudessem ser gerados por meio da tributação, e que o tratamento favorecido às pequenas empresas somente poderá ser praticado visando fortalecer o mercado mediante a afirmação da igualdade de acesso e de condições concorrenciais³⁰³.

Sendo assim, a tributação também não pode atuar de tal forma a prejudicar o regime de liberdade de mercado³⁰⁴. Por isso, por exemplo, a criação de técnica de arrecadação de ICMS para determinados produtos por meio de substituição tributária sem a adesão de todos os Estados-Membros por meio de convênio, pode gerar conseqüências gravosas à livre concorrência se a pauta fiscal não levar em consideração o efetivo valor de mercado do produto. Da mesma forma, pode gerar sérias distorções à livre concorrência a fixação de incentivos fiscais de ICMS sem prévia autorização por convênio.

De resto, a respeito à liberdade de iniciativa econômica também impacta diretamente no princípio do tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte, constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no país, e, conseqüentemente, igualmente no próprio princípio da busca do pleno emprego, pois certo é que o fomento à iniciativa privada (especialmente à criação de pequenas empresas) tende a reduzir o índice de desemprego.

³⁰¹ Sobre esse assunto, pela pertinência com o espírito constitucional, vale a pena conferir novamente o seguinte trecho da Carta Encíclica *Centesimus Annus*: “15. A *Rerum novarum* opõe-se à coletivização pelo Estado dos meios de produção, que reduziria cada cidadão a uma ‘peça’ na engrenagem da máquina do Estado. Igualmente critica uma concepção do Estado que deixe totalmente a esfera da economia fora do seu campo de interesse e ação. Existe com certeza uma legítima esfera de autonomia do agir econômico, onde o Estado não deve entrar. Compete a este, porém, a tarefa de determinar o enquadramento jurídico dentro do qual se desenrolem os relacionamentos econômicos, e de salvaguardar deste modo as condições primárias de uma livre economia, que pressupõe uma certa igualdade entre as partes, de modo que uma delas não seja de tal maneira mais poderosa que a outra que praticamente a possa reduzir à escravidão”. (PAULO II, Papa João. Op. cit.p. 32)

³⁰² “Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo”.

³⁰³ FERRAZ, Roberto. *Intervenção do estado na economia por meio da tributação – a proteção da empresa e a livre concorrência*. In Revista de Direito Tributário nº 99. Malheiros : São Paulo, 2008, p. 82.

³⁰⁴ “Pode-se concluir, portanto, que a liberdade de iniciativa e a livre concorrência exigem que não ocorram interferências desigualadoras, nem diretas, nem indiretas. Como essas exigência aplica-se também e especialmente ao próprio Estado, pode-se ter por certo que não se admite a interferência do Estado sobre a concorrência, seja de forma direta ou indireta”. (FERRAZ, Roberto. *Intervenção...*, p. 243)

Sobre o princípio da busca do pleno emprego, melhor denominado por EROS GRAU de princípio da “*expansão das oportunidades de emprego produtivo*”³⁰⁵, pode ser efetivado com o auxílio das normas tributárias por meio de benefícios fiscais, especialmente, pela redução da elevada carga tributária que assola o exercício de qualquer atividade econômica neste país ou, quando muito com a desoneração da tributação irracionalmente incidente sobre a folha de salários.

Um dos exemplos mais importantes, além de recente, da contribuição que uma norma tributária pode ter para a efetivação de um valor ético-positivado econômico é o da promulgação da Lei Complementar nº 123/2006, que instituiu o *novel* Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, além de ter criado o regime único de arrecadação de tributos, do SIMPLES NACIONAL, satisfazendo com isso o comando constitucional do parágrafo único do artigo 146 e, ao mesmo tempo, busca conferir maior efetividade ao princípio do tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte, constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no país³⁰⁶.

Ante ao exposto, a racionalidade ético-econômica da norma tributária impõe uma relação de coerência com o valor jurídico-constitucional da liberdade econômica; com os seus consectários lógicos, que são os da livre concorrência, a busca do pleno emprego e o tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte situadas no país.

5.3.2 Valor propriedade privada:

Esse princípio – o da propriedade privada – merece um aparte especial, posto que além de se constituir princípio econômico é também garantia individual prevista no art. 5º da Constituição Federal. De mais a mais, por óbvio, de nada adiantaria a ordem econômica estar

³⁰⁵ GRAU, Eros Roberto. *A ordem...*, p. 257.

³⁰⁶ Tamanha é a importância da Lei Complementar nº 123 que James Marins e Marcelo Bertoldi afirmam, acertadamente, que: “a instituição do ‘Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte’, ou apenas ‘Simples Nacional’..., pode representar a mais expressiva iniciativa de caráter tributário no Brasil desde a promulgação da Constituição Federal de 1988...” (MARINS, James *et* BERTOLDI, Marcelo M. *Simples Nacional: Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte Comentado*. São Paulo : RT, 2007, p. 23)

fundamentada na liberdade de exercício de atividade econômica se a Constituição não garantisse o respeito à propriedade privada³⁰⁷.

A garantia da propriedade privada, então, afigura-se como requisito essencial para a própria viabilidade da ordem econômica recepcionada pela Constituição, fundada na liberdade econômica, e como verdadeira mola propulsora para a satisfação de outros princípios econômicos, tais como o da busca do pleno emprego

O valor “propriedade privada” não é absoluto, todos sabem³⁰⁸, já que ele pode, e deve ser limitado em razão de relevante necessidade ou utilidade pública (art. 5º, XXIV), além de estar submetido também a uma função social, a qual decorre, a propósito, da própria finalidade da ordem econômica: assegurar a todos digna existência³⁰⁹.

De qualquer maneira, dissertar sobre o valor “propriedade privada” da ordem econômica, sobre ser matéria deveras interessante e controvertida, poderia muito bem ser tema para toda uma monografia, e por isso escapa certamente aos propósitos deste trabalho. O que interessa, neste tópico, é apenas destacar que a norma tributária impositiva deve ser coerente com a garantia constitucional da propriedade privada.

Tal exigência implica, de um lado, que a tributação não pode chegar a tal ponto que importe em confisco (art. 150, IV, da CF/88). Como já reconhecido pela Suprema Corte por ocasião do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ, do voto condutor do Eminentíssimo Ministro ILMAR GALVÃO, “a atividade fiscal do Estado não pode ser onerosa a ponto de afetar a propriedade do contribuinte, confiscando-a a título de tributação”³¹⁰.

Na oportunidade, a Corte Constitucional julgou – por meio de controle concentrado – ser inconstitucional Lei Fluminense que impunha multa equivalente a cinco vezes o valor não recolhido, em razão de sonegação fiscal. O curioso é que a questão foi julgada com base no

³⁰⁷ “O homem realiza-se através de sua inteligência e da sua liberdade e, ao fazê-lo, assume como objeto e instrumento as coisas do mundo e delas se apropria. Neste seu agir, está o fundamento do direito à iniciativa e à propriedade privada”. (PAULO II, Papa João. Op. cit. p. 81)

³⁰⁸ “Embora a inviolabilidade da propriedade ainda continue tendo um valor importante na sociedade ocidental, subsiste o fato de que esse princípio tem sido alvo de usurpações bastante consideráveis”. (LLOYD, Dennis. *A idéia de lei*. Trad. de Álvaro Cabral. São Paulo : Martins Fontes, 2000, p. 176)

³⁰⁹ “A Constituição inscreveu a *propriedade privada* e a sua *função social* como *princípios da ordem econômica* (art. 170, II e III). Já destacamos antes a importância desse fato, porque, então, embora também prevista entre os direitos individuais, ela não mais poderá ser considerada puro direito individual, relativizando-se seu conceito e significado, especialmente porque os princípios da ordem econômica são preordenados à vista da realização de seu fim: assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social. Se é assim, então a propriedade privada, que, ademais, tem que atender a sua função social, fica vinculada à consecução daquele fim”. (SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 22 ed. São Paulo : Malheiros, 2003, p. 788)

³¹⁰ GALVÃO, Ilmar. In STF. ADI nº 551/RJ. D.J. 14.02.2003.

princípio da vedação ao confisco, reconhecendo-se a confiscatoriedade da aludida penalidade, mas o Supremo Tribunal Federal não estabeleceu o que é confisco, como revela trecho do voto do Ministro SEPÚLVEDA PERTENCE: “*Também não sei a que altura um tributo ou uma multa se torna confiscatório; mas uma multa de duas vezes o valor do tributo, por mero retardamento de sua satisfação, ou de cinco vezes, em caso de sonegação, certamente sei que é confiscatório e desproporcional*”³¹¹.

De outro norte, o atendimento ao princípio da propriedade privada impõe que a tributação – justamente por extrair do cidadão parte de seu patrimônio – observe a cláusula do devido processo legal (*due process of law*), a teor da garantia constitucional prevista no art. 5º, LIV, que assim dispõe: “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”. E como ensina JAMES MARINS, “*a conhecida cláusula do due process of law, de amplíssimo valor, biparte-se nos princípios do devido processo legal substancial (substantive due process) e do devido processo legal processual (procedural due process)*”³¹². Substancialmente, o devido processo legal exige que a norma impositiva esteja em consonância com o direito material, princípios e regras, que regem todo o ordenamento Tributário. Além do que, o *substantive due process* impõe observância aos postulados da proporcionalidade e da razoabilidade³¹³. Procedimentalmente, a exigência tributária deve observar todos os procedimentos e regras processuais administrativas, de direito formal, que permitam ao Estado exigir do contribuinte o pagamento do tributo. Dentre as garantias do *procedural due process*, sobressai o indispensável respeito aos princípios do contraditório e da ampla defesa (art. 5º, LV, da CF/88).

³¹¹ PERTENCE, Sepúlveda. In STF. ADI nº 551/RJ. D.J. 14.02.2003.

³¹² MARINS, James. *Direito processual tributário (administrativo e judicial)*. 4ª ed. São Paulo : Dialética, 2005, p. 188.

³¹³ Sobre a diferença entre um e outro postulado, assim ensina Humberto Ávila: “O postulado da proporcionalidade exige que o Poder Legislativo e o Poder Executivo escolham, para a realização de seus fins, meios adequados, necessários e proporcionais. Um meio é adequado se promove o fim. Um meio é necessário se, dentre todos aqueles meios igualmente adequados para promover o fim, for o menos restritivo relativamente aos direitos fundamentais. E um meio é proporcional, em sentido estrito, se as vantagens que promove superam as desvantagens que provoca. A aplicação da proporcionalidade exige a relação de causalidade entre meio e fim, de tal sorte que, adotando-se o meio, promove-se o fim. Ocorre que a razoabilidade, de acordo com a reconstrução aqui proposta, não faz referência a uma relação de causalidade entre um *meio* e um *fim*, tal como o faz o postulado da proporcionalidade. É o que se passa a demonstrar. A razoabilidade como dever de harmonização do geral com o individual (dever de equidade) atua como instrumento para determinar que as circunstâncias de fato devem ser consideradas com a presunção de estarem dentro da normalidade, ou para expressar que a aplicabilidade da regra geral depende do enquadramento do caso concreto. (ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios*. 4 ed. São Paulo : Malheiros, 2004, ps. 109/110)

5.3.3 Valor defesa do meio ambiente:

And last, but not least, o princípio constitucional da defesa do meio ambiente merece alguns comentários em separado por se traduzir, atualmente, no valor ético-econômico de maior importância em razão dos efeitos danosos e catastróficos que a sociedade industrializada poderá produzir ao planeta se não atentar para tal postulado. Em verdade, esses efeitos já podem ser vistos a olhos nus.

A defesa do meio ambiente, certamente, é hoje um dos mais importantes valores condicionantes da atividade econômica, ou seja, o respeito ao meio ambiente é *conditio sine qua non* para o exercício de qualquer atividade econômica, de modo que ao Estado compete fiscalizar e zelar pela sua defesa.

Em matéria tributária, o princípio em exame serve também de dúplice função: uma positiva e outra negativa. Positivamente, permite que a norma tributária sirva de instrumento de política econômica e fiscal para a proteção do meio ambiente, tal como, por exemplo, a utilização de tributo para “internalizar” o custo ambiental no preço de determinados produtos, já que na maioria das vezes é desconsiderado pelo mercado econômico, orientado que é tão-somente pelo binômio custo/benefício. Nesse sentido, confira-se o entendimento de ROBERTO FERRAZ:

"Na atividade econômica, as decisões são orientadas pelo binômio custo/benefício e, assim, ainda que não seja critério exclusivo, o custo é critério de extrema relevância nas decisões diárias, não apenas do empresário mas de todos. Ora, se os custos da degradação ambiental não forem refletidos nos preços, as decisões econômicas nunca serão ecologicamente corretas. A função dos Green taxes é precisamente essa: 'internalizar' os custos ambientais, isto é, trazer para o custo de cada bem ou mercadoria o custo que seu consumo representa em termos ambientais"³¹⁴.

Por outro lado, de forma negativa, o princípio da defesa do meio ambiente impõe a exclusão de normas fiscais que não atendam a essa programação constitucional. Como exemplo de norma ético-economicamente irracional, por estar em dissonância com o referido princípio constitucional, tem-se a regra do art. 47 da Lei nº 11.196/2005³¹⁵, que veda o aproveitamento de

³¹⁴ FERRAZ, Roberto. *Tributação ambientalmente orientada e as espécies tributárias no Brasil*. In TORRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo : Malheiros, 2005, p. 342.

³¹⁵ Art. 47. Fica vedada a utilização do crédito de que tratam o inciso II do caput do art. 3o da Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e o inciso II do caput do art. 3o da Lei no 10.833, de 29 de dezembro de 2003, nas aquisições de desperdícios, resíduos ou aparas de plástico, de papel ou cartão, de vidro, de ferro ou aço, de cobre, de níquel, de

crédito de PIS e COFINS nas aquisições de desperdícios, resíduos ou aparas de plástico, papel, cartão, vidro, etc. Ora, o Estado deveria estimular a aquisição de produtos para reciclagem. Por tal razão, essa regra atenta flagrantemente contra o princípio da preservação do meio ambiente.

alumínio, de chumbo, de zinco e de estanho, classificados respectivamente nas posições 39.15, 47.07, 70.01, 72.04, 74.04, 75.03, 76.02, 78.02, 79.02 e 80.02 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – [TIPI](#), e demais desperdícios e resíduos metálicos do Capítulo 81 da [Tipi](#).

6 CONCLUSÕES:

6.1 A dogmática jurídica tradicional (positivista) – cujas características principais consistem em (i) ter a forma básica da lei como elemento central do Direito; (ii) separar o “ser” e o “dever ser”, sendo apenas este último objeto de interesse do Direito; (iii) caracterizar o direito não pela sua matéria, pelo seu conteúdo ou por seus valores, mas sim pela sua “forma” de regulamentação; (iv) conhecer o direito tal como é, não como deveria ser – entrou em crise com a sociedade pós-moderna juntamente com a crise da própria lei, até então protagonista da era moderna.

6.2 Em decorrência da forte influência da dogmática positivista no âmbito do Direito Tributário, o seu estudo ficou focado no exame das limitações formais e negativas ao poder impositivo do Estado, o que atualmente tem se revelado insuficiente para a Ciência do Direito Tributário. Por isso, a necessidade de apenas complementar a dogmática tradicional, jamais substituí-la.

6.3 O estudo do Direito Tributário não se deve limitar à análise dos requisitos formais de validade ou às limitações negativas ao poder impositivo, mas deve também ser orientado pela idéia de coerência do sistema jurídico interno (em relação ao seu conteúdo), focado nos seus pressupostos constitucionais, para uma legitimação da imposição tributária (justiça fiscal).

6.4 Com isso, adquire especial relevo o postulado da racionalidade, como decorrência do princípio de constitucionalidade, por exigir justamente uma relação de conformidade não apenas formal, mas também material, entre o texto normativo e a ordem constitucional. Daí que o postulado da racionalidade – na condição de princípio de constitucionalidade – é limite negativo e positivo ao poder impositivo do Estado. Como limite negativo, impede o legislador de atuar em desconformidade com os pressupostos constitucionais e, como limite positivo, impõe ao legislador que atue de modo a conformar o texto normativo ao âmbito normativo e ao programa normativo, ambos fixados pela Constituição Federal.

6.5 No momento da produção da norma (pelo intérprete / aplicador), o postulado da racionalidade reveste-se de elemento do postulado hermenêutico da unidade e adequação do sistema jurídico. A exigência de adequação e unidade refere-se tanto ao ordenamento formal (sistema jurídico externo) quanto ao seu conteúdo valorativo (sistema jurídico interno).

6.6 Daí decorre que a norma deve ser construída de modo coerente com a unidade e os valores (princípios ético-jurídicos) ínsitos ao sistema jurídico. Com isso, permite ao intérprete o

afastamento daqueles textos normativos irracionais, ou seja, incompatíveis com o âmbito normativo e o programa normativo delimitados pela Constituição Federal.

6.7 O exame da racionalidade da norma jurídica deve levar em consideração a sua estrutura tridimensional (lógico-fático-axiológica), ou ainda, deve ser feito à luz do âmbito normativo e do programa normativo, delimitado e orientado, respectivamente, pela Constituição Federal. Destaque-se apenas que o exame da racionalidade da norma jurídica tributária em relação à sua dimensão lógica e formal não foi objeto de análise neste trabalho por já ter sido tratada à exaustão pela dogmática tradicional do Direito Tributário.

6.8 A norma jurídica tributária (impositiva), em sua dimensão fática, deve corresponder ao âmbito normativo delimitado pela regra constitucional de competência. É dizer, a norma impositiva deve onerar tão-somente aquele fato econômico juridicamente relevante, ou aquela manifestação de riqueza capturada pela regra constitucional de competência tributária.

6.9 Logo, o postulado da racionalidade jurídico-econômica da norma tributária impõe um duplo exame de constitucionalidade. Impõe assim: (i) uma “verificação da adequação material entre o fato econômico tributado e aquele capturado pela regra de competência tributária” e, ainda, (ii) o exame de adequação entre as diversas técnicas de simplificação da fiscalização ou da arrecadação (substituição tributária, retenção, presunções, etc.) e o seu pressuposto objetivo constitucional de incidência do tributo (âmbito normativo).

6.10 A norma jurídica tributária, em sua dimensão axiológica, deve corresponder ao programa normativo da Constituição Federal. Por uma questão de método, este trabalho restringiu-se ao exame da indispensável relação de adequação entre a norma tributária e o programa econômico fixado na Carta da República.

6.11 O postulado da racionalidade ético-econômica da norma tributária impõe que -, tanto a norma tributária editada para fins de política econômica (norma tributária indutora ou de ordenamento) como para qualquer outra finalidade que seja -, guarde observância aos princípios da ordem econômica, plasmados no artigo 170 da Constituição Federal, que acolhem especialmente os seguintes valores: liberdade, propriedade privada e defesa do meio ambiente.

6.12 A norma tributária deve não apenas obedecer ao programa constitucional econômico, como também ser conduzida por ele, a fim de lhe conferir efetividade.

6.13 A racionalidade jurídico-econômica e a racionalidade ético-econômica da norma tributária são elementos indispensáveis para um Sistema Jurídico Sustentável.

7 REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA:

AMARO Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 4ª ed. São Paulo : Saraiva, 1999.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Planejamento tributário*. São Paulo : Saraiva, 2009.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5ª ed. São Paulo : Malheiros, 1997.

_____. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo : RT, 1968.

ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 3ª ed. São Paulo : Saraiva, 2008.

_____. *Teoria dos princípios*. 4ª ed. São Paulo : Malheiros, 2004.

_____. *Teoria da igualdade tributária*. São Paulo : Malheiros, 2008.

_____. *O “postulado do legislador coerente” e a não-cumulatividade das contribuições*. In ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais de direito tributário*. São Paulo : Dialética, 2007. vol. 11.

_____. *Imposto sobre a circulação de mercadorias – ICMS. Substituição tributária. Base de cálculo. Pauta fiscal. Preço máximo ao consumidor. Diferença constante entre o preço usualmente praticado e o preço constante da pauta ou o preço máximo ao consumidor sugerido pelo fabricante. Exame de constitucionalidade*. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, nº 123, p. 122-134, dez.2005. ISSN 1413-7097.

_____. *Contribuição social sobre o faturamento. Cofins. Base de cálculo. Distinção entre receita e faturamento. Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal*. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, nº 107, p. 95-109, ago.2004. ISSN 1413-7097.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7ª ed. Rio de Janeiro : Forense, 1997.

BATTIFOL, Henri. *A filosofia do direito*. Trad. de Neide de Faria. São Paulo : Difusão Européia do Livro, 1968.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo : Saraiva, 1963.

BOBBIO, Norberto. *Da estrutura à função: novos estudos de teoria do direito*. Trad. de Daniela Beccaccia Versiani. Barueri : Manole, 2007.

BONAVIDES, Paulo. *Ciência Política*. 12 ed. São Paulo : Malheiros, 2006.

BORGES, José Souto Maior. *Obrigação tributária: uma introdução metodológica*. São Paulo : Saraiva, 1984.

_____. Teoria geral da isenção tributária. 3ª ed. São Paulo : Malheiros, 2001.

CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*. 3ª ed. Trad. de A. Menezes Cordeiro. Lisboa : Calouste Gulbenkian, 2002.

CANOTILHO, J.J. Gomes. *Constituição dirigente e vinculação do legislador: contributo para a compreensão das normas constitucionais programáticas*. 2ª ed. Coimbra : Coimbra, 2001.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. *Temas de direito tributário*. Rio de Janeiro : ALBA, 1964. vol. 1.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 13 ed. São Paulo : Malheiros, 1999.

_____. *Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)*. São Paulo : Malheiros, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 5ª ed. São Paulo : Saraiva, 1991.

CHÂTELET, François. *Uma história da razão: entrevistas com Émile Noël*. Trad. de Lucy Magalhães. Rio de Janeiro : Jorge Zahar, 1994.

COMTE-SPONVILLE, André. *O capitalismo é moral?* Trad. de Eduardo Brandão. São Paulo : Martins Fontes, 2005.

COSTA, Alcides Jorge. *Conceito de renda tributável*. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord). *Imposto de renda: conceitos, princípios e comentários*. São Paulo : Atlas, 1996, p. 24-33.

DESCARTES, René. *Discurso do método*. Trad. de Maria Ermantina de Almeida Prado Galvão. São Paulo : Martins Fontes, 2007.

DALLAZEM, Dalton Luiz. *A repetição do indébito tributário e o denominado princípio da reserva do possível*. Revista de Direito Tributário, São Paulo, nº 99, p. 117-127. ISSN 0102-7956

DORIA, Antonio Roberto Sampaio. *Direito constitucional tributário e Due process of law*. 2 ed. Rio de Janeiro : Forense, 1986.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Introdução ao direito tributário*. Rio de Janeiro : Edições Financeiras, 1958.

FERRAZ, Roberto. *Intervenção do estado na economia por meio da tributação – a necessária motivação dos textos legais*. In COSTA, Alcides Jorge et alii (coords.). Revista Direito Tributário Atual, São Paulo, nº 20, 2008, p. 238-252. ISSN 1415-8124

_____. *Intervenção do estado na economia por meio da tributação – a proteção da empresa e a livre concorrência*. Revista de Direito Tributário, São Paulo, nº 99, 2008, p. 74-82. ISSN 0102-7956.

_____. *Limitações ao poder impositivo e segurança jurídica – o princípio da transparência tributária*. In MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Limitações ao poder impositivo e segurança jurídica*. RT : São Paulo.

_____. *Da hipótese ao pressuposto de incidência: em busca do tributo justo*. In SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito Tributário: Homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo : Quartier Latin, 2003.

_____. *Tributação ambientalmente orientada e as espécies tributárias no Brasil*. In TORRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo : Malheiros, 2005, p. 333-354.

GALVES, Carlos. *Manual de economia política atual*. 15 ed. Rev. e Atual. por Galeno Lacerda. São Paulo : Forense Universitária, 2004.

GANGEMI, Lello. *Manicomio tributário italiano*. In Università di pavia – Facoltà di giurisprudenza. *Studi in memória di Benvenuto Griziotti*. Milano : Giuffrè, 1959.

GERLOFF, Wilhelm. *Doctrina de la economia tributaria*. In GERLOFF, Wilhelm et NEUMARK, Fritz (coord.). *Tratado de finanzas*. Buenos Aires : El Ateneu, 1961. vol. 2.

GOÑI, Enrique G. Bulit. *Derecho constitucional tributário*. In BELSUNCE, Horacio A. Garcia (coord.). *Estudios de derecho constitucional tributario en homenaje al prof. Dr. Juan Carlos Luqui*. Buenos Aires : Depalma, 1994.

GORE, Albert. *O ataque à razão*. Trad. de Ana Ban. Barueri : Manole, 2008.

GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na constituição de 1988 (interpretação e crítica)*. 2ª ed. São Paulo : RT, 1991.

_____. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito*. 4ª ed. São Paulo : Malheiros, 2006.

_____. *O direito posto e o direito pressuposto*. 6ª ed. São Paulo : Malheiros, 2005

GRECO, Marco Aurélio. *Substituição tributária: ICMS. IPI. PIS. COFINS*. São Paulo : IOB, 1999.

GRIZIOTTI, Benvenuto. *Politica, derecho y ciência de la hacienda*. Trad. de Enrique R. Mata. Madrid : Editorial Reus, s/d.

HABERMAS, Jürgen. *Direito e democracia – entre facticidade e validade*. Trad. de Flávio Beno Siebeneichler. 2ª ed. Biblioteca Tempo Universitário nº 102. Rio de Janeiro : Tempo Brasileiro, 2003. vol. 2.

HART, H. L. A. *O conceito de direito*. Trad. de A. Ribeiro Mendes. 4ª ed. Lisboa : Fundação Calouste Gulbenkian, 2005.

HELLER, Hermann. *Teoria do estado*. Trad. de Lycurgo Gomes da Motta. São Paulo : Mestre Jou, 1968.

HÖFFE, Otfried. *Justiça Política – fundamentação de uma filosofia crítica do direito e do estado*. Trad. de Ernildo Stein. Petrópolis : Vozes, 1991.

KELSEN, H. *Teoria pura do direito*. Trad. de J. Cretella Jr e Agnes Cretella. 3ª ed. São Paulo : RT, 2003.

LLOYD, Dennis. *A idéia de lei*. Trad. de Álvaro Cabral. São Paulo : Martins Fontes, 2000.

LOYOLA, Gustavo. *Política tributária à deriva*. Valor Econômico. 26.05.2008, p. A13.

MACHADO, Hugo de Brito. *Os princípios jurídicos da tributação na constituição de 1988*. 4ª ed. São Paulo : Dialética, 2001.

_____. *Temas de direito tributário*. São Paulo : RT, 1993.

MARINS, James et BERTOLDI, Marcelo M. *Simples Nacional: Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte Comentado*. São Paulo : RT, 2007

_____. *Direito processual tributário (administrativo e judicial)*. 4ª ed. São Paulo : Dialética, 2005.

_____. *O desafio da política jurídico-fiscal*. In MARINS, James (coord.). *Tributação & Política*. Livro 6. Curitiba : Juruá, 2005.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Teoria da imposição tributária*. São Paulo : Saraiva, 1983.

_____. *Uma teoria do tributo*. São Paulo : Quartier Latin, 2006.

_____. *Sistema tributário nacional na Constituição de 1988*. 3ª ed. São Paulo : Saraiva, 1991.

MITA, Enrico de. *O princípio da capacidade contributiva*. Trad. de Roberto Ferraz. In FERRAZ, Roberto. *Princípios e limites da tributação*. São Paulo : Quartier Latin, 2005, p. 223-256.

_____. *Interesse fiscale e tutela del contribuente: Le garanzie costituzionali*. 4ª ed. Milano : Giuffrè, 2006.

_____. *Principi di diritto tributario*. 4ª ed. Milano : Giuffrè, 2004.

MÜLLER, Friedrich. *Teoria estruturante do direito*. Trad. de Peter Naumann. São Paulo : RT, 2008.

NEVES, A. Castanheira. *Metodologia jurídica: problemas fundamentais*. Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra STVDIA IVRIDICA 1. Coimbra : Coimbra Editora, 1993.

NEUMARK, Fritz. *Problemas economicos y financieros del estado intervencionista*. Trad. de José María Martín Oviedo. Madrid : Editorial de Derecho Financiero, 1963, p. 334.

_____. *Principios de la imposicion*. Trad. de José Zamit Ferrer. Madrid : Instituto de Estudios Fiscales, 1974.

NUSDEO, Fábio. *Curso de economia: introdução ao direito econômico*. 5 ed. São Paulo : RT, 2008.

ORTEGA, Manuel Segura. *La racionalidad jurídica*. Madrid : Tecnos, 1998.

PAULO II, Papa João. *Centesimus Annus*. 6ª ed. São Paulo : Paulinas, 2004.

PONTES, Helenilson Cunha. *O princípio da proporcionalidade e o direito tributário*. São Paulo : Dialética, 2000.

_____. *Omissão de receitas e depósitos bancários: o sentido normativo do art. 42 da lei 9.430/96*. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, nº 146, nov.2007. ISSN 1413-7097.

RAMOS, Graciliano. S. *Bernardo*. Rio de Janeiro : Record, 2005.

REALE, Miguel. *Lições preliminares de direito*. 27 ed. São Paulo : Saraiva, 2003.

RENCK, Renato Romeu. *Imposto de renda da pessoa jurídica: critérios constitucionais de apuração da base de cálculo*. Porto Alegre : Livraria do Advogado, 2001.

RIPOLLÉS, José Luis Díez. *La racionalidad de las leyes penales*. Madrid : Editorial Trotta, 2003.

ROUSSEAU, Jean-Jacques. *Do contrato social*. Trad. de Pietro Nassetti. São Paulo : Martin Claret, 2007.

SAINZ DE BUJANDA, F. *Hacienda y derecho*. Madrid : Instituto de Estudios Políticos, 1962. vol.2.

SCHMITT, Carl. *Legality and Legitimacy*. London : Duke University Press, 2004.

_____. *O conceito do político*. Apresentação de Hans Georg Flickinger. Trad. de Alvaro L. M. Valls. Petrópolis : Vozes, 1992.

SCHMÖLDERS, Günter. *Teoria general del impuesto (Allgemeine Steuerlehre)*. Trad. de Luis A. Martin Merino. Madrid : Editorial de Derecho Financiero, 1962.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro : Forense, 2005.

SEN, Amartya. *Sobre ética e economia*. 5ª reimpressão. Trad. de Laura Teixeira Motta. São Paulo : Companhia das letras, 2006.

_____. *Desenvolvimento como liberdade*. 7ª reimpressão. Trad. de Laura Teixeira Motta. São Paulo : Companhia das Letras, 2008.

_____. *Desigualdade reexaminada*. 2 ed. Trad. de Ricardo Doninelli Mendes. São Paulo : Record, 2008.

SILVA, José Afonso da. *Comentário contextual à constituição*. 2ª ed. São Paulo : Malheiros, 2006.

_____. *Curso de direito constitucional positivo*. 22 ed. São Paulo : Malheiros, 2003.

_____. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 6ª ed. São Paulo : Malheiros, 2002.

SMITH, Adam. *Riqueza das nações*. 2ª ed. Trad. de Luís Cristóvão de Aguiar. Lisboa : Fundação Calouste Gulbenkian, 1989. vol. 2.

SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. Edição Póstuma. São Paulo : Resenha Tributária, 1981.

SOUZA, Hamilton Dias de. *A competência tributária e seu exercício: a racionalidade como limitação ao poder de tributar*. In FERRAZ, Roberto. *Princípios e limites da tributação*. São Paulo : Quartier Latin, 2005, p. 257-276.

SOUZA JUNIOR, Osnildo de et FERRAZ, Roberto. *Racionalidade para um sistema tributário sustentável*. In COSTA, Alcides Jorge, SCHOUERI, Luís E. et BONILHA, Paulo C. B. (coord.). *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, nº 21, 2007, p. 282-291.

TIPKE, Klaus et LANG, Joachim. *Direito Tributário (Steuerrecht)*. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre : Sergio Antonio Fabris, 2008. vol 1.

_____. *Moral tributaria del estado e de los contribuyentes (Besteuerungsmoral und Steuermoral)*. Trad. de Pedro M. Herrera Molina. Madrid : Marcial Pons, 2002

TORRES, Heleno Taveira (coord.). *Tratado de direito constitucional tributário: Estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo : Saraiva, 2005.

_____. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Rio de Janeiro : Renovar, 2005.

VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo : Noeses, 2005.