

# Constitucionalização do Direito Tributário e o Supremo Tribunal Federal: Aportes Doutrinários e Jurisprudenciais para um Direito Tributário Renovado

**Marcus Vinicius Barbosa**

*Mestre em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento pela UERJ. Master of Laws pela Columbia University (Nova Iorque). Professor visitante dos cursos de pós-graduação lato sensu da Faculdade de Direito da UERJ. Ex-Procurador da Fazenda Nacional. Ex-Assessor de Ministro do Supremo Tribunal Federal. Procurador do Estado do Rio de Janeiro e Advogado no Rio de Janeiro*

**RESUMO:** O artigo aborda o processo de constitucionalização do Direito Tributário sob uma perspectiva substantiva e não meramente formal. Em linha com isso, o trabalho defende que que o Direito Tributário precisa ir além das discussões mais ligadas à interpretação das normas tributárias formalmente constitucionais para tornar operativos também os princípios tributários que trazem uma maior carga valorativa e que formam o verdadeiro alicerce do Direito Tributário, tais como: isonomia, capacidade contributiva, justiça fiscal, segurança jurídica, entre outros. Para tanto, demonstra-se a relevância de recentes aportes teóricos e, especialmente, da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal que apontam para um futuro mais promissor para o Direito Tributário no Brasil.

**PALAVRAS-CHAVE:** Constitucionalização; Direito Tributário; Supremo Tribunal Federal

**ABSTRACT:** The article deals with the process of constitutionalization of Tax Law from a substantive and not merely formal perspective. Along those lines, the paper argues that Tax Law needs to go beyond the discussions more related to the interpretation of formally constitutional tax norms to make operative also the tax principles that embody more substantive values and form the true foundation of Tax Law, such as: equality, ability-to-pay principle, fiscal justice, legal certainty, among others. To this end, the paper lays out some relevant theoretical approaches and recent rulings from the Brazilian's Federal Supreme Court that point to a more promising future for the Tax Law in Brazil.

**KEYWORDS:** Constitutionalization; Tax Law; Brazilian's Federal Supreme Court.

## INTRODUÇÃO

Em 1918, ao julgar o caso *Hammer v. Dagenhart*<sup>1</sup>, a Suprema Corte Americana declarou inconstitucional a tentativa do Governo Federal de proibir o transporte interestadual de mercadorias produzidas por fábricas que exploravam o trabalho infantil. Considerou que houve violação ao princípio federativo e à competência dos Estados para a matéria. Naquela ocasião, por 5 a 4, decidiu-se ser apenas dos Estados a competência para legislar sobre o assunto. Em nova tentativa de regular a matéria, em 1919, o Congresso americano criou um tributo especial sobre os produtos que se valessem desse tipo de mão de obra. Assim, as empresas que se utilizassem do trabalho infantil deveriam pagar anualmente uma exação no valor de 10 % do lucro líquido auferido com os bens produzidos sob tal regime. Porém, em 1922, quando julgou *Bailey v. Drexel Furniture Co.*, a Suprema Corte, por 8 votos a 1, declarou inconstitucional também essa nova medida tributária. Na decisão, após estabelecer a distinção em relação a outros julgados<sup>2</sup> em que considerou ser constitucional a diferenciação entre contribuintes com base em finalidades não exclusivamente fiscais, entendeu que uma finalidade já declarada contrária à Constituição não poderia ser perseguida pela via da tributação<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> 247 U.S. 251 (1918)

<sup>2</sup> A decisão da Suprema Corte Americana, que julgou o caso *Bailey v. Drexel Furniture Co.*, expressamente diferenciou o caso de outros quatro precedentes em que a utilização extrafiscal de tributos foi considerada constitucional, a saber: *Veazie Bank v. Fenno*, *McCray v. United States*, *Flint v. Stone Tracy Co.*, *United States v. Doremus*. 259 US 20 (1922).

<sup>3</sup> *Bailey v. Drexel Furniture Co.*, 259 U.S. 20 (1922)

No caso narrado, uma determinada demanda social traduzida em uma norma de proibição explícita foi derrubada pela Suprema Corte. De maneira não muito sutil, essa mesma demanda social é veiculada não mais como proibição, mas sim como tributação gravosa (praticamente proibitiva) objetivando alcançar o mesmo fim anteriormente buscado. Ou seja: no exemplo, o Direito Tributário foi utilizado como uma arma para tentar promover uma mudança social.

Mais do que acerto ou desacerto quanto ao que foi decidido, considero o exemplo histórico acima um exemplo de como a relação entre Direito Tributário e Direito Constitucional é íntima, sempre foi e continuará sendo. E isso é verdade em praticamente qualquer democracia do mundo. A relação entre esses dois ramos do direito mimetiza, em certa medida, as tensões, contradições, dilemas, sucessos, fracassos e utopias da relação entre Estado e Sociedade. Isso decorre do fato de os tributos serem capazes de cumprir funções que desbordam daquela meramente arrecadatória, podendo também conformar relações econômicas e sociais. Quando uma disputa eclode, não raro, é a Suprema Corte quem deve dar a palavra final e, de certa maneira, sob uma roupagem jurídica, mediar o conflito entre Estado e Sociedade que está por trás de cada uma dessas discussões.

No Brasil, o Direito Tributário tem exercido um papel de protagonista na agenda do Supremo Tribunal Federal desde a Constituição de 1988<sup>4</sup>. Tal constatação nem por isso significa julgamentos relacionados a temas verdadeiramente constitucionais, que se conectem com as tensões mais genuínas no campo da tributação: respeito aos direitos fundamentais dos contribuintes, federalismo, tributação regulatória, etc.<sup>5</sup>. Ao contrário, o Supremo ainda hoje continua a ter de se debruçar sobre um número impressionante de temas sem nenhum conteúdo materialmente constitucional, em meio a uma pauta concorridíssima<sup>6</sup>. Muitas vezes, mesmo quando

4 Nesse sentido, v. BARROSO, Luís Roberto. BARBOSA, Marcus Vinícius Cardoso. Direito Tributário e o Supremo Tribunal Federal: passado, presente e futuro. *Universitas Ius*, v. 27, p. 1-20, 2016; e ROCHA, Sergio André. O protagonismo do STF na interpretação da Constituição pode afetar a segurança jurídica judicial em matéria tributária? In: *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2011, v. 15, pp. 415-430.

5 Sobre o tema, v. BARROSO, Luís Roberto. BARBOSA, Marcus Vinícius Cardoso. Direito Tributário e o Supremo Tribunal Federal: passado, presente e futuro. *Universitas Ius*, v. 27, p. 1-20, 2016.

6 Por exemplo, do total de temas de repercussão geral hoje, é possível localizar ao menos quatro diferentes e que dizem respeito à contribuição para o FUNRURAL: (i) contribuição para o FUNRURAL do segurado especial (STF, RE 761.263, Relator Min. Teori Zavascki); (ii) contribuição para o FUNRURAL da Agroindústria (STF, RE 611.601, Relator Min. Dias Toffoli); (iii) contribuição para FUNRURAL do empregador pessoa física antes da Emenda Constitucional nº 20/1998 (STF, RE 596.177, Relator Min. Ricardo Lewandowski); (iv) contribuição para o FUNRURAL do empregador

são julgados temas materialmente de direito tributário constitucional, a abordagem acaba sendo aquela mais tradicional, e formal, que historicamente prevaleceu na jurisprudência da Corte. Na prática, reproduz-se o pensamento doutrinário tradicional e dominante sobre Direito Tributário.

A ideia central do presente trabalho é demonstrar que o Direito Tributário, apesar de ser um dos ramos do Direito com o maior número de dispositivos na Constituição, ainda não foi atingido, ao menos o suficiente, pelo movimento de constitucionalização que avançou com sucesso sobre outros ramos da cultura jurídica nas últimas duas décadas. Sendo assim, há um espaço grande que pode e deve ser preenchido tanto pela doutrina quanto pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, no sentido de promover uma constitucionalização substantiva, axiológica e valorativa do Direito Tributário. O resultado desse processo passa pela reaproximação entre o debate tributário e o debate constitucional atual sob o ponto de vista material e não apenas formal.

Nesse contexto, defendo que o papel tanto da doutrina quanto dos tribunais é resgatar e tornar operativos os princípios tributários que trazem uma carga valorativa mais relevante e que formam o alicerce do Direito Tributário, tais como: isonomia, capacidade contributiva, justiça fiscal, segurança jurídica, etc. Trazer para os direitos fundamentais dos contribuintes a gramática e os modelos de operação próprios dos direitos fundamentais em geral. Entender que, embora cobrado pelo Estado, os tributos representam a repartição das vantagens e riscos sociais entre toda a Sociedade. E, sendo assim, a todos importa e atinge tanto as hipóteses de oneração e quanto as de desoneração, sejam elas formais, pelos instrumentos legais próprios, sejam elas informais, pela via da interpretação constitucional. A atuação no Supremo Tribunal Federal do Ministro Luís

---

rural pessoa física pós Emenda Constitucional nº 20/1998 (STF, RE 718.874, Relator Min. Edson Fachin) . No tocante à base de cálculo da COFINS, o número é ainda maior e atinge oito temas com repercussão geral reconhecida: (i) a base de cálculo da PIS/COFINS na importação (STF, RE 559.937, Relator Min. Ellen Gracie); (ii) a ampliação da base de cálculo da COFINS pela Lei nº 10.833/2003 (STF, RE 570.122, Relator Min. Marco Aurélio); (iii) a inclusão do ICMS na base de cálculo da PIS/COFINS (STF, 574.706, Relator Min. Cármen Lúcia); (iv) a ampliação da base de cálculo da PIS/COFINS pela Lei nº 9.718/1998 (STF, RE 585.235, Relator Min. Cezar Peluso); (v) a inclusão do ISS na base de cálculo da PIS/COFINS (STF, RE 592.616, Relator Min. Celso de Mello); (vi) a inclusão dos créditos presumidos de IPI na base de cálculo da PIS/COFINS (STF, RE 593.544, Relator Min. Roberto Barroso); (vii) a inclusão da receita decorrente da locação de bens imóveis na base de cálculo da Contribuição da PIS/COFINS, tanto para empresas que tenham por atividade econômica preponderante esse tipo de operação, como para as empresas em que a locação é eventual e subsidiária ao objeto social principal (STF, RE 599.658, Relator Min. Luiz Fux); e, por fim, (viii) a inclusão de créditos presumidos de ICMS decorrentes de incentivos fiscais concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal na base de cálculo da PIS/COFINS (STF, RE 835.818, Relator Min. Marco Aurélio)

Roberto Barroso tem sido crucial para esse processo ainda incipiente de transformação do Direito Tributário.

Eu já conhecia o jurista e professor brilhante Luís Roberto Barroso dos bancos da UERJ, instituição a qual devo praticamente toda a minha formação jurídica. Mesmo antes de ser seu aluno no mestrado, seus livros e textos já eram responsáveis por moldar em grande parte a minha forma de enxergar o direito público e, principalmente, por alimentar a paixão que nutro até hoje pelos temas ligados ao Direito Constitucional e às instituições brasileiras. Essa influência, inclusive, devo confessar, teve um papel importante na minha escolha pela carreira de Procurador do Estado do Rio de Janeiro. Devo dizer que sou feliz em todas essas escolhas.

Entre 2015 e 2016, eu tive a honra e o prazer de ter sido assessor do Ministro Luís Roberto Barroso e ver a história acontecer, literalmente. Durante o período que estive lá, assisti: um Senador da República ser preso no curso do mandato por ordem do Supremo; o Presidente da Câmara dos Deputados ser afastado da Presidência da Casa e do mandato parlamentar por decisão unânime do Plenário do Supremo Tribunal Federal; o julgamento pelo Supremo da ADPF 378, que definiu o rito do processo de impeachment que culminou com o afastamento do cargo da Presidente da República eleita. Foram dias difíceis para a ainda jovem democracia no Brasil e acho que ainda precisaremos de mais distanciamento histórico para digerir e entender tudo que aconteceu naquele período e nos dias que se sucederam. Para o Supremo Tribunal Federal, em especial, foi um período igualmente turbulento, talvez o mais turbulento da sua história.

Diante do cenário descrito, ter podido acompanhar de perto a postura correta, altiva, independente e corajosa do Ministro Luís Roberto Barroso, especialmente nesses dias mais turbulentos e de maior pressão que se passaram, serviu de confirmação de todas as expectativas que eu tinha a seu respeito e de compensação por todo trabalho duro daquele período. Em verdade, devo dizer que o período que passei no Supremo Tribunal Federal assessorando o Ministro Barroso representou, sem dúvidas, a minha experiência profissional mais importante, desafiadora e também prazerosa. Digo prazerosa porque tive o privilégio de assessorar, conviver e discutir questões jurídicas da mais alta complexidade e relevância com uma das mentes mais brilhantes, generosas e bem-humoradas que o Direito já produziu. Além disso, tive ainda sorte de trabalhar em um time

de assessores formado por pessoas extremamente inteligentes, sérias, preparadas, dedicadas e também generosas. Pessoas que me ajudaram a me tornar um jurista e uma pessoa muito melhor do que eu era quando desembarquei em Brasília. Também por isso, sou intensamente grato ao Ministro Luís Roberto Barroso, pela oportunidade de ter feito parte dessa equipe e desfrutado desse convívio.

Dito isso, o presente trabalho está dividido em duas partes, cada parte dividida em três tópicos. Na primeira parte trato dos aportes doutrinários que delinham a questão: (i) do processo de constitucionalização do Direito em geral, para qual a contribuição teórica do Ministro Luís Roberto Barroso é inestimável e, como não poderia deixar de ser, sua obra serve de marco teórico; (ii) do processo de constitucionalização do Direito Tributário, aqui trabalhado sob um viés substantivo e não meramente formal; e (iii) das linhas gerais da contribuição que o Ministro Luís Roberto Barroso vem dando no Supremo Tribunal Federal com seus votos para a consolidação desse processo de constitucionalização substantiva do Direito Tributário. Na segunda parte, trato dos aportes jurisprudenciais e são comentados três julgados em matéria tributária nos quais o Ministro ou era o relator, ou apresentou voto-vista, ou, simplesmente, teve uma atuação central para a formação do convencimento do Plenário e para produção da decisão final. Os casos tratados são: (i) ADI 5135, que trata do protesto de CDA; (ii) RE 723.651, que discutiu a incidência de IPI na importação por não contribuinte; e (iii) as ADIs 2390, 2386, 2397 e 2859, e RE 601.314, processos julgados em conjunto nos quais se discutiu a legitimidade constitucional do acesso direto ao sigilo bancário dos contribuintes por parte da Administração Tributária.

## 1. APORTES DOUTRINÁRIOS

### 1.1 Constitucionalização do Direito

Hoje se está diante de um novo modelo de Estado. Um Estado capaz de conciliar os valores da democracia e do constitucionalismo com o fato do pluralismo social e político. Um Estado Democrático de Direito. Nessa esteira, as últimas décadas do século XX assistiram ao surgimento de diferentes leituras do fenômeno, por inúmeros pensadores como Za-

grebelsky<sup>7</sup>, Robert Alexy<sup>8</sup>, Ronald Dworkin<sup>9</sup>, Paolo Commanduci<sup>10</sup>, dentre outros, todos em busca de um novo paradigma para o Estado Constitucional de Direito atual. A esta profusão de ideias de variadas matizes filosóficas e sociais tem-se denominado *neoconstitucionalismo*<sup>11</sup>.

Independentemente do nome que se queira dar, o fato é que o Direito Constitucional tem passado por profundas transformações no período recente, sendo a constitucionalização do direito o resultado dessa ampliação da área de influência de um Direito Constitucional renovado que, segundo ensina Luís Roberto Barroso, tem três marcos fundamentais: o histórico, o filosófico e o teórico<sup>12</sup>. Essas ideias serão agora percorridas de forma breve para que se possa compreender bem o fenômeno da constitucionalização do direito, como consequência que é do neoconstitucionalismo<sup>13</sup>.

O marco histórico é sem dúvida, na Europa, o constitucionalismo do segundo pós-guerra<sup>14</sup> e, no Brasil, a Constituição 1988. As cartas surgidas na Europa após a Segunda Guerra Mundial, ainda sob os efeitos das

7 ZAGREBELSKY, Gustavo *El derecho dúctil. Ley, derechos, justicia*. Madrid: Trotta, 2009.

8 ALEXY, Robert. BULYGIN, Eugenio. *La pretensión de corrección del derecho – la polémica sobre la relación entre derecho y moral*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2001.

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

10 COMMANDUCI, Paolo. CARBONELL, Miguel (ed.). *Neoconstitucionalismo(s)*. Madrid: Trotta; 2003.

11 O termo neoconstitucionalismo encerra distintos significados, muitos deles ainda em construção. Para estudo aprofundado sobre o tema, vide: CARBONELL, Miguel. *Neoconstitucionalismo: elementos para uma definição*. In: *20 Anos da Constituição Brasileira*. MOREIRA, Eduardo Ribeiro e PUGLIESI, Márcio (coordenadores). São Paulo: Saraiva, 2009. Nesse trabalho, Miguel Carbonell ressalta que a grande novidade do neoconstitucionalismo está na ocorrência simultânea, no tempo e espaço, dos três elementos que o autor considera que lhe dão forma: constitucionalismo do 2º pós-guerra, práticas jurisprudenciais pautadas por novos parâmetros interpretativos, (ponderação, proporcionalidade, eficácia horizontal dos direitos fundamentais, etc.) e um desenvolvimento teórico que concebe o ato de concretização do Direito, em especial pelo Judiciário, como uma atividade criativa e transformadora da realidade.

12 BARROSO, Luís Roberto. *Neoconstitucionalismo e Constitucionalização do Direito. Temas de Direito Constitucional – Tomo IV*. Editora Renovar, Rio de Janeiro 2009.

13 Para Daniel Sarmento, o Direito brasileiro vem sofrendo mudanças profundas nos últimos tempos, relacionadas à emergência de um novo paradigma tanto na teoria jurídica quanto na prática dos tribunais, que tem sido designado como “neoconstitucionalismo”. Estas mudanças, que se desenvolvem sob a égide da Constituição de 88, envolvem vários fenômenos diferentes, mas reciprocamente implicados, que podem ser assim sintetizados: (a) reconhecimento da força normativa dos princípios jurídicos e valorização de sua importância no processo de aplicação do Direito; (b) rejeição ao formalismo e recurso mais frequente a métodos ou “estilos” mais abertos de raciocínio: ponderação, tópica, teorias da argumentação etc.; (c) constitucionalização do Direito, com a irradiação de normas e valores constitucionais, sobretudo os relacionados aos direitos fundamentais, para todos os ramos do ordenamento; (d) reaproximação entre Direito e a Moral, com penetração cada vez maior da Filosofia nos debates jurídicos; e (e) judicialização da política e das relações sociais, com um significativo deslocamento de poder da esfera do Legislativo e do Executivo para o Poder Judiciário. In: *Neoconstitucionalismo no Brasil: Riscos e Possibilidades*. In: *Por um Constitucionalismo Inclusivo: História Constitucional Brasileira, Teoria da Constituição e Direitos Fundamentais*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

14 BOMHOFF, Jacco. *Balancing Constitutional Rights: the origins and meaning of postwar legal discourse*. Cambridge: Cambridge University Press, 2013.

atrocidades cometidas com o Holocausto nazista, procuraram incorporar aos seus textos direitos fundamentais e princípios relevantes de moralidade política, de modo a balizar a atuação dos poderes constituídos. Por outro lado, foram instituídos ou ampliados os mecanismos de jurisdição constitucional existentes, deixando claro que o controle não seria mais apenas formal, mas que, ainda que editados pela autoridade competente, os atos seriam controláveis também sob o aspecto material, não sendo mais cabível a simples aceitação de qualquer conteúdo<sup>15</sup>. Nesse momento histórico, a principal referência foi a Lei Fundamental de Bonn (Constituição Alemã), de 1949, e, subsequentemente, a criação do Tribunal Constitucional Federal, instalado em 1951. Esse teve suporte também na Constituição da Itália de 1947, principalmente, com a posterior instalação da Corte Constitucional, 1956. E, por fim, ganhou ainda mais força com a redemocratização e a reconstitucionalização dos países ibéricos, Portugal, 1976, e Espanha, 1978, que deu mais volume ao movimento<sup>16</sup>.

No Brasil, esse período é inaugurado com a Constituição de 1988, que coroou o processo de redemocratização brasileiro e foi resultado de uma Assembleia Constituinte livre e democrática, marcada por ampla participação da sociedade civil organizada<sup>17</sup>. Como resultado, obteve-se uma Carta extensa, generosa na concessão de direitos e garantias individuais e bastante ambiciosa no projeto de transformação da sociedade. Nela, o constituinte não se limitou a estabelecer a organização da estrutura básica dos poderes do Estado e garantir os direitos fundamentais, mas também estabeleceu um amplo projeto de transformação da sociedade brasileira, no sentido da promoção da justiça social, da liberdade real e da igualdade substantiva<sup>18</sup>. E mais, constitui-se em um texto dialético, sem predomí-

15 SARMENTO, Daniel. *Ubiquidade Constitucional: os dois lados da moeda*. SARMENTO, Daniel. In: *Livres e Iguais – Estudos de Direito Constitucional*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006.

16 BARROSO, Luís Roberto. *Neoconstitucionalismo e Constitucionalização do Direito*. *Temas de Direito Constitucional – Tomo IV*. Editora Renovar, Rio de Janeiro 2009, pp. 63-64.

17 Nesse sentido é o testemunho de J. Bernardo Cabral que, em passagem que não esconde certa dose de romantismo de quem foi partícipe desse importante momento histórico, relata: “Vivia-se a democracia de fato, um momento em que a atividade política era genuinamente de *res publica*, como sempre deveria sê-lo, a seguir o sentido etimológico da palavra. É oportuno recordar que a participação da cidadania aqui mencionada foi poderoso vetor de atuação política, a aplacar iras e ressentimentos, e a reverter conflitos potenciais em sinergias construtivas, com abundante exercício de ativa participação da sociedade. Aprendíamos o verdadeiro sentido da pluralidade republicana, e, como tal, a militância popular era valiosa ferramenta a serviço da transição democrática e da consolidação do estado democrático de direito.” In: *Os 20 Anos da Constituição Federal de 1988: Avanços e Retrocessos*. NETO, Cláudio Pereira de Souza; SARMENTO, Daniel e BINENBOJM, Gustavo (coordenadores). *Vinte anos da Constituição Federal de 1988*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, p. 5.

18 SARMENTO, Daniel. *Ubiquidade Constitucional: os dois lados da moeda*. SARMENTO, Daniel. In: *Livres e Iguais – Estudos*

nio absoluto de uma tendência política específica ou cosmovisão, sendo, portanto, chamada de Constituição Compromissória<sup>19</sup>. É dizer, cuida-se de uma Constituição pluralista, que resultou do compromisso possível entre a ampla variedade de forças políticas e de interesses que se fizeram representar na Assembleia Constituinte, o que, de certo modo, explica a heterogeneidade dos valores constantes do texto<sup>20</sup>. Sendo tão pródiga em valores substantivos, acaba-se lançando mão de princípios expressos em linguagem vaga e abstrata, de modo a condensar tais valores. Por esse expediente, faz-se a mediação normativa entre o direito e importantes aspectos da moral, resultando em normas jurídicas de maior plasticidade – os princípios –, que, por vezes conflitantes, acabam formando o espaço ideal para o desenvolvimento da filtragem constitucional<sup>21</sup>.

O marco filosófico do novo Direito Constitucional é o pós-positivismo, que representa, em verdade, um novo momento da tensão histórica entre a corrente do positivismo jurídico e do jusnaturalismo, num modelo mais próximo do hibridismo que da divisão estanque<sup>22</sup>. Com a superação histórica do jusnaturalismo, baseado no direito natural, e o fracasso polí-

---

de *Direito Constitucional*. Rio de Janeiro: *Lumen Juris*, 2006.

19 BARROSO, Luís Roberto. *Doze Anos da Constituição Brasileira de 1988 - Uma breve e acidentada história de sucesso*. In: BARROSO, Luís Roberto. *Temas de Direito Constitucional*. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 11.

20 SARMENTO, Daniel. *Ubiquidade Constitucional: os dois lados da moeda*. SARMENTO, Daniel. In: *Livres e Iguais - Estudos de Direito Constitucional*. Rio de Janeiro: *Lumen Juris*, 2006, p. 180.

21 SCHIER, Paulo Ricardo. *Filtragem constitucional*, 1999. Porto Alegre: S.A. Fabris, 1999.

22 Sobre essa tensão histórica é muito interessante o trabalho de Viviane Nunes Araújo Lima, originado de sua dissertação de mestrado apresentada na Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, bem resumido na seguinte passagem: “Notadamente ao perceber o homem como medida de todas as coisas, sujeito de direitos naturais e inerentes à sua própria condição de ser humano, é que o Jusnaturalismo moderno assume ares revolucionários. A noção da existência de direitos subjetivos do indivíduo, oponíveis aos demais e ao próprio soberano, certamente exerceu decisiva ascendência sobre os movimentos revolucionários do século XVII e XVIII. Influuiu pois, sobremaneira, na formação do Estado de Direito, erguido sob a bandeira de uma Constituição garantidora dos direitos individuais, limitadora dos poderes do soberano e legítima pela vontade geral. Tal qual o zangão no reino animal, o macho que desde o seu nascimento esforça-se para atingir a idade adulta e assim fecundar a abelha-Rainha para morrer em seguida, o Direito Natural, desde os tempos mais remotos, esforça-se para fecundar o Direito Positivo, impregnando-o dos valores mais preciosos – Justiça, Liberdade, Bem-Comum. No momento que realiza essa tarefa, tornando fértil o terreno jurídico para as suas aspirações ao final do século XVIII, morre solapado pelo positivismo imperioso e avassalador do século seguinte, pela Era das Codificações, pelas ideias surgidas com as novas correntes de pensamento jurídico, pela escola de Exegese na França, pela Escola Histórica na Alemanha. Já no nosso século, pelos idos dos anos 20, após a 1ª. Grande Guerra e mais especificamente ao final da 2ª. Grande Guerra, percebemos que, na realidade, aquelas ideias não haviam morrido, mas apenas entrado num estado de catalepsia. Vale dizer, em face aos horrores produzidos pelos regimes nazi-facista e stalinista, os princípios consagrados pela Escola do Direito Natural voltam à baila do pensamento ocidental, despertando do sono profundo em que se encontrava a ideia de um Direito justo, fundamentado na razão humana, capaz de fornecer um paradigma de justiça a ser perseguido pelo Direito Positivo de qualquer Estado.” In: *A Saga do Zangão - Uma Visão Sobre o Direito Natural*. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, pp.180-182.

tico do positivismo<sup>23</sup>, fundado na separação rígida entre direito e moral, abre-se espaço para um conjunto amplo e ainda inacabado de reflexões acerca do Direito, sua função social e sua interpretação. O pós-positivismo<sup>24</sup> busca ir além da legalidade estrita, mas não despreza o Direito posto; procura empreender uma leitura moral do Direito, mas sem recorrer a categorias metafísicas<sup>25</sup>, operando essencialmente a partir da inclusão no ordenamento posto de valores morais e humanísticos pela via dos princípios. Tal fenômeno deságua em dispositivos com alto grau de abstração, mas que, dotados de normatividade, são operativos de um novo modelo de aplicação e concretização do Direito melhor explicado pelo próximo marco – o teórico.

O marco teórico comporta três grandes transformações no modelo de aplicação do Direito, a saber: (i) o reconhecimento de força normativa à Constituição; (ii) a expansão da jurisdição constitucional; (iii) o desenvolvimento de uma nova dogmática da interpretação constitucional na qual, entre várias mudanças, sobressai-se a normatividades dos princípios<sup>26</sup>.

Uma das principais mudanças do constitucionalismo contemporâneo, especialmente na Europa, é a atribuição de status de norma jurídica às normas constitucionais, rompendo com a faticidade do modelo anterior que considerava que a realização da *Constituição Jurídica* estaria sempre condicionada pela realidade social e política, e não o contrário<sup>27</sup>. Essa mudança sofreu forte influência da doutrina de Konrad Hesse, para quem a Constituição passa a ser entendida não mais como um simples pedaço de papel, mas como instrumento de realização do Direito, que não apenas recebe influência da realidade social e política, mas possui mecanismos

23 Para um histórico da crise recente positivismo jurídico ver: FERALLI, Carla. *A filosofia contemporânea do direito: temas e desafio*. São Paulo: Martins Fontes, 2006, pp. 1-10.

24 “Ainda não há uma uniformidade conceitual em torno do pós-positivismo: diversas linhas de pensamento podem ser agrupadas sob essa ampla rubrica. Todas têm em comum, no entanto, o reconhecimento de que o positivismo jurídico e o arcabouço teórico que ele construiu são insuficientes para lidar com o direito tal qual ele se apresenta hoje.”. PIREZ, Thiago Magalhães. *Pós-positivismo sem trauma: o possível e o indesejável no reencontro do direito com a moral*. Revista de Direito do Estado – n.ºs 17-18 (janeiro/junho de 2010). Rio de Janeiro: Renovar, 2010, pp. 171-216.

25 BARROSO, Luís Roberto. *Doze Anos da Constituição Brasileira de 1988 - Uma breve e acidentada história de sucesso*. In: BARROSO, Luís Roberto. *Temas de Direito Constitucional*. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 66.

26 BARROSO, Luís Roberto. *Doze Anos da Constituição Brasileira de 1988 - Uma breve e acidentada história de sucesso*. In: BARROSO, Luís Roberto. *Temas de Direito Constitucional*. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

27 Aqui, cuida-se de um fenômeno essencialmente europeu, já que os Estados Unidos da América, ao menos desde o célebre julgamento de *Marbury x Madison* de 1803, já era aceito o controle de constitucionalidade de leis face à Constituição e, portanto, um modelo de supremacia constitucional, v. NELSON, William E. *Marbury v. Madison: The origins and Legacy of Judicial Review*. Lawrence: United Press of Kansas, 2000.

jurídicos com pretensão e capacidade de conformá-la<sup>28</sup>. E mais: também nesse momento histórico, aprofunda-se um processo que já tinha se iniciado antes da 2ª Guerra Mundial de revisão do papel do Estado e aceitação da ideia de que, mais do que apenas garantir direitos individuais clássicos, competia a ele também a execução de prestações positivas para promoção de direitos sociais e econômicos que já apareciam estampados em algumas Constituições à época<sup>29</sup>.

Concomitantemente à consagração da ideia de que a Constituição era norma jurídica e, por conseguinte, dotada de força normativa, surge a necessidade de se estabelecer mecanismos que garantissem o seu cumprimento forçado. É dizer, além do sentimento constitucional de que falava Konrad Hesse, era necessária a criação de ferramentas jurídicas que garantissem a sua prevalência. Com isso, as Constituições do 2º pós-guerra, num processo iniciado pela Alemanha, 1951, e Itália, 1956, e que depois se espalha pelo restante da Europa, passam a adotar um novo modelo de controle de constitucionalidade, inspirado na experiência norte-americana de supremacia da Constituição<sup>30</sup>. O modelo consistia na constitucionalização de direitos e garantias fundamentais, que ficavam a salvo do processo político majoritário, restando delegado ao Judiciário a sua proteção, primordialmente, no caso europeu, por tribunais constitucionais criados para esse fim<sup>31</sup>.

No Brasil, o controle de constitucionalidade, previsto pela via difusa desde a Constituição de 1891, ganha ampla latitude na via principal com a Constituição de 1988. Consolida-se, assim, o modelo híbrido, introduzido desde a emenda Constitucional nº 16, de 1965, que albergou o primeiro mecanismo de controle concentrado. Assim, passa-se a ter um

28 “A Constituição jurídica não significa simples pedaço de papel, tal como caracterizada por Lassalle. Ela não se afigura “impotente para dominar, efetivamente a distribuição de poder”, tal como ensinado por Georg Jellinek e como, hodiernamente, divulgado por um naturalismo e sociologismo que se pretende cético. A Constituição não está desvinculada da realidade histórica concreta de seu tempo. Todavia, ela não está condicionada, simplesmente, por essa realidade. Em caso de conflito, a Constituição não deve ser considerada, necessariamente, a parte mais fraca. Ao contrário, existem pressupostos realizáveis (*realisierbare Voraussetzungen*) que, mesmo em caso de confronto, permitem assegurar a força normativa da Constituição.” HESSE, Konrad. *A força normativa da Constituição (Die normative kraft der Verfassung)*, tradução Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris Editor, 1991, p. 25

29 As primeiras Constituições a acolherem valores do Estado Social foram a Constituição mexicana, de 1917, e a alemã, de Weimar, de 1919. Cf. NETO, Cláudio Pereira de Souza e SARMENTO, Daniel. *Direito Constitucional. Teoria, história e métodos de trabalho*. Belo Horizonte: Fórum, 2012, pp.82-83.

30 TATE, C. Neal & VALLINDER, Torbjörn. *The Global Expansion of Judicial Power*. New York: New York University Press, 1995.

31 Cfr. BARROSO, Luís Roberto. *Doze Anos da Constituição Brasileira de 1988 – Uma breve e acidentada história de sucesso*. In: BARROSO, Luís Roberto. *Temas de Direito Constitucional*. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, pp. 68-69.

modelo por via principal com multiplicidade de legitimados e instrumentos de ação, além do vetusto controle incidental. Tal fato, aliado a uma Constituição tão prolixa como a brasileira, ocasionou uma enxurrada de ações pela via principal, sem falar nos infundáveis recursos extraordinários admitidos pela via incidental.

O reconhecimento de normatividade amplificada às normas constitucionais expõe a necessidade de utilização de novos métodos de interpretação para além dos tradicionalmente reconhecidos e utilizados para a interpretação das normas jurídicas em geral. A aceitação da normatividade de dispositivos de texturas mais aberta, por vezes conducentes a um estado de coisas conflitante<sup>32</sup> e que admitem realização em diferentes graus, traz ínsita a premência de uma maior abertura metodológica. Assim, além dos já conhecidos princípios instrumentais de interpretação constitucional – tais como o da supremacia da Constituição, o da presunção de constitucionalidade, o da interpretação conforme a Constituição, o da unidade, o da razoabilidade e o da efetividade – há a elaboração de novas categorias e conceitos que pretendem dar conta dessa nova realidade constitucional<sup>33</sup>.

Em síntese, pode-se identificar nas diferentes teorias ‘neoconstitucionalistas’ alguns pontos de convergência: (i) reconhecem a democracia, nas suas mais diferentes teorias, como pressuposto de legitimidade do Estado<sup>34</sup>; (ii) partem da força normativa da Constituição<sup>35</sup> para afirmá-la como epicentro hierárquico e axiológico do ordenamento jurídico; (iii) reconhecem uma dimensão objetiva aos direitos fundamentais a exercer efeitos irradiantes sobre o todo o ordenamento e a condicionar tanto as relações públicas quanto as privadas; (iv) a partir da retomada da distinção entre texto normativo e norma<sup>36</sup>, admitem, ao menos em parte, o caráter

32 Um exemplo disso pode ser encontrado nos princípios que regem a Ordem Econômica na Constituição, especificamente no art. 170, CRFB/88, que trazem como objetivo: a busca do pleno emprego ao tempo que consagra a livre iniciativa; prevê tratamento diferenciado para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenha sua sede e administração no País, mas consagra a livre concorrência. São objetivos que em abstrato parecem conflitantes ou mesmo excludentes mas que podem e necessitam ser compatibilizados de modo a dar cumprimento integral a Constituição.

33 BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e Aplicação da Constituição - 7ª ed. rev.* - São Paulo: Saraiva, 2009.

34 Nesse sentido v. FERRAJOLI, Luigi. *Juspositivismo crítico y democracia constitucional*. Doxa. Revista de Teoría y Filosofía del Derecho, núm. 16 (abril 2002), pp. 7-20

35 HESSE, Konrad. *A Força Normativa da Constituição*. Trad. Gilmar Ferreira Mendes. Porto alegre: Editora Sergio Antonio Fabris, 1991.

36 GUASTINI, Ricardo, *Teoria e dogmática delle Fonti*, p. 16 e *Dalle Fonti alle Norme*, pp. 20 e segs. Apud AVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios. Da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 22.

construtivo da atividade de interpretação/aplicação<sup>37</sup> do Direito; (v) ressaltam a importância normativa dos valores e dos princípios; (vi) especificamente no que se refere aos princípios, a partir de sua carga normativa, afirmam seu papel determinante na aplicação/interpretação do Direito; (vii) propõem a reaproximação entre o Direito e a Moral, superando a lógica do Estado como um fim em si mesmo, exigindo-se novo resíduo de legitimidade para o ordenamento para além da autoridade estatal.

O professor Luís Roberto Barroso, com a clareza que lhe é peculiar, descreve o fenômeno da constitucionalização como uma maneira de olhar e interpretar o Direito. Um novo olhar lançado com a lente do Direito Constitucional<sup>38</sup>. Assim, qualquer operação de realização do Direito, na prática, envolve a aplicação direta ou indireta da Lei Maior, ainda que nem sempre se perceba ou se explicita isso<sup>39</sup>. Haverá aplicação direta quando a solução para o caso estiver contida na atuação imediata e sem intermediação legislativa de um princípio constitucional. Por outro lado, ocorrerá aplicação indireta da Carta sempre que a solução jurídica para o caso se fundar no direito infraconstitucional, uma vez que: (i) antes de aplicar a norma, o intérprete, ainda que de maneira implícita, deve sempre fazer um juízo prévio sobre a compatibilidade entre a norma que rege o caso concreto e a Constituição; (ii) ao aplicar a norma, o intérprete deverá orientar seu sentido e alcance à realização dos fins constitucionais.<sup>40</sup>

O professor Luís Roberto Barroso sintetiza a questão pontificando que *“a Constituição figura hoje no centro do sistema jurídico, de onde irradia sua força normativa, dotada de supremacia formal e material. Funciona, assim, não apenas como parâmetro de validade para a ordem infraconstitucional, mas também como vetor de interpretação de todas as normas do sistema.”*<sup>41</sup>

Nesse ambiente, cresce de importância a ideia de que os direitos fundamentais, ponto central das Constituições contemporâneas, não de-

37 LACOMBE CAMARGO, Maria Margarida. *Hermenêutica e Argumentação: uma contribuição para o estudo do Direito*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003. p. 15 e segs.

38 BARROSO, Luís Roberto. *Neoconstitucionalismo e Constitucionalização do Direito. Temas de Direito Constitucional – Tomo IV*. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2009.

39 BARROSO, Luís Roberto. *Neoconstitucionalismo e Constitucionalização do Direito. Temas de Direito Constitucional – Tomo IV*. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2009.

40 BARROSO, Luís Roberto. *Neoconstitucionalismo e Constitucionalização do Direito. Temas de Direito Constitucional – Tomo IV*. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2009.

41 BARROSO, Luís Roberto. *Neoconstitucionalismo e Constitucionalização do Direito. Temas de Direito Constitucional – Tomo IV*. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2009.

vem ser compreendidos exclusivamente como direitos subjetivos, possuindo também uma feição objetiva. Essa dimensão objetiva constitui-se na capacidade de irradiar efeitos e influenciar a interpretação e aplicação do Direito infraconstitucional em seus mais diversos ramos, em especial quando se tratar de institutos ou normas dotadas de linguagem mais aberta e indeterminada.

Sobre as potencialidades da constitucionalização do Direito, Daniel Sarmento traz duas observações fundamentais para o presente trabalho. A primeira é a constatação de que a constitucionalização derruba fronteiras, dogmas e altera a relação entre público e privado. Sarmento afirma que *“a constitucionalização do Direito vai desafiar antigas fronteiras como Direito Público/ Direito Privado e Estado/ sociedade civil. Isso porque, numa ordem jurídica constitucionalizada, a Constituição não é apenas a lei fundamental do Estado. Ela é a lei fundamental do Estado e da sociedade.”*<sup>42</sup> A segunda se relaciona com a abrangência desse movimento, que permeia todos os ramos do Direito em maior ou menor extensão, reconectados por um elo comum: a Constituição. Assim, se a complexidade da sociedade atual, cada vez mais heterogênea e fluída, demanda uma crescente especialização com o surgimento inclusive de novos ramos do Direito, em contrapartida, *“há agora um centro de gravidade, capaz de recolher e juridicizar os valores mais importantes da comunidade política, no afã de conferir alguma unidade axiológica e teleológica ao ordenamento.”*<sup>43</sup>

## 1.2. Constitucionalização do Direito Tributário

Lançadas as premissas teóricas, já se torna quase intuitiva a conclusão de que se vive um momento no qual a importância da Constituição e do Direito Constitucional é bastante amplificada. A Constituição brasileira de 1988, adotando o exemplo da Constituição portuguesa de 1976 e da Constituição espanhola de 1978, seguiu a postura de inserir em seu corpo uma ampla gama de matérias que, a princípio, poderiam ter sido deixadas à regulação do legislador ordinário. Tal atitude é totalmente

42 SARMENTO, Daniel. *Ubiquidade Constitucional: os dois lados da moeda*. SARMENTO, Daniel. In: *Livres e Iguais – Estudos de Direito Constitucional*. Rio de Janeiro: *Lumen Juris*, 2006, p. 177.

43 SARMENTO, Daniel. *Ubiquidade Constitucional: os dois lados da moeda*. SARMENTO, Daniel. In: *Livres e Iguais – Estudos de Direito Constitucional*. Rio de Janeiro: *Lumen Juris*, 2006, p. 177.

compreensiva, já que os três países promulgaram suas Constituições logo após períodos traumatizantes de violação ao regime democrático. Dessa forma, ocorre a constitucionalização de matérias que antes eram apenas objeto da legislação infraconstitucional, como uma forma de conferir maior proteção a determinados temas, mantendo-os fora do processo legislativo ordinário.

Com o Direito Tributário também ocorreu esse processo de constitucionalização de temas que deveriam estar dispostos em legislação infraconstitucional. Em razão disso, Ricardo Lodi Ribeiro<sup>44</sup> divide a relação entre o Direito Tributário e Constituição em duas dimensões: uma primeira formal, retratada pelo estudo dos diversos dispositivos presentes no capítulo do Sistema Tributário Nacional da Constituição, e que sempre recebeu muita atenção e prestígio da doutrina e da jurisprudência pátrias; outra, de índole material e desenvolvimento mais recente, preocupada com a legitimação do sistema tributário e com a correta aplicação dos princípios constitucionais – em especial os ligados à ideia de Justiça – que, infelizmente, ainda não goza de tantos adeptos quanto à primeira<sup>45</sup>.

Sob a perspectiva formal, o Direito Tributário foi um dos ramos que mereceu o maior espaço na CRFB/88. Somando-se o Título VI, Capítulo I – Do Sistema Tributário Nacional, com todas as outras regras esparsas sobre tributação e o rol de direitos e garantias fundamentais aplicáveis à matéria, chega-se a uma teia robusta de regras e princípios constitucionais que disciplinam e limitam o poder de tributar, mas também buscam promover a justiça fiscal por uma equilibrada distribuição dos custos sociais entre todos os membros da sociedade. É dizer, em matéria de Direito Tributário é ainda mais improvável negar a centralidade da Constituição, principalmente nos dias atuais em que a Carta Magna

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

45 Nesse sentido, também registrando a existência dessas duas facetas distintas da constitucionalização, Daniel Sarmento, para quem: “(...) o processo de constitucionalização do Direito, que, a rigor, envolve duas facetas distintas: (a) a Constituição passa a tratar, em maior ou menor detalhe, de temas que antes eram disciplinados pelo legislador, retirando uma série de decisões do alcance das maiorias legislativas de cada momento; e (b) os princípios e valores da Constituição penetram em todo o ordenamento jurídico, impondo uma filtragem constitucional do ordenamento, vale dizer, a releitura dos conceitos e institutos dos mais diversos ramos do Direito à luz da Constituição. In: *Ubiquidade Constitucional: os dois lados da moeda*. SARMENTO, Daniel. In: *Livres e Iguais – Estudos de Direito Constitucional*. Rio de Janeiro: *Lumen Juris*, 2006, p. 177.

tem seu papel de protagonista em relação a todo ordenamento jurídico amplamente reconhecido.

Entretanto, a faceta mais relevante para o presente trabalho é sem dúvidas a que trata da constitucionalização como fenômeno associado ao efeito expansivo e condicionante das normas constitucionais mais fundamentais e de mais elevado teor substantivo e axiológico. Os Direitos fundamentais, os princípios fundamentais da República, os princípios e regras que traduzem os fins últimos do Estado têm, no atual estágio do desenvolvimento dogmático do Direito Constitucional, a capacidade não apenas de determinar a validade da legislação ordinária, mas também de inspirar a interpretação e aplicação dos mais diversos ramos do Direito infraconstitucional. Porém, trazer esse debate específico do Direito Tributário, cuja doutrina dominante ainda hoje é marcada por um forte viés formalista, já é um grande desafio<sup>46</sup>. Se no passado o formalismo teve um caráter estratégico de diminuição do espaço sujeito à imposição fiscal, atualmente, mesmo sob essa ótica, já não demonstra a mesma eficácia que seus defensores imaginavam. Ao contrário, bem entendida essa estratégia pelo Fisco, tal noção hoje atua, em alguns casos, em total desfavor dos direitos dos contribuintes<sup>47</sup>.

Acredita-se, assim, que é o momento de o Direito Tributário, não sem algum atraso, seguir os passos de outros ramos do Direito cuja doutrina tem feito um esforço para promover a revisão de seus institutos à luz dessas novas premissas aqui já lançadas. Nesse ambiente, surge espa-

46 Nessa linha e condensando boa parte dos principais argumentos formalistas: XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001; DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo* – 2ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007; e CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário* – 14ª edição. São Paulo: Saraiva, 2002. Na visão de ARNALDO SAMPAIO DE MORAES GODOY, há um fetichismo institucional que obstaculiza a atuação do Direito, confinando-o; é o culto ao passado, de ditadura da superioridade dos antigos, a imobilização em face do arraigado, o medo do futuro, do novo. GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *Transação Tributária – Introdução à Justiça Fiscal Consensual*. Belo Horizonte: Fórum, 2010, pp. 23.

47 Esse ponto parece ter sido muito abordado por Ricardo Lodi Ribeiro, que destaca que: “(...) se o formalismo, por muito tempo, serviu de fundamento a uma concepção de segurança baseada no abusos de formas jurídicas, tais efeitos vêm sendo eliminados por uma legislação tributária que cria mecanismos para superar as práticas evasivas e elisivas. Por outro lado, tal pensamento formalista acaba por se impor como obstáculo à efetivação de princípios materiais que tutelam os direitos dos contribuintes, como princípio da não surpresa, o princípio da capacidade contributiva, e o princípio da igualdade. Sem falar que a complexidade da legislação tributária muitas vezes subordina o cálculo de deduções e benefícios fiscais, a conceitos, como o de despesas necessárias, por exemplo, que não podem ser fixados previamente pelo legislador, e cuja interpretação formalista pode acabar por violar direitos dos contribuintes.” RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Temas de Direito Constitucional Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, pp. 99-100.

ção também para a incorporação de novos instrumentos de atuação, decorrentes de uma aproximação teórica do Direito Tributário com outros ramos jurídicos, reconectados por uma realidade constitucional comum e ampliada. Ocorre que o processo de constitucionalização do Direito é um fenômeno multifacetado, que pode produzir diferentes resultados nos vários ramos do Direito e nas diversas relações jurídicas em que se procura observá-lo. Mesmo no Direito Tributário, tal fenômeno pode ser visto sob o ângulo da legitimação do sistema tributário nacional, sob a leitura constitucionalmente adequada das limitações constitucionais ao poder de tributar, sob o enfoque da guerra fiscal, da lealdade entre os entes federativos e dos direitos fundamentais dos contribuintes. Todos esses temas estão sujeitos ainda às influências do estágio mais atual da relação entre Estado e Sociedade.

A crise do Estado Social, especialmente ligada às dificuldades de financiamento e do agigantamento das funções estatais, fez surgir o Estado Social e Democrático de Direito, marcado pela sociedade de risco<sup>48</sup>, com a superação dos positivismos, seja o formalista, seja o sociológico, e abertura aos valores e princípios, abrindo caminho para teorias pós-positivistas, como a Jurisprudência dos Valores, a Tópica, a Nova Retórica, a Justiça como Equidade. No Direito Tributário, o pós-positivismo reaproxima o Direito dos valores, promovendo a ponderação, no plano da legitimação do ordenamento jurídico, da segurança jurídica com a Justiça. Em consequência, os princípios derivados são também ponderados, superando a oposição entre legalidade e capacidade contributiva<sup>49</sup>.

A sociedade de risco, na visão de Ricardo Lobo Torres, se caracteriza por algumas notas relevantes: a ambivalência, a insegurança, a procura de novos princípios e o redesenho do relacionamento entre atribuições das instituições do Estado e da própria sociedade<sup>50</sup>. Para Ricardo Lodi

48 Sobre a sociedade de riscos: BECK, Ulrich. *Sociedade de Risco*. Rumo a uma outra modernidade. Tradução: Sebastião Nascimento. Editora 34: São Paulo, 2010 e BAUMAN, Zygmunt. *Modernidade e Ambivalência*. Tradução: Marcus Penchel. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 1999.

49 RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A segurança jurídica do contribuinte*. Legalidade, Não-surpresa e Proteção à Confiança Legítima. Rio de Janeiro: *Lumen Juris*, 2008. pp.262-263.

50 TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário, volume II*. Valores e Princípios Constitucionais Tributários -, 3ª Edição. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, pp. 173-174.

Ribeiro, a sociedade de risco é caracterizada pela imprevisibilidade dos riscos presentes, que não mais podem ser explicados com base em dados oferecidos pela experiência passada, e pela ambivalência, com as medidas adotadas para solucionar problemas, gerando outros problemas para outras pessoas<sup>51</sup>.

Assim, a segurança jurídica na sociedade de riscos se afasta da ótica eminentemente individualista, típica do Estado Liberal, e também da ideia de seguridade social e do Estado como segurador universal, marca do Estado Social, para se consolidar na ideia de seguro social, a partir da repartição, não só de direitos, mas também de danos e custos pelos cidadãos, de acordo com regras extraídas do pluralismo político e social<sup>52</sup>. Nesse ambiente, se reconhece que os direitos fundamentais e sociais representam custos<sup>53</sup> que, em última análise, são repartidos por toda a sociedade e financiados basicamente pela receita dos tributos. É dizer, tanto a norma de incidência quanto a de desoneração representam uma repartição dos custos dos direitos e da prevenção dos riscos sociais por toda a sociedade, numa operação que onera determinados indivíduos e concede benefícios a outros<sup>54</sup>.

No caso brasileiro, é de se ressaltar a tensão dialética existente entre uma sociedade carente e desigual como a nossa e o extenso elenco de direitos fundamentais consagrados na Constituição Federal de 1988. Ocorre que, infelizmente, *direitos não nascem em árvores*<sup>55</sup>. Administrar é, por essência, gerir recursos finitos para demandas ilimitadas. A cada decisão alocativa explícita, o administrador se vê diante de uma decisão desalocativa implícita. Sendo os tributos a principal forma de financiamento estatal, esse fato não pode ser desconsiderado, já que influi diretamente nessa

51 RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A segurança jurídica do contribuinte*. Legalidade, Não-surpresa e Proteção à Confiança Legítima. Rio de Janeiro: *Lumen Juris*, 2008, pp.263.

52 RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A segurança jurídica do contribuinte*. Legalidade, Não-surpresa e Proteção à Confiança Legítima. Rio de Janeiro: *Lumen Juris*, 2008, pp.263.

53 HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. *The Cost of Rights: Why Liberty Depends on Taxes*. New York and London: W.W. Norton & Company, 1999; GALDINO, Flávio. *Introdução à teoria dos custos dos direitos: direitos não nascem em árvores*. Rio de Janeiro: *Lumen Juris*, 2005.

54 RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A segurança jurídica do contribuinte*. Legalidade, Não-surpresa e Proteção à Confiança Legítima. Rio de Janeiro: *Lumen Juris*, 2008. PP.263.

55 HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. *The Cost of Rights: Why Liberty Depends on Taxes*. New York and London: W.W. Norton & Company, 1999; GALDINO, Flávio. *Introdução à teoria dos custos dos direitos: direitos não nascem em árvores*. Rio de Janeiro: *Lumen Juris*, 2005.

tensão. Não há como se pretender ser social na concessão de direitos e prestações estatais, e liberal na arrecadação de recursos. A conta não fecha. Portanto, é preciso encontrar o equilíbrio possível.

Desse conjunto de ideias, nasce a necessidade de superação da categoria de direitos do contribuinte – que não mais atende a realidade, os anseios e desafios impostos pela sociedade de riscos –, e que parte da aceitação da existência de uma relação horizontal entre os diferentes sujeitos passivos da obrigação tributária, para além da clássica relação vertical entre Estado e contribuinte. A proteção de direitos individuais de um contribuinte, ou de um grupo de contribuintes, não pode ocorrer a qualquer preço e à custa da negação total de direitos de outros segmentos sociais. O âmbito da ponderação se amplia pela inclusão de outros interesses no procedimento de concretização do Direito. Ou seja, dentro do quadro traçado, não há mais razão que justifique métodos de interpretação e concretização do Direito Tributário que não levem em consideração todos os interesses em jogo. E mais, o dever de respeito à segurança jurídica, à boa-fé e à moralidade fiscal é de todos e não apenas do Estado<sup>56</sup>. Esse parece ser o grande desafio do Direito Tributário na atualidade.

De todo modo, não se propõe um necessário abandono de todo o desenvolvimento teórico do Direito Tributário, tampouco dos princípios constitucionais que regem a matéria. Em verdade, o que se busca é a construção desse ramo de forma mais consentânea com a realidade social e normativa atual, o que passa por uma necessária releitura dos seus principais institutos, sob a perspectiva do fenômeno neoconstitucionalista, e pela verificação da possibilidade de utilização de novos instrumentos capazes de introduzir na prática tributária os valores constitucionais mais substantivos.

Nessa esteira, o fato é que o extenso rol de direitos e garantias fundamentais exerce um papel maior do que o de conferir direitos subjetivos puros. Tais direitos e garantias fundamentais conformam e condicionam a interpretação e aplicação dos institutos<sup>57</sup> de Direito Tributário, por meio da filtragem

---

56 TIPKE, Klaus. *Moral Tributaria Del Estado y de los Contribuyentes*. Trad. Pedro M, Herrera Molina. Madrid: Editora Marcial Pons, 2002.

57 CANOTILHO, J. J. Gomes. MOREIRA, Vital. *Fundamentos da Constituição*. Coimbra: Coimbra Editora, 1991 1991, p. 45: “A principal manifestação da preeminência normativa da Constituição consiste em que toda a ordem jurídica deve ser lida à luz dela e passada pelo seu crivo”.

constitucional<sup>58</sup>. E mais: são capazes de unir tanto as diversas categorias de Direito público, como estreitar a distância entre o Direito Constitucional e Direito Tributário por um único fio condutor: a Constituição.

### 1.3. A Contribuição Teórica e Prática do Ministro Luís Roberto Barroso para a Constitucionalização do Direito Tributário

Penso em que pelo menos três julgamentos distintos o Ministro Luís Roberto Barroso aplicou essa nova forma de olhar e decidir uma questão tributária, utilizando-se de um padrão argumentativo não usual na Suprema Corte. Em todas essas oportunidades foi possível identificar notas claras da constitucionalização do Direito Tributário tal qual acima descrita. Quer seja pela preocupação de buscar auxílio na capacidade contributiva e a isonomia como normas de legitimação do Sistema Tributário e dos poderes do Fisco, quer seja pela preocupação em incluir o direito dos demais contribuintes no juízo decisório produzido.

Três características principais sobressaem dos votos do Ministro Barroso em matéria tributária: (i) a partir da premissa de que nos casos tributários o Supremo também está, em regra, no campo da hermenêutica constitucional, busca construir soluções a partir de raciocínios e ferramentas também disponíveis à interpretação constitucional em geral, desde que sejam compatíveis com o Direito Tributário; (ii) busca extrair normatividade reforçada da capacidade contributiva, do dever fundamental de pagar tributos e do mandamento de manutenção do equilíbrio concorrencial; (iii) introduz no processo decisório gramática típica do Direito dos contribuintes em contraposição, muitas vezes, ao direito individual de um contribuinte que, durante muito tempo, era o único reconhecido, aproximando-se de uma ideia mais ampla de justiça fiscal.

São exemplos dessa nova dogmática do Direito Tributário os votos proferidos pelo Ministro Luís Roberto Barroso nos seguintes julgados: (i) no julgamento da ADI 5135, que tratou do protesto de CDA; (ii) no julgamento do RE 723651, que tratou da constitucionalidade, ou não, da regra de incidência do IPI no que diz respeito às importações realizadas por não contribuintes do imposto e; (iii) quando do julgamento das ADIs **2.390, 2.386, 2.397 e 2.859** e do RE 601.314, que discutiam a constitucionalidade

58 SCHIER, Paulo Ricardo. *Filragem constitucional*, 1999. Porto Alegre: S.A. Fabris, 1999.

da regras que admitem a obtenção de informações bancárias pelo Fisco diretamente das instituições financeiras, portanto, sem a necessidade de intermediação prévia do Poder Judiciário. No próximo capítulo, será feita uma análise mais detida de cada um desses casos.

## 2. APORTES JURISPRUDENCIAIS

### 2.1. ADI 5135: Protesto de CDA

A Confederação Nacional da Indústria (CNI) ajuizou ação direta de inconstitucionalidade com o objetivo declarar a inconstitucionalidade do parágrafo único do artigo 1º da Lei nº 9.492/1997<sup>59</sup>, incluído pela Lei nº 12.767/2012. O dispositivo em questão incluiu as Certidões de Dívida Ativa (CDAs) no rol de títulos passíveis de serem encaminhados para protesto. O pedido deu origem à ADI 5135, cuja relatoria ficou a cargo do Ministro Luís Roberto Barroso. Do ponto de vista material, o argumento central da requerente apontava que a inclusão das CDAs no rol dos títulos sujeitos a protesto criou verdadeira hipótese de sanção política que, portanto, implicava uma restrição ilegítima aos direitos fundamentais do contribuinte, por coagir o devedor ao pagamento da dívida tributária, em contrariedade às Súmulas nº 70, 323 e 547<sup>60</sup>.

Em adição a isso, alegava também violação aos princípios: (i) *devido processo legal* (CF, art. 5º, XXXV), porque não haveria justificativa jurídica para o manejo do protesto pelo Fisco, visto que já dispõe de um sistema de proteção e privilégio na cobrança de seu crédito; (ii) *livre iniciativa e liberdade profissional* (CF, arts. 5º, XIII, 170, III e parágrafo único, e 174), porque o protesto provocaria restrições ao crédito comercial do devedor e, no limite, poderia inviabilizar o desempenho de sua atividade econômica e levá-lo

59 Parágrafo único. Incluem-se entre os títulos sujeitos a protesto as Certidões de Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e das respectivas autarquias e fundações públicas. (Incluído pela Lei nº 12.767, de 2012)''

60 O caso também trouxe uma discussão relevante sobre a constitucionalidade formal do dispositivo que expressamente autorizou o protesto de CDAs. A requerente sustentava que o parágrafo único do artigo 1º da Lei nº 9.492/1997, inserido pela Lei nº 12.767/2012, violava o *devido processo legislativo* e a *separação de poderes*, uma vez que foi inserido por emenda na Medida Provisória nº 577/2012 que tratou de matéria relativa ao serviço público de energia elétrica. Contudo, essa questão já tinha sido enfrentada por esta Corte no julgamento da ADI 5.127 (Relator Min. Rosa Weber, Relator p/ acórdão Min. Edson Fachin, j. em 15.10.2015). Na ocasião, a Corte entendeu que que a prática, consolidada no Congresso Nacional, de introduzir emendas sobre matérias estranhas às medidas provisórias constitui costume contrário à Constituição. Entretanto, a Corte atribuiu eficácia *ex nunc* à decisão, preservando todas as leis oriundas de projetos de conversão de medidas provisórias com semelhante vício promulgadas até a data do julgamento. Esse entendimento foi aplicado à Lei 12.767/2012, preservando a sua legitimidade formal.

à falência; e (iii) *proporcionalidade*, porque o protesto de CDAs constituiria meio inadequado para alcançar as finalidades do instituto, e desnecessário, uma vez que a execução fiscal seria meio de cobrança menos gravoso para o contribuinte.

Em verdade, a reunião dos três argumentos listados acima, de certo modo, conforma a ideia de sanção política como um modo ilegítimo de atuação estatal. Contudo, uma conclusão depende sempre de uma análise caso a caso para que se confirme, ou não, a inconstitucionalidade da medida. Não existe uma listagem prévia do que é ou não sanção política. Também não é correto se afirmar que todo e qualquer meio de cobrança que fuja do rito da Lei de Execuções Fiscais é ilegítimo por esse simples fato ou por ser indireto. Isso tem uma explicação lógica argumentativa, ligada ao fato de, em última análise, a questão dever ser sempre resolvida pela aplicação do teste de proporcionalidade, segundo uma análise do caso concreto. Mas também é possível explicar esse fato a partir da própria origem da ideia de sanção política, que surge a partir do julgamento de alguns casos perante o Supremo Tribunal Federal com o mesmo motivo condutor.

A noção de sanção política surge a partir de um entendimento antigo, construído pelo Supremo Tribunal Federal<sup>61</sup> que, primeiramente: (i) proibiu os entes de interditar estabelecimentos (verbete n° 70<sup>62</sup>); (ii) impediu a fiscalização de apreender mercadorias (verbete n° 323<sup>63</sup>); (iii) o tribunal também reprovou juridicamente medidas que impediam o contribuinte em débito de adquirir estampilhas, despachar mercadorias nas alfândegas e exercer atividades profissionais (verbete n° 574<sup>64</sup>). Esses três verbetes da Súmula do Supremo Tribunal Federal podem ser unidos por um mesmo fio condutor, que é a ilegitimidade de meios indiretos de cobrança violarem o devido processo legal, a livre iniciativa e a liberdade de exercício

61 Nesse sentido, entre vários: STF, RE 61367, Relator Min. Thompson Flores, Tribunal Pleno, j. em 09/05/1968; STF, RE 63043, Relator(a): Min. Amaral Santos, Relator p/ Acórdão Min. Thompson Flores, Tribunal Pleno, j. em 09/05/1968; STF, RE 76455, Relator Min. Leitão de Abreu, Segunda Turma, j. em 01/04/1975;

62 STF, Súmula 70: É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo (aprovada em Sessão Plenária de 13.12.1963).

63 STF, Súmula 323: inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos. (aprovada em Sessão Plenária de 13.12.1963)

64 STF, Súmula 547: Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais (aprovada em Sessão Plenária de 03.12.1969)

profissional e, em última análise, o princípio da proporcionalidade<sup>65</sup>. Essa noção é igualmente abraçada pela doutrina tributária brasileira por autores como Aliomar Baleeiro<sup>66</sup>, Hugo de Brito Machado<sup>67</sup>, Ricardo Lobo Torres<sup>68</sup> e Luís Eduardo Schoueri<sup>69</sup>, entre outros<sup>70</sup>.

A partir dessa construção, a Corte já julgou inconstitucional, por se tratar de sanção política: (i) a proibição da impressão de notas fiscais em bloco por contribuinte inadimplente, obrigando-o à expedição de nota fiscal avulsa, negócio a negócio<sup>71</sup>; (ii) o recolhimento de tributo condicionar a expedição de notas fiscais a fiança, garantia real ou fidejussória por parte do contribuinte<sup>72</sup>; (iii) o condicionamento da prática de atos da vida civil e empresarial<sup>73</sup>; (iv) a subordinação do pagamento de precatórios à comprovação da ausência de débitos inscritos em dívida ativa<sup>74</sup>; e (v) o condicionamento do deferimento de inscrição em cadastro de produtor rural à regularização de débitos fiscais<sup>75</sup>.

65 Nesse sentido, é precisa a definição trazida pelo Ministro Celso de Mello para as sanções políticas, que na visão dele são as “restrições estatais, que, fundadas em exigências que transgridem os postulados da razoabilidade e da proporcionalidade em sentido estrito, culminam por inviabilizar, sem justo fundamento, o exercício, pelo sujeito passivo da obrigação tributária, de atividade econômica ou profissional lícita” (RE 374.981, Relator Min. Celso de Mello)

66 Nesse sentido, v. BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010. pp. 985-987, para quem: “Medidas classicamente conhecidas podem diretamente impedir o exercício de uma atividade profissional, como apreensão de mercadorias; proibição de aquisição de estampilhas e talonários; vedação de despacho de mercadorias nas alfândegas. Mas além dessas, um número sem fim de outras, tanto no âmbito federal, como estadual ou municipal, ainda podem constranger o contribuinte a pagamento de tributo indevido, como a adoção de regime especial de tributação (estimativa, com base em valores acima do preço de mercado, diferimento e seu cancelamento, substituição tributária e seu cancelamento) por simples ato administrativo, mantido ou revogado sem ampla defesa e razoável fundamentação; exigência de garantia de instância para recorrer na esfera administrativa; vedação de discussão de certas questões, em processo administrativo, especialmente de direito (como o confronto da perfeita adequação do ato de cobrança à lei, do regulamento à lei e da lei às normas de hierarquia superior), com o que se limita o contraditório e a ampla defesa; inscrição em Dívida Ativa sem direito de impugnação por parte do sujeito passivo, nos chamados créditos “não contenciosos”; atos administrativos de constrangimento que comprometem financeira e comercialmente a vida profissional do contribuinte, como o pedido de falência, o protesto da certidão de Dívida Ativa ou a ameaça de fazê-lo”

67 MACHADO, Hugo de Brito. Sanções Políticas no Direito Tributário, in *Revista Dialética de Direito Tributário* n.º 30, pp. 46-49.

68 TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 1998, 5ª ed., p. 284

69 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário* – 5ª edição. São Paulo: Saraiva, 2015, pp. 367-369.

70 ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 148.

71 STF, RE 413.782, Relator Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, j. em 17/03/2005

72 STF, RE 565.048 RG, Relator Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, j. em 29/05/2014, recurso extraordinário com repercussão geral.

73 STF, ADI 173, Relator Min. Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno, j. em 25/09/2008.

74 STF, ADI 3453, Relator Min. Cármen Lúcia, Tribunal Pleno, j. em 30/11/2006.

75 STF, ARE 914045 RG, Relator Min. Edson Fachin, j. em 15/10/2015, acórdão eletrônico repercussão geral.

Por outro lado, já considerou constitucional a cassação do registro especial de companhia do ramo de cigarros por conta do não pagamento de tributos<sup>76</sup>. De igual modo, já assentou a Corte Suprema que a mera criação de um regime especial de fiscalização não importa em ofensa ao devido processo legal<sup>77</sup>. Em resumo, a Corte considera que a orientação firmada em sua jurisprudência não pode servir de desculpa para o deliberado e temerário desrespeito à legislação tributária.<sup>78</sup> Dessa forma, segundo o Supremo Tribunal Federal, é correto afirmar que não se consideram sanções políticas as restrições à prática de atividade econômica que objetivam combater estruturas empresariais que têm na inadimplência tributária sistemática, e consciente, sua maior vantagem concorrencial, já que a inconstitucionalidade decorre apenas da restrição desproporcional e irrazoável ao exercício de atividade econômica<sup>79</sup>.

Partindo do mais absoluto respeito à jurisprudência tradicional da Corte sobre o tema, o voto do Ministro Luís Roberto Barroso na ADI nº 5135 elevou a outro patamar a análise de um caso em que se discute um meio indireto de cobrança tributária. Isso fica absolutamente claro por três aspectos principais, que serão a seguir mais bem explorados: (i) o emprego da gramática própria dos Direitos fundamentais e do Direito Constitucional para analisar a hipóteses de restrição a direitos apresentada; (ii) a introdução do discurso da justiça fiscal e da defesa da concorrência como interesses a serem considerados durante o juízo de proporcionalidade; (iii) determinação de cautelas procedimentais de modo a diminuir o impacto da restrição autorizada e privilegiar a impessoalidade.

O *primeiro* aspecto a ser ressaltado é a assunção pelo voto de uma premissa que considero fundamental para o processo de constitucionalização do Direito Tributário: a análise das hipóteses de restrição a direitos fundamentais dos contribuintes devem se submeter à mesma dinâmica dos demais casos que tratam de direitos fundamentais em geral. Parece

76 Nesse sentido, v. STF, RE 550769, Relator Min. Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno, j. em 22/05/2013. Ainda quanto a esse ponto, deve-se esclarecer que tramita ainda uma Ação Direta de Inconstitucionalidade questionando o Decreto-Lei de 1977 (ADI 3.952). Ela começou a ser julgada em 2010 na corte, quando o ministro Joaquim Barbosa, agora aposentado, apresentou seu voto. O julgamento está parado desde então após pedido de vista da ministra Cármen Lúcia, hoje presidente da corte. Joaquim Barbosa votou pelo provimento parcial da ADI, estabelecendo condições para que a cassação do registro das empresas aconteça: relevância do valor da dívida e verificação do devido processo legal.

77 STF, RE 474241 AgR, Relator Min. Sepúlveda Pertence, Primeira Turma, j. em 15.08.2006.

78 STF, ADI 173, Relator Min. Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno, j. em 25.09.2008.

79 STF, ADI 173, Relator Min. Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno, j. em 25.09.2008.

uma afirmação singela, mas não é. Não é incomum em matéria de Direito Tributário se afirmar que direitos fundamentais dos contribuintes, embora apresentados na forma de princípios, são insusceptíveis de restrição. Algumas afirmações que no campo do Direito Constitucional são corriqueiras, mas no Direito Tributário ainda causam impacto e, por isso, precisam ser ditas com todas as letras.

Foi exatamente isso que vez o voto do Ministro Luís Roberto Barroso ao, antes de iniciar a discussão sobre a constitucionalidade da medida, dividir em duas etapas a sua argumentação. Na primeira, considerou fundamental *“aferir o nível de restrição dos direitos fundamentais supostamente afetados pelo dispositivo legal impugnado, quais sejam o devido processo legal, a livre iniciativa e o livre exercício profissional, verificando-se, ainda, se a medida atinge o núcleo essencial de referidos direitos”*<sup>80</sup>. Já na segunda etapa, concluiu que se devia aplicar o princípio da proporcionalidade em suas três dimensões, para fins de examinar: *“(i) se referidas restrições são adequadas aos fins perseguidos com a medida (adequação), (ii) se há meio alternativo menos gravoso e igualmente idôneo à produção do resultado (necessidade/vedação do excesso), e (iii) se os seus benefícios superam os seus ônus (proporcionalidade em sentido estrito).”*<sup>81</sup>

Mais do que uma simples questão de rigorismo teórico, ascendência normativa ou modismo, essa aproximação entre Direito Tributário e Direito Constitucional está diretamente relacionada com a noção mais basilar de Constituição. A raiz da relação umbilical entre Direito Constitucional e Direito Tributário passa pela noção mais básica de Constituição, como um conjunto de normas jurídicas fundamentais que definem os principais órgãos de um Estado, seus limites e forma de atuação, sua composição e, principalmente, determina o marco jurídico sob o qual irá se desenvolver a relação entre indivíduo e Estado<sup>82</sup>. A aproximação teórica entre os dois campos traz benefícios claros para o Direito Tributário, que pode entronizar ferramentas mais adequadas e eficazes para resolver, pelas lentes do Direito Constitucional, as complexas disputas judiciais tributárias. Por outro lado, a complexidade, o volume e os múltiplos interesses em jogo nas

80 STF, ADI 5135, trecho extraído do voto proferido pelo Relator Min. Luís Roberto Barroso, Tribunal Pleno, j. em 09.11.2016.

81 STF, ADI 5135, trecho extraído do voto proferido pelo Relator Min. Luís Roberto Barroso, Tribunal Pleno, j. em 09.11.2016.

82 SOLER, Osvaldo Héctor. *Tratado de Derecho Tributario: economico, constitucional, sustancial, administrativo e penal.* – 4ª ed. Buenos Aires: La Ley, 2011, pp. 149-151.

disputas tributárias também têm ajudado a criar um ambiente altamente criativo para o Supremo Tribunal Federal forjar e testar ferramentas novas de controle de constitucionalidade, muitas vezes, tendo um caso tributário como pano de fundo<sup>83</sup>.

O *segundo* aspecto do voto que deve ser realçado é a introdução forte do discurso da justiça fiscal e da defesa da concorrência como interesses a serem considerados durante o juízo de proporcionalidade. Aqui, como já dito, a constitucionalização se apresenta com a ampliação do rol de princípios e valores a serem considerado no processo de decisão, demonstrando que não apenas o direito de um contribuinte individualmente tomado deve ser levado em conta. Ao percorrer o teste do subprincípio da adequação da medida de protesto de CDA e, por conseguinte, a sua aptidão para produzir os efeitos desejados, o Ministro destacou que a medida “*serve como importante mecanismo extrajudicial de cobrança, contribuindo para estimular a adimplência, incrementar a arrecadação e promover a justiça fiscal, impedindo que devedores contumazes possam extrair vantagens competitivas indevidas da sonegação de tributos.*”<sup>84</sup>

Na sequência, o voto retorna a essa temática para elencar os princípios da eficiência e economicidade como objetivos a serem realizados e, portanto, levados também em consideração no processo decisório, registrando que “*em relação aos benefícios decorrentes da medida em questão, é possível apontar (i) a realização dos princípios constitucionais da eficiência e da economicidade na recuperação dos créditos tributários (arts. 37 e 70, CF)*”. Logo após, desmitifica a percepção de que ineficiência estatal na arrecadação de suas dívidas é algo aceitável e sem maiores consequências, que parece dominante em alguns setores da sociedade. Dessa forma, revela a importância da cobrança eficiente para o funcionamento geral do Estado, asseverando “*a cobrança eficiente dos créditos estatais não atende apenas o interesse secundário do Estado, mas também interesses de toda a coletividade. Isso porque permite uma maior arrecadação de valores que custearão os serviços que irão beneficiar a todos, e evita o desperdício de tempo, recursos humanos e financeiros públicos com meios de cobrança com remotas chances de êxito.*”<sup>85</sup>

83 BARROSO, Luís Roberto; BARBOSA, Marcus Vinícius Cardoso. Direito Tributário e o Supremo Tribunal Federal: passado, presente e futuro. *Universitas Ius*, v. 27, p. 1-20, 2016.

84 STF, ADI 5135, trecho extraído do voto proferido pelo Relator Min. Luís Roberto Barroso, Tribunal Pleno, j. em 09.11.2016.

85 STF, ADI 5135, trecho extraído do voto proferido pelo Relator Min. Luís Roberto Barroso, Tribunal Pleno, j. em 09.11.2016.

No campo da livre concorrência, o voto destaca a necessidade de os tributos serem cobrados de forma linear de todos que se encontram na mesma situação, de modo a não permitir que agentes possam extrair vantagens competitivas indevidas da inadimplência e/ou da sonegação de tributos (art. 170, IV, CRFB/88). Para maior parte das operações empresariais, os tributos são o principal custo, seja diretamente, pelo pagamento das exações, seja indiretamente, pelas despesas com o *compliance* tributário. Dessa forma, também a fuga ilegítima do pagamento de tributos pela reiterada escusa se torna um problema jurídico sob o ponto de vista concorrencial, potencialmente maior quanto maior for o nível de ineficiência do sistema de cobrança. Nesse contexto, o voto acertadamente afirma que “o protesto de CDAs auxilia no combate à inadimplência, viabilizando a promoção da justiça fiscal e impedindo que a sonegação fiscal confira aos maus pagadores uma vantagem competitiva em relação àqueles que cumprem seus deveres tributários.”<sup>86</sup>

Por último, ainda nesse ponto, o voto corretamente aborda os efeitos positivos a serem colhidos pelos jurisdicionados, em geral, com alguma dose de desjudicialização da cobrança dos créditos públicos, destacando que isso se trata de um objetivo constitucional extraído diretamente do princípio da razoável duração do processo (art. 5º, LXXVIII, CF). Isso porque, na palavras do Ministro Luís Roberto Barroso, “ao permitir a cobrança extrajudicial dos débitos, a medida tem o condão de promover a diminuição de execuções fiscais ajuizadas e, assim, aliviar a sobrecarga de processos do Poder Judiciário, favorecendo a melhoria da qualidade e da efetividade da prestação jurisdicional.”<sup>87</sup>

O terceiro aspecto do voto que gostaria de destacar foi a preocupação do Ministro com o possível abuso e mau uso do instituto. Assim, os princípios que, na parte central do voto, acabaram por conduzir a uma decisão no sentido da constitucionalidade do protesto, cedem espaço para aplicação direta de outros princípios, outra marca registrada do processo de constitucionalização, para criar alguns deveres procedimentais para os entes públicos que venham a se utilizar do protesto de CDA. Assim, o Ministro Luís Roberto Barroso traz como cautela a ser seguida para a utilização do protesto de CDA a necessária conformidade com os princípios

86 STF, ADI 5135, trecho extraído do voto proferido pelo Relator Min. Luís Roberto Barroso, Tribunal Pleno, j. em 09.11.2016.

87 STF, ADI 5135, trecho extraído do voto proferido pelo Relator Min. Luís Roberto Barroso, Tribunal Pleno, j. em 09.11.2016.

da impessoalidade e da isonomia. Para tanto, destaca que *“é recomendável a edição de regulamentação, por ato infralegal e com a maior brevidade possível, que explicita os parâmetros utilizados para a distinção que será feita entre os administrados e as diversas situações de fato existentes”*<sup>88</sup>. E avança nesse ponto para predefinir, com base na aplicação direta de princípios, o conteúdo mínimo que tais regulamentos devem ter para que possam legitimar o instituto do protesto de CDA sob a perspectiva procedimental, a saber: *“(i) estabelecer previamente parâmetros claros, objetivos e compatíveis com a Constituição, que permitam a identificação dos créditos que serão protestados; (ii) conferir a esses critérios a transparência inerente a toda atividade administrativa; e (iii) balizar o controle jurisdicional sobre a correta utilização dos standards previamente definidos.”*<sup>89</sup>

## 2.2. RE 723651: IPI na Importação por Não Contribuinte

Na origem, o caso tratava de um recurso extraordinário contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região que reconheceu a incidência de Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI na operação de importação de veículo automotor, mesmo que a operação tivesse sido realizada pelo destinatário final. O relator do caso no Supremo Tribunal Federal, Ministro Marco Aurélio, acompanhou o entendimento lançado no acórdão recorrido. Em um primeiro momento, o Ministro Luís Roberto Barroso, impressionado com o a densidade do voto do relator, mas, por outro lado, ciente de que, caso esse entendimento fosse confirmado, o Tribunal iria romper com a sua jurisprudência tradicional sobre o tema, optou por pedir vista para analisar o tema com mais calma<sup>90</sup>.

Em seu voto vista, o ministro Luís Roberto Barroso acompanhou o relator, trazendo um voto denso e que merece destaque especial pelas

88 STF, ADI 5135, trecho extraído do voto proferido pelo Relator Min. Luís Roberto Barroso, Tribunal Pleno, j. em 09.11.2016.

89 STF, ADI 5135, trecho extraído do voto proferido pelo Relator Min. Luís Roberto Barroso, Tribunal Pleno, j. em 09.11.2016.

90 A verdade é que, como bem destacou o Ministro Barroso em seu voto-vista, a importação de carros por pessoas físicas é apenas uma pequena parte da controvérsia tributária que se encontrava posta naquele julgamento. A decisão produzida para esse caso toca aspectos ligados à política industrial e ao comércio exterior, além de todas as implicações que uma mudança do cenário jurisprudencial acarreta, o que justificou o pedido de vista do Ministro Barroso. Ademais, o impacto da decisão tomada, ainda que o Supremo tenha se negado a estender expressamente a *ratio decidendi* para outras hipóteses para além da importação de veículos por pessoas físicas, necessariamente causa reflexos em todas as importações feitas por quem não seja contribuinte do IPI. Isso tem um potencial de impactar de forma importante empresas do setor médico, em especial, empresas que dependem da importação de equipamentos que não são fabricados no Brasil e que prestam um relevante serviço em termos de medicina, preventiva, diagnóstica

ferramentas argumentativas utilizadas para tratar do caso. O voto foi dividido em 2 partes. Na primeira delas, divida em quatro itens, trouxe os contornos da materialidade constitucional do IPI, inclusive com recursos à história do tributo nas Constituições anteriores. Em seguida, analisou o principal precedente da Corte sobre o ICMS na importação por pessoa física, promovendo uma discussão sobre a sua relação com o caso. Prosseguindo, propôs uma revisão da forma como o Tribunal vinha interpretando a regra da não cumulatividade do IPI na importação. E, por fim, teceu considerações sobre outros princípios constitucionais que desempenham um papel relevante para a solução do referido caso. Na segunda parte do voto, dividida em três tópicos, cuidou das questões relativas aos efeitos da decisão que propunha.

Para o objetivo do presente trabalho, que é demonstrar a contribuição valiosa que o Ministro Luís Roberto Barroso vem dando para a constitucionalização substantiva do Direito Tributário, três pontos do voto-vista devem ser especialmente realçados: (i) a aproximação entre Direito Tributário e Direito Constitucional do ponto de vista metodológico e interpretativo; (ii) o reconhecimento da existência de direitos dos contribuintes e não apenas do contribuinte que disputa um caso individualmente; e (iii) preocupação com a segurança jurídica nos casos em que a Corte resolve alterar sua própria jurisprudência.

O *primeiro* aspecto a ser destacado, mais uma vez, é a preocupação de aplicar, mesmo em se tratando de Direito Constitucional Tributário, as noções e os conceitos advindos da Teoria Constitucional para a solução de um caso tributário. Embora isso pareça um truísmo, quando se afirma que uma determinada noção tributária estampada é na verdade um princípio constitucional, é preciso que isso se reflita no texto constitucional e respeite, essencialmente, as discussões sobre o tema na Teoria Constitucional. O só fato de uma determinada noção ser considerada como fundamental para toda a doutrina tributária, e, assim, por ela classificada como princípio previsto na Constituição, não basta para que ela seja considerada de fato um princípio constitucional e, a partir disso, se possa retirar todos efeitos jurídicos correlatos. É primordial não perder de vista que, no exercício da jurisdição constitucional, não importa se o Supremo está interpretando trechos da Constituição Tributária, Previdenciária, Econômica, Trabalhista, etc; deve-se utilizar das mesmas ferramentas interpretativas, porque de

jurisdição constitucional se trata. Vale dizer que, nessas hipóteses, a Corte estará lançando mão de ferramentas de interpretação constitucional para aplicar regras, princípios e valores presentes que devem ser coerentes e manter a unidade da Constituição, independentemente do ramo do Direito que sirva de pano de fundo.

O próprio exemplo do princípio da não cumulatividade, tal qual é chamado pela maioria da doutrina especializada em Direito Tributário, é bastante ilustrativo e ajuda a esclarecer esse ponto. Nas palavras do próprio Ministro Luís Roberto Barroso: *“não me parece correto falar em “princípio” da não cumulatividade. Até porque não há no art. 153, §3º, II, da CF um conteúdo axiológico próprio, uma dimensão de peso ou um estado de coisas a ser promovido.”*<sup>91</sup> Ele prossegue para dizer que *“ao contrário, a não cumulatividade é uma regra que constitucionaliza uma técnica específica de tributação.”*<sup>92</sup> E arremata dizendo que *“como decorrência da sua estrutura própria de regra, a não cumulatividade tem a pretensão de definir de forma exclusiva e abarcante apenas a questão tratada, e nada mais. É dizer, para as hipóteses de incidência em cadeia, garantir a compensação do imposto pago nas operações anteriores, somente isso.”*<sup>93</sup>

Os trechos citados no parágrafo anterior, mais do que demonstrar o costumeiro apego à melhor técnica, marca da carreira profissional e acadêmica do professor Luís Roberto Barroso, servem para deixar claro que, prioritariamente, é o Direito Constitucional que molda os demais ramos do Direito e não o contrário. Vale dizer, por mais especificidades que possa ter o Direito Tributário, por mais que tenha recebido especial atenção por parte do Constituinte e ocupe espaço privilegiado no Texto Constitucional, a dogmática constitucional deve ter prevalência. Essa afirmação singela – e até certo ponto óbvia – precisa ser destacada em razão de uma tendência que o Direito Tributário tem de se encapsular, do ponto de vista teórico.

É claro que a hermenêutica constitucional deverá respeitar, além das características da hipótese concreta, os aportes teóricos próprios de cada campo do Direito. E mais: deverá se adequar ao objeto regulado, que pode mudar de um ramo para o outro. Todavia, em razão da centralidade

91 Trecho do voto-vista proferido pelo Min. Luís Roberto Barroso no RE 723.651, julgado pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal em 03.02.2016.

92 Trecho do voto-vista proferido pelo Min. Luís Roberto Barroso no RE 723.651, julgado pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal em 03.02.2016.

93 Trecho do voto-vista proferido pelo Min. Luís Roberto Barroso no RE 723.651, julgado pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal em 03.02.2016.

normativa exercida pela Constituição, tão bem destacada pelo movimento de constitucionalização do Direito, e da unidade inerente aos sistemas constitucionais, a interpretação constitucional dos diversos ramos do Direito deve seguir pilares hermenêuticos comuns. O fio condutor e norte desse processo será sempre o Direito Constitucional.

Para o desfecho do caso analisado, essa diferenciação foi fundamental, porque, no âmbito tributário, a menção ao princípio da não cumulatividade era feita para alçá-lo a um patamar de jusfundamentalidade quase absoluto e, portanto, praticamente sem espaço para ser conformado pelo legislador infraconstitucional. De fato, por vezes há um uso no campo tributário bastante peculiar da noção de princípio, que parece desconsiderar o debate teórico sobre a diferenciação entre princípios e regras. Busca-se afirmar a não cumulatividade como um princípio constitucional e, ao mesmo tempo, desconsiderar por completo a possibilidade de ele ter que ceder quando confrontado com algum outro interesse pela via da interpretação ou mesmo de poder ser legitimamente restringido por lei.

Quanto a esse ponto, é precisa a conclusão do Ministro Luís Roberto Barroso sobre a noção de não cumulatividade lançada no voto, destacando que ela consagra técnica de tributação inserida na Constituição e que ela é destinada aos tributos que incidem em cadeia. Todavia, como destacado, não se trata de um princípio, seja sob um ponto vista metodológico seja sob o ponto de vista axiológico. Dessa forma, a não cumulatividade é apenas uma regra constitucional que objetiva, *“para as hipóteses de incidência em cadeia, garantir a compensação do imposto pago nas operações anteriores, somente isso. Portanto, sua aplicação pressupõe a existência de uma incidência plurifásica, sem o que não estará presente o pressuposto material que lhe autoriza a produção de efeitos.”*<sup>94</sup> Resolvendo o caso concreto que tratava de operação plurifásica, arremata que, *“ausente essa premissa, não considero legítimo limitar o espaço de conformação do legislador infraconstitucional com base na não cumulatividade, mesmo porque o efeito indesejado que a regra constitucional pretendeu evitar não se apresenta.”*<sup>95</sup>

O segundo aspecto a ser destacado é a utilização de princípios constitucionais extraídos da própria Constituição Tributária e também da

94 Trecho do voto-*vista* proferido pelo Ministro Luís Roberto Barroso no RE 723.651, julgado pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal em 03.02.2016.

95 Trecho do voto-*vista* proferido pelo Ministro Luís Roberto Barroso no RE 723.651, julgado pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal em 03.02.2016.

Constituição Econômica para servirem de móveis interpretativos no processo de construção da regra de competência do Imposto sobre Produtos Industrializados. Nas próprias palavras do Ministro Luís Roberto Barroso, o recurso a tais postulados se dá como forma de revelar a *interpretação constitucionalmente adequada* do art. 153, IV, da CRFB/88. Para a análise do caso foram considerados os princípios da isonomia, previsto no art. 150, II, da CRFB/88 e a defesa da livre concorrência, estampada no art. 170, IV, da CRFB/88.

No que diz com o princípio da isonomia tributária, o Ministro Luís Roberto Barroso fez questão de dar enfoque ao papel que ela deve desempenhar na interpretação das normas tributárias em geral. A justiça tributária é um valor fundamental do Sistema Tributário Nacional e dela se extrai a necessidade de tratar todos os contribuintes com igual consideração e respeito, cobrando de cada um a parcela justa do que lhe cabe pelo custeio da vida em sociedade<sup>96</sup>. Por conseguinte, a isonomia tributária é um corolário da justiça tributária e, sob o ponto de vista hermenêutico, tem como ideal afastar um resultado interpretativo que seja contrário ao ideal de igualdade material. É dizer, a norma que resulta do processo de interpretação constitucional não deve tratar de forma distinta pessoas em situação semelhante e de forma igual pessoas em condições díspares.

Não há maiores digressões sobre essa forma de dar aplicação a um princípio constitucional nas mais diversas áreas do Direito. Entretanto, no campo tributário, durante muito tempo mesmo essa eficácia interpretativa do princípio da isonomia foi demonizada por, supostamente, ser um resquício da interpretação econômica no Direito Tributário, potencialmente geradora de tributação onde sequer há efetiva manifestação e riqueza<sup>97</sup>. O Ministro Luís Roberto Barroso, de maneira corajosa e acertada, supera esse quase dogma do Direito Tributário em seu voto-vista, ao assentar que *“não se trata aqui de nenhuma proposta de tributação direta com base na igualdade, mas, apenas, do reconhecimento do papel interpretativo que esse princípio desempenha no delineamento do Sistema Tributário Nacional.”*<sup>98</sup>

96 NOVOA, César García. El Concepto de Tributo. Lima: Tax Editor, 2009, pp. 112-114.

97 NOVOA, César García. El Concepto de Tributo. Lima: Tax Editor, 2009, pp. 110-113.

98 Trecho do voto-vista proferido pelo Ministro Luís Roberto Barroso no RE 723.651, julgado pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal em 03.02.2016

Como resultado, ao introduzir a necessidade de definir a adequada extensão da regra de competência do IPI, assinala que “*entendo que a aplicação do princípio da igualdade é fundamental e deve conduzir a um resultado que privilegie o estado de coisas que o postulado busca atingir, qual seja o de igualdade entre contribuintes e alienantes que se encontrem em situação equivalente, e não o contrário.*”<sup>99</sup> Avança para dizer que se deve buscar um resultado interpretativo quanto à regra de competência que “*autorize a tributação de ambos na medida da capacidade econômica exteriorizada em operações semelhantes, o que somente ocorre considerando ser possível a incidência também nas importações efetuadas por pessoas físicas e não contribuintes.*”<sup>100</sup>

Ao tratar do caráter extrafiscal do IPI-importação e sua relação com a livre concorrência, o Ministro Luís Roberto Barroso afirmou em seu voto-vista com clareza e acerto que “*Nesse modelo de tributação do comércio exterior, baseado na tributação de mercadorias e produtos sempre no país de destino, a incidência do IPI objetiva equalizar as aquisições feitas no mercado interno e as operações de importação.*”<sup>101</sup> Isso é verdade porque, em matéria de comércio exterior, os principais países do mundo adotam a lógica de não exportar tributos e, assim, concentram toda a tributação na entrada de mercadorias estrangeiras em seu território. Assim também acontece no caso brasileiro, em que o IPI, juntamente com os demais tributos sobre consumo, formam a cesta de tributos que incidem sobre a importação de produtos, com a função de equalizar o valor das compras efetuadas internamente com aquelas efetuadas fora do país<sup>102</sup>. Perder a possibilidade de exercer esse tipo de tributação regulatória sobre o comércio exterior desequilibra a concorrência entre os mercados interno e externo e acaba por atingir outros contribuintes e atores que não aqueles ligados mais diretamente à relação jurídico-tributária do IPI-importação.

Em última análise, o modelo de argumentação utilizado pelo Ministro Luís Roberto Barroso nesse ponto se afina plenamente a uma

99 Trecho do voto-vista proferido pelo Ministro Luís Roberto Barroso no RE 723.651, julgado pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal em 03.02.2016.

100 Trecho do voto-vista proferido pelo Ministro Luís Roberto Barroso no RE 723.651, julgado pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal em 03.02.2016.

101 Trecho do voto-vista proferido pelo Ministro Luís Roberto Barroso no RE 723.651, julgado pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal em 03.02.2016.

102 TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário, vol. IV – Os tributos na Constituição*. Renovar, 2007, p. 268

das características principais do processo de constitucionalização do Direito: a normatividade e o papel mais ativo dos princípios jurídicos. No caso do Direito Tributário, tal fato é ainda mais valioso porque, de certa forma, promove a reconciliação entre esse ramo do Direito e a isonomia tributária. Além disso, confere destaque aos efeitos jurídicos da interpretação em relação a terceiros, estranhos à relação tributária, mas pertencentes àquele específico ambiente regulado que é afetado sob o ponto de vista concorrencial por uma decisão judicial que importou em oneração ou desoneração em relação a determinado tributo.

O Direito Tributário brasileiro foi forjado sob a lógica do direito individual de um contribuinte que deveria ser garantido contra tudo e todos e na mais larga medida. Muito porque a dogmática tributária ainda hoje é fruto direto ou sofre fortíssima influência da produção acadêmica de autores que se formaram juridicamente durante o período da ditadura militar, em que o Estado era tido como um inimigo e a tributação como uma agressão à propriedade privada. São exemplos os professores Rubens Gomes de Souza, Sampaio Dória, Ives Gandra da Silva Martins e Geraldo Ataliba, autores que tiveram profundo impacto sobre a forma como se enxerga o Direito Tributário no Brasil.

Porém, o mundo mudou; e mudou rápido. A justificação dos diversos sistemas tributários pelo mundo não se dá mais segundo uma lógica individual de direito de um contribuinte, mas considera o direito dos contribuintes como um todo. A tributação deixa de ser encarada como uma mera agressão à propriedade e passa a ser entendida como decorrência lógica de um projeto coletivo de criação e manutenção de um Estado Social e Democrático de Direito<sup>103</sup>. Ademais, prevalece a noção de que direitos têm custos e que mesmo os direitos fundamentais de primeira geração não existem fora do Estado e dele dependem para serem fruídos integralmente<sup>104</sup>. Em termos mais simples, percebe-se que, em matéria de tributação, o jogo é de soma zero, o que, por razões de justiça, impõe a repartição justa dos ônus, bônus e riscos sociais entre a totalidade membros de uma sociedade, na medida da sua capacidade econômica.

103 MURPHY, Liam e NAGEL, Thomas. O mito da propriedade. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

104 HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass. *The Cost of Rights: Why Liberty Depends on Taxes*. New York, NY: W.W. Norton, 1999.

Esse fato foi bem captado pela lente do Ministro Luís Roberto Barroso ao se valer dos dois mencionados princípios, concluindo que “*a legitimidade da incidência do IPI nas importações realizadas por não contribuintes é a interpretação constitucionalmente adequada da materialidade do imposto prevista na Constituição, em razão da eficácia interpretativa dos princípios da igualdade tributária (art. 150, II da CF) e da livre concorrência (art. 170, IV).*”<sup>105</sup> Para justificar sua conclusão, o Ministro complementa, afirmando que utilizar eficácia interpretativa dos princípios para decidir entre duas ou mais possibilidades interpretativas em disputa não significa atribuir eficácia direta e simétrica a eles. Nesse sentido, destaca que “*não equivale dizer que a incidência decorra tão somente da aplicação de princípios*”, mas apenas que “*a interpretação que melhor realiza o estado de coisas almejado pela igualdade tributária e pela livre concorrência é aquela que autoriza a cobrança do IPI na espécie e conserva espaço para o Executivo e o Legislativo deliberarem sobre a incidência ou não nesses casos.*”<sup>106</sup>

O terceiro aspecto do voto que merece destaque está diretamente relacionado a um dos mais caros princípios da ordem tributária: a segurança jurídica. Mais precisamente, destaca-se a questão da modulação dos efeitos da decisão que foi proposta em seu voto, porém rechaçada pelo Plenário. De todo modo, ainda que a voto do Ministro nesse ponto não tenha tido o poder formar maioria em torno do seu entendimento, penso que merece destaque aqui. Não só pelo acerto da sua conclusão, mas também porque recentemente o Ministro Luís Roberto Barroso conduziu a maioria em outra votação relevante no campo tributário e que acarretou na reversão de uma jurisprudência histórica<sup>107</sup> do Tribunal sobre a possibilidade de modulação dos efeitos da decisão que declara a inconstitucionalidade de benefícios fiscais de ICMS sem prévio convênio<sup>108</sup>.

105 Trecho do voto-vista proferido pelo Ministro Luís Roberto Barroso no RE 723.651, julgado pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal em 03.02.2016.

106 Trecho do voto-vista proferido pelo Ministro Luís Roberto Barroso no RE 723.651, julgado pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal em 03.02.2016.

107 O STF já consolidou jurisprudência firme no sentido da inconstitucionalidade dos benefícios fiscais concedidos em desrespeito ao art. 155, § 2º, XII, “g”, da Constituição Federal e, por conseguinte, ao que determina LC nº 24/75. Ou seja: aqueles instituídos sem prévia aprovação por convênio do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ. Nesse sentido, entre vários julgados sobre esse assunto, vide os acórdãos prolatados nas ações diretas de inconstitucionalidade de nº 2906, 2376, 3674, 3413, 4457, todas de relatoria do Min. Marco Aurélio e julgadas na mesma sessão plenária de 01.06.2011.

108 Consolidando a mudança de entendimento promovida a partir do voto do Ministro Luís Roberto Barroso na ADI 4481, julgada em março de 2015, o Plenário do Supremo Tribunal Federal, em março de 2017, julgou as ADI’s 3796 (Relator Min. Gilmar Mendes) e 2663 (Relator Min. Gilmar Mendes) procedentes, mas com modulação dos efeitos da decisão de inconstitucionalidade. O Tribunal declarou a inconstitucionalidade dos atos normativos que instituíam benefícios

Firmado o entendimento pela possibilidade de incidência do IPI nas operações de importação efetuadas por não contribuintes, era preciso fixar a partir de quando esse novo entendimento passaria a valer. A proposta trazida no voto-vista do Ministro Luís Roberto Barroso lembrava que havia até aquele momento pelo menos oito decisões colegiadas das duas Turmas deste Tribunal em sentido contrário ao que se estava decidindo naquele momento, todas já transitadas em julgado<sup>109</sup>. Aliás, como bem lembrado pelo Ministro Luís Roberto Barroso, essa interpretação influenciou diretamente o Superior Tribunal de Justiça a adotar a tese, em sede de recurso repetitivo, com expressa menção aos precedentes do Supremo<sup>110</sup>. Em razão disso, e respeitando a sua posição histórica sobre o tema<sup>111</sup>, o Ministro Luís Roberto Barroso propôs que o Tribunal modulasse os efeitos da decisão de modo que a nova posição do Supremo apenas pudesse produzir efeitos para os fatos geradores ocorridos posteriormente ao julgamento<sup>112</sup>. Justificou seu entendimento na dimensão subjetiva da segurança jurídica representada pelo princípio da proteção da confiança legítima<sup>113</sup>, para concluir que se deve “*resguardar as expectativas daqueles que confiaram e, portanto, pautaram as suas vidas e os seus negócios segundo os parâmetros previamente estabelecidos pelas decisões do Supremo*”<sup>114</sup>. Também destacou que tem defendido que “*a mudança da jurisprudência da Corte equivale verdadeiramente à criação de direito novo e, por tal razão, não pode operar efeitos retroativos*”<sup>115</sup>.

---

fiscais de ICMS concedidos sem convênio e atacados nas mencionadas ADIs, porém conferiu à decisão efeitos *ex nunc*, a partir da publicação da ata de julgamento.

109 Nesse sentido: STF, RE 255682 AgR, Relator Min. Carlos Velloso, Segunda Turma, j. em 29/05/2005; STF, RE 412045 AgR, Relator Min. Ayres Britto, Primeira Turma, j. em 29/06/2006; STF, RE 501773 AgR, Relator Min. Eros Grau, Segunda Turma, j. em 24/06/2008; STF, RE 255090 AgR, Relator Min. Ayres Britto, Segunda Turma, j. 24/08/2010; STF, RE 550170 AgR, Relator Min. Ricardo Lewandowski, Primeira Turma, j. em 07/06/2011; STF, RE 615595 AgR, Relator Min. Ricardo Lewandowski, Primeira Turma, j. em 13/04/2011; STF, RE 643525 AgR, Relator Min. Dias Toffoli, Primeira Turma, j. em 26/02/2013; STF, RE 627844 AgR, Relator Min. Celso de Mello, Segunda Turma, j. em 16/10/2012 110 STJ, REsp 1396488/SC, Rel. Ministro Humberto Martins, Primeira Seção, j. em 25/02/2015.

111 BARROSO, Luís Roberto. *Mudança da Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em Matéria Tributária. Segurança Jurídica e Modulação dos Efeitos Temporais das Decisões Judiciais*. Parecer RDE. Revista de Direito do Estado, v. 2, 2006, p. 261.

112 Trecho do voto-vista proferido pelo Ministro Luís Roberto Barroso no RE 723.651, julgado pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal em 03.02.2016.

113 BARROSO, Luís Roberto. *Mudança da Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em Matéria Tributária. Segurança Jurídica e Modulação dos Efeitos Temporais das Decisões Judiciais*. Parecer RDE. Revista de Direito do Estado, v. 2, 2006, p. 261

114 Trecho do voto-vista proferido pelo Ministro Luís Roberto Barroso no RE 723.651, julgado pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal em 03.02.2016.

115 Trecho do voto-vista proferido pelo Ministro Luís Roberto Barroso no RE 723.651, julgado pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal em 03.02.2016.

A postura do Ministro Luís Roberto Barroso nesse caso, ainda que não tenha sido vencedora, merece aplausos. O princípio da proteção da confiança serve exatamente para garantir ao particular que sua expectativa seja levada em consideração em uma prévia ponderação com a eventual necessidade de uma correção de rumo por parte do Poder Judiciário<sup>116</sup>. Nas escorregadas palavras lançadas no voto, ele afirma que *“a partir do momento que existe uma expectativa digna de proteção, tal fato deve ser levado em conta previamente pelo Estado, antes de incorrer em qualquer ato com potencial de piorar a situação jurídica de um particular com efeitos retroativos.”*<sup>117</sup> O Supremo Tribunal Federal teve nas suas mãos uma oportunidade única e clara de privilegiar a segurança jurídica, protegendo os contribuinte contra uma virada jurisprudencial brusca. Mais: poderia tê-lo feito a partir de um voto bem construído e fundamentado quanto à necessidade de modulação. Infelizmente, o Tribunal perdeu essa oportunidade ao recuar, abrindo espaço para os que criticam o excesso de modulações, privilegiando, a União Federal e a Fazenda Pública, em geral<sup>118</sup>.

### 2.3. ADIs 2390, 2386, 2397 e 2856, RE 601314: Sigilo Bancário e Administração Tributária

Nos dias 17, 18 e 24 de fevereiro de 2016 o Supremo Tribunal Federal promoveu o julgamento conjunto das ADIs 2.390, 2.386, 2.397 e 2.859 e da repercussão geral 601.314 que, em comum, tratavam da constitucionalidade das normas que instituíram e regulamentaram o acesso direto e a posterior utilização de dados bancários pela Administração Tributária, portanto, sem a prévia autorização do Poder Judiciário<sup>119</sup>. Mais especificamente, e em julgamento conjunto, se decidiu a partir desses processos: (i) a constitucionalidade do art. 6º da Lei Complementar nº 105/2001<sup>120</sup>,

116 ARAÚJO, Valter Schuenquener de. *O Princípio da Proteção da Confiança. Uma Nova Forma de Tutela do Cidadão Diante do Estado*. Rio de Janeiro: Impetus, 2009, pp.62-63.

117 Trecho do voto-vista proferido pelo Ministro Luís Roberto Barroso no RE 723.651, julgado pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal em 03.02.2016.

118 Nesse sentido v. ANDRADE, Fabio Martins de. *Modulação em Matéria Tributária: O argumento pragmático ou Consequencialista de Cunho Econômico e as Decisões do STF*. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

119 Nas ADIs 2.390, 2.386, 2.397 e 2.859 era questionado: (i) constitucionalidade da expressão “do inquérito ou” contida no art. 1º, §4º, da Lei Complementar nº 105/2001; (ii) constitucionalidade do art. 1º da Lei Complementar nº 104/2001; e (iii) constitucionalidade das regras antissigilo bancário (arts. 5º e 6º da Lei Complementar nº 105/2001 e demais dispositivos da legislação que os regulamentou). No RE 601.314, com repercussão geral, discutia-se apenas a constitucionalidade do art. 6º da LC nº 105/01.

120 Lei Complementar nº 105/01: Art. 6º As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito

em vista do dever de sigilo bancário; (ii) a legitimidade da utilização das tais informações obtidas diretamente juntos às instituições financeiras para a constituição de créditos relativos a outras contribuições ou impostos que não a CPMF.

Em conclusão desse julgamento, a Corte considerou constitucionalmente legítimo o acesso direto por parte das autoridades fiscais a informações financeiras relativas aos contribuintes, em posse das instituições financeiras e, por consequência, também permitiu a utilização dessas informações para o lançamento de tributos oriundos de omissão de receita. Portanto, foi afastada a tese central dos contribuintes no sentido de que seria necessária prévia autorização judicial para obter tais informações. O Ministro Luís Roberto Barroso não era relator desse caso; o relator das ADIs era o Ministro Dias Toffoli e o do recurso extraordinário com repercussão geral era o Ministro Edison Fachin. Contudo, o Ministro Barroso teve uma participação ativa nas discussões, ajudou na construção de um conjunto de cautelas que constaram do voto do Ministro Relator e que devem ser seguidas pela Administração Tributária na obtenção e manejo de tais dados. Para além disso, mesmo sendo o relator do caso, produziu um voto primoroso, moderno e absolutamente técnico sobre o tema.

Considero que dois pontos principais desse voto devem ser destacados: (i) a adoção da noção do dever de pagar tributos como um móvel interpretativo de primeira ordem; (ii) a introdução no corpo do voto de um modelo de argumentação pragmatista, um consequencialismo sincero e explícito, que se apresentou para o debate público<sup>121</sup>. Na sequência, esses dois aspectos serão melhor abordados.

O primeiro aspecto é a adoção da ideia de que pagar tributos é um dever fundamental e, assim, a interpretação das regras e princípios que regem a cobrança tributária não podem se afastar desse norte. Não há

---

Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente. Parágrafo único. O resultado dos exames, as informações e os documentos a que se refere este artigo serão conservados em sigilo, observada a legislação tributária.

121 Com o bem destaca Claudio Pereira de Souza Neto, a prática do Supremo Tribunal Federal tem sido o uso do que ele chamou de *criptoconsequencialismo*, situação em que a Corte recorre a “inferências formais e normativas, mesmo quando se evidencie que, subjacente à decisão, há uma nítida ponderação das consequências”. Cf. V. SOUZA NETO, Cláudio Pereira de. *Verticalização, cláusula de barreira e pluralismo político: uma crítica consequencialista à decisão do STF na ADIN 3685*. Interesse Público, Porto Alegre, v. 37, 2006.

um direito subjetivo a fugir da incidência tributária, como alguns podem pensar<sup>122</sup>. Essa confusão ocorre porque é comum as pessoas já não se recordarem de que as principais formulações sobre o contrato social foram concebidas como um acordo entre pessoas e não entre essas e o Estado, o que é um desvio de percepção bastante comum<sup>123</sup>. O Estado é um projeto coletivo, financiado pela contribuição de toda a Sociedade, e, portanto, o pagamento de tributos é um dever fundamental estabelecido constitucionalmente<sup>124</sup>. Essa noção decorre diretamente da feição Fiscal<sup>125</sup> assumida pelo Estado contemporâneo<sup>126</sup> e é a contrapartida ao elenco de direitos fundamentais constitucionalmente assegurados<sup>127</sup>.

Quanto a esse ponto, o voto do Ministro Luís Roberto Barroso foi preciso ao afirmar que *“todos os membros da sociedade têm o dever de contribuir, na capacidade econômica manifestada, para o sucesso desse projeto coletivo que, repita-se, tem como principal forma de financiamento a receita advinda de tributos.”*<sup>128</sup>. Sendo assim, para garantir também a igualdade na aplicação da lei e impedir que alguns se afastem do dever de contribuir para a manutenção do Estado, o Ministro Luís Roberto Barroso afirma que *“é necessária a criação de regras*

122 JOSÉ CASALTA NABAIS afirma que “Como dever fundamental, o imposto não pode ser encarado como mero poder para o estado, nem como mero sacrifício para os cidadãos, constituindo antes o tributo indispensável a uma vida em comunidade organizada em estado fiscal.” NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2009, p. 679.

123 SHAPIRO, Ian. *Os fundamentos morais da política/ tradução: Fernando Santos*. São Paulo: Martins Fontes, 2006, pp. 145-146.

124 Na visão de Ricardo Lobo Torres: “o tributo se define como dever fundamental estabelecido pela Constituição no espaço aberto pela reserva da liberdade e pela declaração dos direitos fundamentais, transcende o conceito de mera obrigação prevista em lei, posto que assume dimensão constitucional.” TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: Valores e Princípios Constitucionais Tributários – vol. II*. Rio de Janeiro: 2005, p. 181.

125 No Estado Fiscal os tributos arrecadados dos particulares são a principal fonte de custeio do Estado, superando o modelo anterior do estado Patrimonialista, em que o Estado era financiado basicamente pela exploração de seu próprio patrimônio. Não significa que no Estado Fiscal não haja mais a exploração do patrimônio estatal, mas apenas que essas receitas passam a ter uma reduzida importância frente aos valores amealhados pela via tributária. Para um estado mais completo sobre a diferença dos dois modelos: TORRES, Ricardo Lobo. *A Idéia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal*. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 1991. Também para uma sistematização sobre as principais características do Estado Fiscal, ver:

126 Juan Manuel Barquero Estevan, citando Josef Isensee colaciona as principais características do Estado Fiscal ESTEVAN, Juan Manuel Barquero. *La Función Del tributo em El Estado social y democrático de Derecho*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002. Págs. 21-22

127 José Casalta Nabais, em síntese, sustenta que não há necessidade de uma cláusula constitucional explícita que estabeleça o pagamento de tributos como uma um dever fundamental. Para o referido autor, basta que uma Constituição preveja em seu corpo uma “Constituição fiscal”, ou se constitua efetivamente em um Estado Fiscal ou ainda traga um rol de direitos fundamentais cuja promoção, garantia e defesa, por certo, dependerá dos valores recolhidos pela via dos tributos. NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2009, p. 63.

128 Trecho do voto proferido pelo Ministro Luís Roberto Barroso no julgamento conjunto das ADI's 2.390, 2.386, 2.397 e 2.859 e do RE 723.651, com repercussão geral, julgado pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal em 24/02/2016.

que auxiliem a fiscalização e arrecadação de tributos, possibilitando que tais recolhimentos possam representar de maneira concreta o percentual da riqueza revelada pelo contribuintes.”<sup>129</sup>. A partir de tais premissas, o voto conclui pela constitucionalidade dos dispositivos da Lei Complementar nº 105/01, que autorizaram o acesso direto por parte das autoridades fiscais a informações financeiras relativas aos contribuintes que estejam em posse das instituições financeiras<sup>130</sup>.

O segundo aspecto que merece destaque é a coragem de racionalizar os argumentos de ordem pragmática que rodeiam a questão, assumindo que esses argumentos quase sempre têm peso na decisão tomada em sede de jurisdição constitucional, embora isso, como regra, não seja admitido<sup>131</sup>. Essa forma de atuar admitindo expressamente que o processo de tomada de decisão judicial, por vezes, ganha contornos mais complexos do que caberia em um modelo tradicional subsuntivo, ampliando o papel do intérprete na construção da solução, é típica desse constitucionalismo renovado. Nesse sentido, introduziu o tema afirmando que “*desenvolveu-se nos últimos tempos a percepção de que a norma jurídica não é o relato abstrato contido no texto legal, mas o produto da integração entre texto e realidade. Em muitas situações, não será possível determinar a vontade constitucional sem verificar as possibilidades de sentido decorrentes dos fatos subjacentes*”<sup>132</sup>. Tratando-se de um tema sensível ainda hoje e para não correr o risco de utilizar aqui de uma interpretação equivocada do pensamento do Ministro, permite-se uma citação direta e um pouco mais longa de um trecho do voto:

“O pragmatismo possui duas características que merecem destaque para os fins aqui visados: (i) o *contextualismo*, a significar que a realidade concreta em que situada a questão a ser decidida tem peso destacado na determinação da solução adequada; e (ii) o *consequencialismo*, na medida em que o resultado prático de uma

129 Trecho do voto proferido pelo Ministro Luís Roberto Barroso no julgamento conjunto das ADI's 2.390, 2.386, 2.397 e 2.859 e do RE 723.651, com repercussão geral, julgado pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal em 24/02/2016.

130 Ao impedir contribuintes mais organizados, e com maior acesso a recursos e informações, se esquivem de forma ilegítima do dever fundamental de contribuir com a manutenção da sociedade, a administração tributária atua para manutenção de um tratamento isonômico também na aplicação da lei. Nesse sentido, v. TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 25.

131 SOUZA NETO, Cláudio Pereira de. *Verticalização, cláusula de barreira e pluralismo político: uma crítica consequencialista à decisão do STF na ADIN 3685*. Interesse Público, Porto Alegre, v. 37, 2006.

132 Trecho do voto proferido pelo Ministro Luís Roberto Barroso no julgamento conjunto das ADI's 2.390, 2.386, 2.397 e 2.859 e do RE 723.651, com repercussão geral, julgado pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal em 24/02/2016.

decisão deve merecer consideração especial do intérprete. Dentro dos limites e possibilidades dos textos normativos e respeitados os valores e direitos fundamentais, cabe ao juiz produzir a decisão que traga as melhores consequências possíveis para a sociedade como um todo.”

Corroborando a posição do Ministro sobre a utilização da argumentação pragmática na jurisdição constitucional, destaco que o controle de constitucionalidade no constitucionalismo moderno nasce de uma decisão que adotou de forma expressa a argumentação consequencialista. A decisão judicial mais importante da história, proferida em 1803 pela Suprema Corte Americana no célebre caso *Marbury v. Madison*, que influenciou diretamente o modelo de controle de constitucionalidade adotado em diversos países, inclusive no Brasil, foi ativista e consequencialista<sup>133</sup>.

Não há na Constituição americana de 1787 nenhum artigo que conceda poderes à Suprema Corte de invalidar uma lei votada pelo Congresso. Portanto, a decisão foi tomada a partir de uma expansão do poder político-normativo da Corte de autoafirmação da prerrogativa de invalidar atos emanados de outros poderes quando contrários à Constituição, mesmo sem previsão expressa<sup>134</sup>. Assim, o controle de constitucionalidade nasce de uma construção jurisprudencial fortemente embasada nos chamados *bad-consequences arguments*. Vale dizer, numa análise que leva em conta os efeitos indesejáveis de não existir uma ferramenta de contenção de eventuais abusos cometidos no exercício do poder de legislar<sup>135</sup>. No célebre julgamento *Marbury v. Madison*, ocorrido em 1803, o *Justice Marshall* argumentou que, caso o tribunal não instituisse a possibilidade de controle judicial das decisões de leis contrárias à Constituição, restaria subvertido o mais importante fundamento de todas as Constituições escritas, reduzindo a nada o que se considera o maior progresso em

133 BLOOM JR., Lackland H. *Methods of Interpretation: how the Supreme Court reads the constitution*. New York: Oxford University Press, 2009, pp. 170-171.

134 CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. *Dimensões do Ativismo Judicial do STF*. Rio de Janeiro: Forense, 2014, pp. 52-53.

135 BLOOM JR., Lackland H. *Methods of Interpretation: how the Supreme Court reads the constitution*. New York: Oxford University Press, 2009, p. 170.

termos de instituições políticas, que é a possibilidade de definir e controlar o poder Estatal, tendo por base uma norma fundamental escrita e de hierarquia superior<sup>136</sup>.

Ademais, a decisão em *Marbury v. Madison* é consequentialista também sob outro aspecto: apesar de ter afirmado um incrível poder político normativo de declarar inconstitucionais e, portanto, nulas leis contrárias à Constituição, a Corte não se utilizou desse poder para impor a nomeação de Willian Marbury no caso concreto. Premida por um cálculo estratégico que levava em consideração a própria autoridade da decisão emanada pela Corte, baseada em um clima político absolutamente adverso, optou-se por não confrontar o Executivo forte recém-eleito.

Foi com essa feição que o *judicial review* se espalhou para o restante do mundo. Para o professor espanhol Eduardo Garcia de Enterría, um juiz constitucional, mas do que em outros âmbitos da Justiça, pode e deve-se ter em vista em vista as consequências de suas decisões, frequentemente consequências políticas<sup>137</sup>. Também na Alemanha, Karl Larenz assume expressamente essa ideia e trata como irrenunciável por parte de uma Corte Constitucional a ponderação das consequências previsíveis da decisão, que deve ser orientada ao bem comum e, especialmente, à manutenção e ao aperfeiçoamento do Estado de Direito<sup>138</sup>.

Em resumo, o que se pretende demonstrar nesse ponto é que, se há algum pecado em se utilizar argumentos de matriz consequentialista em sede de controle de constitucionalidade, esse pecado é original. Em verdade, quase todos os juízos de modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade já autorizados pelo Supremo Tribunal Federal trazem a marca do pragmatismo jurídico, ainda que não de forma explícita. Não cabe no espaço do presente trabalho discorrer sobre as hipóteses em que o recurso a tal recurso interpretativo é legítimo ou não. De todo modo, certo é que somente será possível avaliar o uso de argumentos de ordem consequentialista quando eles forem veiculados de forma expressa no acórdão. Portanto, é salutar que o recurso à argumentação das consequências seja

136 BLOOM JR., Lackland H. *Methods of Interpretation: how the Supreme Court reads the constitution*. New York: Oxford University Press, 2009, pp. 352-353.

137 ENTERRIA, Eduardo García de. *La Constitución como norma y el Tribunal Constitucional* – 4ª edición. Madrid: Civitas, 2006 p. 193.

138 LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito* – 3ª edição, tradução José Lamego. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 1991, p. 517.

feito às claras, de forma expressa, e abrindo-se ao debate público mais amplo. Apenas assim será possível melhor identificá-la, compreendê-la e avaliá-la. Do contrário, o que se tem é a utilização de argumentos que não são submetidos ao controle intersubjetivo, abrindo margem a decisões que passam ao largo do texto da Constituição. Nesse sentido, o voto do Ministro Luís Roberto Barroso é um modelo de como esse tipo de argumento deve ser apresentado e enfrentado.

Em linha com o mencionado no parágrafo anterior, o voto do Ministro Barroso racionaliza o argumento consequencialista e demonstra de forma clara que uma decisão que interditasse o acesso direto da Administração Tributária a dados bancários dos contribuintes produziria impacto negativo no sistema de fiscalização, uma vez que os agentes fiscais ficariam manietados para investigar diversas situações reveladoras de capacidade contributiva. Também aponta para o risco de deixar o Brasil em posição desconfortável em âmbito internacional, em razão dos diversos compromissos de compartilhamento de informações assumidos em dimensão bilateral e multilateral.

## CONCLUSÃO

Vários países pelo mundo têm assistido, desde a segunda metade do século passado, o florescimento de um constitucionalismo renovado e especialmente focado na primazia dos direitos humanos, na efetividade das normas constitucionais e na reaproximação entre direito e moral. No Brasil não é diferente e esse processo ganhou força a partir de 1988, com a promulgação da Constituição Cidadã. Com essa transformação, a Constituição, que passa a ocupar o epicentro do ordenamento jurídico, irradia efeitos sobre todos os ramos do Direito, num processo conhecido como filtragem constitucional. Passa-se não só aplicar princípios diretamente extraídos da Carta Magna, como a utilizá-los como móvel interpretativo da legislação infraconstitucional, em uma marcha que aproxima o público e o privado, reconectados por uma realidade constitucional única.

O Direito Tributário parece ainda preso ao modelo constitucional anterior, entendendo a constitucionalização do Direito Tributário como fenômeno meramente formal, que tem o seu ápice nas ainda hoje intermináveis discussões sobre regras de competência para imposição de impostos e contribuições previdenciárias. Contudo, o Direito Tributário não pode

ficar infenso a todo esse processo de alteração da percepção e do modo de aplicação do Direito conduzido pelo Direito Constitucional. Diante disso, defendo que, no contexto atual, o papel tanto da doutrina quanto dos tribunais é resgatar e tornar operativos os princípios tributários que trazem uma carga valorativa mais relevante e que formam o alicerce do Direito Tributário, tais como: isonomia, capacidade contributiva, justiça fiscal, segurança jurídica, etc. Além disso, trazer também para os direitos fundamentais dos contribuintes a gramática e os modelos de operação já testados e desenvolvidos para os direitos fundamentais em geral. Por fim, entender que, embora cobrado pelo Estado, os tributos representam a repartição das vantagens e riscos sociais entre toda a Sociedade. E, sendo assim, a todos importa e atinge as hipóteses de oneração e também as de desoneração, sejam elas formais, pelos instrumentos legais próprios, sejam elas informais, pela via da interpretação constitucional.

Ainda que de forma tardia, é chegada a hora de tornar a Constituição Tributária efetiva, antes que o retorno do pêndulo nos pegue pelo meio do caminho e nos empurre ladeira a baixo.

## BIBLIOGRAFIA

ALEXY, Robert. BULYGIN, Eugenio. *La pretensión de corrección del derecho – la polémica sobre la relación entre derecho y moral*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2001.

ANDRADE, Fabio Martins de. *Modulação em Matéria Tributária: O argumento pragmático ou Consequencialista de Cunha Econômico e as Decisões do STF*. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

ARAÚJO, Valter Schuenquener de. *O Princípio da Proteção da Confiança. Uma Nova Forma de Tutela do Cidadão Diante do Estado*. Rio de Janeiro: Impetus, 2009.

ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BARROSO, Luís Roberto. BARBOSA, Marcus Vinicius Cardoso. Direito Tributário e o Supremo Tribunal Federal: passado, presente e futuro. *Universitas Jus*, v. 27, p. 1-20, 2016.

BARROSO, Luís Roberto. *Doze Anos da Constituição Brasileira de 1988 - Uma breve e acidentada história de sucesso*. In: BARROSO, Luís Roberto. *Temas de Direito Constitucional*. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e Aplicação da Constituição - 7º edi. rev.* - São Paulo: Saraiva, 2009.

BARROSO, Luís Roberto. *Mudança da Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em Matéria Tributária. Segurança Jurídica e Modulação dos Efeitos Temporais das Decisões Judiciais*. Parecer RDE. Revista de Direito do Estado, v. 2, 2006.

BARROSO, Luís Roberto. *Neoconstitucionalismo e Constitucionalização do Direito. Temas de Direito Constitucional – Tomo IV*. Editora Renovar, Rio de Janeiro 2009.

BAUMAN, Zygmunt. *Modernidade e Ambivalência*. Tradução: Marcus Penchel. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 1999.

BECK, Ulrich. *Sociedade de Risco*. Rumo a uma outra modernidade. Tradução: Sebastião Nascimento. Editora 34: São Paulo, 2010.

BLOOM JR., Lackland H. *Methods of Interpretation: how the Supreme Court reads the constitution*. New York: Oxford University Press, 2009.

BOMHOFF, Jacco. *Balancing Constitutional Rights: the origins and meaning of postwar legal discourse*. Cambridge: Cambridge University Press, 2013.

CABRAL, J. Bernardo. *Os 20 Anos da Constituição Federal de 1988: Avanços e Retrocessos*. NETO, Cláudio Pereira de Souza; SARMENTO, Daniel e BINENBOJM, Gustavo (coordenadores). *Vinte anos da Constituição Federal de 1988*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. *Dimensões do Ativismo Judicial do STF*. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

CANOTILHO, J. J. Gomes. MOREIRA, Vital. *Fundamentos da Constituição*. Coimbra: Coimbra Editora, 1991.

CARBONELL, Miguel. *Neoconstitucionalismo: elementos para uma definição*. In: *20 Anos da Constituição Brasileira*. MOREIRA, Eduardo Ribeiro e PUGLIESI, Márcio (coordenadores). São Paulo: Saraiva, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário* – 14ª edição. São Paulo: Saraiva, 2002.

COMMANDUCI, Paolo. CARBONELL, Miguel (ed.). *Neoconstitucionalismo(s)*. Madrid: Trotta, 2003.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo* – 2ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007

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

ENTERRIA, Eduardo Garcia de. *La Constitución como norma y el Tribunal Constitucional* – 4ª edición. Madrid: Civitas, 2006.

ESTEVAN, Juan Manuel Barquero. *La Función Del tributo em El Estado social y democrático de Derecho*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002.

FERALLI, Carla. *A filosofia contemporânea do direito: temas e desafio*. São Paulo: Martins Fontes, 2006

FERRAJOLI, Luigi. *Juspositivismo crítico y democracia constitucional*. Doxa. Revista de Teoría y Filosofía del Derecho, núm. 16 (abril 2002), pp. 7-20

GALDINO, Flávio. *Introdução à teoria dos custos dos direitos: direitos não nascem em árvores*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *Transação Tributária – Introdução à Justiça Fiscal Consensual*. Belo Horizonte: Fórum, 2010.

GUASTINI, Ricardo, *Teoria e dogmática delle Fonti*, p. 16 e *Dalle Fonti alle Norme*, pp. 20 e segs. *Apud* AVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios. Da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 22.

HESSE, Konrad. *A Força Normativa da Constituição*. Trad. Gilmar Ferreira Mendes. Porto alegre: Editora Sergio Antonio Fabris, 1991.

HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. *The Cost of Rights: Why Liberty Depends on Taxes*. New York and London: W.W. Norton & Company, 1999

LACOMBE CAMARGO, Maria Margarida . *Hermenêutica e Argumentação: uma contribuição para o estudo do Direito*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

LARENZ, Karl. Metodologia da Ciência do Direito – 3ª edição, tradução José Lamego. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 1991.

LIMA, Viviane Nunes Araújo. *A Saga do Zangão – Uma Visão Sobre o Direito Natural*. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

MACHADO, Hugo de Brito. Sanções Políticas no Direito Tributário, in Revista Dialética de Direito Tributário n.º 30, pp. 46-49.

MURPHY, Liam e NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade*. São Paulo: Martins Fontes, 2005

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

NELSON, Willian E. *Marbury v. Madison: The origins and Legacy of Judicial Review*. Lawrence: United Press of Kansas, 2000.

NOVOA, César García. *El Concepto de Tributo*. Lima: Tax Editor, 2009.

PIRES, Thiago Magalhães. *Pós-positivismo sem trauma: o possível e o indesejável no reencontro do direito com a moral*. Revista de Direito do Estado – n.ºs 17-18 (janeiro/junho de 2010). Rio de Janeiro: Renovar, 2010, pp. 171-216.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A segurança jurídica do contribuinte*. Legalidade, Não-surpresa e Proteção à Confiança Legítima. Rio de Janeiro: *Lumen Juris*, 2008.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Temas de Direito Constitucional Tributário*. Rio de Janeiro: *Lumen Juris*, 2009.

SARMENTO, Daniel. *Ubiquidade Constitucional: os dois lados da moeda*. SARMENTO, Daniel. In: *Livres e Iguais – Estudos de Direito Constitucional*. Rio de Janeiro: *Lumen Juris*, 2006.

SARMENTO, Daniel. *Neoconstitucionalismo no Brasil: Riscos e Possibilidades*. In: *Por um Constitucionalismo Inclusivo: História Constitucional Brasileira, Teoria da Constituição e Direitos Fundamentais*. Rio de Janeiro: *Lumen Juris*, 2010.

SCHIER, Paulo Ricardo. *Filragem constitucional*, 1999. Porto Alegre: S.A. Fabris, 1999.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário – 5ª edição*. São Paulo: Saraiva, 2015

SOLER, Osvaldo Héctor. *Tratado de Derecho Tributario: economico, constitucional, sustancial, administrativo e penal*. – 4ª ed. Buenos Aires: La Ley, 2011.

SOUZA NETO, Cláudio Pereira de. *Verticalização, cláusula de barreira e pluralismo político: uma crítica consequencialista à decisão do STF na ADIN 3685*. Interesse Público, Porto Alegre, v. 37, 2006.

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

TATE, C. Neal & VALLINDER, Torbjörn. *The Global Expansion of Judicial Power*. New York: New York University Press, 1995.

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

TIPKE, Klaus. *Moral Tributaria Del Estado y de los Contribuyentes*. Trad. Pedro M, Herrera Molina. Madrid: Editora Marcial Pons, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. *A Idéia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal*. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 1991

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário* - 5ª ed. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 1998

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário, volume II. Valores e Princípios Constitucionais Tributários* - 3ª Edição. Rio de Janeiro: Renovar, 2008

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário, vol. IV – Os tributos na Constituição*. Renovar, 2007

ROCHA, Sergio André. O protagonismo do STF na interpretação da Constituição pode afetar a segurança jurídica judicial em matéria tributária? In: *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2011, v. 15

XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001;

ZAGREBELSKY, Gustavo *El derecho dúctil. Ley, derechos , justicia*. Madrid: Trota, 2009.