

Coordenação dos Professores  
Alcides Jorge Costa, Luís Eduardo Schoueri  
e Paulo Celso Bergstrom Bonilha

ISSN 1415-8124

REVISTA

# DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

21



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

**DIALÉTICA**

# Globalização e Regulação - Flexibilização do Princípio da Legalidade

Fernando Aurelio Zilveti

*Mestre em Direito Constitucional e Doutor em Direito Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Professor da Escola de Administração da Fundação Getúlio Vargas - FGV. Conselheiro do IBDT.*

## *Resumo*

Este artigo pretende debater a globalização e seus múltiplos efeitos para o direito e para o Estado, especialmente para a tributação. Nesse aspecto particular, o princípio da legalidade na tributação é desafiado a ser mais flexível, de modo a fazer frente às novas demandas regulatórias.

## *Abstract*

This article intends to discuss globalization and its multiple effects for Law and State, specially for Tax Law. In this particular issue, the rule of law in taxation is challenged to be more flexible in order to cover de new regulatory demands.

## **I - Introdução**

Paradoxalmente, a globalização fortalece a doutrina que promove maiores estruturas locais autônomas. Esse fenômeno econômico, em que pese a crítica positivista, afeta o direito e o fortalece enquanto disciplina autônoma. Contribui para a autonomia jurisdicional a expansão territorial de municípios e províncias, em razão de desenvolvimento econômico e crescimento demográfico, levando à eliminação prática de limites político-administrativos. Por outro lado, a criação de organismos supranacionais enfraquece os Estados nacionais por erosão da autonomia e da representação. Esse movimento de expansão e contração, somado aos tratados internacionais e rearranjos políticos, fortalecem as regiões ou federações nacionais e supranacionais.

Fala-se em “revolução urbana” a partir de algumas constatações empíricas: “no início do século 20, a população urbana era de 150 milhões, isto é, menos de 10% da população mundial; em 1970, 35% da população mundial era urbana; em 2000, 50% da população mundial ou, aproximadamente 3 bilhões de pessoas, moravam em cidades; nos países em desenvolvimento, em 1997, esta proporção já chegava aos 70% e na América Latina a 74%; previsões para o período 2010-2020 admitem uma tendência inédita: as cidades terão maior número de habitantes do que os espaços rurais; entre 1980 e 2000 a população urbana do Terceiro Mundo dobrou, passando de um para dois bilhões, em um período de 20 anos; a Ásia lidera de longe no número de megacidades com população superior a cinco milhões de habitantes, hoje chegando a um total de 23.” As megacidades concentram tanto o PIB quanto a pobreza dos países chamados emergentes.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> DILL, Günter, “O Município em Tempos de Globalização”, in *Federalismo na Alemanha e no Brasil*, Série Debates nº 22, vol. I, organização de Wilhelm Hofmeister e José Mário Brasiliense Carneiro, São Paulo: Fundação Konrad Adenauer, 2001, (215/223) p. 218.

A mundialização se refere, também, ao fenômeno da universalização dos agentes econômicos que têm força econômica superior a Estados. Dependendo do agente econômico e de acordo com sua ramificação, ele representa Estados com filiais por todo o planeta, fenômeno denominado “Mc Mundo”. O “Mc Mundo” foi veementemente criticado por sociólogos franceses de orientação socialista.<sup>2</sup> A história recente dos múltiplos exemplos aplainou a crítica. A experiência adverte, ainda, que a globalização pode ser um fenômeno reversível.<sup>3</sup>

A mundialização, afinal, não é boa ou ruim. Ela tem um inquestionável poder transformador. Em alguns países, a globalização trouxe enormes avanços, porém, em geral, não resultou em benefícios comparáveis.<sup>4</sup> Alguns dados do Mundo pós-globalização merecem atenção: em 1990, 2.718 bilhões de pessoas viviam com menos de dois dólares por dia; em 1998, esse número saltou para 2.801 bilhões.<sup>5</sup> Esses dados revelam crescimento na distância entre ricos e pobres, o que recrudescer o debate entre culturas do bem-estar social e do capitalismo, que se supunha liquidado de uma vez por todas após a desgraça dos planejamentos centrais comunistas.<sup>6</sup> Evidências indicam que os benefícios da globalização superam os custos. Cabe, porém, investigar se isso é verdadeiro. Mais importante, ainda, é averiguar se a regulação desempenha papel determinante para que os custos sejam minimizados e os benefícios otimizados. Trate-se, para tanto, dos efeitos da globalização.

## II - Globalização e seus Efeitos

Não há dúvidas que a palavra globalização tem significado vago. É mais empregada no sentido de entrelaçamento das economias nacionais em planos mundiais. Também exprime interpenetração cultural, formas de comunicação, dentre outros.<sup>7</sup> Importa para este estudo o primeiro sentido e o caráter simultâneo do efeito da globalização ou até o fenômeno dos múltiplos efeitos.

No campo social, na América Latina, o Chile é exemplo de sucesso globalizado com as reformas de livre mercado. Esse país conta com um crescimento econômico anual da ordem de 5% do PIB, inflação controlada e aumento sustentado do emprego. Os números sociais chilenos, porém, são pouco animadores: num país com 16 milhões de habitantes, 500 mil pessoas vivem na pobreza extrema (menos de US\$ 1 por dia); os 10% mais ricos ficam com 47% da renda; os 10% mais pobres, só com 1,2%. O efeito social da globalização, portanto, determinante na escalada das diferenças socioeconômicas da população, especialmente nos países considerados emergentes.

<sup>2</sup> SORMAN, Guy, *Le Monde est ma Tribu*, Paris: Fayard, 1997, p. 22.

<sup>3</sup> GREENSPAN, Alan, *A Era da Turbulência, Aventuras de um Mundo Novo*, tradução de Afonso Celso da Cunha Serra, Rio de Janeiro: Elsevier, 2008, p. 352.

<sup>4</sup> STIGLITZ, Joseph E., *A Globalização e seus Malefícios*, tradução de Bazan Tecnologia e Linguística, São Paulo: Futura, 2002, p. 48.

<sup>5</sup> Banco Mundial, *Global economic prospects and the developing countries 2000*, Washington, D.C.: Banco Mundial, 2000, p. 29. Apud STIGLITZ, Joseph E., *A Globalização e seus Malefícios*, tradução de Bazan Tecnologia e Linguística, São Paulo: Futura, 2002, p. 30, nota 4.

<sup>6</sup> GREENSPAN, Alan, *A Era da Turbulência, Aventuras de um Mundo Novo*, tradução de Afonso Celso da Cunha Serra, Rio de Janeiro: Elsevier, 2008, p. 351.

<sup>7</sup> FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio, *Direito Constitucional, Liberdade de fumar, Privacidade, Estado, Direitos Humanos e outros Temas*, São Paulo: Manole, 2007, p. 540.

No campo econômico, enormes desafios surgem dessa conjuntura para as empresas privadas, que têm se projetado para os mercados internacionais além de serem induzidas a se confrontar com um cenário competitivo global.<sup>8</sup> A empresa nacional voltada unicamente ao mercado interno está com seus dias contados. Nas economias cada vez mais abertas, mesmo os pequenos empresários têm se organizado para competir no mercado globalizado, seja por meio do cooperativismo, seja por outras formas de sociedade não personificada (como os chamados APL - arranjos produtivos locais).

Para a política econômica, os produtos *made in* foram, no passado, motivo de orgulho nacionalista. Esse rótulo afixado em boa parte dos produtos importados revela hoje procedência de produção ou, como ocorre em determinados produtos europeus, apenas procedência de marca de indústria e comércio ou de sistema produtivo. Naqueles produtos antes discriminados por sua procedência asiática, o selo é aceito pelo simples fato de ser originário de país onde se localiza indústria multinacional ali instalada por razões de incentivo econômico e fiscal. Não existiria, então, muito sentido nas demonstrações de procedência.<sup>9</sup>

Com efeito, muito do que montado para venda num determinado país tem componentes oriundos de diversos continentes; a identificação dessas diversas fontes de abastecimento de trabalho e materiais reduz os custos e a inflação de preços, porém eleva o índice do valor dos produtos em relação ao valor dos insumos, indicador da produtividade e equivalente útil de padrão de vida.<sup>10</sup>

Há, desde logo, uma quebra de parâmetros, como a produtividade e padrão de vida dos países. A afirmação de Uckmar é desafiada pela constatação de Greenspan. Em outras palavras, a indicação de procedência que antes revelavam produtividade e padrão de vida, hoje podem, graças à globalização, distorcer esses índices a ponto de fazê-los imprestáveis para a macroeconomia.

Na doutrina moderna do Direito do Estado alemão, se analisa o fato da globalização de modo realista. Fala-se em processo de erosão do Estado Constitucional (*Erosionsprozesse des Verfassungsstaates*). As perspectivas do Direito Constitucional são pouco animadoras, pois há um sério problema de legitimação do poder.<sup>11</sup> A mundialização gera inúmeros reflexos nos sistemas jurídicos dos países, alterando leis e as formas de legislar. Os efeitos disso para os estados federados, na Europa, nos Estados Unidos ou no Brasil, mereceriam investigação mais aprofundada.

Observam-se inúmeros contrastes em razão da globalização. Alguns deles operam no Direito Constitucional e, particularmente, no Direito Constitucional Tributário. São eles: universalização vs. particularização; homogeneização vs. di-

<sup>8</sup> UCKMAR, Victor, "La Evolución del Derecho Tributario Internacional", in *Curso de Derecho Tributario Internacional*, coordenação de Victor Uckmar, tomo I, edição espanhola tradução de Cristian J. Billardi e Juan O. Zanotti Aichino, Buenos Aires: Temis, 2003, (1/18), p. 9.

<sup>9</sup> UCKMAR, Victor, "La Evolución del Derecho Tributario Internacional", in *Curso de Derecho Tributario Internacional*, coordenação de Victor Uckmar, tomo I, edição espanhola tradução de Cristian J. Billardi e Juan O. Zanotti Aichino, Buenos Aires: Temis, 2003, p. 9.

<sup>10</sup> GREENSPAN, Alan, *A Era da Turbulência, Aventuras de um Mundo Novo*, tradução de Afonso Celso da Cunha Serra, Rio de Janeiro: Elsevier, 2008, p. 351.

<sup>11</sup> DREIER, Horst, *Erosionsprozesse des Verfassungsstaates*, in *Staat, Wirtschaft, Finanzverfassung, Festschrift für Peter Selmer zum 70. Geburtstag*, organização de Lerke Osterloh, Karsten Schmidt e Hermann Weber, Berlim: Duncker & Humblot, 2004, (51/70) p. 69.

ferenciação; integração vs. fragmentação; centralização vs. descentralização. Esses contrastes afetam o equilíbrio de forças entre entes confederados ou federados, com especial efeito para a política fiscal.

Na Europa, ao contrário do que ocorre no Brasil, admite-se o federalismo fiscal como fator de desenvolvimento de inovações tanto no setor público quanto no privado, embora nesse último elas sejam mais visíveis. Nas federações a competição entre seus membros é fato natural, porém, como ocorre na Suíça, têm de ser acompanhadas de um sistema tributário bem desenvolvido, com conceitos claros de bitributação e regras para evitar sobreposições tributárias e abusos do poder de tributar dos entes federados.<sup>12</sup>

A Comunidade Econômica Européia enfraqueceu os Estados soberanos e fortaleceu as regiões e municípios. Há, no momento, franca competição por investimentos estrangeiros diretos, especialmente entre os novos membros da Comunidade e candidatos a membros, como Hungria, Polônia, República Checa, Estônia e Eslovênia. Noticiam-se investimentos na região, apenas no ano 2000, no montante de US\$ 26,5 bilhões. A base para a competição sadia entre os membros da Comunidade Européia é um sistema tributário comum, aceito por meio de tratados internacionais que evitem a competição nociva. Essas normas premiam a transparência das medidas governamentais de incentivos.<sup>13</sup> Naturalmente essas relações não são tão pacíficas assim. Tampouco os tratados internacionais em matéria tributária são celebrados sem polêmica. Os incentivos fiscais diversificados representam grandes obstáculos para a harmonia entre jurisdições.<sup>14</sup> Como se vê, a relação entre jurisdições naturalmente polêmica se pauta pela livre concorrência e livre iniciativa.

A competição dos entes políticos autônomos pode, nesse contexto, ser um fator positivo para a modernização das estruturas administrativas, sempre que se premiem aquelas mais competentes no emprego das receitas fiscais. Ressalta-se que a competição não redunde, necessariamente em guerra fiscal, pouco usual na Alemanha, que tem estrutura federal semelhante ao Brasil; os Estados alemães, contudo, não dispõem de direito algum para determinar as alíquotas dos impostos que lhes são destinados. Há quem aposte na necessidade do federalismo de concorrência.<sup>15</sup> O receio de que a competitividade entre municípios leve a uma corrida por alíquotas mínimas, com resultado negativo para as contas públicas, não se observa na União Européia. A CEE tem feito valer seus tratados internacionais sobre matéria fiscal, bem como as decisões da Corte Européia no mesmo sentido.

No Brasil, a história federativa resume-se na dificuldade de adequação dos princípios da autonomia republicana, da interdependência, da cooperação e da

<sup>12</sup> HÖHN, Ernst, MÄUSLI, Peter, *Interkantonaes Steuerrecht*, Berna, Estugarda e Viena: Haupt, 2000, pp. 35 e ss.

<sup>13</sup> OWENS, Jeffrey, "Competition for FDI and the Role of Taxation", in *Tax Systems and Tax Reforms in New EU Members*, edição de Luigi Bernardi, Mark W. S. Chandler e Luca Gandullia, Nova Iorque: Routledge, (112/131) p. 112.

<sup>14</sup> TANZI, Vito, "Tax Systems and Tax Reforms in Transition Economies", in *Tax Systems and Tax Reforms in New EU Members*, coordenação de Luigi Bernardi, Mark W. S. Chandler e Luca Gandullia, Nova Iorque: Routledge, (xv/xix) p. xix.

<sup>15</sup> ZIMMERMANN, Horst, "Guerra Fiscal e Federalismo Competitivo", in *Federalismo na Alemanha e no Brasil*, Série Debates nº 22, vol. I, organização de Wilhelm Hofmeister e José Mário Brasiliense Carneiro, São Paulo: Fundação Konrad Adenauer, 2001, (173/181) p. 175.

competição entre entes. Após a Constituição de 1988 se observou, na prática, uma forte concentração do poder de tributar na União, em que pese à elevação constitucional do Município à estatura de ente federado. A política fiscal adotada na nova ordem constitucional é centrípeta e não dispõe de regras claras de concorrência entre entes federados.

Afinal, a simultaneidade de efeitos da globalização restringe a capacidade estrutural do Estado de intervir, nos limites de sua jurisdição, segundo o que se espera dele ou até mesmo aquilo que a ordem legal lhe impõe. É importante que se tenha presente, contudo, que o Estado não pode desaparecer como instituição, mas é certo que ele assume a função mais nítida de regulador.<sup>16</sup>

### III - Globalização e Regulação

A globalização trouxe, afinal, acirramento dos conflitos econômicos, que guardam uma dependência de decisões sobre política econômica, social e de respeito aos direitos fundamentais. O Estado regulador assume importante papel nesse cenário, com significativa eficiência, agindo sobre as atividades humanas, numa sensível alteração da relação entre público e privado.<sup>17</sup>

Para acompanhar a expansão da globalização, o sistema normativo das diversas unidades políticas autônomas nacionais, internacionais ou supranacionais precisa ser flexibilizado. A regulação sobrevive à própria razão de ser e demanda revisão periódica.

A regulação plural parece ser mais adequada à globalização. Isso implica debater a regulação exclusiva do Poder Legislativo. O regulador único se torna conservador, autoritário, avesso a riscos da democracia; procura se proteger de resultados negativos muitas vezes inimagináveis, pois regula o fato à priori. Importa lembrar, ainda, que leis surgidas em tempos de crise devem passar por processos de legitimação pós-crise, ou seja, devem ser revistas e até suprimidas do ordenamento. A globalização afeta o tempo de vida das normas bem como admite regulação extrajurisdicional, como no caso da Lei Sarbanes-Oxley, que surgiu por ocasião da falência da Enron e da World Com, impondo às empresas de todo o mundo exigências de transparência.

Drummond escreveu certa vez um poema para seu neto em que dizia: “Aprenderás muitas leis, Luís Maurício. Mas se as esqueceres depressa, outras mais altas descobrirás, e aí a vida começa, e recomeça, e a todo instante é outra: tudo é distinto de tudo, e anda o silêncio, e fala o nevoento horizonte; e sabe guiar-nos o mundo.”<sup>18</sup>

Às vezes é preciso esquecer do aprendido, para poder se lembrar daquilo que o conhecimento enterrou. De fato, aqueles que se julgam, como o autor, positivistas, precisam abandonar, momentaneamente, a casca do positivismo, a fim de ver melhor aquilo que a palavra escrita invoca de bom e de ruim. O positivismo pode

<sup>16</sup> FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio, *Direito Constitucional, Liberdade de fumar, Privacidade, Estado, Direitos Humanos e outros Temas*, São Paulo: Manole, 2007, p. 542.

<sup>17</sup> FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio, *Direito Constitucional, Liberdade de fumar, Privacidade, Estado, Direitos Humanos e outros Temas*, São Paulo: Manole, 2007, pp. 542/543.

<sup>18</sup> ANDRADE, Carlos Drummond de, *Antologia Poética*, poema Luís Maurício, Infante, Rio de Janeiro: Record, 1986, p. 89.

ser velho ou ser novo, até mesmo revisto. O chamado neopositivismo não é senão o reconhecimento de que norma é o Direito e que sem ela impera o autoritarismo. Mas é possível reencontrar o caminho, ainda que esse não seja exatamente o mesmo daquele originariamente trilhado.

#### IV - Princípio da Legalidade

Sobre a legalidade, acertou Rousseau ao afirmar que pelo pacto social se dá a existência e a vida ao corpo político e, pela lei, esse corpo é posto em movimento segundo a vontade geral.<sup>19</sup> O objeto da lei, segue Rousseau: é sempre geral, uma vez que a lei considera os súditos o corpo e as ações como abstratas, de modo que a lei pode até estabelecer privilégios, porém não pode dá-los a ninguém, individualmente, nem a uma ação em particular.<sup>20</sup> São as leis, portanto, condições de associação civil, a que se submetem os súditos e tomam parte da elaboração dessas condições.<sup>21</sup> É imperativo, então, fazer com que uns conformem sua vontade à razão, de onde nasce a necessidade do legislador.<sup>22</sup>

Lamentavelmente, o ideal de Rousseau nem sempre foi levado em consideração, tanto nos sistemas normativos tidos como desenvolvidos quanto naqueles em que o Legislativo segue a vontade das oligarquias. A legalidade dos iluministas não é a legalidade dos pandecistas nem tampouco dos positivistas contemporâneos. Os positivistas pandecistas viram na legalidade a limitação do Estado à liberdade individual.

Entendeu-se, então, que o Estado deveria somente garantir a liberdade individual por meio da regulamentação dos direitos chamados de primeira geração. A norma seria não só a expressão da vontade geral, mas também a limitação ao Estado, como se ele fosse uma entidade distante totalmente destacada da sociedade.

Ainda dentre os iluministas se disse que a lei é produto de um entendimento medíocre, que não é fruto da lógica, mas apenas a razão simples de um pai de família. O espírito de moderação, afinal, deve ser do legislador.<sup>23</sup> A constatação atribuída a Montesquieu procura dar à legalidade o caráter de fruto do bom senso, do senso comum, a vontade geral. Singelas são, assim, as regras naturais. Ao regulamentar a liberdade individual em nome da liberdade coletiva, não pretenderam sequer os iluministas elevar a legalidade ao *status* de único pilar do Estado de Direito. O intuito positivista era político, no sentido de evitar um retrocesso ao Estado absolutista monárquico.

A garantia da legalidade não seria o Estado, mas a Constituição, que suporta a vontade geral e substitui o Poder absoluto. Ora, a Constituição, os Códigos e de modo geral, as normas jurídicas são formalmente um conjunto de proposições que,

<sup>19</sup> ROUSSEAU, Jean-Jacques, *Du Contrat Social, Discours sur l'Origine et les Fondements de l'Inégalité*, Paris: Bookking International, 1996, p. 49.

<sup>20</sup> ROUSSEAU, Jean-Jacques, *Du Contrat Social, Discours sur l'Origine et les Fondements de l'Inégalité*, Paris: Bookking International, 1996, p. 50.

<sup>21</sup> ROUSSEAU, Jean-Jacques, *Du Contrat Social, Discours sur l'Origine et les Fondements de l'Inégalité*, Paris: Bookking International, 1996, p. 52.

<sup>22</sup> ROUSSEAU, Jean-Jacques, *Du Contrat Social, Discours sur l'Origine et les Fondements de l'Inégalité*, Paris: Bookking International, 1996, p. 53.

<sup>23</sup> MONTESQUIEU, *L'Esprit des Lois*, Paris: Gallimard, 1995, p. 1.014.

segundo Bobbio, pertencem à categoria geral das proposições prescritivas.<sup>24</sup> Como quaisquer proposições, sustenta o renomado filósofo italiano, as normas jurídicas são um conjunto de palavras que têm um significado. Pelo critério de verdade ou validade, se distinguem proposições verdadeiras e válidas de proposições falsas ou inválidas.<sup>25</sup> O problema da legalidade está na velha teoria da imperatividade do direito, adotada por parcela da doutrina. Essa teoria chega a ponto de elevar a norma jurídica ao nível de princípio fundamental, elemento indefectível do ordenamento jurídico.

Consagrada como princípio comum de Direito Tributário Constitucional, a legalidade impõe a participação de órgãos depositários da vontade popular na sanção de leis tributárias. Não importa a denominação que se dê a tais órgãos, nem tampouco o modo de funcionamento, desde que gozem de representação popular, as instituições legislativas têm legitimidade para regular matéria tributária. Nesse sentido, somente a lei há de regular determinadas matérias, principalmente aquelas que tenham por objeto a liberdade e a organização social. A definição de delitos e suas penas, bem como a criação de tributos, alteram a liberdade do cidadão, de sorte que a representação popular na formação da vontade geral é mandatária. Diante da relevância do princípio para o Direito Tributário, na garantia de que decisões fundamentais em relação a gastos e rendas públicas sejam adotadas por meio de lei, o princípio da legalidade foi concretizado em técnica, reserva de lei. Tal princípio foi amplamente difundido nas Constituições dos países ocidentais.<sup>26</sup>

O princípio da legalidade se apresenta na doutrina do Direito Tributário sob perspectivas distintas: (a) como fonte do Direito; (b) como hierarquia para o exercício da competência tributária normativa; e (c) como limite da Administração na aplicação da lei fiscal. A fase normativa e aplicativa da lei tributária têm especial interesse para o estudo da obrigação tributária.<sup>27</sup> Especial interesse reserva-se à teoria do fato gerador.

A essência do princípio da legalidade emprestada para o Direito Tributário Constitucional é a idéia de que numa sociedade livre somente a comunidade pode dar a si própria, por meio de seus representantes, normas sobre determinadas matérias. Em matéria constitucional, o princípio se converte em mecanismo técnico, determinante para a Administração Fiscal.<sup>28</sup>

A legalidade constitui princípio fundamental de Direito Público que atribui ao tributo um caráter de soberania.<sup>29</sup> A estruturação da Administração com base na lei tem sua origem, portanto, no Direito Constitucional da assim denominada

<sup>24</sup> BOBBIO, Norberto, *Teoria da Norma Jurídica*, 2ª edição, tradução de Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti, São Paulo: Edipro, 2003, p. 72.

<sup>25</sup> BOBBIO, Norberto, *Teoria da Norma Jurídica*, 2ª edição, tradução de Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti, São Paulo: Edipro, 2003, p. 74.

<sup>26</sup> UCKMAR, Victor, *Principi Comuni di Diritto Costituzionale Tributario*, Pádua: Casa Editrice Dott. Antonio Milani (Cedam), 1959, pp. 17 e ss.

<sup>27</sup> MICHELI, Gian Antonio, *Curso de Derecho Tributario*, tradução espanhola de Julio Banacloche, Madri: Editoriales de Derecho Reunidas, 1975, pp. 141 e seguintes. Também na pp. 221 e seguintes.

<sup>28</sup> LAPATZA, José Juan Ferreiro, *Curso de Derecho Financiero Español*, 19ª edição, Madri: Marcial Pons, 1997, p. 45.

<sup>29</sup> TROTABAS, Louis, *Précis de Science et Législation Financières*, Paris: Dalloz, 1953, p. 256.



monarquia constitucional.<sup>30</sup> Também nesse período nasceu o primado da lei ou a reserva da lei, que era a mais forte forma jurídica de expressão da vontade do Estado. Mayer trata da importância do texto legal como expressão de força e capacidade de vincular as pessoas a determinada conduta. Quando a lei vem a ser do conhecimento público, surge com sua força vinculante para todos, em especial para a Administração.<sup>31</sup>

## V - Razão de ser do Positivismo Estrito

Diz-se que quanto maior for a expectativa por inovação, mais importante ainda se torna a história para se descobrir como a inovação deve ser.<sup>32</sup> Assim, a razão dessa vontade vinculante pode ser encontrada na história, pois antigamente a Administração era dependente do monarca, o que o vinculava diretamente, enquanto na monarquia constitucional, esse vínculo desaparece, encoberto pela soberania do povo. As circunstâncias políticas que motivaram a elaboração da teoria da reserva de lei, relata recente doutrina francesa, se inscreve incontestavelmente dentro da perspectiva de luta pelo poder entre integrantes da aristocracia e burguesia da sociedade, que marcou a história dos séculos XVIII a XIX, período em que a burguesia tinha (como tem até hoje) como objetivo deter a integralidade do poder econômico, politicamente detido pela monarquia.<sup>33</sup>

O que se denominava absolutismo, com o advento da Revolução Francesa, passou a ser expressão da soberania, “vontade geral”. “Vontade geral”, com maior substância jurídica, tem o condão de conferir maior credibilidade ao poder do Estado. Böckenförde considera, no entanto, que o conceito Estado não é um conceito geral, mas, sim, serve como medida e expressão de uma ordem política formal, pressuposto e motivação específicos da história européia, no mesmo período expresso no parágrafo anterior. Essa teoria se espalhou, também, amplamente pelo chamado Mundo civilizado.<sup>34</sup>

Posteriormente, como consequência principal da Revolução Francesa, a questão da separação de poderes muda o foco da concepção de soberania, abandonada a idéia do Rei como depositário. No entanto, registre-se, falhou também a tentativa de juristas como Carré de Malberg de justificar a tese de que do Legislativo decorresse tal soberania.<sup>35</sup> No Império alemão se pensou numa visão intermediária

<sup>30</sup> VOGEL, Klaus, “Vergleich und Gesetzmäßigkeit der Verwaltung im Steuerrecht”, in *Handelsrecht und Steuerrecht, Festschrift für Dr. Dr. h. c. Georg Döllerer*, coordenação de Brigitte Knobbe-Keuk, Franz Klein e Adolf Moxter, Dusseldórfia: IDW, 1988, (677/691), p. 682.

<sup>31</sup> MAYER, Otto, *Deutsches Verwaltungsrecht*, vol. 1, 2ª edição, Berlim: Duncker & Humblot, 1914, p. 66.

<sup>32</sup> HOBBSBAM, Eric, *On History*, Londres: Abacus, 1997, p. 25.

<sup>33</sup> TREMEAU, Jérôme, *La Réserve de Loi, Compétence Législative et Constitution*, Marselha: Economica, 1997, p. 22.

<sup>34</sup> BÖCKENFÖRDE, E.-W., *Recht, Staat, Freiheit, Studien zur Rechtsphilosophie, Staatstheorie und Verfassungsgeschichte*, Francoforte no Meno: Surkamp, 1991, p. 92.

<sup>35</sup> MALBERG, Raymond Carré, *La Loi, Expression de la Volonté Générale*, Paris: Economica, 1984, p. 26. Traduzido: “... isto é, a esse regime de representação nacional, no qual o Parlamento é, em suma, o único a representar a nação, na qual ele também obtém a seu favor a idéia que por ele se exprime a vontade geral, uma verdadeira supremacia: uma supremacia, que se exerce tanto em relação aos cidadãos, estes não devendo ser admitidos a não ser pelos seus representantes eleitos, quanto em relação aos outros titulares do poder nacional, estes apenas com o caráter de simples autoridades propostas a uma função institucional, ao passo que o Parlamento termina por fazer apenas um soberano”.

de repartir a soberania entre Monarquia e povo. Como se vê, a problemática trata do conflito entre órgãos constitucionais pela titularidade da capacidade normativa. Não há, senão no campo retórico, titularidade original de algum dos poderes. Falta, portanto, determinar em que medida o texto constitucional reparte, explícita ou implicitamente, as atribuições normativas.

O objetivo da teoria da reserva legal é encontrar uma solução jurídica para uma questão eminentemente política.<sup>36</sup> A reserva de lei ou o primado de lei, segundo o que pretendeu Otto Mayer, propunha a exclusão da iniciativa legislativa do Executivo, mantido apenas seu poder regulamentar. A proposta do administrativista alemão, porém, se deu especificamente para matéria tributária.<sup>37</sup> A criação da reserva legal ou primado da lei é germânica, data do final do século XIX. Tem, portanto, componentes político-históricos diversos daqueles característicos da Revolução Francesa. Essas circunstâncias devem ser levadas em conta quando se pretende adotar o princípio para os dias atuais.

## VI - Crítica ao Positivismo Estrito

Para Radbruch, norma e direito foram sempre entendidos como duas palavras que exprimem único significado. Cada norma era para os positivistas direito e vice-versa, de modo que a aplicação do direito seria a interpretação da lei e da jurisprudência. Confessa o celebrado filósofo, então, que os que se consideram positivistas e ele se inclui nesse grupo, devem refletir que o positivismo e o reconhecimento da norma como direito foi base do nacional socialismo, ou seja, do nazismo.<sup>38</sup>

Essa constatação de Radbruch serve de alerta aos positivistas brasileiros, que defendem a estrita legalidade e atacam a interpretação econômica como fruto do nazismo. Ocorreu, de fato, o contrário. O positivismo, como reconhece Radbruch num de seus mais famosos textos, pode, como de fato ocorreu nos anos do nazismo, conduzir ao não direito, um “Estado de Direito” que regulamentou o que houve de pior na história recente da humanidade.<sup>39</sup>

Carré de Malberg, jurista positivista, nascido em Estrasburgo em 1861, deu ao pensamento jurídico contribuição inestimável; sua obra, porém, não teve a seu tempo a importância que adquiriu nos dias de hoje (BORDEAU, Georges, “Prefácio da Edição em Fac-símile”, in MALBERG, Raymond Carré, *La Loi, Expression de la Volonté Générale*, Paris: Economica, 1984).

<sup>36</sup> TREMEAU, Jérôme, *La Réserve de Loi, Compétence Législative et Constitution*, Marselha: Economica, 1997, p. 23.

<sup>37</sup> MAYER, Otto, *Deutsches Verwaltungsrecht*, 2ª edição, Berlim: Duncker & Humblot, 1914, p. 317.

<sup>38</sup> RADBRUCH, Gustav, *Gesetz und Recht*, in *Gesamtausgabe*, vol. III, organização de Arthur Kaufmann, Rechtsphilosophie III, organização de Winfried Hassemer, Heidelberg: C.F. Müller, 1990, p. 96. O famoso texto de Radbruch tem grande valor, não só pelo que diz, mas também por ter sido produzido logo após a II Grande Guerra. Em outro artigo “Gesetzliches Unrecht und übergesetzliches Recht” (in *Gesamtausgabe*, organização de Arthur Kaufmann, vol. III, Rechtsphilosophie III, organização de Winfried Hassemer, Heidelberg: C.F. Müller, 1990, pp. 83-93), o autor faz um relato histórico do uso do positivismo pelos nazistas, fato que foi apurado, inclusive, no Tribunal de Nurembergue. Traduzido: “‘Gesetz und Recht’ (Lei e Direito), quando usamos esta expressão idiomática, acreditamos sempre dizer em duas palavras uma coisa só. Para nós, toda e qualquer lei era direito e todo direito era lei, ciência jurídica não era nada mais do que a interpretação de leis e jurisprudência exclusivamente a aplicação de leis. Nós chamamos-nos de positivistas e é este positivismo, o reconhecimento exclusivo da lei como fonte de direito, pela qual a ciência jurídica alemã deve assumir a parte da sua culpa com relação ao estado jurídico dos anos nazistas.”

<sup>39</sup> RADBRUCH, Gustav, “Gesetz und Recht”, in *Gesamtausgabe*, vol. III, organização de Arthur Kaufmann, Rechtsphilosophie III, organização de Winfried Hassemer, Heidelberg: C.F. Müller, 1990,

Não se pretende com tal revelação desmerecer o positivismo ou colocá-lo na berlinda. O valor da revelação de Radbruch está na desmistificação do positivismo como panacéia para os males do mundo, especialmente no campo tributário. Lembre-se, por oportuno, que o mesmo positivismo nazista criou a tributação contra os judeus, aceita pela comunidade alemã da época, sob o argumento de que lei é lei (*Gesetz ist Gesetz*).<sup>40</sup>

Martin Kriele tratou, recentemente, da questão da legalidade autoritária (*Autoritärer Legalismus*) e alerta para o problema de estimular leis como formalismo legal, que é uma expressão traiçoeira. Aquele que se deixar levar nesse sentido, adverte, terá perdido de vista a guerra contra o autoritarismo do Estado, a luta pelo Estado de Direito. Nesse momento, não se pode apelar a Sócrates, nem tampouco a Martin Luther King.<sup>41</sup>

A referência ao filósofo e ao ativista político se deve à reflexão acerca da lei arbitrária e a desobediência civil, uma vez que se Sócrates tivesse fugido, como foi aconselhado, não teria infringido a lei arbitrária. Por seu turno, a desobediência civil contra a discriminação racial teve base em direitos fundamentais como a igualdade. Porém, a desobediência precisa ter base em princípios constitucionais sólidos, o que a diferencia da simples ilegalidade.<sup>42</sup> Essa diferença, porém, dependendo do momento histórico pode ser muito tênue, quase imperceptível.

Não se pregue, portanto, a desobediência civil em qualquer ramo do direito, mas a reflexão sobre a lei arbitrária ou excessiva é válida para desmascarar a chamada “estrita legalidade”, especialmente em matéria tributária. A legalidade merece visão circunstancial, para que se evite justificar medidas arbitrárias sob argumento da lei, ratificadas pelos tribunais da época vivida sob regimes de exceção.<sup>43</sup>

## VII - O Positivismo Tributário Brasileiro

O princípio da legalidade pode abranger diversos princípios de segurança jurídica para o contribuinte, como a irretroatividade, a anterioridade, a proibição de analogia, entre outros.<sup>44</sup> Desde a Constituição de 1946 até hoje, o tributo deve seguir o princípio da legalidade, associado aos demais princípios de segurança jurídica para o contribuinte, como o princípio da anualidade, substituído, após a CF

p. 96. Diz o autor: “Denn der Positivismus hat uns wehrlos gemacht gegenüber dem Unrecht, sofern es nur die Form des Gesetzes anzunehmen verstand.” Traduzido: “Pois o positivismo nos deixou sem defesa perante o anti-direito, na medida em que conseguia se revestir da forma da lei.”

<sup>40</sup> ARDANT, Gabriel, *Histoire de l'Impôt*, Paris: Fayard, 1971, p. 505.

<sup>41</sup> KRIELE, Martin, *Grundprobleme der Rechtsphilosophie*, Münster: Lit, 2004, p. 159. Traduzido: “Exigir a obediência a essas leis é considerado ‘formalismo jurídico’, em Habermas ‘legalismo autoritário’ - uma expressão traidora. Quem a emprega nesse sentido obviamente perdeu de vista - na luta contra a autoridade do Estado - os direitos legais das outras pessoas e a igualdade democrática dos demais cidadãos. Para tanto, não se pode invocar nem Sócrates nem Martin Luther King.”

<sup>42</sup> KRIELE, Martin, *Grundprobleme der Rechtsphilosophie*, Münster: Lit, 2004, p. 159.

<sup>43</sup> WALLIS, H. V., “Rechtsschutz im Steueraufsichtsverfahren”, *StuW* 28º ano, 1956, (521/530), p. 530. Traduzido: “Resumindo podemos dizer que as sentenças proferidas pelo Supremo Tribunal de Finanças (Reichsfinanzhof - RFH) no período de 1936 até o fim da guerra sobre a fiscalização tributária não devem ser aplicados sem serem examinados com cuidado, porque em alguns pontos são, no meu entender, incompatíveis com o Estado de Direito.”

<sup>44</sup> TORRES, Ricardo Lobo, “O Princípio da Tipicidade no Direito Tributário”, *in RDA* vol 235, (193/232), p. 194.

de 1988, pelo princípio da anterioridade.<sup>45</sup> Observe-se, todavia, que a legalidade e os demais princípios citados neste parágrafo permitem ao contribuinte planejar os tributos, aliados às despesas, para organização da Administração pública, por um lado, e o contribuinte e seus negócios, por outro.

A Constituição Federal de 1988 consagra o princípio da legalidade, derivado da liberdade, em três pontos básicos, ao reger as relações entre o Fisco e o contribuinte, que consiste em verdadeira limitação constitucional ao poder de tributar, que rendeu monografia clássica sobre a matéria a Aliomar Baleeiro.<sup>46</sup>

O texto constitucional traz o princípio em diversas passagens: no artigo 5º, inciso II, ao determinar que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei; no artigo 37, ao determinar que a Administração pública obedeça ao princípio da legalidade; no artigo 150, inciso I, quando impõe que os tributos só possam ser instituídos ou aumentados por ato legislativo. Na esteira dos dispositivos constitucionais mencionados, o CTN reforça o princípio da legalidade em seu texto: (a) primeiramente, no artigo 96, o legislador procurou definir “legislação tributária, evitando dúvida sobre o que essa expressão representa, ou seja, leis, tratados e convenções internacionais, decretos e normas complementares que versem sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes; (b) no artigo 97, ao estabelecer que somente a lei pode instituir tributo, o seu aumento, definir seu fato gerador, fixar respectiva alíquota e cominar penalidade; (c) ao tratar do fato gerador da obrigação acessória, no artigo 115, reserva-se à lei esse condão.

Os princípios constitucionais da supremacia da lei e da reserva legal exigem do Poder Executivo o exercício de seu poder regulamentar apenas para a fiel execução da lei. Para Gilmar Mendes, entender o contrário levaria à ruptura com a necessária vinculação da Administração à Constituição. Tal ruptura, segue Mendes em sua tese, permitiria que a Administração agisse contra os direitos individuais.<sup>47</sup> A afirmação de Mendes parece um tanto exagerada, pois a Constituição impõe limites aos três Poderes quanto ao respeito aos direitos individuais e o Poder Judiciário é o agente controlador dessas balizas. Nos últimos vinte anos, principalmente após a Constituição de 1988, o juiz brasileiro deixou de ser mero aplicador da lei, para passar a censor da atividade democrática, fenômeno que se denominou como judicialização da política, uma vez que a lei pôde ser apreciada por via do controle de constitucionalidade difuso e concentrado. Não obstante, ainda são tímidas as manifestações do Judiciário brasileiro no controle das políticas sociais-fiscais arrecadatórias do Governo, o que deixa órfão o contribuinte diante do excesso arrecadatório.

Em grande parte dos sistemas normativos do mundo ocidental, reina o princípio da legalidade como corolário do princípio da igualdade, expresso nas constituições. Entretanto, em alguns países, como a Suíça, não há preceito constitucional expresso a respeito da legalidade da administração. Não obstante a omissão, a

<sup>45</sup> BALEEIRO, Aliomar, *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, 7ª edição, atualização de Misabel Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro: Forense, 1997, pp. 47 e ss.

<sup>46</sup> BALEEIRO, Aliomar, *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, 7ª edição, atualização de Misabel Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro: Forense, 1997, pp. 45 e ss.

<sup>47</sup> MENDES, Gilmar Ferreira, *Jurisdição Constitucional*, São Paulo: Saraiva, 3ª edição, 1999, p. 183.

legalidade é respeitada da mesma forma que outros princípios expressos.<sup>48</sup> Portanto, a criação de tributos, com a individualização dos sujeitos ativo e passivo, o objeto da tributação e dos critérios para determinação do *quantum*, compete exclusivamente ao legislador.<sup>49</sup>

O artigo 146 da CF/88 cuida do instrumento mais relevante do sistema tributário brasileiro: previsão de lei complementar para dispor sobre matéria tributária. Esse dispositivo constitucional representa garantia do contribuinte além de conferir segurança e estabilidade para o próprio Sistema. Três seriam, originariamente, funções elementares da lei complementar: (a) dirimir conflitos de competência entre entes tributantes; (b) regular limitações constitucionais ao poder de tributar; (c) estabelecer normas gerais em matéria tributária.<sup>50</sup> Quarta e quinta funções foram mais tarde integradas ao texto constitucional: instituir regime especial de tributação e, também, único de arrecadação; estabelecer critérios para evitar desequilíbrios da concorrência motivados pela tributação.<sup>51</sup> Essa última função é, porém, curiosa, pois não é exclusiva de lei complementar, mas concorrente com lei ordinária.

Por outro lado, a CF/88 concede ao Executivo o poder de graduar alíquotas, dentro de limites legais, para os seguintes casos: (a) imposto de importação e exportação; (b) imposto sobre produtos industrializados; (c) imposto sobre operações de crédito, câmbio, seguros, títulos e valores mobiliários; (d) empréstimos compulsórios, instituídos em caso de guerra e calamidade. A Constituição restringiu as exceções à legalidade, pois exige lei para criação ou majoração de tributo, vedada a delegação de competências para o Executivo. Não se esqueça do disposto no artigo 155, parágrafo 4º, IV da Constituição, que autoriza os convênios entre Estados para fixar alíquotas, na esfera de suas competências.

Antecipam-se, no entanto, os efeitos da lei. Militariza contra a segurança jurídica, o uso de medidas provisórias, nos termos do disposto no artigo 62 da Constituição Federal, pois tais normas geram efeitos mesmo antes de aprovadas pelo Poder Legislativo.<sup>52</sup> O problema da incompatibilidade da MP com o sistema tributário sob o princípio da legalidade e segurança jurídica não foi, todavia, resolvido. Duvide-se da atualidade desse debate.

As leis delegadas são instrumentos que contrariam, em tese, o princípio da legalidade, pois entregam nas mãos do Executivo competência sua, ainda que restrita, condicional e excepcional, nos termos do artigo 68 da Constituição. Assim, não será objeto de delegação matéria reservada à lei complementar, nem legisla-

<sup>48</sup> WIDMAR, Lukas, *Das Legalitätsprinzip im Abgabenrecht*, Zurique, 1988, p. 15, apud MACHADO, Brândão, "Princípio da Legalidade e Tributo", in *Repertório IOB de Jurisprudência*, 2ª quinzena de junho de 1995, n° 12/95, p. 216.

<sup>49</sup> UCKMAR, Victor, *Principi Communi di Diritto Costituzionale Tributario*, Pádua: Casa Editrice Dott. Antonio Milani (Cedam), 1959, p. 10.

<sup>50</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva, *Uma Teoria do Tributo*, São Paulo: Quartier Latin, 2005, pp. 342/343. Para o autor, o item III, do art. 146 é exemplificativo, jamais taxativo.

<sup>51</sup> Essa função foi introduzida no texto constitucional por meio da EC/42, que assim dispõe: "Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo."

<sup>52</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado, nota in BALEEIRO, Aliomar, *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, atualização de DERZI, Misabel Abreu Machado, Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 49.

ção sobre organização do Poder Judiciário e do Ministério Público, a carreira e a garantia de seus membros; nacionalidade, cidadania, direitos individuais, políticos e eleitorais; planos plurianuais, diretrizes orçamentárias e orçamentos. Portanto, exceto nos casos acima elencados, tudo o mais pode ser objeto de lei delegada. A resolução delegante deve conter os limites quantitativos máximos da majoração autorizada de um tributo, em atenção ao princípio da legalidade formal, submetida com lei ordinária, à Constituição e às leis complementares, além de controles especiais em razão de seu caráter restrito e derivado.<sup>53</sup> O STF decidiu que o poder de edição de leis delegadas pelo Executivo, autorizado pelo Legislativo, é limitado, vedado nos casos de outorga de isenção fiscal; redução de base de cálculo; concessão de crédito presumido; prorrogação de prazos de recolhimento de tributos.<sup>54</sup>

Outra aparente burla ao princípio da legalidade se nota nos convênios interestaduais relativos ao ICMS. Sustenta de há muito a doutrina nacional a inconstitucionalidade da Lei Complementar n° 24, de 7 de janeiro de 1975, que regulamentou os convênios sobre ICMS, uma vez que o convênio não é norma tributária nem tem tampouco natureza tributária, não substitui a lei, justamente porque essa é insubstituível em matéria tributária, dever inexorável, que engendra obrigação *ex lege*, jamais faculdade para a Administração.<sup>55</sup> Seriam, portanto, inconstitucionais as leis estaduais que autorizam o Poder Executivo a firmar convênios, instituir responsáveis tributários, graduar alíquotas do ICMS, pois tais atos são privativos de lei.<sup>56</sup> Essa afirmação parece um tanto grave.

Como se vê, o princípio da legalidade, não obstante decantado na doutrina, nem sempre tem merecido atenção como, por exemplo, no caso do pedágio, na fixação de custas judiciais, na cobrança de contribuições profissionais e nos direitos compensatórios e *antidumping*. O pedágio cobrado no Brasil-Colônia e no Império foi, afinal, expressamente previsto na Constituição Federal, no artigo 150, inciso V, que proíbe a criação de limitações tributárias ao tráfego de pessoas e bens entre Estados e Municípios, exceto o pedágio, de modo que o conceitua como tributo, da espécie taxa, revogada pelo novo teto a legislação que tratara o pedágio como preço público. Com efeito, a taxa do pedágio tem sido majorada por decisão da diretoria da empresa estatal ou concessionária, incumbida de cobrar pedágio nas rodovias estaduais. As custas judiciais, tributo da espécie taxa, estão no âmbito da competência do Supremo Tribunal Federal para fixar o preço, nos feitos de sua competência. Embora a CF de 1988 tenha suprimido a competência do STF de dispor sobre feitos e recursos de sua alçada e assim, retirado o poder implícito na Constituição anterior de fixar custas, o Supremo segue legislando sobre custas judiciais, em total desrespeito ao princípio da legalidade. Mais um exemplo de desrespeito ao princípio é a cobrança das contribuições profissionais, exigidas para o exercício regular das chamadas profissões regulamentadas.

<sup>53</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado, nota in BALEEIRO, Aliomar, *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, ob. cit., p. 94.

<sup>54</sup> ADIn n° 1.296-PE, Medida Cautelar, Rel. Min. Celso de Mello. Publicado no DJ em 10.8.95, p. 23.554. Consulta ao site do Supremo Tribunal Federal, disponível em: <http://www.stf.gov.br/jurisp.html>. Acesso em 3.3.2006.

<sup>55</sup> ATALIBA, Geraldo, "Eficácia dos Convênios para Isenção do ICM", *RDT* n° 11/12, pp. 107/109.

<sup>56</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado, nota in BALEEIRO, Aliomar, *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, ob. cit., p. 99.

Essas contribuições estão previstas no artigo 149 da Constituição, integradas ao sistema tributário nacional e, portanto, sujeitas ao princípio da legalidade. Porém, as entidades que fiscalizam o exercício das profissões regulamentadas é que determinam a cobrança das mencionadas contribuições, regulando, também, o aumento do preço cobrado do contribuinte. Um último exemplo de desrespeito ao princípio da legalidade está representado nos direitos compensatórios e antidumping, autorizados pela Lei nº 9.019/95, para cobrar do importador de mercadorias estrangeiras adquiridas por preços inferiores aos preços considerados justos.

Essa lei autoriza os Ministros da Fazenda e da Indústria, do Comércio e do Turismo a fixar os montantes a serem cobrados, após processo administrativo que constate a prática, por meio do imposto aduaneiro. É certo que os mencionados ministros podem fixar as alíquotas do imposto aduaneiro, nos limites estabelecidos em lei; porém, no caso, a norma não fixou nenhum limite, sujeitando o contribuinte ao arbítrio do Poder Executivo.<sup>57</sup> Seria essa a chamada “soberania regulatória” a que se referiram Ruy Barbosa Nogueira, Luís Eduardo Schoueri e Edwin Seligman, imposição de regras por meio da tributação.<sup>58</sup>

### VIII - O Positivismo Flexibilizado

Lei é instrumento, do qual os juristas se valem para tratar da realidade, da mesma forma que os médicos, os físicos, os sociólogos, os economistas etc.. Particularmente, aqueles conceitos jurídicos do direito que servem para construir os artigos de lei são instrumentos do direito. Não são o Direito. Prova disso são os exemplos da definição da venda ou do furto, presentes em textos como o Código Civil e Penal. Elas são definições com que o direito opera, da mesma forma que fenômenos como o eclipse e as doenças nos livros de astronomia ou medicina.<sup>59</sup>

A exigência de lei em estrito senso, ademais, resultaria na incompreensão da obrigação tributária assessória, de caráter instrumental, apenas indiretamente decorrente de lei.<sup>60</sup> Admitido o alcance absoluto do princípio da legalidade, inúteis seriam as prescrições infralegais.<sup>61</sup> A constatação de Machado parece definitiva, tamanha sua adequação doutrinária.

<sup>57</sup> Brandão Machado, *Princípio da Legalidade e Tributo, Repertório IOB de Jurisprudência*, 2ª quinzena de junho de 1995, nº 12/95, pp. 214 e ss.

<sup>58</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa, *Tributo I (verbetes)*. Enciclopédia Saraiva do Direito, coordenação de R. Limongi França, vol. 75, São Paulo: Saraiva, 1977, p. 241. No mesmo sentido conferir SCHOUERI, Luís Eduardo, *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*, Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 233. Ainda no mesmo sentido, SELIGMAN, Edwin, *Essays in Taxation*, Barcelona-Singapura: Athene University Press, 2004, pp. 401 e ss.

<sup>59</sup> CARNELUTTI, Francesco, *Teoria Generale del Diritto*, 3ª edição, Roma: Soc. Ed. Del “Foro Italiano”, 1951, p. 2. Diz o autor: “I giuristi trattano la realtà non meno dei medici, dei fisici, dei sociologi, degli economisti. In particolare quei concetti del diritto, i quali servono a costruire, fra altro, gli articoli delle leggi, sono bensì degli strumenti del diritto, ma non sono tutto il diritto; ad esempio, le definizioni della vendita o del furto, che si leggono sulle pagine del codice civile o del codice penale, non sono ciò su cui ma ciò con cui il diritto opera, come una eclissi o una malattia non è la descrizione che se ne fa in un libro di astronomia o di medicina.”

<sup>60</sup> FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio, “Obrigação Tributária Assessória e Limites de Imposição: Razoabilidade e Neutralidade Concorrencial do Estado”, *Teoria Geral da Obrigação Tributária, Estudos em Homenagem ao Professor José Souto Maior Borges*, São Paulo: Malheiros, 2005, (264/280), p. 265.

<sup>61</sup> MACHADO, Hugo de Brito, “Obrigação Tributária Assessória e Abuso do Poder-Dever de fiscalizar”, *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 24, p. 62. No mesmo sentido e do mesmo autor, “Fato Gerador da Obrigação Assessória”, *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 96, p. 32.

A legalidade tributária sofreu a influência das teorias positivistas desde meados do século XIX. Dentre as diversas teses, os positivismo formalista e conceptualista tiveram grande aceitação entre os tributaristas, que viam na legalidade estrita a segurança jurídica necessária para limitar o poder de tributar. Essa tendência positivista teve como preceptores A. D. Giannini, na Itália, W. Kruse, na Alemanha, e Rubens Gomes de Sousa, no Brasil, dentre outros que de certo modo influenciaram a doutrina do Direito Tributário na segunda metade do século passado.<sup>62</sup>

A tese positivista de hoje combate a chamada legalidade flácida e aberta, sujeita ao arbítrio dos juízes, aplicação da teoria da consideração econômica do fato gerador. O problema dos extremos se revela na ideologia que os suporta. A ideologia positivista está alicerçada no liberalismo clássico e a ideologia historicista ou sociológica se apóia no Estado de bem-estar social. Ambas parecem extremadas e não atendem as necessidades da relação tributária hodierna. A sociedade atual não crê mais nas teses liberais e socialistas, diante dos desastrosos resultados produzidos. Propugna-se um novo relacionamento entre Estado e sociedade, em que ambos não esperem sentados por salvadores da pátria, mas atuem dialeticamente na construção da justiça fiscal, com respaldo em princípios constitucionais claros.

Primeiramente, é necessário afirmar que o Legislativo e o Executivo não são as únicas possibilidades de verificar a efetivação dos direitos fundamentais. Além do Legislativo e Executivo, o Judiciário também atua no processo, embora de certa forma, restrito à execução de decisão política tomada anteriormente e apresentada sob a forma de lei. Como criticam Loewensteins, Locke e Montesquieu, não quiseram ver que todo governo é poder, talvez por estarem concentrados no combate ao absolutismo, o que de alguma forma lhes turvava a convicção. Ora, a “vontade geral” não é auto-suficiente, não atua por si só, mas, sim, é dirigida, unitária e conseqüentemente, por aquilo que se denomina liderança política.<sup>63</sup> O processo de Poder impede que legislação e execução das leis funcionem separadamente ou de modo autônomo, pois impõe unidade entre Poderes. Claro que sob o ponto de vista técnico, a realização da decisão política deve vir da lei e o parlamento assume a responsabilidade por tal medida.

Hoje, a lei é a medida democrática de legitimação dos entes estatais, a expressão da vontade geral pautada pela razoabilidade e segurança jurídica. Para a Administração tributária vale a força vinculante da lei, de modo ainda mais forte do que para a Administração em geral, porém num sentido especial. A Constituição não traz isso de modo expresso, mas deixa transparecer em seu texto a importância da norma para limitar o poder de tributar, por meio de diretrizes de aplicação do Direito Tributário, como na ponderação entre o princípio da capacidade contributiva e a legalidade. Portanto, o Direito Tributário remete em certa medida para a legalidade, porém uma legalidade distinta dos demais ramos do Direito. O Direito Tributário é estruturado e limitado por normas especiais do Direito Administrativo. Entenda-se aqui a lei como instrumento de limitação teleológica, a realização do efeito, que se encontra fora do mundo do Direito.<sup>64</sup>

<sup>62</sup> TORRES, Ricardo Lobo, “Legalidade Tributária e Riscos Sociais”, *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 59, (95/112), pp. 95 e ss.

<sup>63</sup> LOEWENSTEIN, Karl, *Teoría de la Constitución*, tradução de Alfredo Gallego Anabitarte, Barcelona: Ariel, 1979, p. 61.

<sup>64</sup> VOGEL, Klaus, “Vergleich und Gesetzmäßigkeit der Verwaltung im Steuerrecht”, in *Handelsrecht und Steuerrecht, Festschrift für Dr. Dr. h. c. Georg Döllner*, coordenação de Brigitte Knobbe-Keuk, Franz Klein e Adolf Moxter, Dusseldórfia: IDW, 1988, (677/691), p. 683.



Vogel acertou bem no alvo ao sentenciar, portanto, que o Direito Tributário é movimento ou condição, um estado, no qual se pode imaginar mesmo sem todas as normas jurídicas, sem perder seu significado. Poder-se-ia imaginar tal sistema até mesmo sem conceitos jurídicos ou quaisquer outras normas. Segue a provocação, ao pressupor a existência de um sistema sem finalidade, no qual se poderia tributar indistintamente a renda ou as vendas, contribuições com base no princípio da capacidade contributiva, ou um balanço que demonstrasse a relação efetiva do patrimônio; tributar finanças ou receitas de uma sociedade de capital. As finalidades são, no entanto, contra a exação sobre bens como a vida, a saúde, o meio ambiente, o acréscimo de tais bens ou a realização de determinados fatos relacionados a sua produção; a eliminação ou remoção de resíduos, dependências pessoais etc. As finalidades servem à conduta da Administração além da Administração tributária, e tal conduta está ligada à lei e serve como instrumento no campo dos Direitos Fundamentais de um sistema normativo fundamental.<sup>65</sup> O sistema de finalidade ou teleológico deixa livre o legislador, que delega à Administração a determinação da forma de intervenção em todos os seus contornos. Assim a antiga autorização se transforma no meio da autorização finalística dos atos da Administração, porém com direção, medida e limites.<sup>66</sup>

A tese do celebrado tributarista alemão é inovadora como proposta doutrinária. Não se engane aquele que vê nela uma liberdade no campo da legalidade. Ao contrário. O que faz é refutar a tributação arrecadatória, que reduz o Direito Tributário a meras regras de arrecadação. Esse fenômeno da arrecadação desmedida, aliás, vem sendo experimentado no Brasil, com graves conseqüências para os direitos do contribuinte. A proposta finalística ou teleológica de Vogel promove os princípios de Direito Tributário no campo de aplicação da tributação. Admite que a Administração tributária tem relativa liberdade na definição da incidência fiscal, porém sempre limitado pela legalidade.<sup>67</sup>

A flexibilização da legalidade se dá hoje, especificamente no Brasil, nos assim denominados tributos contra-prestacionais, isto é, nas taxas e contribuições de intervenção. A crescente intervenção do Estado na economia, por via preferencial de agências reguladoras, tem contribuído para o avanço da flexibilização. Assim, as taxas de poder de polícia têm se multiplicado no sistema tributário nacional.<sup>68</sup>

<sup>65</sup> VOGEL, Klaus, "Vergleich und Gesetzmäßigkeit der Verwaltung im Steuerrecht", in *Handelsrecht und Steuerrecht, Festschrift für Dr. Dr. h. c. Georg Döllerer*, coordenação de Brigitte Knobbe-Keuk, Franz Klein e Adolf Moxter, Dusseldórfia: IDW, 1988, (677/691), p. 683.

<sup>66</sup> VOGEL, Klaus, "Vergleich und Gesetzmäßigkeit der Verwaltung im Steuerrecht", in *Handelsrecht und Steuerrecht, Festschrift für Dr. Dr. h. c. Georg Döllerer*, coordenação de Brigitte Knobbe-Keuk, Franz Klein e Adolf Moxter, Dusseldórfia: IDW, 1988, (677/691), p. 684.

<sup>67</sup> VOGEL, Klaus, "Vergleich und Gesetzmäßigkeit der Verwaltung im Steuerrecht", in *Handelsrecht und Steuerrecht, Festschrift für Dr. Dr. h. c. Georg Döllerer*, coordenação de Brigitte Knobbe-Keuk, Franz Klein e Adolf Moxter, Dusseldórfia: IDW, 1988, (677/691), p. 684. O autor cita duas decisões da Corte Constitucional alemã: BverfG-Beschluss vom 27. Januar 1983 I BvR 1008/79, 322/80 e 109/81 e BVerfGE Bd. 63, 88, 115; st. Rspr. No original: "Der Grundsatz ist im klassischen Recht der Eingriffsverwaltung, dem Polizeirecht, entwickelt worden; er gilt aber auch für die Leistungsverwaltung." Traduzido: "O fundamento é a evolução no Direito clássico dos instrumentos da Administração, do Poder de Polícia, válido também para a Administração de serviços."

<sup>68</sup> TORRES, Ricardo Lobo, "Legalidad Tributaria y Armonia entre los Poderes del Estado", in *Estudios de Derecho Tributario Constitucional e Internacional, Homenaje Latinoamericano a Victor Uckmar*, coordenação de Pasquale Pistone e Heleno Taveira Tôrres, Buenos Aires: Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, 2005, p. 251.

## IX - Positivismo Flexível e Obrigação Tributária

Por definição, a relação entre Fisco e contribuinte é de cunho obrigacional de Direito Público e, por isso mesmo, absolutamente vinculada à lei. O vínculo legal, segundo Nogueira, é apurado tecnicamente por ocasião do lançamento do tributo.<sup>69</sup> Acrescente-se que a apuração do vínculo nada mais é que a aplicação do Direito por meio da subsunção, que pode ser definida como apuração da hipótese de aplicabilidade. Por força do mesmo princípio, os decretos regulamentares das leis tributárias não poderiam impor obrigações acessórias nem quaisquer ônus sobre a liberdade ou patrimônio dos contribuintes.<sup>70</sup> Não é, porém, o que ocorre na prática sem prejuízo para o princípio em tela.<sup>71</sup> A posição de Tercio Sampaio Ferraz Junior parece mais adequada.

O aspecto prescritivo da regra é irrelevante para seus propósitos; no entanto, seu *status* como guia e justificação é essencial.<sup>72</sup> Expressão da vontade geral, a lei é ato normativo que autoriza ao mesmo passo que limita o poder público, vincula o administrador e o próprio legislador, fadado a agir de acordo com aquilo que a Lei das Leis, a Constituição, determina. Falta esclarecer, contudo, quão determinante é o princípio da legalidade como fundamento da lei ou do direito, quando o princípio exprime em sentido geral a aplicação constitucional da determinação legal, ou do fato gerador (*Gesetzmäßigkeit*).<sup>73</sup>

De fato, a legalidade é fundamental na tributação, pois ela é responsável pela transformação da relação tributária em relação jurídica de direito, sem a qual haveria relação de poder, sujeita ao arbítrio do ente tributante. Não foi, portanto, casual que o princípio da legalidade surgiu na história atrelado a duas matérias de capital importância: a condição dos súditos ou cidadãos livre perante o Estado. Daí surgiu a definição de delitos penais e o estabelecimento de tributos. Numa sociedade livre, recomenda Ferreiro Lapatza, somente a comunidade pode impor-se a si mesma as normas que definem delitos e penas, da mesma forma que somente a comunidade pode impor a si mesma as normas que determinam o pagamento de tributos, ou seja, a quantidade com que cada um de seus membros deve sustentar os gastos da coletividade.<sup>74</sup> A doutrina do tributarista catalão precisa ser vista, porém, com algumas ressalvas, pois o ajuste teleológico não necessita do legislador.

<sup>69</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa, *Curso de Direito Tributário*, São Paulo: Saraiva, 1989, p. 57.

<sup>70</sup> CARRAZZA, Roque Antonio, "O Princípio da Legalidade e a Faculdade Regularizar no Direito Tributário", in *Tratado de Direito Constitucional Tributário, Estudos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*, coordenação de Heleno Taveira Torres, São Paulo: Saraiva, 2005, (517/533), p. 527.

<sup>71</sup> FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio, "Obrigação Tributária Acessória e Limites de Imposição: Razoabilidade e Neutralidade Concorrencial do Estado", in *Princípios e Limites da Tributação*, coordenação de Roberto Ferraz, São Paulo: Quartier Latin, 2005, (715/735), p. 266.

<sup>72</sup> HART, H. L. A., *The Concept of Law*, Londres: Oxford University Press de Nova Iorque, 1961, p. 11.

<sup>73</sup> HÖPPNER, Horst-Dieter, "Steuergeheimnis, Gesetzmäßigkeit der Besteuerung und Legalitätsprinzip, zur Frage der Zulässigkeit von Offenbarungen im Sinne von § 22 AO für steuerliche Zwecke", *StuW*, abril 1969, (193/215), p. 207. Traduzido: "Da mesma forma, não se explica como limitações ao princípio da obrigatoriedade da ação penal com base em leis simples. Tal princípio, em seu pleno rigor, decorre da exigência constitucional da legalidade da administração."

<sup>74</sup> LAPATZA, José Juan Ferreiro, *Curso de Derecho Financiero Español*, 19ª edição, Madri: Marcial Pons, 1997, pp. 44/45.

O princípio da legalidade caracteriza a relação jurídico-tributária como de direito e não de poder, sem supremacia de qualquer sorte entre o Fisco e o contribuinte.<sup>75</sup> A posição de Rothmann é correta, no plano ideológico. Não tem, porém, obtido sucesso sequer em países como a Alemanha, o que diria no Brasil, onde o contribuinte sofre com leis mal feitas e iniciativas legislativas com força de lei, como as Medidas Provisórias, que desde 1988, têm um papel determinante na confusão do sistema tributário brasileiro.

Na última década, em especial, toda a sistemática tributária brasileira foi fruto do voluntarismo da Administração, encomendado pelo Chefe do Executivo na forma de Medida Provisória e apenas chancelado pelo Legislativo. Ao contrário do que se pensa, a legalidade estrita interessa muito mais ao Fisco que ao contribuinte, pois o legislador fiscal adota o discurso legalista estrito para reduzir o Direito Tributário à técnica de arrecadação.<sup>76</sup>

Retome-se a discussão no plano jurídico, como jurídica é a norma tributária, o que marca a relação tributária entre Estado e contribuinte como de direito.<sup>77</sup> Ao tratar da legalidade na tributação se impõe uma figura diretiva que una princípios formais e materiais, de modo a determinar todos os elementos essenciais da obrigação tributária, vedada a delegação para outros poderes. Para sustentar suas ponderações, Ávila cita decisões do STF, que merecem, porém, contextualização histórica.<sup>78</sup> A disciplina da conduta humana é a característica fundamental da norma, ao mesmo passo que é fruto da criação do homem, impregnado de valores.<sup>79</sup> Esses valores se alteram com o tempo e, de igual sorte são modificadas as leis e relativizados os princípios, especialmente, em contraposição aos outros presentes na mesma Ordem Constitucional.

## X - Positivismo Flexível e Ajuste Tipológico

Positivismo válido é aquele que permite a existência de “segurança diante da arbitrariedade da falta de regra”, uma vez que a segurança jurídica é a segurança de regra”.<sup>80</sup> A reserva de lei pode, portanto, comportar relativa flexibilidade, de modo a afastar, quando for o caso, apenas a aplicação desmedida, a remissão em branco, imprecisa, ou que vulnere a definição legal.<sup>81</sup>

Assim, o poder regulamentar pode ser exercido em matéria fiscal, como em toda outra matéria, de modo mais ou menos intenso, de acordo com a categoria

<sup>75</sup> ROTHMANN, Gerd W., “O Princípio da Legalidade Tributária”, *RDA* nº 109, p. 11.

<sup>76</sup> TORRES, Ricardo Lobo, “Legalidade Tributária e Riscos Sociais”, *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 59, (95/112), p. 112.

<sup>77</sup> COSTA, Alcides Jorge, *Contribuição ao Estudo da Obrigação Tributária*, tese de doutoramento apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 1972, p. 6.

<sup>78</sup> ÁVILA, Humberto, *Sistema Constitucional Tributário*, São Paulo: Saraiva, 2006, p. 303. Sobre o princípio da legalidade, o autor cita a jurisprudência do STF: RE nº 78.871-SP, Rel. Min. Antonio Nader, *DJ* 6.5.77, RE nº 76.114-SP, Rel. Min. Antonio Nader, *DJ* 22.5.81, RE nº 188.107-SC, Rel. Min. Carlos Velloso, *DJ* 30.5.97, RE nº 80.471-PR, Rel. Min. Bilac Pinto, *DJ* 26.9.75.

<sup>79</sup> CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de Direito Tributário*, 15ª edição, Saraiva: São Paulo, 2003, p. 48.

<sup>80</sup> TIPKE, Klaus, “Rechtsetzung durch Steuergerichte und Steuerverwaltungsbehörden? Zum Thema der Mainzer Tagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft”, *StuW* 58 (3): 194, 1981.

<sup>81</sup> FALCÓN Y TELA, R., “Un Principio Fundamental del Derecho Tributario: La Reserva de Ley”, *Civitas - Revista Española de Derecho Financiero* 104:719, 1999.

tributária que se pretende regular, ou seja, impostos sobre o patrimônio, sobre a renda, taxas e mesmo contribuições de intervenção e contribuições sociais.<sup>82</sup> Na Sociedade de Riscos não há espaço, portanto, para a legalidade “estrita”, por ser anacrônica e inadequada para a concretização dos direitos fundamentais, dentre eles o de maior interesse para a tributação, do respeito à capacidade contributiva.

Não se discute a competência do legislador na tipificação. Ele capta tipos encontrados na vida e toma deles a tipicidade. Nada se inventa em relação aos fatos, apenas são eles revelados na linguagem legislativa. Naqueles casos que comportam valoração global, em que se faz necessária investigação dos elementos do tipo legal, pode o legislador contar com o auxílio do Executivo ou do Judiciário.<sup>83</sup>

## XI - Conclusão

O positivismo que se adota, ou o chamado pós-positivismo na Sociedade de Riscos, leva em conta a constatação de que o princípio da legalidade não está previsto de modo isolado, nem tampouco reinante, na Constituição brasileira. Ao contrário, a legalidade vive em harmonia com outros princípios do Estado de Direito e, especialmente, com o princípio da capacidade contributiva quando se trata de tributação. Não há contradição entre princípios, nem tampouco preponderância de um sobre os outros, como se fossem partes isoladas de um único corpo. Quando a lei tributária tem aparente confronto com outros princípios constitucionais, compete ao Poder Jurisdicional, por meio da ponderação entre princípios, tratar de solucionar o problema emergente.<sup>84</sup>

A segurança jurídica é considerada pela boa doutrina um sobreprincípio. Os princípios da legalidade, anterioridade, igualdade, irretroatividade, universalidade da jurisdição, dentre outros, operam em harmonia na realização da segurança jurídica. Não se concebe, portanto, ordem jurídico-normativa que não ostente o princípio da segurança jurídica. No Direito Tributário de praticamente todos os países ocidentais, reconhecidos os vetores articulados axiologicamente, proclama-se a segurança jurídica.<sup>85</sup> A segurança está intimamente ligada à liberdade, lados

<sup>82</sup> TORRES, Ricardo Lobo, “Legalidade Tributária e Riscos Sociais”, *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 59, (95/112), p. 97.

<sup>83</sup> TORRES, Ricardo Lobo, “Legalidad Tributaria y Armonia entre los Poderes del Estado”, in *Estudios de Derecho Tributario Constitucional e Internacional, Homenaje Latinoamericano a Victor Uckmar*, coordenação de Pasquale Pistone e Heleno Taveira Tôrres, Buenos Aires: Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, 2005, p. 255.

<sup>84</sup> TORRES, Ricardo Lobo, “Legalidade Tributária e Riscos Sociais”, *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 59, (95/112), p. 96. O autor cita LARENZ, Karl, *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*, Berlin: Springer, 1983, p. 709. Parece haver equívoco datilográfico na página citada, pois o livro não possui tal numeração. Talvez se o intuito doutrinário do emérito tributarista carioca se aplique ao que quis exprimir o texto da p. 79, em que Larenz diz, traduzido: “Consiste apenas no fato de que, ao criar o direito, o legislador é ‘relativamente muito mais livre’ do que o juiz. Na aplicação do Direito por um órgão judicial, a interpretação cognitiva do Direito a ser aplicado se une com um ato de vontade, por meio do qual o órgão que o aplica faz uma escolha entre as possibilidades mostradas pela interpretação. A interpretação pelo órgão responsável é ‘autêntica’ no sentido de criar Direito, mesmo que isso ocorra, na sentença judicial, apenas para o caso concreto.”

<sup>85</sup> CARVALHO, Paulo de Barros, “El Principio de la Seguridad Jurídica em Matéria Tributária”, in *Estudios de Derecho Tributario Constitucional e Internacional, Homenaje Latinoamericano a Victor Uckmar*, coordenação de Pasquale Pistone e Heleno Taveira Tôrres, Buenos Aires: Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, 2005, (89/109), p. 104.

opostos da mesma moeda. A primeira se afirma contra o Estado; porém dele depende por meio da proteção jurisdicional.<sup>86</sup> Como valor de relevância ímpar, a segurança jurídica espalha efeitos normativos em todo o ordenamento; confere previsibilidade ao contribuinte.

Na Constituição, todo o emaranhado de direitos e garantias individuais não tem serventia sem que seja efetivado pelos órgãos competentes. Assim, os Poderes de um Estado de Direito orientam-se pela estrutura axiológica da Carta Magna que se realiza no plano pragmático. A correta aplicação dos princípios de intensa carga axiológica garante segurança jurídica ao cidadão. Para tal fim, a interpretação dos princípios depende de análise sistemática que leve em conta o universo de regras jurídicas. Desse processo de integração resultará a plena compreensão da mensagem prescritiva, em sua integridade semântica, elástica e mutante.<sup>87</sup>

A adequada proposição de Paulo de Barros Carvalho da segurança jurídica na qualidade de sobreprincípio, premia a assim denominada pré-compreensão (*Vorverständnis*). Pré-compreensão, tomada com base em valores sociais, nos interesses individuais e coletivos, nas estruturas das relações humanas, que se relacionam sobre as normas jurídicas.<sup>88</sup> Em matéria tributária, a conjugação de interesses e valores individuais e coletivos forma um sistema de aplicação das normas tributárias.

Nesse mesmo sentido, ensina Tipke. Para o tributarista de Colônia, os conceitos da Ciência das Finanças não são independentes daqueles da Ciência do Direito. Os elementos integrantes do sistema da Ciência das Finanças, como revela a doutrina, seguem princípios consolidados pela Ciência do Direito. Os tributos devem ser orientados por princípios de Direito Tributário, por princípios gerais do ordenamento jurídico, por objetivos, por finalidades, idéias, idéias-força, linhas condutoras. Todos esses valores atuam em harmonia e motivam a tributação. Eles conferem ao sistema tributário condição de aplicação.<sup>89</sup>

O modelo da Constituição brasileira tem como alicerces o Estado de Direito e o Estado do Bem-Estar Social. O Estado de Direito está organizado na forma federativa, homogênea, com garantias a partir de bases estruturais comuns, como o sistema tributário previsto no Título VI da Constituição Federal. O Estado Social, projetado para eliminar as desigualdades não estruturais, está igualmente previsto no mesmo texto constitucional, a partir do Título VIII da Carta. Entre esses dois títulos figura a Ordem Econômica e Financeira, Título VII, a ser vista como meio de equilíbrio entre dois pontos bastante marcados pelo constituinte, com o escopo de premiar o livre desenvolvimento da atividade econômica.

Assim, sempre que o fato gerador compor um tipo, o aplicador poderá organizar a hipótese de aplicabilidade e compatibilizar o texto normativo com a situa-

<sup>86</sup> TORRES, Ricardo Lobo, *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*, volume II, Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 173.

<sup>87</sup> CARVALHO, Paulo de Barros, "El Principio de la Seguridad Jurídica em Matéria Tributária", in *Estudios de Derecho Tributario Constitucional e Internacional, Homenaje Latinoamericano a Victor Uckmar*, coordenação de Pasquale Pistone e Helene Taveira Tôrres, Buenos Aires: Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, 2005, (89/109), p. 108.

<sup>88</sup> MÖSSNER, Jörg Manfred, *Typusbegriffe im Steuerrecht*, in *Festschrift für Heinrich Wilhelm Kruse*, organização de Walter Dreßneck e Roman Seer, Colônia: Dr. Otto Schmidt, (161/181), p. 164.

<sup>89</sup> TIPKE, Klaus, "Steuergerechtigkeit", *Theorie und Praxis, vom politischen Schlagwort zum Rechtsbegriff und zur praktischen Anwendung*, Colônia: Dr. Otto Schmidt, 1981, p. 49.

ção pretendida, num ajuste axiológico e teleológico.<sup>90</sup> Esse ajuste pode ser feito tanto pelo Executivo quanto pelo Judiciário.

O ajuste regulatório e a flexibilização do positivismo estão em pleno compasso com a globalização e suas necessidades normativas regulatórias. O jurista tributário precisa estar aberto aos múltiplos efeitos da globalização. Isso demanda regras de complexidade muito superior à mera complexidade normativa estatal. Há, ainda a necessidade de regulação mais aberta.<sup>91</sup> Isso, especialmente no Direito Tributário, força a admitir a flexibilização do princípio da legalidade.

<sup>90</sup> TORRES, Ricardo Lobo, “Legalidad Tributaria y Armonia entre los Poderes del Estado”, in *Estudios de Derecho Tributario Constitucional e Internacional, Homenaje Latinoamericano a Victor Uckmar*, coordenação de Pasquale Pistone e Heleno Taveira Tôrres, Buenos Aires: Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, 2005, p. 259.

<sup>91</sup> FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio, *Direito Constitucional, Liberdade de fumar, Privacidade, Estado, Direitos Humanos e outros Temas*, São Paulo: Manole, 2007, p. 542.