

Fundamentos do Direito Tributário

Organizador

Humberto Ávila

André Folloni

Andrei Pitten Velloso

Arthur Ferreira Neto

Atilio Dengo

Harrison Ferreira Leite

Henrique Napoleão Alves

Humberto Ávila

Luís Clóvis Machado da Rocha Jr.

Marcel Papadopol

Pedro Adamy

Thomas da Rosa de Bustamante

Monografias Jurídicas



Marcial
Pons

HUMBERTO ÁVILA

Organizador

FUNDAMENTOS
DO
DIREITO TRIBUTÁRIO

ANDRÉ FOLLONI

ANDREI PITTEN VELLOSO

ARTHUR FERREIRA NETO

ATÍLIO DENGO

HARRISON FERREIRA LEITE

HENRIQUE NAPOLEÃO ALVES

HUMBERTO ÁVILA

LUÍS CLÓVIS MACHADO DA ROCHA JR.

MARCEL PAPADOPOL

PEDRO ADAMY

THOMAS DA ROSA DE BUSTAMANTE

Marcial Pons

MADRI | BARCELONA | BUENOS AIRES | SÃO PAULO

2012

Fundamentos do direito tributário

André Folloni / Andrei Pitten Velloso / Arthur Ferreira Neto / Afílio Dengo
Harrison Ferreira Leite / Henrique Napoleão Alves / Humberto Ávila / Luís Clóvis Machado
da Rocha Jr. / Marcel Papadopól / Pedro Adamy / Thomas da Rosa de Bustamante

Organizador

Humberto Ávila

Capa

Nacho Pons

Preparação e revisão

Ida Gouveia

Editoração eletrônica

Oficina das Letras®

Impressão e acabamento

RR Donnelley

Todos os direitos reservados.

Proibida a reprodução total ou parcial, por qualquer meio ou processo – Lei 9.610/1998.

ISBN 978-84-87827-31-0

[2012]

Impresso no Brasil

© Humberto Ávila (Org.)
© MARCIAL PONS
EDICIONES JURÍDICAS Y SOCIALES, S.A.
San Sotero, 6 - 28037 MADRID
☎ 00 xx (34) 913 043 303
www.marcialpons.com

SUMÁRIO

AUTORES.....	7
APRESENTAÇÃO.....	9
ANDRÉ FOLLONI	
Direitos fundamentais, dignidade e sustentabilidade no constitucionalismo contemporâneo: e o Direito Tributário com isso?	11
ANDREI PITTEN VELLOSO	
Justiça tributária.....	35
ARTHUR FERREIRA NETO	
Fundamentos materiais da tributação: comutação, restauração, distribuição, reconhecimento e participação.....	87
ATÍLIO DENGÓ	
Presunções no Direito Tributário brasileiro: espécies, características e limites ao seu uso.....	173
HARRISON FERREIRA LEITE	
A necessária revisitação da legalidade tributária estrita e a sua contínua proteção dos direitos fundamentais	193
HUMBERTO ÁVILA	
A doutrina e o Direito Tributário.....	221
LUÍS CLÓVIS MACHADO DA ROCHA JR.	
A eficácia do devido processo legal e o (des)cabimento de embargos de declaração na modulação dos efeitos temporais da invalidade do ato inconstitucional.....	247

MARCEL PAPADOPOL

Um passo adiante: contributo para a compreensão do controle das medidas tributárias extrafiscais e do papel desempenhado pela capacidade contributiva neste contexto 273

PEDRO ADAMY

Instrumentalização do Direito Tributário 301

THOMAS DA ROSA DE BUSTAMANTE E HENRIQUE NAPOLEÃO ALVES

A interpretação literal no Direito Tributário brasileiro: uma proposta para o art. 111 do CTN 331

AUTORES

ANDRÉ FOLLONI

Professor da Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica do Paraná – PUC-PR. Advogado. Doutor em Direito pela Universidade Federal do Paraná – UFPR. Mestre em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Paraná – PUC-PR.

ANDREI PITTEN VELLOSO

Professor da Escola da Magistratura Federal – ESMAFE. Juiz Federal da 4ª Região. Doutor em Direito pela Universidade de Salamanca, Espanha. Mestre em Direito pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS.

ARTHUR FERREIRA NETO

Professor da Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul – PUC-RS e da Escola Superior da Magistratura Federal – ESMAFE. Advogado. Doutorando em Filosofia pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul – PUC-RS e Universidade de Tübingen, Alemanha. Mestre em Direito pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS. Mestre em Filosofia pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul – PUC-RS.

ATÍLIO DENGO

Professor da Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul – PUC-RS. Advogado. Doutor em Direito pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS. Mestre em Direito pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS.

HARRISON FERREIRA LEITE

Professor da Faculdade de Direito da Universidade Federal da Bahia – UFBA e da Universidade Estadual de Santa Cruz – UESC. Advogado. Doutor em Direito pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS, com estágio desenvolvido na Universidade de Edimburgo, Escócia.

HENRIQUE NAPOLEÃO ALVES

Advogado e Consultor em Direito Tributário. Visiting Researcher na Universidade do Texas, Estados Unidos. Mestre em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais – UFMG.

HUMBERTO ÁVILA

Professor da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS. Advogado. Livre-docente pela Universidade de São Paulo – USP. Pós-doutor pela Universidade de Bonn, Alemanha. Pós-doutor pela Universidade de Heidelberg, Alemanha. Pós-doutor pela Universidade de Harvard, EUA. Doutor em Direito pela Universidade de Munique, Alemanha. Mestre em Direito pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS.

LUÍS CLÓVIS MACHADO DA ROCHA JR.

Professor do Curso de Especialização da Universidade Luterana do Brasil – ULBRA. Juiz de Direito. Mestre em Direito pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS.

MARCEL PAPADOPOL

Professor da Faculdade de Direito do Centro Universitário Ritter dos Reis – UniRitter. Advogado. Mestre em Direito pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS.

PEDRO ADAMY

Doutorando em Direito na Universidade de Heidelberg, Alemanha. Mestre em Direito pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS.

THOMAS DA ROSA DE BUSTAMANTE

Professor da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais – UFMG. Honorary Lecturer na Universidade de Aberdeen, Escócia. Doutor em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro – PUC-RJ. Mestre em Direito pela Universidade Estadual do Rio de Janeiro – UERJ.

APRESENTAÇÃO

Esta obra reúne diversos trabalhos em torno de uma ideia comum: os fundamentos do Direito Tributário. Não apenas princípios fundamentais, como legalidade ou devido processo legal, são enfrentados. Os próprios pressupostos da tributação são também examinados, como a questão da justiça, dos critérios de tributação e do papel da doutrina tributária. O momento da sua publicação não poderia ser melhor.

Vive-se uma época de grandes transformações, em que a própria função do Direito e a Ciência do Direito precisam ser repensadas. Já não bastam trabalhos meramente repetitivos, baseados em pressupostos científicos concebidos para outro momento. É preciso rever os pressupostos de conhecimento do Direito e os critérios para a sua adequada aplicação, especialmente no âmbito do Direito Tributário.

Esta obra, que reúne trabalhos inéditos de vários acadêmicos envolvidos com o Direito Tributário e com a Teoria do Direito, é um grande esforço no sentido de discutir aquilo que precisa ser discutido – o fundamental.

DIREITOS FUNDAMENTAIS, DIGNIDADE E SUSTENTABILIDADE NO CONSTITUCIONALISMO CONTEMPORÂNEO: E O DIREITO TRIBUTÁRIO COM ISSO?

ANDRÉ FOLLONI

1. Introdução. 2. Constitucionalismo tradicional. 3. O direito tributário no constitucionalismo tradicional. 4. Constitucionalismo contemporâneo, dignidade da pessoa humana e desenvolvimento sustentável. 5. E o direito tributário com isso?

1. INTRODUÇÃO

A doutrina brasileira, que se dedica ao direito tributário, tem forte preocupação com os condicionantes constitucionais da tributação. Aliás, já é próprio da tradição tributária brasileira uma grande concentração dos aspectos jurídicos tributários no texto constitucional. Registra-se como as constituições brasileiras costumam apresentar grande densidade normativa em questões tributárias, com princípios e, notadamente, profusão de regras.¹ Se, de um lado, isso parece louvável e importante, porque constitucionaliza e torna mais rígidas as normas protetivas do contribuinte, de outro lado, o direito tributário acaba sofrendo de certo imobilismo, por uma maior dificuldade na eventual

¹ Por exemplo, cf. BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*, atual. Misabel Abreu Machado Derzi. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008: 1.

mudança de pontos importantes, como a distribuição das competências tributárias. O permanente estado de reforma que envolve o ICMS é um bom exemplo: posta em um texto constitucional que tem a forma federativa de estado como cláusula pétrea, a competência relativa ao ICMS costuma ser afirmada como irrevogável e inalterável. Advoga-se a impossibilidade de uma reforma que substitua IPI, ICMS e ISS por um IVA nacional, por uma interpretação do art. 60, § 4.º, I, que considera imutáveis os termos da autonomia orçamentária dos estados adotados na redação original da Constituição brasileira – ainda que essa interpretação dificulte, ou até inviabilize, por exemplo, a plena integração comunitária do Brasil no Mercosul, outra determinação constitucional.²

Não obstante essa importante preocupação constitucional, a doutrina tributarista parece entender a constituição num sentido mais próximo ao da tradição de um constitucionalismo anterior ao movimento contemporâneo do que se tem chamado «neoconstitucionalismo», que implicaria uma metodologia de interpretação e de aplicação do direito que se poderia chamar pós-positivista. Este texto tem por objetivo compreender essa inserção doutrinária em um constitucionalismo anterior, e projetar que preocupações deveriam ser integradas a um direito tributário mais aproximado do constitucionalismo do século XXI. Que recepcione contribuições importantes do «neoconstitucionalismo», mas mantenha a inserção no direito brasileiro, e na Constituição Federal de 1988, como horizonte de sentido necessário para o intérprete e para o teórico.³

2. CONSTITUCIONALISMO TRADICIONAL

Não é exagero falar-se em um constitucionalismo tradicional. O constitucionalismo que brota no início da época moderna se incorporou à tradição cultural de muitos dos povos do mundo, principalmente do assim chamado «mundo ocidental».

Uma boa chave de compreensão desse constitucionalismo tradicional pode ser encontrada no art. 16 da Declaração Francesa dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 26 de agosto de 1789. O preceito tem a seguinte redação: «A sociedade em que não esteja assegurada a garantia dos direitos, nem estabelecida a separação dos poderes, não tem Constituição».⁴ A constituição serviria,

² Cf. BORGES, José Souto Maior. *Curso de direito comunitário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2009: 482-483; *Teoria geral da isenção tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001: 298.

³ Uma necessidade, como destaca Humberto Ávila – cf. «“Neoconstitucionalismo”: entre a “ciência do direito” e o «direito da ciência». *Revista Eletrônica de Direito do Estado*. Salvador, n. 17, jan.-mar. 2009, disponível em (www.direitodoestado.com.br/rede.asp), acesso em 1.º de novembro de 2011.

⁴ Na redação original: «*Article 16 – Toute société dans laquelle la garantie des droits n’est pas assurée ni la séparation des pouvoirs déterminée, n’a point de Constitution*» – disponível em www.textes.justice.gouv.fr/textes-fondamentaux-10086/droits-de-lhomme-et-libertes-fonda

então, para garantir certos direitos aos indivíduos e, dentro do aparelho estatal, impor a separação de poderes. Ambos os aspectos denotam claramente o intento que preside a concepção do constitucionalismo moderno: proteger o cidadão daqueles que exercem o poder estatal, de modo que esse poder não seja nem exercido sem limitações internas, nem sem limitações externas. As limitações internas ao próprio poder exercido seriam estabelecidas pela separação de poderes, que envolve um importante sistema de limitação e de fiscalização recíproca entre os órgãos estatais – o conhecido «sistema de freios e contrapesos» (*checks and balances system*).⁵ Assim, dentro do próprio poder estatal, a pessoa que cria a norma abstrata não a aplica aos casos concretos; a pessoa que aplica o direito aos casos concretos não cria as normas abstratas. Se o aplicador extrapola sua competência, criando normas gerais, um terceiro órgão julgará essa conduta como ilícita; se, também, o legislador afastar-se de suas funções para tratar de casos concretos, a ilicitude desse comportamento será aferida e declarada pelo terceiro. Esse sistema separa as funções estatais de legislar, de administrar e de julgar, e as entrega a órgãos que devem ser tanto independentes quanto harmônicos. Sendo um sistema inerente ao próprio poder, e que funciona em seu interior, pode ser entendido como um sistema de limitações internas. Já a garantia dos direitos é um sistema de limitações externas: diz respeito às relações entre o poder e os cidadãos que suportam o exercício desse poder. O poder pode ser exercido até certo ponto, a partir do qual se torna ilícito. Esse ponto de limitação ao poder é encontrado nos direitos que a constituição consagra e protege. Por exemplo: o poder estatal não pode, sem mais, confiscar a propriedade de um cidadão ou encarcerá-lo por mero capricho ou por perseguição. Propriedade e liberdade são direitos consagrados na constituição, e podem ser opostos ao exercício do poder, limitando-o e conformando-o. Esses direitos só podem ser superados nas situações nas quais a própria constituição prevê essa superação: por exemplo, em caso de desapropriação por interesse público, assegurada a indenização justa e em dinheiro; ou em caso de cometimento de um crime, assim definido pelos representantes do povo, e provado em um processo no qual são asseguradas garantias mínimas de defesa.

Uma hermenêutica histórica desse sistema de limitações internas e externas ao exercício do poder destacaria a situação europeia, com a ascensão – social, política e econômica – de uma nova classe burguesa de comerciantes. Esse grupo social não mais permitiria, à nobreza, um poder ilimitado e absoluto, que pudesse reprimir e por em risco seus negócios e sua projeção de crescimento de riqueza.

mentales-10087/declaration-des-droits-de-lhomme-et-du-citoyen-de-1789-10116.html. Acesso em 2 out. 2011.

⁵ Cf. GARVEY, John; ALEINTKOFF, Alexander. *Modern constitutional theory: a reader*. St. Paul: West Publishing, 1991: 238.

Esse sistema de limitações seria, então, visto filosoficamente como prévio ao poder e, juridicamente, como a ele superior e, dele, condicionante. É a constituição que passa a permitir e a regular o exercício do poder. O poder deixa de ser absoluto e autorreferente, para ser relativo, condicionado, limitado pela constituição e nela fundado, embora ainda bastante amplo e com larga presença de discricionariedade na produção normativa. Esse é o conceito clássico de «estado de direito»: um estado que não apenas cria e aplica o direito, condicionando a conduta alheia, mas que, ele próprio, sujeita-se à limitação jurídica do exercício do poder. Daí que os direitos garantidos pela constituição são vistos e tratados como «liberdades públicas», ou direitos negativos, que impõem abstenções estatais. A constituição serve para dizer o que os detentores do poder não podem fazer. Fora disso, tudo lhes é permitido, em qualquer direção. Mas a violação daqueles direitos constitucionais, os clássicos «direitos civis», é impedida. O constitucionalismo *protege* o cidadão do estado: a ideia de direitos fundamentais, nesse período, é uma ideia eminentemente protetiva.⁶ Os direitos fundamentais, que se confundem com os direitos individuais, são direitos de proteção do cidadão contra o estado, que não pode cometer certos excessos. A constituição é o *locus* de definição do que são excessos estatais e o que não são. Fundamentalmente, cabe à constituição estabelecer um espaço de liberdade individual dentro do qual os detentores do poder estatal não podem interferir, sob pena de ilicitude. É a consagração do que ficou, depois, conhecido como «direitos fundamentais de primeira geração».

Além disso, esses detentores do poder, no constitucionalismo moderno, passam a ser eleitos como representantes do povo a quem a normatização se voltará. Isso significa o declínio do poder legitimado em forças transcendentes ou em ascendência familiar. Perde-se a tolerância com um poder estatal exercido com fundamento religioso ou hereditário. É a era da democracia, que vence a monarquia, e do estado laico, que suplanta o clero enquanto instância de produção legítima de normas jurídicas.

Eleitos pelo povo com a qualidade de seus representantes, os detentores do poder de legislar integram aquele que se torna o único centro legítimo de produção normativa, desde que exercida, essa produção, dentro dos limites constitucionais. Esses limites consagram a proteção mínima aos direitos fundamentais de liberdade e de propriedade, limites formais. A legitimidade decorre da noção de competência: os membros do poder legislativo podem criar normas, porque essa competência lhes é outorgada pela constituição, mas não podem aplicar ou julgar, pois essa já é atribuição alheia.

⁶ Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2002: 177.

No constitucionalismo tradicional, pode-se dizer que vinga a ideia de constituição formal. É norma constitucional tudo o que estiver posto no texto constitucional, e só o é o que ali estiver, de forma expressa. Apenas tardiamente reconhece-se a possibilidade de normas constitucionais implícitas. Sendo constitucional tudo o que estiver expresso na constituição, também não há hierarquia axiológica ou normativa entre os vários conteúdos constitucionais: todos têm a mesma dignidade de norma constitucional, sem prevalência de uma sobre a outra. E, também por isso, não se admite a possibilidade de normas constitucionais inconstitucionais: se tudo o que está escrito na constituição é constituição, então não pode ser inconstitucional.

O poder judiciário, no constitucionalismo tradicional, tem uma função reduzida e mais voltada às lides privadas, se comparado ao que ocorre no constitucionalismo contemporâneo. Sendo a constituição equiparada ao texto constitucional formal; e estando o texto constitucional reduzido à conformação interna das funções estatais e à proteção de direitos fundamentais mínimos, de primeira geração; então caberia ao poder judiciário dar a solução para as lides privadas de acordo com as normas criadas pelo poder legislativo, sem questioná-las – desde que o legislativo, ao legislar, não violasse a separação dos poderes ou os direitos individuais. O judiciário deveria ser neutro e imparcial: ele verificaria a existência da lei, criada pelo poder competente e respeitando os direitos individuais, e a aplicaria às lides privadas, sem pender para nenhuma das partes, já que seria um terceiro equidistante. Dois vizinhos entram em conflito por questões de propriedade imóvel: o judiciário aplicará a lei criada pelo poder legislativo, se ela, ao disciplinar essas relações privadas, não tiver violado a separação de poderes nem os direitos individuais. E, presumivelmente, não o terá, porque as normas criadas pelo poder legislativo adquirem uma presunção de adequação constitucional, embora *iuris tantum*. O judiciário aplicará essa lei, adequada à constituição, com isenção, porque não pode pender por uma das partes em conflito.

A função dos juristas, com tudo isso, sofre mutação drástica. Esse ponto é de fundamental importância. No período anterior ao constitucionalismo, a doutrina jurídica era a ciência da elaboração normativa, que era ditada pela excelência teórica e a capacidade racional dos juristas. O direito medieval era um direito essencialmente doutrinário, sob o influxo tanto da doutrina universitária quanto religiosa. Criar a norma era muito mais uma atividade de compreender racionalmente qual seria a melhor normatização possível, ou de obter a revelação transcendental dessas possibilidades normativas. A doutrina tinha a autoridade universitária e intelectual para criar as normas que regeriam a vida social. Com o constitucionalismo, essa legitimidade escapa das mãos da doutrina jurídica, e é entregue ao poder legislativo, formado por pessoas não necessariamente versadas em direito. O direito não é mais doutrina, é lei. A razão não mais podia criar normas invencíveis e insuperáveis pela liberdade

dos representantes do povo, legitimamente eleitos e dotados de competência também legitimada pela constituição. A doutrina perde sua legitimidade criativa, e assume uma função, por assim dizer, secundária e derivada: ela exerceria seu trabalho *depois* da criação da lei, não antes. De criação, passa a ser doutrina de compreensão e explicação da regra posta pelo órgão juridicamente competente. E se, ao exercer seu trabalho de explicação do direito posto, a doutrina arvorar-se a criar direito então inexistente, estará atuando sem legitimidade constitucional e, portanto, na ilicitude. Tentar maquiagem uma produção normativa, que ela pretenderia ilegitimamente, como se fosse uma compreensão científica, é conduta denunciada pelo constitucionalismo moderno como uma subversão das possibilidades do trabalho doutrinário e, mesmo, uma extrapolação dos limites republicanos e democráticos que a constituição impõe. Doutrina não é eleita, não é legítima para criar norma. Se, sob o manto da ciência, pretender fazê-lo, atuará tanto com desonestidade quanto com ilegitimidade. Kelsen insistiu nesse ponto, em lição memorável e, à época, irrefutável: não existe uma razão que possa impor determinados condicionamentos de conduta como racionalmente necessários e que possam superar a liberdade humana de autoconformação.⁷ Estando restrita a um trabalho de descrição do ordenamento jurídico, é adequada, ao trabalho doutrinário, uma racionalidade lógica, analítica, instrumental, que ponha ênfase nos aspectos sintáticos e semânticos da linguagem normativa.

Em linhas gerais, nos limites que este estudo comporta, esses são alguns elementos relevantes que caracterizam o constitucionalismo tradicional. Embora uma realidade complexa e multiforme, é adequado dizer que o constitucionalismo moderno, de um modo geral, com maiores ou menores temperamentos, abarca muitos dos elementos que foram expostos.

3. O DIREITO TRIBUTÁRIO NO CONSTITUCIONALISMO TRADICIONAL

Inserido nesse panorama amplo, o direito tributário brasileiro aparece influenciado pela concepção moderna de constitucionalismo. Trata-se, sobretudo, de um direito tributário de *proteção* do contribuinte contra excessos do estado que permanece, sempre, como uma potencialidade ameaçadora. Essa noção fica consagrada na ideia de *limitações constitucionais ao poder de tributar*: a constituição, em matéria tributária, tem, sobretudo, a função de limitar o poder estatal, impedindo que a tributação seja excessiva. E, em substituição ao «poder» de tributar e à «submissão à tributação», passa-se a conceber a «competência tributária» e a «obrigação tributária». Trata-se de avanço dos mais relevantes, que insere o direito tributário em um nível supe-

⁷ Cf. o famoso Capítulo VIII da *Teoria pura do direito*, intitulado «A interpretação».

rior de cidadania – ainda que, no Brasil, de difícil realização prática, para além da mera previsão abstrata no texto constitucional.

Um exame da Constituição brasileira de 1988 demonstra a permanência e a importância dessa ideia protetiva. O Título IV, *Da tributação e do orçamento*, tem, em seu capítulo I, *Sistema tributário nacional*, a Seção II, intitulada *Das limitações ao poder de tributar*. O direito tributário, na sua matéria específica, auxilia a proteger os direitos de liberdade, propriedade e segurança que a constituição, em regulação mais ampla e contra o avanço do Estado, garante aos cidadãos. A tradição de escrever «Estado» com inicial maiúscula revela a concepção filosófica que a subjaz: nessa época moderna, o Estado era um Leviatã, uma entidade com vida própria e independente, com nome próprio, distinta da sociedade e dos cidadãos. Não só distinto, como contrastado: os cidadãos precisam de proteção contra o Estado – que, sem o direito constitucional e, especificamente, o tributário, exerceria seu poder de forma ilimitada, aniquilando a liberdade, a segurança e a propriedade privadas. É para garantir esses direitos individuais que o constitucionalismo moderno se impõe e adquire prevalência na cultura ocidental.

A primeira das limitações daquela Seção II é a legalidade tributária: é proibido exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça. Além da consagração da república e da democracia, o que se tem, aqui, é um importante reflexo da separação dos poderes – ou das funções estatais – em matéria tributária.⁸ Quem cobra o tributo e administrará sua receita é, em regra, o poder executivo. Mas esse poder não tem competência para definir que tributo cobrará e que valores administrará: a função de definição dos contornos materiais, espaciais, temporais, pessoais e quantitativos da tributação está a cargo do poder legislativo – limitado, também ele, por uma constituição bastante detalhista. As normas emanadas do poder executivo, em matéria de relação jurídica tributária, só condicionam a atuação desse próprio poder, sem possibilidade de impor condutas aos cidadãos. Assim que, ao chefe do poder executivo, cabe expedir decretos e regulamentos para a fiel *execução* das leis (CF, art. 84, IV). Quem *executa* as leis é o poder executivo: o regulamento, do chefe do executivo, dirige-se aos demais integrantes desse poder, a ele subordinados, e a mais ninguém. E, se o poder executivo insistir em usurpar a competência do poder legislativo, a constituição reserva, ao poder judiciário, a tarefa de anular essa ilegalidade e restabelecer o respeito à separação de funções (CF, art. 5.º, XXXV). A dificuldade de realização desse princípio, no Brasil, é visível pelas insistentes tentativas de delegação de atividade de definição dos contornos da tributação para o poder executivo; ou pelo constante intento, do poder executivo, de legislar, mesmo à míngua de delegação

⁸ Cf. VIEIRA, José Roberto. Legalidade tributária e medida provisória: mel e veneno. In: FISCHER, Octavio Campos. *Tributos e direitos fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004: 179-184.

de atividade normativa. Um bom exemplo do primeiro é o Fator Acidentário de Prevenção, FAP, previsto na Lei 10.666/2003 e no Decreto 6.957/2009. Trata-se de um fator matemático que, de fato, define o montante do tributo, aumenta ou diminui a exação, e é estabelecido pelo poder executivo, muitas vezes com a lamentável e inconstitucional complacência do poder judiciário. Um bom exemplo do segundo são as numerosas instruções normativas da Receita Federal do Brasil, que aumentam tributo mesmo sem previsão legal para tanto, como no caso das Instruções Normativas 419/2004, 313/2003 e 23/1997. Elas estabelecem restrições ao uso do crédito presumido de IPI na exportação, aumentando o tributo a pagar, sem fundamento legal. Foram, corretamente, consideradas ilícitas pelo Superior Tribunal de Justiça. Não cabe ao poder executivo, no Brasil, definir sua própria competência. Mas os decretos e as instruções normativas, comumente, o fazem, numa atitude própria de um estado autoritário que ainda não assimilou, sequer, o constitucionalismo tradicional.

Em muitos pontos, as demais limitações ao poder de tributar deixam transparente o objetivo de proteção dos direitos individuais fundamentais, aqueles direitos constitucionais de primeira geração: liberdade, propriedade e segurança. A irretroatividade tributária impede que se tribute a propriedade que foi adquirida, produzida ou alienada, por exação que, depois, venha a ser instituída ou majorada. A anterioridade tributária, em suas diversas matizes, impede que o planejamento necessário para que o cidadão desenvolva, livremente, sua atividade, e suporte o peso dos tributos, seja interrompido sem um tempo necessário para sua reorganização: salvo exceções constitucionais, o novo tributo deve ser *anterior* ao fato gerador em um prazo razoável – noventa dias, no mínimo. Proíbe-se que a tributação gere, como efeito desejado ou indesejado, direto ou indireto, confisco da propriedade. Não se permite que a tributação impeça ou dificulte o livre tráfego de bens e pessoas. Não se admite que a tributação possa influenciar nas liberdades política e religiosa, ou limitar a disseminação da informação e da cultura.

O caráter de vinculação *jurídica* que reveste essas limitações tem paralelo na teoria jurídica voltada ao direito tributário. Se a tributação é atividade limitada juridicamente, é como jurídica que a relação entre contribuinte e estado deve ser vista. A ideia de poder cede força à ideia de relação jurídica: o estado, ao instituir e cobrar tributos, não exerce um poder político, mas uma competência que lhe é atribuída pelo direito estabelecido na constituição. Se, doravante, é de direito que se trata, então a teoria jurídico-tributária precisa buscar categorias de trabalho na ciência do direito e na teoria geral do direito, que já estavam estabelecidas e bem desenvolvidas.⁹ Sua fonte inicial foi o

⁹ Cf. BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972: 28.

direito privado, porque era nesse âmbito de estudos jurídicos que os institutos da teoria geral do direito foram concebidos. Pontes de Miranda torna-se um autor fundamental para o direito tributário brasileiro, por exemplo. As noções de fato jurídico, de incidência da regra jurídica, e de irradiação da relação jurídica aparecem como categorias aptas e suficientes para a compreensão do fenômeno jurídico tributário: o fato gerador tributário é um fato jurídico; a incidência do tributo é a incidência de uma regra jurídica; a obrigação tributária é uma relação jurídica irradiada pela incidência da regra jurídica sobre seu suporte fático, o que o tornou um fato jurídico, gerador daquela obrigação. A causalidade responsável pelo surgimento da obrigação de pagar tributos é vista como genuína e exclusivamente jurídica.¹⁰

Assim, por influxo de um expediente metodológico redutor, o estudo da relação entre contribuinte e estado tende a negligenciar o aspecto próprio de relação de exercício de poder político, que nela está, claramente, envolvido, para ser compreendida exclusivamente como uma relação obrigacional de crédito e débito, nos moldes das relações de direito privado. As diferenças estariam, apenas, na origem jurídica da obrigação e nas partes envolvidas. Quanto à origem: no direito privado, a ênfase está na autonomia da vontade; no direito tributário, está na competência tributária e no seu exercício legítimo pelo poder legislativo. Quanto aos sujeitos: o credor seria o ente estatal, detentor de certas prerrogativas de direito – como a presunção relativa de legitimidade de seus atos, o que lhe confere certa supremacia, não em virtude do poder que, de fato, exerce, mas em virtude do direito que a consagra. O estado não é mais alguém que exerce poder, mas um credor – cujo crédito, se possui privilégios em face dos créditos de direito privado, nem por isso deixa de ser um crédito jurídico, integrante de uma relação jurídica obrigacional de natureza patrimonial.

Essa importante concepção teórica tem dois efeitos colaterais nitidamente perceptíveis: se a relação tributária é uma relação de crédito e débito, causada por um fato gerador, impõe-se que o estudo do direito tributário volte-se, detidamente, para a análise desse fato e para o exame dessa relação. É o estudo da «norma tributária de incidência» – que no Brasil, ganhou outro nome: «regra-matriz de incidência tributária».¹¹ Dela, ficam excluídas preocupações externas a esses institutos, como o destino do montante de tributo arrecadado. Onde esses recursos serão aplicados é algo absolutamente irrelevante: sua destinação não tem qualquer interferência, nem na realização do fato gerador, nem no surgimento, automático e infalível, da obrigação tributária, que a ele sucede enquanto efeito necessário. A cisão entre o direito tributário e o direito financeiro manifesta-se com força. Além disso, se a relação tributária é uma

¹⁰ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. São Paulo: Lael, 1974, *passim*.

¹¹ *Idem*. *Curso de direito tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007: 252.

relação exclusivamente jurídica, tornam-se absolutamente insignificantes quaisquer estudos de fenômenos não jurídico-normativos, que não digam respeito ao binômio «fato jurídico – obrigação jurídica» – ou, como prefere a doutrina, no plano normativo, «hipótese de incidência tributária – relação jurídica tributária». Aspectos políticos, econômicos, sociológicos, psicológicos ou éticos, ou quaisquer outros, que escapem do esquema hipótese-consequência na norma jurídica, ficam descartados. A cisão entre o direito tributário e as demais ciências também se manifesta com intensidade.

Não aparece, com isso, o estudo das finalidades, dos objetivos para cujo alcance a legislação tributária pode e deve contribuir. É que, nesse constitucionalismo tradicional, o objetivo será definido pelo poder legislativo. Se a constituição não traz a obrigatoriedade do alcance de um determinado estado de coisas, em um projeto de progresso constitucionalmente vinculante, mas apenas separa o exercício do poder em funções diversas para órgãos distintos, e protege apenas direitos individuais de liberdade, segurança e propriedade, qualquer norma que respeite esses direitos e aquela separação será constitucionalmente legítima. Essa situação muda no constitucionalismo contemporâneo, que se caracteriza, em oposição ao momento anterior, pela consagração de um importante aspecto prospectivo: a constituição, se ainda limita o exercício do poder político, agora também o dirige em determinados sentidos pré-definidos; se continua a proteger liberdades formais, passa a também impor a realização de liberdades materiais; se mantém a proteção à propriedade, determina que a propriedade seja democratizada. Nota-se que novas funções são agregadas ao aparelho estatal, que não perde as antigas. A complexidade aumenta. Isso implica que o político perca boa parte de sua discricionariedade, pois a constituição projeta fins para cuja consecução a legislação deve contribuir. Boa parte desses fins já está definida na constituição, vinculando, com normas jurídicas, a atuação do poder legislativo. Essa é uma das notas características daquilo que se vem denominando «constitucionalismo contemporâneo» ou «neoconstitucionalismo», que, segundo muitos, imporia uma nova visão teórica, o «pós-positivismo».

4. CONSTITUCIONALISMO CONTEMPORÂNEO, DIGNIDADE DA PESSOA HUMANA E DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL

Na visão moderna, já tradicional, de direito tributário, o foco está na legalidade: é o poder legislativo quem decide, materialmente, os destinos da tributação – desde que, ao fazê-lo, não viole os direitos individuais de liberdade, propriedade e segurança. Se interpretada mais estritamente, a lição de Ricardo Lobo TORRES iria nesse sentido: «O tributo nasce no espaço aberto pela autolimitação da liberdade e constitui o *preço da liberdade*, mas por

ela se *limita* e pode chegar a oprimi-la, se não o contiver a legalidade». ¹² O «Estado», com maiúsculas, é um ser de vida própria, distinto e separado da sociedade, voraz, e vocacionado à supressão da liberdade individual, pelo que a constituição precisa limitar sua atuação, contê-la, por meio do império da lei. Cabe à lei conter o excesso de tributação, que é a preocupação central do direito constitucional tributário tradicional. A contenção constitucional é mínima: foca na separação dos poderes e nos direitos individuais. A partir daí, a contenção passa a ser legislativa: são os representantes do povo, democraticamente eleitos, que decidirão, em seu nome, com amplíssima margem de discricionariedade, a intensidade e a finalidade da tributação, desde que atendidas aquelas normas constitucionais de proteção mínima.

O constitucionalismo contemporâneo não perde esse caráter protetivo do cidadão e limitador da atuação estatal. Mantém-no, com força renovada. Aí está a Constituição de 1988, tida, em muitos meios, como exemplo empírico do neoconstitucionalismo, que não nos deixa perder o rumo: em matéria tributária, ela contém uma série de normas – princípios e, em maior número, regras – limitadoras da ação estatal e, ao mesmo tempo, protetoras do cidadão contribuinte: legalidade, anterioridade, irretroatividade, isonomia, proibição de confisco, respeito à capacidade contributiva. Mas essa proteção do cidadão e esse limite à ação estatal ganham novos contornos no constitucionalismo contemporâneo. As constituições em geral, e também a brasileira, passam não só a proteger a liberdade já previamente existente, e a propriedade já então conquistada, para *impor* que a liberdade seja plenamente *realizada*, para todos, indistintamente, e que todos possam ter acesso à propriedade. E não apenas isso: tudo aquilo que se considera o mínimo necessário para que a pessoa humana possa se desenvolver em sua potencialidade, na busca da vida digna e da felicidade pessoal e comunitária, passa a ser de busca obrigatória por todos os membros dessa comunidade, indistintamente. Uma nota fundamental do constitucionalismo do pós-guerra é a existência de objetivos materiais, cuja busca pela realização é obrigação constitucional de todos. Essa obrigatoriedade de comunhão de esforços para a busca de uma situação, tida constitucionalmente por melhor que a atual e a ela preferível, atinge a todos os cidadãos, que adquirem novos deveres de cidadania. Esses deveres conformam aquele «projeto de progresso» juridicizado pela constituição, e se tornam determinantes jurídicos das condutas dos cidadãos, indiscriminadamente. ¹³

¹² TORRES, Ricardo Lobo. *Os direitos humanos e a tributação: imunidade e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995: 3.

¹³ A expressão é de Massimo LUCIANI, na tradução de Sérgio Resende de BARROS. Cf. O anti-soberano, a crise das constituições e o futuro dos direitos humanos. In: BARROS, Sérgio Resende de; ZILVETI, Fernando Aurelio. *Direito constitucional: estudos em homenagem a Manoel Gonçalves Ferreira Filho*. São Paulo: Dialética, 1999: 221.

Dentre esses cidadãos que têm deveres de observância do projeto constitucional de progresso econômico e social sustentável, há os que exercem atividade na iniciativa privada, e há aqueles que se dedicam a trabalhar no espaço público estatal. Tanto uns quanto os outros têm os mesmos deveres de construir um estado democrático de direito – noção nova, na medida em que a democratização é, agora, também das condições materiais de vida digna e feliz, de acordo com os anseios individuais e comunitários, e não apenas das condições formais de votantes e votáveis, num conceito tradicional e restrito de democracia. O cidadão que atua no estado, e o cidadão que atua fora dele, estão, todos, sujeitos aos delineamentos constitucionais gerais – embora, aos primeiros, haja deveres específicos, dotados, em certo sentido, de maior grau de normatividade material. Desaparece o «Estado» com maiúsculas, um ente separado e oposto à sociedade. Sociedade e estado, agora, são o mesmo: conjuntos de cidadãos com deveres comuns na democratização plena das condições gerais mínimas para a vida digna e para o alcance da felicidade possível de todos. Esses deveres são constitucionais. A lei, que nada mais é do que o produto da atividade de alguns cidadãos, e não um ente de vida própria, é um mecanismo importante na consecução desse estado de coisas projetado pela constituição. A lei – assim como os legisladores – é um instrumento privilegiado na busca pela democratização dessas condições mínimas de vida digna. Privilegiado, entenda-se, por seu extraordinário caráter normativo, que lhe traz uma força diferenciada para produzir as condições projetadas pela constituição. Mas as condições projetadas *pela constituição*, e não pela própria lei. O império, agora, é da constituição, que, ao mesmo tempo, determina as possibilidades democráticas do poder legislativo e estabelece seus limites constitucionais.

Surge, então, tensão importante entre constitucionalismo e democracia. Até que ponto a constituição pode impedir a formação de novos consensos, em face de novos problemas e de novas conjunturas, cristalizando a sociedade e impedindo sua evolução? Até que ponto, por outro lado, a legislação pode impor novos consensos, contra núcleos mínimos de direcionamento da vida social aceitos e prescritos pelo poder constituinte originário, descaracterizando o estado em que vivemos em virtude da ascensão de uma maioria eventual? A teoria jurídica já não pode, mais, olvidar esse debate.¹⁴ Tanto é verdade que a constituição não pode tudo, a ponto de eliminar a tarefa do poder legislativo e alçar a jurisdição constitucional a foco único de poder político, quanto é verdade que o legislativo não pode tudo, o que incrementa a jurisdição constitucional como foco relevante de direcionamento da atividade legislativa.

¹⁴ Cf. uma explicação teórica do debate e um caso concreto de sua aplicação, perante o direito constitucional brasileiro, em BARROSO, Luis Roberto. Constitucionalidade e legitimidade da criação do Conselho Nacional de Justiça. *Revista Interesse Público*. Belo Horizonte, vol. 6, n. 30, mar. 2005.

Entre as características que passam a ser encontradas – ou supostas – nas constituições contemporâneas, há algumas que merecem destaque. A constitucionalização de valores morais é uma delas. A Constituição brasileira, de 1988, juridiciza, por exemplo, a dignidade da pessoa humana (CF, art. 1.º, IV). A importância desse preceito não será relativizada pela banalização do discurso que a ele se refere. Mesmo antes da segunda guerra, já se tinha, constitucionalizado, o direito à vida enquanto direito fundamental. Esse é, claramente, um direito formal: não se esclarece a que tipo de vida, com que qualidades. O escravo que não é morto tem direito à vida, assim como o prisioneiro do campo de concentração que não é assassinado, ou a mulher sexualmente mutilada da Somália; mas a nenhum deles está garantido o direito à vida *digna*. A dignidade é a incorporação, ao texto constitucional, de conteúdos *materiais* e éticos não relativizáveis: aquilo que deve ser defendido e promovido como uma vida aceitável, boa de se viver, que traga satisfação e plenitude ao ser humano.¹⁵ Não, mais, qualquer vida. E como, na situação atual de «Terra Pátria», vive-se uma solidariedade social sem precedentes, os deveres de buscar um desenvolvimento econômico sustentável estão afetos, também, a todos os cidadãos, no aparato estatal ou fora dele: a livre iniciativa econômica é garantida, mas em consonância com a proteção do meio-ambiente. Esses deveres existem e estão constitucionalizados (CF, 170, VI) – não obstante seja preciso ainda evoluir, em termos de pensamento, para se superar completamente a ainda presente noção antropocêntrica, e presente em certas religiões, de que toda natureza está à disposição do ser humano, o único privilegiado pela transcendência, e que só o ser humano tem direitos, e mais ninguém.¹⁶ Até mesmo o meio-ambiente sustentável seria um direito exclusivo do ser humano, e apenas porque ele depende desse ambiente para sua sobrevivência. E, aí, todos os recursos naturais, inclusive os seres vivos não humanos, seriam apenas instrumentos destinados para a satisfação das necessidades, biológicas e psicológicas, de seres humanos egoístas e aut centrados. Rodeios, touradas e a «farra do boi» catarinense ainda são bons exemplos de como permanece havendo espaço para evolução.¹⁷

A conscientização filosófica e científica da humanidade leva à incorporação de conteúdos mínimos e materiais aos ordenamentos jurídicos contemporâneos, inclusive direitos de segunda geração. Os direitos dos trabalhadores

¹⁵ Cf. SARLET, Ingo Wolfgang. *Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001: 60; BARCELLOS, Ana Paula de. *A eficácia jurídica dos princípios constitucionais: o princípio da dignidade da pessoa humana*. Rio de Janeiro: Renovar, 2002: 248.

¹⁶ Cf. ALTAMIRANO, Alexandro. El derecho constitucional a un ambiente sano, derechos humanos y su vinculación con el derecho tributario. In: MARINS, James (Coord.). *Tributação e meio ambiente*. Curitiba: Juruá, 2002: 17-18 (Col. Tributação em Debate).

¹⁷ Um bom exemplo é a aplicação do art. 225, VII, da Constituição, feita pelo Supremo Tribunal Federal para a «farra do boi» (RE 153.531), e para a briga de galo (ADIn 1856).

decorrem, historicamente, da súbita tomada de consciência da situação de exploração a que se submete a classe proletária. É só quando essa condição é percebida e denunciada que se passa a compreender que a vida em condições de trabalhos degradantes e exploradoras pode ser vida, mas não vida digna. O direito à educação pode ser relacionado à compreensão da enorme força exercida pela dominação ideológica, religiosa, simbólica e linguística: só alguém educacionalmente bem formado terá o aparato intelectual necessário para compreender como a linguagem, a religião, a simbologia e a ideologia dominam o ser humano e fazem-no objeto, e, a partir dessa compreensão, superando ou convivendo conscientemente com a dominação, tentar viver mantendo-se sujeito de sua própria condição. O direito à livre informação e à livre produção cultural pode ser explicado pela compreensão, historicamente também recente, de que a indústria cultural e a monopolização do poder de filtrar e conceder informação levam à dominação e à alienação, em uma vida que, embora permaneça em seu sentido meramente biológico, perde em dignidade humana. O direito ao livre exercício de ocupação profissional, uma vez atendidas as exigências impostas pela sociedade por meio das regras legislativas, decorre da compreensão de que a inserção do ser humano em uma ou outra classe social não é uma condição transcendente, necessária e imutável, mas algo inserido no devir; algo que deve estar, materialmente, no âmbito pessoal de escolha e determinação de cada sujeito, cuja autonomia e independência devem ser, na medida do possível e do desejável, mantidas. O direito ao meio-ambiente equilibrado, e o dever de busca de um desenvolvimento econômico socioambientalmente sustentável, que a ele se conecta enquanto contraface necessária, decorrem da súbita consciência ecológica de que vivemos em um planeta cujo destino, a manter-se o rumo atual do desenvolvimento, está fadado ao colapso ambiental e social em curto espaço de tempo. Como ter vida digna sem boa saúde, alimentação suficiente e equilibrada, moradia com boas condições de higiene e de individualidade, segurança para a realização dos projetos pessoais, trabalho e lazer equilibrados, e sem o dever cívico e cidadão de buscar desenvolvimento econômico sustentável? Sem que seja perseguida a realização de uma sociedade livre, justa e solidária? E assim por diante: a constituição passa a juridicizar padrões materiais de vida digna, cujo trabalho para a realização é obrigação indiscriminada e dever cívico de todo cidadão, tanto daquele que ocupa cargos públicos, quanto do que escolhe se manter na iniciativa privada. E as populações que, em função da globalização e popularização dos meios de comunicação e de informação, começam a ter consciência apenas agora dessa realidade, passam a reivindicar direito à vida digna num ambiente sustentável *também para elas*, como se percebe do que se convencionou chamar de «primavera árabe», por exemplo. Pode-se supor a tendência de que, com o tempo, as constituições desses países, então fechados às conquistas da modernidade ocidental, mas não imunes às mazelas dessa mesma modernidade, incorporem esses valores. Seria a constitucionalização,

formal ou material, de princípios destinados a proteger e a promover a vida digna, em um ambiente de desenvolvimento sustentável, onde todos possam ter os meios materiais para sua elevação pessoal e social, material e espiritual, e para a livre construção da sua própria subjetividade.

Assim, não basta mais proteger o que já existe. Se é certo que a constituição ainda se destina a limitar o aparato estatal, para proteger o cidadão contra o confisco de sua vida, liberdade e propriedade, também não há dúvida de que assume a função de obrigar a todo e qualquer cidadão a trabalhar no sentido de promover a democratização das condições materiais mínimas de vida digna e de realização da felicidade pessoal para os que já existem, e para as gerações futuras – daí Ingo Wolfgang SARLET, por exemplo, mencionar os direitos fundamentais de «defesa» e os direitos fundamentais a «prestações».¹⁸ Ao ser humano não basta sobreviver, mas *viver*, com plenitude e dignidade, essa vida aqui-e-agora, e não qualquer outra; e, para os que ainda estão por nascer, compete aos vivos manter um desenvolvimento sustentável que lhes garanta as condições materiais para a construção de sua própria vida futura. O que leva à paradoxal situação em que a constituição é obrigada a limitar a liberdade contratual para proteger o hipossuficiente, por exemplo, visando a garantir, tanto ao hipossuficiente, quanto ao hipersuficiente, condições mínimas para que construam sua vida de acordo com critérios de dignidade pessoais e comunitários. E que seja obrigada a limitar a liberdade de exercício de atividade econômica, para, ao mesmo tempo, garantir o desenvolvimento econômico e social, e determinar a manutenção das condições ambientais necessárias à manutenção de um desenvolvimento possível e constante, permitindo a plena realização humana e cultural, para quem já existe, e para os que ainda virão, no que se convencionou chamar de «desenvolvimento sustentável».

Estando, esses valores, agora constitucionalizados, inclusive na forma de princípios e regras constitucionais, eles adquirem uma normatividade jurídica então inexistente. Não mais apenas prescrições morais, os direitos sociais e difusos mínimos passam à condição de direitos jurídicos, cuja garantia deve ser assegurada pelo aparato jurídico-estatal: poderes legislativo, executivo e judiciário. Mas não só: direitos cuja realização deve ser preocupação de todo cidadão, indistintamente. Já não se pode mais discordar, impunemente, de certos conteúdos materiais mínimos. Aquele que, no Brasil, não concordar que todos os seres humanos devam ter vida digna, e que todos têm deveres na busca por um meio-ambiente equilibrado, em consonância com o desenvolvimento econômico sustentável, estará vivendo em um país cujo direito constitucional é incompatível com suas convicções. Com isso, não apenas se

¹⁸ Cf. SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001: 170-171.

garantem os direitos individuais já conquistados, mas projeta-se a conquista material de novos direitos. O direito constitucional ainda limita, mas, agora, também promove. A superação do constitucionalismo tradicional não pode ser vista, por isso, como um abandono: é, na linha da *Aufheben* hegeliana, uma incorporação de novos aspectos, sem necessário abandono dos anteriores.¹⁹ Incorporam-se os princípios, por exemplo, mas não somem as regras. Incorporam-se a argumentação, mas não desaparece a subsunção. Incorporam-se novas funções ao judiciário, mas em razão das novas funções do legislativo, que não se atrofia, mas cresce em importância.

Essa situação de incremento de complexidade cria novos pesos sobre os aparatos estatais de produção jurídica. O poder legislativo nunca foi tão importante e, ao mesmo tempo, nunca esteve tão limitado. Se a constituição obriga à consecução de determinados conteúdos materiais de vida digna para todos, nem sempre fornece, ela própria, os meios normativos para tanto. A constituição nem sempre fixa as condutas que deverão ser realizadas na busca daquele estado de coisas que projeta. Embora, muitas vezes, o faça: a Constituição brasileira, por exemplo, estabeleceu regras mínimas necessárias para a consecução do ideal de previsibilidade da tributação: anterioridade e irretroatividade, a primeira com suas exceções. Não é necessário que o poder legislativo crie os regulamentos temporais em sua própria produção normativa, preocupando-se em estabelecer um prazo mínimo de *vacatio legis*; nesse campo, a Constituição já o fez. Logicamente, pode o legislativo ir além, estabelecendo, por exemplo, períodos maiores de adaptação. Mas não poderá trabalhar aquém, e, em seu silêncio, as regras já estarão estabelecidas. Em outros casos, contudo, nossa Constituição apenas estabelece o ideal: os tributos terão caráter pessoal, serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, e não poderão ter efeito de confisco. Que condutas deverão ser adotadas para que os tributos sejam pessoais, respeitem a capacidade contributiva, e não tenham efeito confiscatório, porém, é algo que o poder legislativo terá que elaborar. Ou seja: nossa constituição regula, por meio de regras e de princípios.

Repare-se na importância e, simultaneamente, na limitação que pesam sobre o poder legislativo. Cabe a ele definir os meios para o respeito à capacidade contributiva, à pessoalidade e à impossibilidade de confisco tributário. Antes que esses direitos fossem, historicamente, compreendidos como de estatura constitucional, ou antes que esses direitos fossem constitucionalizados, o poder legislativo não precisaria promover essa definição: era livre para decidir se o faria, ou se não o faria. E, se não o fizesse, esses direitos jamais poderiam ser invocados em uma argumentação jurídica que se pretendesse fortemente

¹⁹ Cf. BORGES, José Souto Maior. *O contraditório no processo judicial: uma visão dialética*. São Paulo: Malheiros, 1996: 13; *Curso de direito comunitário: instituições de direito comunitário comparado: União Europeia e Mercosul*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2009: 265.

fundada. Estariam, talvez, no plano de uma moral tributária não jurídica. Agora, a importância do poder legislativo é destacada, e sua responsabilidade constitucional está incrementada: cabe a ele, obrigatoriamente, eleger os meios para que esse estado ideal de coisas seja atingido. Por outro lado, está limitado: não pode, senão, fazê-lo. Se não o fizer, ou se fizer em desacordo com a constituição, abre espaço para a atuação de outro poder: o judiciário.

No constitucionalismo contemporâneo, assim como o poder legislativo, o poder judiciário também cresce em relevância. Ambos detêm, agora, novas funções, na busca da concretização dos deveres materiais, inerentes à cidadania, postos pela constituição. Ao poder judiciário incumbe não apenas aplicar a lei ao caso concreto. Mantém, sem dúvida, essa relevante função. Mas passa, também, a julgar a própria lei, ou a ser obrigado a decidir mesmo em sua ausência. Veja-se: integrando direitos fundamentais de segunda geração, nossa constituição estabelece impedimentos relevantes, como a proibição do tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, vedando distinções em razão da ocupação profissional ou da função exercida pelos contribuintes. Aqui, a dificuldade de realização fica patente, quando se recordam, por exemplo, as vedações ao ingresso no Simples Nacional, fundadas na profissão exercida pelo contribuinte, ou a não tributação dos templos de qualquer culto, onde atividades autointituladas religiosas mercantilizam-se e tornam-se ocupações profissionais altamente rentáveis, gerando notória fortuna àqueles que se vendem como autoridades legitimadas para falar e agir em nome da transcendência.²⁰ Quando o poder legislativo erra ou se omite, abre espaço para que o cidadão prejudicado recorra ao poder judiciário, com demandas impensáveis no constitucionalismo tradicional. Assim, se falta lei para a concretização de um direito constitucionalmente garantido, passa-se a recorrer ao poder judiciário para que aplique e concretize a constituição, não obstante a reserva de espaço do poder legislativo e, mesmo, por causa dela, e de sua inatuação. Se há lei que impede a concretização de um direito constitucionalmente garantido, passa-se a recorrer ao poder judiciário para que anule a lei e permita a concretização da constituição, não obstante o espaço reservado ao poder legislativo e, inclusive, por causa dele, de sua atuação incorreta. Tanto a má atuação, como a inatuação, são agora inconstitucionalidades, mesmo que os direitos à vida, à segurança, à liberdade e à propriedade, sob o ponto de vista formal, estejam protegidos por essa inatuação ou atuação insuficiente.

Por isso, nesses casos de falta, insuficiência, invalidade, desnecessidade ou inconveniência da norma legal, comparados às exigências dos princípios e regras constitucionais, materiais e formais, o poder judiciário será chamado a

²⁰ Sobre o Simples Nacional e a vedação, cf. ÁVILA, Humberto, *Teoria da igualdade tributária*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, *passim*.

aplicar, direta e concretamente, a constituição. E deverá fazê-lo, apesar e por causa da importância do espaço do poder legislativo. E, em casos de ausência de regra constitucional – decerto raras, na Constituição brasileira –, o poder judiciário será obrigado a aplicar, diretamente, um princípio constitucional, ou mais de um, ou a ponderar a aplicação simultânea de princípios constitucionais em eventual situação de desacordo prático. Os princípios tornam-se, em alguns casos, razões diretas de decisão jurídica, e não apenas diretrizes políticas que poderiam, ou não, serem seguidas pelo legislativo, e que não diziam respeito ao judiciário.

Surge, daí, a necessidade de uma nova racionalidade, que leve em consideração, exatamente, esse elemento novo no ordenamento jurídico: o princípio. Os autores tradicionais do positivismo jurídico não se referiam a princípios: não eram, essas normas, realidade empírica sobre a qual sua ciência se poderia voltar. Agora passam a ser referência obrigatória para os estudos de teoria jurídica, inclusive – e, talvez, principalmente – os estudos metodologicamente positivistas. Como é possível aplicar diretamente um princípio, em conjunto com outros, ou em detrimento de outros, ou ao mesmo tempo em conjunto e em detrimento de outros, sem que isso implique arbitrariedade, subjetividade, descontrole, autoritarismo e, em última análise, inconstitucionalidade?

A teoria jurídica contemporânea vem encontrando resposta a esses questionamentos, dentre outras fontes, no controle da argumentação jurídica, que se torna presente, inclusive, no estudo do direito constitucional.²¹ Toda decisão precisa ser racionalmente fundamentada, e a racionalidade dos fundamentos terá papel crucial na aceitação da racionalidade e da licitude da decisão tomada. Assim, aquele que toma a decisão precisará eleger critérios, que serão postos em debate, e, com base neles, tomar uma decisão também suscetível de controle intersubjetivo argumentativo. Se ainda é relevante a tradicional justificação jurídica em termos de subsunção, ela já não é a única, e nem adequada a todos os casos.²² O direito, então, complexifica-se: o raciocínio jurídico já não pode mais seguir um único modelo, mas precisa estar aberto a múltiplas possibilidades, que serão determinadas pelos rumos que o próprio direito vier a seguir.

5. E O DIREITO TRIBUTÁRIO COM ISSO?

Esse ganho em complexidade não ocorre sem consequências para o direito tributário. Como se viu, o direito tributário nasceu e cresceu em um

²¹ Cf. CLÈVE, Clèmerson Merlin. Direito constitucional, novos paradigmas, constituição global e processos de integração. *Crítica Jurídica – Revista Latinoamericana de Política, Filosofía y Derecho*, n. 25, jul. 2006: 310.

²² Cf. ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios*. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, especialmente p. 71-84; BARROSO, Luis Roberto. Novos paradigmas e categorias da interpretação constitucional. *Revista da Ordem dos Advogados do Brasil, seccional do Rio de Janeiro*. Rio de Janeiro, n. 1, 2008: 213.

A INTERPRETAÇÃO LITERAL NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO: UMA PROPOSTA DE INTERPRETAÇÃO PARA O ART. 111 DO CTN

THOMAS DA ROSA DE BUSTAMANTE

HENRIQUE NAPOLEÃO ALVES

*«O sentido normal das palavras não faz bem ao poema.
Há que se dar um gosto incasto aos termos.
Haver com eles um relacionamento voluptuoso.
Talvez corrompê-los até a quimera.
Escurecer as relações entre os termos em vez de aclará-los.
Não existir mais rei nem regências.
Uma certa liberdade com a luxúria convém.»*

– MANOEL DE BARROS. «Retrato apagado em
que se pode ver perfeitamente nada», VII.

1. Introdução. 2. O art. 111 do CTN e o embate entre as teorias formalistas e não-formalistas. 3. Acerca do Significado literal: uma controvérsia entre juristas e linguistas. 4. O conceito de «interpretação» e os problemas decorrentes da locução «interpretação literal». 5. Uma breve revisão da literatura nacional sobre o objeto específico do presente ensaio. 6. Uma proposta de interpretação do art. 111 do CTN: 6.1 O reconhecimento da normatividade do art. 111 do CTN; 6.2 A definição normativa de «interpretação literal» e a pluralidade de técnicas interpretativas

no Direito Tributário; 6.3 O art. 111 do CTN e o argumento a contrario; 6.4 O art. 111 do CTN e o princípio da segurança jurídica. 7. Epílogo.

1. INTRODUÇÃO

Embora os avanços da hermenêutica hoje já não deixem dúvida de que é impossível a aplicação do Direito dissociada da interpretação,¹ entendida esta como processo de construção do significado dos enunciados normativos com a participação do sujeito cognoscente, a existência de normas jurídicas limitando ou proibindo a interpretação não é um dado estranho à história das instituições jurídicas. Associadas à pretensão de que o sistema jurídico seria perfeito ou livre de lacunas e contradições, muitas dessas normas estabelecem inclusive punições para os juízes que desviem da estrita interpretação do direito estabelecido pelo legislador. Apenas como exemplo, o imperador Justiniano, acreditando na perfeição do *Corpus Juris Civilis*, proibiu a sua interpretação, «determinando que os juízes, em caso de dúvida, ouvissem o Imperador»; a *Ordonnance civil pour la reformation de la justice* emitida pelo rei francês Luís XIV, em 1667, da mesma forma, «proibia, no Título I, art. 7.º, a interpretação, facultando a consulta ao próprio Rei»; de modo semelhante, na França Revolucionária, até 1837, vigorou o *référé législatif*, que obrigava «os tribunais a ouvir o Legislativo sempre que julgasse necessário interpretar a lei»; e a Lei da Boa Razão de 1769 cominava, aos advogados portugueses, multa e suspensão caso ousassem levar adiante «interpretações frívolas», punindo a reincidência com penas de cassação dos graus universitários ou mesmo com o exílio.² Esses e vários outros exemplos históricos semelhantes levaram o autor de uma obra de referência sobre interpretação tributária a afirmar que estamos imersos numa «longa tradição de normas proibitivas ou restritivas da interpretação».³

O fenômeno das normas interpretativas, i.e., das proposições prescritivas que estabelecem diretrizes cogentes aos intérpretes da legislação, de fato não é novo, e nem estranho ao nosso direito atual, sendo notória a sua manifestação na seara tributária.

Instituído pela Lei 5.172/1966, alterado por atos normativos posteriores e recebido pela nova ordem constitucional com *status* de lei complementar, o Código Tributário Nacional (CTN) prevê normas interpretativas desde a sua redação original, que permaneceu, até o momento, rigorosamente inalterada.

¹ GADAMER, Hans-Georg. *Verdade e método*. Trad. Flávio Paulo Meurer. Petrópolis: Vozes, 1999: 461.

² Todos esses exemplos podem ser encontrados em: TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000: 3-7.

³ *Idem, ibidem*, p. 5.

Entre as normas interpretativas do CTN, encontra-se o notório art. 111, que determina ao jurista que interprete «literalmente» a legislação tributária que disponha sobre «suspensão ou exclusão do crédito tributário», «outorga de isenção» ou «dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias».

Como veremos, os estudiosos do direito tributário brasileiro, de uma maneira geral, posicionam-se, senão de forma contrária à existência dessas normas interpretativas tributárias, pelo menos com grande renitência e algum desconforto em lidar com elas, e mesmo uma tendência de relegá-las à impossibilidade de produção de quaisquer efeitos jurídicos.

Na obra de referência sobre o tema, Ricardo Lobo Torres, no veredicto antecipado das primeiras linhas do Capítulo I, conclui que «as normas sobre a interpretação e a integração do Direito Tributário são ambíguas, insuficientes ou redundantes: necessitam elas próprias de interpretação».⁴

Compreender a norma inscrita no art. 111 do CTN é o objetivo precípua do presente ensaio, e, para tanto, admitir que normas interpretativas não prescindam, elas próprias, de interpretação, não é o bastante. Ao contrário: mais desafiadora, a tarefa impõe que possamos oferecer respostas minimamente consistentes para perguntas como: o que se deve entender por «interpretação literal?» (E, antes disso, o que se deve entender por «significado literal» e por «interpretação», por serem estas noções subjacentes à locução «interpretação literal?»⁵) Qual o sentido da norma inscrita no art. 111 do CTN? E, finalmente, qual o tipo de eficácia jurídica dessa norma?

2. O ART. 111 DO CTN E O EMBATE ENTRE AS TEORIAS FORMALISTAS E NÃO-FORMALISTAS

A doutrina jurídica tradicional pode ser cindida em dois grandes grupos de teorias sobre o significado das normas: o grupo das teorias formalistas e o das antiformalistas.

É certo que cada um desses grupos contém concepções diferentes entre si, mas, em meio à sua diversidade interna, há um elemento que as une. No caso do primeiro grupo, esse elemento reside na ideia de que o processo interpretativo pode ser tido como um processo de conhecimento ou *descoberta* do significado; e que, portanto, a interpretação seria uma atividade marcadamente cognitiva ou descritiva. No caso do segundo grupo, ao contrário, o processo interpretativo não seria apenas uma descoberta ou descrição do significado do texto, mas uma atividade valorativa de construção e atribuição de sentido, de criação de significados a partir do texto, e, mais ainda, um ato de decisão

⁴ TORRES, Ricardo Lobo, 2000: 21.

⁵ MAZZARESE, Tecla. «Interpretación literal: juristas y lingüistas frente a frente». *Doxa – Cuadernos de Filosofía del Derecho*, 23/597-631, 2000: 598.

ou de vontade na escolha de um dos vários significados que o texto possa apresentar.

Entre as teorias formalistas, encontram-se, *v.g.*, a Escola da exegese,⁶ a jurisprudência dos conceitos,⁷ ou, hodiernamente, o neoformalismo de Alchourrón e Bulygin⁸ e o positivismo de Joseph Raz.⁹ Entre as teorias anti-formalistas, encontram-se, *e.g.*, o realismo escandinavo (sobretudo de Alf Ross),¹⁰ o positivismo kelseniano¹¹ e, mais recentemente, inspirado por esse

⁶ Para um panorama das teses e do contexto histórico da denominada Escola da Exegese ver, entre outros, FRYDMAN, Benoît. *Le sens des lois*, 2. ed. Bruxelas: Bruylant, 2007: 343 ss.; FRYDMAN, Benoît. «Exégèse et Philologie: Un cas d'herméneutique comparée», *Revue Interdisciplinaire d'Études Juridiques*, 33/59-83, 1994; PERELMAN, Chaïm. *Lógica jurídica: Nova retórica*. Trad. Vergínia K. Pupi. São Paulo: Martins Fontes, 2000: 31 ss.; BOBBIO, Norberto. *O positivismo jurídico: lições de Filosofia do Direito*. Trad. Marcio Pugliesi, Edson Bini, Carlos E. Rodrigues. São Paulo: Ícone, 1995: 78 ss.

⁷ Sobre a jurisprudência dos conceitos, compare LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. Trad. José Lamego. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 3. ed., 1997: 21 ss., onde há outras referências; e WIEACKER, FRANZ. *História do direito privado moderno*. Trad. A. M. Botelho Hespanha. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 3. ed., 1967: 491 ss.

⁸ Por exemplo em BULYGIN, Eugenio. «Sentencia judicial y creación de derecho», *In: BULYGIN, Eugenio; ALCHOURRÓN, Carlos. Análisis lógico y derecho*. Madri: Centro de Estudios Constitucionales, (355-369), 1991: 356, onde se define uma «uma decisão fundamentada» como sendo apenas aquela que «se deduz logicamente de uma norma geral».

⁹ Ainda que, comparado à Escola da Exegese e à Jurisprudência dos Conceitos, Raz admita um espaço maior para a subjetividade do intérprete, a sua asserção de que a razão prática pode ser dividida em um «estágio deliberativo» e outro «executivo», sendo que a aplicação do Direito estaria inteiramente compreendida na última etapa (RAZ, Joseph. *Ethics in the public domain – essays in the morality of Law and politics*. Oxford: Clarendon, 1994: 206-208) nos autoriza claramente classificá-lo dentro do âmbito do formalismo jurídico. Ademais, quando Raz afirma que «o Direito consiste apenas em considerações autoritativas positivas», as quais se definem por poderem ser discernidas sem qualquer valoração moral (*idem*, p. 189), situa inequivocamente a sua teoria na esfera do formalismo.

¹⁰ Ross, Alf. *Direito e Justiça*. Trad. Edson Bini. São Paulo: Edipro, 2003. Nas palavras de Aarnio, «como o próprio Ross menciona, o empirismo lógico, ainda muito dominante à época do [livro] *On Law and Justice*, fixou como seu discurso programático a [seguinte] tese: a tarefa da filosofia é a análise lógica da linguagem da ciência. Portanto, *On Law and Justice* busca uma análise da natureza científica (*status*) das proposições jurídicas presentes no estudo doutrinário do direito» (AARNIO, Aulis. *Essays on the doctrinal study of law*. Dordrecht: Springer, 2011: 83).

¹¹ «Se queremos caracterizar não apenas a interpretação da lei pelos tribunais ou pelas autoridades administrativas, mas, de modo inteiramente geral, a interpretação jurídica realizada pelos órgãos aplicadores do Direito, devemos dizer: na aplicação do Direito por um órgão jurídico, a interpretação cognoscitiva (obtida por uma operação de conhecimento) do Direito a aplicar *combina-se com um ato de vontade em que o órgão aplicador do Direito efetua uma escolha entre as possibilidades reveladas através daquela mesma interpretação cognoscitiva*. Com este ato, ou é produzida uma norma de escalão inferior, ou é executado um ato de coerção estatuído na norma jurídica aplicanda» (destaques nossos). KELSEN, Hanz. *Teoria pura do direito [Reine Rechtslehre]*. Trad. João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998 [1960]: 394.

da doutrina consolidada etc.), de sorte a se evitar surpresas e incoerências na construção do Direito pela Administração e pelo Poder Judiciário.

Exige ainda, por derradeiro, um respeito ao ponto de vista do administrado, por meio da proteção de sua confiança, que se manifesta concretamente na proteção da «continuidade da ordem jurídica», da «proteção da continuidade, do ponto de vista material», das situações jurídicas consolidadas, da «fidelidade do sistema à justiça» e da «proteção da disposição concreta ou do investimento» realizado pelos contribuintes.¹⁰⁸

7. EPÍLOGO

Podemos perceber claramente, ante às considerações acima, que o art. 111 do CTN, embora renegado, mal compreendido ou criticado pela grande maioria dos juristas pátrios, conserva uma relevância normativa não desprezível no sistema jurídico brasileiro contemporâneo. Sem eliminar a importância dos cânones e métodos de interpretação ordinários, a norma que se extrai dessa disposição legal exige (i) a fidelidade aos significados contidos no núcleo semântico da norma a interpretar e o respeito aos limites decorrentes do quadro normativo por ela estabelecido; (ii) a interpretação dos conectores da norma a interpretar como estabelecendo condições necessárias, e não meramente suficientes, para o surgimento da consequência jurídica contida na apóstase da norma, de sorte que o argumento *a contrario* se torna obrigatoriamente aplicável a todas as hipóteses previstas nos incisos I a III do art. 111; e (iii) que se adote, dentre as interpretações semanticamente possíveis da legislação tributária, a que melhor atenda aos deveres de cognoscibilidade, confiabilidade e calculabilidade do Direito, em nome do princípio da *segurança jurídica*. Essa tríade de deveres argumentativos define, portanto, o significado e a relevância normativa do art. 111 do Código Tributário Nacional.

BIBLIOGRAFIA

AARNIO, Aulis, 2011: *Essays on the doctrinal study of law*. Dordrecht: Springer.

AMARO, Luciano, 2011: *Direito tributário brasileiro*. 17. ed. São Paulo: Saraiva.

ÁVILA, Humberto, 2011: *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário*. São Paulo: Malheiros.

_____, 2010: *Sistema constitucional tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva.

_____, 2003: *Teoria dos princípios – Da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. São Paulo: Malheiros.

¹⁰⁸ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2009: 592-593.

- _____, 2001: «Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico». *Revista Diálogo Jurídico* I-5/1-33, ago. 2001. Disponível em: <http://www.direitopublico.com.br>.
- BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel de Abreu Machado (atualizadora), 2007: *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense.
- BAYÓN, Juan Carlos, 2002: «Derecho, convencionalismo y controversia». In: NAVARRO, Pablo E.; REDONDO, María Cristina (orgs.). *La relevancia del derecho: Ensayos de filosofía jurídica, moral y política*. Barcelona: Gedisa, p. 57-92.
- BECHO, Renato Lopes, 2011: «Considerações sobre a interpretação literal e o art. 111 do CTN», *Revista Dialética de Direito Tributário* 175/161-178, abr. 2011.
- BOBBIO, Norberto, 1995: *O positivismo jurídico: lições de Filosofia do Direito*. Trad. Marcio Pugliesi, Edson Bini, Carlos E. Rodrigues. São Paulo: Ícone.
- BORGES, José Souto Maior, 1969: *Isenções tributárias*. São Paulo: Sugestões Literárias.
- BULYGUN, Eugenio, 1991: «Sentencia judicial y creación de derecho». In: BULYGUN, Eugenio; ALCHOURRÓN, Carlos. *Análisis lógico y derecho*. Madri: Centro de Estudios Constitucionales, p. 355-369.
- BUSTAMANTE, Thomas, 2008: «Analogia jurídica e argumento *a contrario*: Um caso típico de argumentação por princípios». In: BUSTAMANTE, T. *Teoria do direito e decisão racional: Temas de teoria da argumentação jurídica*. Rio de Janeiro: Renovar, p. 367-404.
- CARRAZZA, Roque Antonio, 2006: *Curso de direito constitucional tributário*. 22. ed. São Paulo: Malheiros.
- CARVALHO, Paulo de Barros, 1999: *Curso de direito tributário*. 11. ed. São Paulo: Saraiva.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro, 2009: *Curso de direito tributário brasileiro*. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense.
- DASCAL, Marcelo, 1987: «Defending Literal Meaning», *Cognitive Science* 11/259-281.
- DERZI, Misabel Abreu Machado, 2009: *Modificações da jurisprudência no direito tributário*. São Paulo: Noeses.
- _____, 2008: *Direito tributário, direito penal e tipo*. 2. ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais.
- DWORKIN, Ronald, 2000: *Law's Empire*. 11. ed. Cambridge, MA: Belknap.
- FABRETTI, Lúdio Camargo, 2007: *Código Tributário Nacional comentado*. 7. ed. São Paulo: Atlas.
- FRYDMAN, Benoît, 2007: *Le sens des lois*. 2. ed. Bruxelas: Bruylant.
- _____, 1994: «Exégèse et Philologie: Un cas d'herméneutique comparée», *Revue Interdisciplinaire d'Études Juridiques* 33/59-83.

SOBRE OS AUTORES

HUMBERTO ÁVILA (Org.) é autor de inúmeros trabalhos científicos, bem como membro de vários institutos, associações e conselhos editoriais no Brasil e no exterior. Na Universidade de Munique, na Alemanha, obteve o Certificado de Estudos em Metodologia da Ciência do Direito, e o título de Doutor em Direito, com tese avaliada com a nota summa cum laude. Após um período como Visiting Scholar na Harvard Law School, nos EUA, conquistou o título de Livre-Docente pela Faculdade de Direito da USP. Foi pesquisador visitante nas Universidades de Heidelberg e Bonn, na Alemanha. Além de advogado e parecerista, é Professor Associado de Direito Público nos cursos de graduação e pós-graduação da Faculdade de Direito da UFRGS, onde ingressou por concurso público em que obteve a primeira colocação e atualmente é chefe do Departamento de Direito Econômico e do Trabalho e Coordenador do Programa de Pós-Graduação.



André Folloni • Andrei Pitten Velloso • Arthur Ferreira Neto • Atílio Dengo •
Harrison Ferreira Leite • Henrique Napoleão Alves • Humberto Ávila •
Luís Clóvis Machado da Rocha Jr. • Marcel Papadopol • Pedro Adamy •
Thomas da Rosa de Bustamante



Adquirir este livro

 Marcial
Pons

contato por e-mail

Av. Brigadeiro Faria Lima, 1461, conj. 64-5, Jardim Paulistano • CEP 01452-002
São Paulo-SP • tel. 55 (11) 3192.3733