

# NEOCONSTITUCIONALISMO E DIREITO TRIBUTÁRIO

## TAX LAW AND MODERN CONSTITUTIONALISM

**Paulo Caliendo<sup>1</sup>**

Doutor em Direito Tributário pela PUC/SP

**RESUMO:** O presente artigo trata da interpretação constitucional sob o denominado neoconstitucionalismo, especialmente em relação ao direito tributário, bem como sobre o papel dos princípios, da hierarquização axiológica, da ponderação e questão da justiça.

**PALAVRAS-CHAVE:** Neoconstitucionalismo; direito tributário; princípios e regras.

**ABSTRACT:** *This article deals with the constitutional interpretation under the so-called neoconstitutionalism, especially in relation to the Tax Law, as well as on the role of the principles, axiological hierarchy, balancing or weighing rights and the question of the justice.*

**KEYWORDS:** *Taxation; constitution; principles and rules.*

**SUMÁRIO:** Introdução; 1 Teoria dos direitos fundamentais e o neoconstitucionalismo: princípios e regras constitucionais; 2 Neoconstitucionalismo e os valores constitucionais: subsunção e ponderação; 3 O novo papel da jurisdição constitucional: democracia e direitos fundamentais; 4 O neoconstitucionalismo e a concepção sistemática do Direito; 5 Neoconstitucionalismo e sistema tributário; Conclusões; Referências.

**SUMMARY:** *Introduction; 1 Theory of fundamental rights and modern constitutionalism: principles and constitutional rules; 2 Neoconstitutionalism and constitu-*

---

<sup>1</sup> Graduado em Direito pela UFRGS, Mestre em Direito dos Negócios e da Integração também pela Faculdade de Direito da UFRGS. É Doutor em Direito Tributário junto à PUC/SP, tendo como tema de Tese de Doutorado o estudo dos “Estabelecimentos permanentes em direito internacional tributário”. Professor do Mestrado e Doutorado da PUC/RS, na Disciplina de Direito Tributário, e de diversos cursos de Pós-graduação no País. Realizou Estágio de Doutoramento na Universidade de Munique (*Ludwig-Maximilians Universität*), no Instituto de Pesquisas em Direito Europeu e Internacional tributário (*Forschungsstelle für Europäisches und Internationales Steuerrecht*). É autor de diversos artigos e dos livros *Estabelecimentos permanentes em direito tributário internacional* (2005), *Direito tributário e análise econômica do direito* (2009) e *Direito tributário: três modos de pensar a tributação* (2009).

*tional values, subsumption, and weighting; 3 The new role of constitutional jurisdiction: democracy and fundamental rights; 4 Neoconstitutionalism and the systematic interpretation of Law; 5 Neoconstitutionalism and tax system; Conclusions; References.*

## INTRODUÇÃO

O presente texto tenta responder à seguinte indagação: *O Texto Constitucional de 1988 inaugura a exigência de uma nova forma de interpretação constitucional?* Alguns dirão que não, que não existe uma forma nova de pensar a Constituição e a tributação. Em nosso entender, essa resposta minimiza a relevância, a complexidade e os dilemas erigidos do novo Texto Constitucional. Cremos que o Texto Constitucional impõe uma nova dimensão para o papel dos princípios, da hierarquização axiológica, da ponderação e questão da justiça.

## 1 TEORIA DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS E O NEOCONSTITUCIONALISMO: PRINCÍPIOS E REGRAS CONSTITUCIONAIS

O *neoconstitucionalismo* estará essencialmente fundado na *teoria dos direitos fundamentais*. Apesar de uma viva discussão sobre a correção da denominação neoconstitucionalismo, para designar o fenômeno do constitucionalismo moderno, iremos adotar esta nomenclatura para identificar este novo modelo de constitucionalismo. Entre os diversos autores em destaque, podemos citar como precursores *Robert Alexy* (1984)<sup>2</sup> e *Ronald Dworkin* (1977)<sup>3</sup> em suas obras seminais: *Teoria dos direitos fundamentais* (*Theorie der Grundrechte*) e *Levando os direitos a sério* (*Taking rights seriously*), respectivamente.

Entre a vasta e significativa doutrina posterior podemos citar as obras de *Herbert Hart* (1961), *Peter Haberle* (1972), *Laurence Tribe* (1978), *Gustavo Zagrebelsky* (1992), *Carlos Nino* (1992), *Castanheira Neves* (1993), *Luigi Ferrajoli* (1995) e *Luis Prieto Sanchís* (1997), *Miguel Carbonell* (2003), entre outros; na doutrina nacional, entre outros, podemos citar *Ingo Sarlet* (1998), *Lênio Streck* (1999), *Luís Roberto Barroso* (2003) e *Écio Duarte* (2006).

O *neoconstitucionalismo* possui como fundamento histórico o fenômeno de reconstitucionalização, principalmente dos países europeus (Itália, Alemanha,

<sup>2</sup> Cf. ALEXY, Robert. *Teoria de los derechos fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001.

<sup>3</sup> Cf. DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

Espanha e Portugal). Este movimento democrático redefiniu o papel da Constituição e do próprio desenho do Estado Democrático de Direito.

*Luis Roberto Barroso* apresenta como principais referências deste modelo a *Lei Fundamental de Bonn* (1949), a criação do Tribunal Constitucional Federal alemão (1951), a Constituição da Itália (1947), a Corte Constitucional da Itália (1956), a reconstitucionalização de Portugal (1976) e da Espanha (1978)<sup>4</sup>.

No Brasil, o *neoconstitucionalismo* se firma com a reconstitucionalização do país com a promulgação da Constituição de 1988, inaugurando uma nova fase do Estado brasileiro, superando décadas de autoritarismo. O novo *consensus* nacional foi firmado sobre a ideia de expansão dos direitos fundamentais e reconhecimento das demandas reprimidas durante décadas.

O *neoconstitucionalismo* irá apresentar como fundamento filosófico a superação do modelo positivista baseado em regras, por um modelo edificado sobre um sistema de direitos fundamentais estruturado a partir do conceito de dignidade da pessoa humana.

Afirmar que o Texto Constitucional de 1988 não adotou um caráter principiológico é evitar a compreensão da real dimensão da mudança normativa provocada. A CF/1988 é um texto que indica claramente no seu preâmbulo os fins normativos a serem seguidos (art. 3º, inciso I): “Construir uma sociedade livre, justa e solidária”. Bem como tenta desvalorizar o propósito histórico da carta previsto já em seu preâmbulo:

Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembleia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade

<sup>4</sup> São obras do autor de referência sobre o assunto: BARROSO, Luís Roberto. Influência da reconstitucionalização de Portugal sobre a experiência constitucional brasileira. *Themis - Revista da Faculdade de Direito da Universidade Nova de Lisboa*, Edição Especial, p. 71, 2006; BARROSO, Luís Roberto. O começo da história. A nova interpretação constitucional e o papel dos princípios no direito brasileiro. In: *Temas de direito constitucional*. t. III, 2005; BARROSO, Luís Roberto. Fundamentos teóricos e filosóficos do novo direito constitucional brasileiro (pós-modernidade, teoria crítica e pós-positivismo). In: *Temas de direito constitucional*. t. II, 2003; *Revista de Direito Administrativo*, 225/5, jul./set. 2001; *Revista da EMERJ*, 15/11, 2001; *Interesse Público*, 11/42, 2001; *Revista da AJUFE*, 67/51, jul./set. 2001; *Revista Trimestral de Direito Público*, n. 29, 2002; BARROSO, Luís Roberto. *A nova interpretação constitucional: ponderação, direitos fundamentais e relações privadas*. Renovar, 2003.

fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte Constituição da República Federativa do Brasil.

A leitura dos princípios constitucionais tributários seria suficiente para demonstrar que o texto privilegia os princípios da não cumulatividade (arts. 155, § 2º, inciso I, e 153, § 3º, inciso II), da capacidade contributiva (art. 145, § 1º), da isonomia (art. 150, inciso II), da segurança jurídica, sobre regras contingentes e também fundadas no respeito a princípios e valores constitucionais.

Pensar que as regras são um tipo normativo único, independente de princípios e valores é um grande erro. Igualmente é um erro pensar que o seu conteúdo não recebe preenchimento ou orientação dos princípios constitucionais. As regras são a forma densificada de princípios e valores constitucionais e não possuem existência independente, sua estrutura deve ser buscada nos princípios.

## **2 NEOCONSTITUCIONALISMO E OS VALORES CONSTITUCIONAIS: SUBSUNÇÃO E PONDERAÇÃO**

Um erro comumente realizado está na leitura distorcida sobre a função da jurisdição constitucional sob a égide do neoconstitucionalismo. De um lado, poder-se-ia equivocadamente afirmar que o Texto Constitucional seja basicamente composto de regras, então derivar que o método prevalente seja a subsunção constitucional. O erro deste entendimento está em avaliar que a CF/1988 seja meramente emaranhado de regras desconexas sem um fio condutor que lhe dê coerência. Os princípios constitucionais são justamente as normas que determinam a modulação na aplicação normativa, o espectro constitucionalmente legítimo de escolhas conforme a Constituição e os vetores de uma interpretação constitucional sistemática.

Outro erro seria proceder a uma oposição simples entre subsunção e ponderação constitucional. A ponderação seria aqui entendida como o método de aplicação constitucional por meio do balanceamento entre princípios colidentes. O engano decorre do fato que o grande elemento inovador da interpretação constitucional sob a égide do neoconstitucionalismo está em compreender que o Texto Constitucional incorpora os dilemas e conflitos axiológicos de uma

sociedade plural e complexa, em que se adotam consensos fundamentais sobre grande parte da vida social e sobre os fundamentos da identidade nacional, por outro lado, deixa em aberto a definição sobre questões cruciais, não por esquecimento ou leniência, mas para que a própria sociedade no viver a constituição atinja a maturidade para aprofundar as suas escolhas. Crer que o Texto Constitucional não esteja aberto a novas hierarquizações axiológicas ou ponderação entre princípios colidentes seria congelar o Texto Constitucional no ano de 1988, antes da queda do muro de Berlim, antes de 11.09.01 e de todas as transformações que o mundo passou.

Qual o método mais importante na interpretação sistemática sob o neoconstitucionalismo: a subsunção ou a ponderação? Novamente impõe-se uma falsa questão que permite qualquer resposta. Tanto a subsunção como proteção da hierarquização axiológica original, quanto à ponderação como forma de re-hierarquização axiológica, são fundamentais sob o neoconstitucionalismo, desde que respeitem os seus princípios fundamentais, as cláusulas pétreas e os limites ao poder de reforma constitucional. Portanto, é inegável que o neoconstitucionalismo utiliza o binômio hierarquização (subsunção) e re-hierarquização (ponderação) como forma de manutenção do *consensus* constitucional original de uma sociedade complexa e plural em um mundo dinâmico e em transformação.

Esse entendimento é muito diferente de afirmar-se que o País vive em um *Estado Permanente de Ponderação*, com ausência de segurança sobre a hierarquização axiológica fundada pela CF/1988. Igualmente seria falso afirmar-se que a ponderação possui um papel menor na interpretação sistemática. Inúmeros exemplos poderiam ser citados, para contrariar este entendimento: o julgamento sobre a possibilidade do aborto de fetos anencéfalos, cotas sociais e raciais, entre tantas outras. Poderíamos alegar que estas decisões são equivocadas, mas nunca que elas não são fruto de uma nova forma de interpretação constitucional.

### **3 O NOVO PAPEL DA JURISDIÇÃO CONSTITUCIONAL: DEMOCRACIA E DIREITOS FUNDAMENTAIS**

Segundo *Barroso*, o *neoconstitucionalismo* possui três grandes pilares teóricos: a) o reconhecimento da força normativa da Constituição; b) a expansão

da jurisdição constitucional; e c) o desenvolvimento de uma nova dogmática da interpretação constitucional<sup>5</sup>.

O reconhecimento de força normativa à Constituição alterou a percepção sobre o sentido e o significado do Texto Constitucional. Inicialmente a Constituição era vista tão somente como uma carta política de estruturação dos poderes do Estado e passou a ser vista no novo modelo como uma norma jurídica estruturante de todos os momentos da vida cidadã<sup>6</sup>. A ideia da supremacia da Constituição implica a solução do paradoxo de normas “protegidas” ou “imodificáveis” no âmbito da democracia, visto que o princípio democrático impõe a supremacia do interesse da maioria atual sobre decisões pretéritas. Há uma tensão entre as vontades dos antigos, as “verdades reveladas” pelos fundadores da Constituição (*founding fathers*) e os novos desafios sociais.

Esta tensão deve ser permanentemente resolvida pelo esforço contínuo de manutenção *consensus* essencial do Texto de 1988.

A *expansão da jurisdição constitucional* se caracteriza por um movimento de superação do entendimento da lei como expressão da vontade geral (França) ou de soberania do parlamento (Inglaterra), por uma concepção de supremacia da Constituição e dos direitos fundamentais, com a noção de sua imunidade perante o legislador infraconstitucional. O fenômeno de criação de Cortes Constitucionais se espalhou pelo continente europeu e depois pelo mundo, tendo como casos marcantes: Alemanha (1951), Itália (1956), Chipre (1960), Turquia (1961), Grécia (1975), Espanha (1978), Portugal (1982), Bélgica (1984), Polônia (1986), Argélia (1989), Hungria (1990), Rússia (1991), República Tcheca (1992), Romênia (1992), República Eslovaca (1992) e Eslovênia (1993), África do Sul (1996), Moçambique (2003). Somente o Reino Unido, a Holanda e Luxemburgo mantiveram o modelo anterior de supremacia parlamentar, sem a possibilidade de controle constitucional por uma Corte especializada. No Brasil, apesar de já existirem modelos anteriores (EC 16, de 1965), é somente com a nova Constituição de 1988 que irá se firmar uma verdadeira ampliação do direito de propositura, bem como a regulamentação das normas sobre as ações diretas de inconstitucionalidade.

<sup>5</sup> Cf. BARROSO, Luís Roberto. Neoconstitucionalismo e constitucionalização do Direito. O triunfo tardio do Direito Constitucional no Brasil. *Jus Navigandi*, Teresina, a. 9, n. 851, 1 nov. 2005. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=7547>>. Acesso em: 3 out. 2008.

<sup>6</sup> Konrad Hesse foi um dos primeiros constitucionalistas a ressaltar a força normativa do Texto Constitucional expressa na *vontade da constituição* (*Wille zur Verfassung*), em sua obra *A força normativa da Constituição* (*Die normative Kraft der Verfassung*, 1959).

Essa expansão permite o *desenvolvimento de uma nova dogmática da interpretação constitucional* pela superação da interpretação tradicional das normas jurídicas e pela incorporação radical de novos elementos teóricos sobre a resolução de conflitos normativos (tese da supremacia da Constituição, da presunção de constitucionalidade dos atos normativos do Poder Público, da interpretação conforme a Constituição, da unidade, coerência, da razoabilidade e da efetividade). Entre as novas categorias inseridas na interpretação podemos citar: as cláusulas gerais, os princípios, as colisões de normas constitucionais, a ponderação e a argumentação.

O *neoconstitucionalismo* foi assentado, segundo Barroso, em três pilares: i) histórico, na reconstitucionalização da metade final do século XX; ii) filosófico, na afirmação do pós-positivismo e na reaproximação entre Direito e ética; e iii) teórico, com a afirmação da força normativa da Constituição, da expansão da jurisdição constitucional e do desenvolvimento de uma nova dogmática da interpretação constitucional.

O *neoconstitucionalismo*, antes de se configurar em uma escola, é um movimento representado por posturas teóricas diversas, que possuem as seguintes características, segundo *André Rufino do Vale*<sup>7</sup>: a) o papel de destaque conferido aos princípios e valores como componentes elementos estruturantes dos sistemas constitucionais; b) a importância da ponderação como método de interpretação, aplicação e resolução dos conflitos entre valores constitucionais; c) a aceitação de determinada conexão entre Direito e moral.

*Prieto Sanchís* sintetizou o *neoconstitucionalismo* da seguinte forma: “Mais princípios que regras; mais ponderação que subsunção; mais Constituição que lei; mais juiz que legislador”<sup>8</sup>. Trata-se de um movimento de superação do clássico dualismo entre jusnaturalismo e positivismo, em que assumem um papel de destaque as normas de direitos fundamentais, dado que elas podem ser caracterizadas como fusão dos valores morais históricos de uma comunidade<sup>9</sup>. É a riqueza da complexidade da compreensão dos direitos fundamentais que impôs

<sup>7</sup> Cf. VALE, André Rufino do. Aspectos do neoconstitucionalismo. *Revista Brasileira de Direito Constitucional - RBDC*, n. 09, p. 67, jan./jun. 2007.

<sup>8</sup> Cf. PRIETO SANCHÍS, Luis. Sobre el neoconstitucionalismo y sus implicaciones. In: *Justicia Constitucional y Derechos Fundamentales*. Madrid: Trotta, 2003, p. 101. PRIETO SANCHÍS, Luis. *Ley, principios, derechos*. Madrid: Dykinson, 1998, p. 35.

<sup>9</sup> Cf. VALE, André Rufino do. Aspectos do neoconstitucionalismo. *Revista Brasileira de Direito Constitucional - RBDC*, n. 09, jan./jun. 2007, p. 70.

uma nova revisão da tensa relação entre positivismo, realismo e jusnaturalismo. Vejamos, pois, o sentido e o alcance das normas de direitos fundamentais.

A *tensão entre a democracia e a Constituição* e a harmonia entre os Poderes Legislativo, Judiciário e Executivo foram motivo de muitos estudos, e, particularmente, a experiência constitucional norte-americana foi a que mais avançou no estabelecimento de medidas de equilíbrio institucional por meio da aplicação de *freios e contrapesos* para garantir técnicas de “autorrestrrição na atividade de revisão da legislação” (*judicial self-restraint*)<sup>10</sup>. Desse modo, o controle da atividade legislativa pelo Judiciário passa a ser entendido apenas como sendo uma exceção. Entre as técnicas utilizadas podemos citar<sup>11</sup>: i) *cases and controversies*; ii) *standing to sue*; iii) *precedent*; iv) *comity*; v) *political questions*.

Essas técnicas apresentam, segundo *Gustavo Ferreira Santos*<sup>12</sup>, as seguintes características: *cases and controversies* entende que a controvérsia deve ser delimitada apropriadamente, de modo a permitir uma decisão precisa e não uma mera opinião. A *standing to sue* requer a exigência de que a parte prove o interesse direto na solução do caso. A regra do *precedent* vincula as decisões atuais às decisões anteriores, limitando os casos de reapreciação às razões suficientes para tanto. A regra do *comity* harmoniza o modelo judicial em âmbito federativo, ao exigir a exaustão dos recursos aos Tribunais estaduais, como condição de recurso às Cortes Superiores. A regra das *political questions* pretende afastar os julgamentos de casos eminentemente políticos, limitando as decisões às questões jurídicas *stricto sensu*.

No caso brasileiro, ainda estão sendo construídas as bases de novas técnicas de controle da atividade legislativa, por meio de ações diretas de inconstitucionalidade, ações diretas de constitucionalidade, arguição de preceito fundamental, repercussão geral, entre outras.

Um dos autores a tratarem dessa tensão foi *Ronald Dworkin*<sup>13</sup>. Para o autor, os direitos humanos, apesar de sua multiplicidade de sentidos e entendimentos

<sup>10</sup> Cf. SANTOS, Gustavo Ferreira. *Neoconstitucionalismo e democracia*. Brasília, a. 43, n. 172, out./dez. 2006, p. 46.

<sup>11</sup> Cf. SOUSA, João Ramos de. *Self-restraint. Sub judge*: justiça e sociedade, Lisboa, n. 12, jan./jun. 1998.

<sup>12</sup> Ver, nesse sentido, SANTOS, Gustavo Ferreira. *Op. cit.*, p. 50.

<sup>13</sup> *Ronald Dworkin* (1931-) estudou na Harvard University e em Oxford e tornou-se Professor na Yale University, na cadeira pertencente a Wesley N. Hohfeld (Chair of Jurisprudence). Em 1969, sucedeu H. L. A. Hart, em Oxford. Publicou, entre outras obras: *Taking rights seriously* (1977); *A matter of principle* (1985); *Liberalism* (1978); *Law's Empire* (1986); *Philosophical issues in senile dementia* (1987); *A bill of rights*

políticos e filosóficos, significam a demanda nas sociedades democráticas pela criação de condições mínimas de bem-estar a cada indivíduo<sup>14</sup>. As exigências por direitos individuais devem possuir um estatuto superior às exigências sociais, prevalecendo uma noção denominada de “individualismo ético” (“*ethical individualism*”).

Os estudos de *Ronald Dworkin* representam um dos mais bem-sucedidos “ataque geral ao positivismo” (*general attack on positivism*), pela profundidade de suas críticas e pelo elevado grau de aceitação e difusão que alcançaram. As críticas realizadas por *Dworkin* não foram as primeiras, mas o modo como foram propostas e os objetivos pretendidos alcançaram uma tremenda eficácia no repensar o Direito. As primeiras investidas do autor serão realizadas no artigo *O modelo de regras* (*The model of rules*)<sup>15</sup>, publicado em 1967 pela *University of Chicago Law Review*.

O pensamento de *Ronald Dworkin*<sup>16</sup> irá estabelecer uma nova centralidade no debate jurídico por meio da afirmação do debate ético e dos direitos humanos. Os direitos humanos, apesar de sua multiplicidade de sentidos e entendimentos políticos e filosóficos, irão significar nesta tradição uma demanda nas sociedades democráticas pela criação de condições mínimas de bem-estar.

*Ronald Dworkin* designou a expressão “direitos como trunfos” (“*rights as trumps*”) para representar esta precedência dos direitos individuais sobre os objetivos sociais. Para o autor, a noção dessa expressão expõe a ideia fundamental de igualdade na doutrina de direitos humanos<sup>17</sup> e de crítica a uma

---

*for Britain* (1990); *Life's Dominion* (1993); *Freedom's Law* (1996); *Sovereign virtue: the theory and practice of equality* (2000); *Justice in Robes* (2006); e *Is democracy possible here?* (2006).

<sup>14</sup> Cf. Ronald Dworkin: “*We say that government must, above all, respect people's dignity. Or that it must treat them as human beings. Kant said that government must treat people as ends and never as means*”; ver em DWORKIN, Ronald. What are human rights? Disponível em: <<http://www.law.nyu.edu/clppt/program2003/readings/dworkin.pdf>>. Acesso em: 15 out. 2006, às 01:30, p. 37.

<sup>15</sup> Cf. DWORKIN, Ronald. The model of rules. *University of Chicago Law Review*, 1967, n. 35, p. 14 e ss., que posteriormente será reeditado com o sugestivo título de DWORKIN, Ronald. *Is law a system of rules?* The Philosophy of Law. Oxford: Oxford University Press, 1977. p. 38 e 65.

<sup>16</sup> Ronald Dworkin (1931-) estudou em *Harvard University* e em *Oxford* e tornou-se Professor na *Yale University*, na cadeira pertencente a *Wesley N. Hohfeld* (*Chair of Jurisprudence*). Em 1969, sucedeu *H.L.A. Hart*, em *Oxford*. Publicou dentre outras obras: “*Taking Rights Seriously*” (1977); “*A Matter of Principle*” (1985); “*Liberalism*” (1978); “*Law's Empire*” (1986); “*Philosophical Issues in Senile Dementia*” (1987); “*A Bill of Rights for Britain*” (1990); “*Life's Dominion*” (1993); “*Freedom's Law*” (1996); “*Sovereign Virtue: The Theory and Practice of Equality*” (2000); “*Justice in Robes*” (2006) e “*Is democracy possible here?*” (2006).

<sup>17</sup> Sobre o assunto, veja-se o interessante texto divulgado por *Dworkin* no material de classe dos *Colloquium* da *New York University*, sobre o conceito de Direitos Humanos, em 2003. Cf. DWORKIN,

teoria consequencialista e utilitarista desses direitos. *Dworkin* nega o argumento de que determinado direito pode ser afastado pela justificativa de que razões utilitaristas ou de maximização de interesses gerais da sociedade (*wealth-maximizing reasons*) são mais importantes.

*Ronald Dworkin*, no texto “Direitos como trunfos” (“Rights as trumps”), utilizou como metáfora o exercício de direitos com certo tipo de carta em um jogo, como forma de salientar o papel dos direitos no discurso público. Defende *Dworkin* que no uso desse direito será errado afastá-lo (ex.: liberdade de expressão) em nome da maximização de interesses da coletividade. Tal como em um jogo de baralho, em que existem determinadas cartas que se sobrepõem às cartas de outros jogadores, os direitos humanos devem se sobrepor aos interesses públicos. Assim, para alcançar o benefício geral de combate à criminalidade, não se deve autorizar o uso da tortura como método investigativo, por exemplo. Isso não quer dizer que o autor defenda uma contradição de fundo entre o exercício de direitos individuais e o bem-estar social, pelo contrário, irá defender que ambos possuem fundamento na ideia de igualdade<sup>18</sup>.

Os direitos humanos serão considerados nesta concepção como uma diretriz ética decorrente do fato do ser humano simplesmente ser, da qual irá possuir uma esfera de intangibilidade que o protegerá contra qualquer violação da dignidade da pessoa humana. Esta fundamentação universalista dos direitos fundamentais e cognitivista, capaz de possuir um conteúdo apropriável pela razão, encontra destacados defensores na atualidade, entre os quais *Norberto Bobbio*<sup>19</sup>, *Otfried Höffe*<sup>20</sup>, *Ernst Tugendhat*<sup>21</sup>, *Martha Nussbaum*<sup>22</sup>, bem como na

---

Ronald. What are human rights? Disponível em: <<http://www.law.nyu.edu/clppt/program2003/readings/dworkin.pdf>>. Acesso em: 15 out. 2006, às 01:30.

<sup>18</sup> Cf. DALL’AGNOL, Darlei. O igualitarismo liberal de *Dworkin*. *Kriterion*, Jan./June 2005, v. 46, n. 111, p. 55-69.

<sup>19</sup> *Norberto Bobbio* (1909-2004): *Teoria dell’ordinamento giuridico* (1960); *Il Positivismo Giuridico* (1961); *Diritto e stato nel pensiero di E. Kant* (1969); *L’età dei diritti* (1989); e *Liberalismo e Democrazia* (2006).

<sup>20</sup> *Otfried Höffe* (1943) publicou, entre outras obras: *Ethik und Politik* (1979); *Kategorische Rechtsprinzipien. Ein Kontrapunkt der Moderne* (1990); *Principes du droit: Éthique, théorie juridique et philosophie sociale* (1993); *Moral als Preis der Moderne* (1993); e *Gerechtigkeit. Eine philosophische Einführung* (2001).

<sup>21</sup> *Ernst Tugendhat* (1930), entre outras obras, é autor de: *Vorlesungen über Ethik* (1993); *Probleme der Ethik* (1981); e *Logisch-semantische Propädeutik* (1997).

<sup>22</sup> *Martha Nussbaum* (1947) é uma filósofa norte-americana especializada em filosofia antiga e ética. Publicou, entre outras obras: *NUSSBAUM, Martha; SEN, Amartya. The quality of life* (1993); e *Hiding from humanity: disgust, shame, and the law* (2004).

sua recepção no Brasil por José Arthur Giannotti<sup>23</sup>, Valerio Rohden<sup>24</sup>, Nythamar de Oliveira<sup>25</sup> e Zeljko Loparic<sup>26</sup>.

O argumento contrário firma-se no princípio da separação dos poderes, de tal modo que caberia ao Poder Legislativo editar normas gerais e ao Judiciário, a função de adequar as normas gerais aos casos individuais. Tal afirmação é correta para o entendimento da função da jurisdição comum, contudo, não espelha a correta função da jurisdição constitucional. A função constitucional cumpre o duplo e fundamental papel de manter a coerência entre os princípios e regras constitucionais com a legislação editada pelo Poder Legislativo. Imaginar que o Legislativo edita sempre normas constitucionais, adequadas à realidade constitucional vigente, e realiza a correta pré-ponderação de princípios é partir de um idealismo. Existe uma separação fundamental entre o Poder Constituinte originário e derivado, entre Congresso constituinte e legislativo. Não há como imaginar que as forças existentes no momento da Constituinte de 1988 permaneçam as mesmas, nem que estas defendam imediatamente os mesmos valores, meios e fins constitucionais. Nem tampouco valoriza a função da Corte Constitucional como guardião da Constituição.

A Constituição possui a sua força normativa justamente no desejo de permanência axiológica, ou seja, considerando a pluralidade social, a Constituição deve manter e proteger a hierarquização axiológica original perante as contingências das maiorias parlamentares, eleitorais, partidárias, sectárias ou políticas. O legislativo atual pode ter inclusive o desejo expresso ou velado de destruir as bases constitucionais originais e caberia à jurisdição constitucional servir como guardião do horizonte valorativo inaugurado pela Constituinte de 1988. Assim, longe da tarefa fundamental de a jurisdição constitucional ser a concreção do geral na individualidade dos casos individuais, a função

<sup>23</sup> José Arthur Giannotti é professor da USP e autor, entre outras obras, de: *Marx vida & obra* (2000); *Apresentação do mundo: considerações sobre o pensamento de Ludwig Wittgenstein* (1995); e *John Stuart Mill: o psicologismo e a fundamentação lógica* (1964).

<sup>24</sup> Valerio Rohden é autor, entre outras obras, de *Immanuel Kant: crítica da razão prática* (2003) e *Immanuel Kant: crítica da razão prática. Tradução, introdução e notas* (2002).

<sup>25</sup> Nythamar Fernandes de Oliveira é Professor da PUC/RS e publicou, entre outras obras: *Tractatus ethico-politicus* (1999); *The critique of public reason revisited: Kant as arbiter between Rawls and Habermas, Veritas* (PUC/RS), 44/4 (2000): 583-606; e *Kant, Rawls, and the moral foundations of the political*, in *Kant und die Berliner Aufklärung: Akten des IX Internationalen Kant-Kongresses*, ed. Volker Gerhardt et al., Berlin: W. de Gruyter, 2001, p. 286-295.

<sup>26</sup> Zeljko Loparic é filósofo e lógico. Entre as suas obras destaca-se *Ética e finitude* (1995).

constitucional é a manutenção da hierarquização axiológica na concreção de princípios constitucionais colidentes.

#### 4 O NEOCONSTITUCIONALISMO E A CONCEPÇÃO SISTEMÁTICA DO DIREITO

O pensamento sistemático parte do postulado de que o Direito é composto por um conjunto de normas fundamentadas sobre valores, ou seja, o ordenamento jurídico tem em sua essência a preocupação com a realização de determinados “estados de coisas” (*fins*). O Direito em suas prescrições emanará não somente comandos normativos, mas proposições estruturadas com fulcro em valores afirmados socialmente no Texto Constitucional. Desse modo, a concepção sistemática terá um caráter deontológico orientado por valores e não apenas axiológico, visto que o sistema jurídico não pode ser composto meramente por uma afirmação de valores, mas deve prever como estes valores constitucionalizados irão se concretizar por meio de comandos normativos.

Entre os diversos valores que podemos citar, tomamos como núcleo axiológico dos sistemas constitucionais democráticos a afirmação da dignidade da pessoa humana<sup>27</sup>. É da tensão entre democracia e direitos fundamentais, normatividade e legitimidade social e justiça geral e particular que grande parte da moderna tradição filosófica trata de refletir.

Entre os autores mais relevantes na afirmação do problema da justiça como um problema normativo fundamental podemos citar *John Rawls*<sup>28</sup>. Para o autor, a fundação de uma sociedade justa deve ser considerada justa a definição dos objetivos de um governo. *Rawls* sugere a alegoria “véu de ignorância” (*veil-of-ignorance apparatus*)<sup>29</sup> como forma de indicar a situação em que os agentes buscam resultados favoráveis e justos pela colaboração futura fundada no desinteresse imediato.

<sup>27</sup> Cf. SARLET, Ingo Wolfgang (Org.). *Dimensões da dignidade*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.

<sup>28</sup> *John Rawls* (1921-2002) foi professor de filosofia política na Universidade de Harvard. Entre as suas obras se destacam: *A theory of justice* (1971); *Political liberalism* (1993); e *The law of peoples*.

<sup>29</sup> A ideia do véu de ignorância pode ser encontrada inicialmente na sugestão de Adam Smith do “expectador imparcial” (“*impartial spectator*”), desenvolvida no livro *The theory of moral sentiments*, como uma forma de se encontrar um mecanismo de limitação dos interesses egoísticos, na formulação de uma moralidade pública. Assim: “*There are some situations which bear so hard upon human nature, that the greatest degree of self-government, which can belong to so imperfect a creature as man, is not able to stifle, altogether, the voice of human weakness, or reduce the violence of the passions to that pitch of moderation, in which the impartial spectator can entirely enter into them*”; ver em SMITH, Adam. *The theory of moral sentiments*, I.II.28.

O autor irá utilizar a metáfora do *jogo da torta* como demonstração deste raciocínio (*pie game*). Segundo esse jogo, proposto por James Harrington (século XVII), para defender a noção de separação dos poderes pressupõe-se a presença de indivíduos egoístas que desejam dividir uma torta em dois pedaços iguais, a melhor solução seria pedir que um indivíduo realize o corte da torta e o outro escolha o seu pedaço. Essa é a melhor forma de garantir que esses indivíduos tentarão resguardar seus resultados futuros e atingir os objetivos sociais do jogo.

A concepção filosófica de *Ralws* parte da aceitação de um individualismo ético. O ponto de partida será as liberdades individuais, que devem ser complementadas por critérios de justiça (equidade). Outro postulado está na ausência de um *ethos* unificado na sociedade que possa orientar um critério absoluto de justiça. Sua visão de justiça parte, contudo, do indivíduo para alcançar o bem-estar social. Não se admite que a inviolabilidade de direitos do indivíduo seja afastada pelo bem-estar social.

Considerando que os indivíduos possuem interesses próprios e, muitas vezes, contrapostos e que inexistem um critério de vida boa absoluto, torna-se imperativo verificar um critério de justiça que permita a coexistência e cooperação social. Seu modelo de justiça estará assentado no modelo ético construtivista, ou seja, capaz de gerar um modelo universal de enunciados éticos capazes de determinar os princípios aplicáveis a uma sociedade bem ordenada. Para tanto, esta construção parte da ficção de uma posição original hipotética em que nenhum participante conhece de sua posição na sociedade (*véu de ignorância*).

Assim, será razoável que os participantes, longe de seus interesses imediatos, escolham princípios que maximizem as vantagens gerais a partir de ganhos individuais generalizados. Esta noção é caracterizada pelos dois princípios de justiça:

- i) *Cada pessoa deve ter um direito igual ao mais extenso sistema de liberdades básicas que seja compatível com um sistema de liberdades idêntico para as outras;*
- ii) *As desigualdades económicas e sociais devem ser distribuídas de forma que, simultaneamente: a) se possa razoavelmente esperar que elas sejam em benefício de todos; b) decorram de posições e funções às quais todos têm acesso.*

Assim, deve existir um conjunto de *liberdades básicas* inegociáveis (liberdade política, de expressão; de consciência, de pensamento; as liberdades da pessoa, etc.). Estas não poderão ser afastadas quando em conflito com necessidades econômicas, mas somente limitadas quando em conflito com outras liberdades básicas. Por outro lado, reconhece-se que possa existir a diferença de resultados econômicos e sociais, ou seja, pessoas com um sucesso social maior que outras, mas tão somente quando estas diferenças possam significar uma situação de melhora para todos, inclusive para os menos favorecidos.

O problema da aplicação concreta de um discurso normativo ético foi pensado por *Robert Alexy*, ao versar sobre a posição privilegiada dos direitos humanos na teoria do discurso prático racional.

*Robert Alexy*<sup>30</sup> irá apresentar uma teoria do discurso prático racional, em sua obra sobre a teoria da argumentação jurídica (*Theorie der juristischen argumentation*). O autor irá verificar a tradição filosófica de *Stevenson*, *Wittgenstein*, *Habermas* e *Perelman* para finalmente propor a teoria do discurso prático racional (*Theorie des allgemeinen rationalen praktischen Diskurses*), que irá entender que o discurso jurídico é um caso especial (*Sonderfall*) do discurso prático geral (*allgemeinen praktischen Diskurses*). O autor irá definir regras procedimentais para a determinação da correção do discurso prático, ou seja, de regras que possam distinguir as boas das más razões<sup>31</sup>. A correção prática de uma decisão significa a possibilidade de se alcançarem juízos práticos capazes de dar conta da complexidade dos jogos argumentativos que compõem institucionalmente o Estado Democrático de Direito<sup>32</sup>.

Um discurso prático será tido por racional se nele estiverem contidas as condições de possibilidade da argumentação racional, tais como: não

---

<sup>30</sup> Robert Alexy (1945) é um jurista e filósofo alemão. É autor, entre outras obras, de: *Theorie der juristischen Argumentation. Die Theorie des rationalen Diskurses als Theorie der juristischen Begründung* (1983); *Theorie der Grundrechte* (1986); e *Begriff und Geltung des Rechts* (1992).

<sup>31</sup> Segundo Alexy: “Es ist oben die These aufgestellt worden, dass der juristische Diskurs ein Sonderfall des allgemeinen praktischen Diskurses ist. Dies wurde damit begründet, dass es (1) in juristischen Diskussionen um praktische Fragen geht, d.h. darum, was zu tun oder zu unterlassen ist oder getan oder unterlassen werden darf, und dass (2) diese Fragen mit dem Anspruch auf Richtigkeit diskutiert werden. Um einen Sonderfall handelt es sich, weil die juristische Diskussion (3) unter einschränkenden Bedingungen der erwähnten Art stattfindet”; ver em: ALEXY, Robert. *Theorie der juristischen Argumentation. Die Theorie des rationalen Diskurses als Theorie der juristischen Begründung*. Frankfurt am Main: Suhrkamp, 1991. p. 263.

<sup>32</sup> Cf. DUARTE, Écio Oto Ramos. *Teoria do discurso & correção normativa do direito*. São Paulo: Landy, 2004. p. 141.

contradição, universalidade de sentido, clareza linguística, verdade empírica, consideração de efeitos e ponderação.

A garantia da liberdade e igualdade no discurso deve ser atingida por meio da imparcialidade e não da neutralidade. A imparcialidade significa que se realize uma racionalidade prática de caráter universalista do discurso. Esta deve responder às seguintes “regras específicas do discurso”:

- “1. Todo aquele que pode falar pode tomar parte no discurso.
- 2a. Todos podem questionar qualquer afirmação.
- 2b. Todos podem introduzir qualquer afirmação no discurso.
3. Nenhum falante pode ser impedido de exercer a salvaguarda de seus direitos fixados no (1) e (2), quando dentro ou fora do discurso predomina a força.”<sup>33</sup>

Para o estabelecimento do discurso, serão listadas algumas pré-condições para o agir comunicativo que fundamenta o agir prático. O pensamento do autor alerta para a possibilidade do surgimento de dilemas valorativos concretos no âmbito do discurso. A solução racional para este confronto somente pode ser a utilização da ponderação de interesses, na medida em que não existe um critério absoluto para a solução inquestionável desse conflito. Assim, as medidas de peso somente podem ser verificadas na observância dos interesses em jogo e considerando o fenômeno do respeito aos sujeitos do discurso.

Em relação aos direitos fundamentais, *Alexy* irá assumir uma postura kantiana, assegurando uma posição privilegiada para os direitos humanos e as suas características de universalidade e autonomia<sup>34</sup>. A característica da

<sup>33</sup> Cf. *Alexy*: “(2.1) Jeder, der sprechen kann, darf an Diskursen teilnehmen”, em seguida, estabelece as regras de “liberdade discursiva” (*Freiheit des Diskutierens*), que são: “(2.2) (a) Jeder darf jede Behauptung problematisieren. (b) Jeder darf jede Behauptung in den Diskurs einführen. (c) Jeder darf seine Einstellungen, Wünsche und Bedürfnisse äußern”; ver em ALEXY, Robert. *Theorie der juristischen Argumentation. Die Theorie des rationalen Diskurses als Theorie der juristischen Begründung*. Frankfurt am Main: Suhrkamp, 1991. p. 240. Vejam-se, igualmente, as observações de DUARTE, Écio Oto Ramos. *Teoria do discurso & correção normativa do direito*. São Paulo: Landy, 2004. p. 146.

<sup>34</sup> Cf. WILSON DE ABREU PARDO, David. *Direitos fundamentais não enumerados - Justificação e aplicação*. Tese de Doutorado em Direito pela Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, 2005. p. 160.

universalidade expressa que os direitos abrangem todos os homens, e a autonomia assegura a livre escolha dos princípios que irão nortear a ação individual e a escolha pública de valores comuns. Para que as regras de fala permitam passar-se para as regras de ação, torna-se necessária a adoção de premissas adicionais do consenso e da democracia<sup>35</sup>.

A noção de *autonomia* se complementa com a ideia de imparcialidade e igualdade decorrente do consenso. A noção de igualdade postula que todo o indivíduo deve ser considerado como um interlocutor legítimo. O *consenso* conduz à noção de igualdade dos direitos humanos. Por fim, para o autor, uma verdadeira teoria do discurso pressupõe a existência de um sistema democrático, em que estejam presentes os direitos fundamentais.

A *democracia* é entendida como sendo a figuração jurídica do princípio do discurso<sup>36</sup>, visto que somente na democracia é que se pode verificar a aproximação entre legitimidade e correção. Para *Alexy*, os direitos da pessoa, especialmente à liberdade e igualdade, é que exigem que as decisões sociais sejam tomadas por meio de procedimentos democráticos, ou seja, a centralidade dos direitos fundamentais é que funda o núcleo constitutivo do Estado democrático<sup>37</sup>.

Assim, conforme *Alexy*, existirão alguns direitos fundamentais que são pressupostos de uma ética discursiva, tais como: o direito à vida, à integridade física, à personalidade, à religião, entre outros. Esses direitos são *discursivamente necessários* para uma ética do discurso e o seu afastamento ofende o núcleo essencial do próprio discurso<sup>38</sup>.

*Alexy* irá propor um *modelo em três níveis* dos direitos fundamentais: i) da fundamentação dos direitos individuais; ii) dos direitos individuais como posições e relações jurídicas; e iii) da imponibilidade dos direitos individuais. Na fundamentação dos direitos individuais, conceituam-se todos os direitos do indivíduo como sendo direitos individuais, sejam estes relativos a bens individuais ou coletivos. Nesse sentido, a noção de direito subjetivo é intercambiável com a noção de direitos individuais<sup>39</sup>. Os direitos individuais, por outro lado, sempre

---

<sup>35</sup> Cf. DUARTE, Écio Oto Ramos. Op. cit., p. 152.

<sup>36</sup> Cf. WILSON DE ABREU PARDO, David. Op. cit., p. 166.

<sup>37</sup> Para um estudo sobre a teoria do discurso em *Alexy* como fundamentante dos direitos fundamentais, veja-se: DUARTE, Écio Oto Ramos. Op. cit., p. 138 e ss.

<sup>38</sup> Idem, p. 161.

<sup>39</sup> Cf. ALEXY, Robert. El concepto y la validez del derecho. Barcelona: Gedisa, 1997. p. 180-181.

corresponderão a uma relação triádica entre destinatário, titular e objeto do direito sob a forma de direito a algo, liberdades ou competências. Por fim, a sua imponibilidade decorre da característica de que a existência de um direito é uma razão substancial para a sua imponibilidade, visto que o direito subjetivo é, em certo sentido, a imposição de um dever<sup>40</sup>.

A centralidade dos direitos no sistema jurídico irá implicar uma nova postura interpretativa, que não será livre, mas comprometida com resultados materiais. A grande contribuição deste modelo para uma nova teoria da interpretação está na centralidade da concretização dos direitos fundamentais e não de normas ou conceitos. Outra consequência direta está na noção de que a interpretação sistemática irá receber desta tradição a ideia fundamental de ponderação de interesses e princípios na realização de direitos e valores.

Afirmar-se que não se afastam as normas sem cometer uma forma de injustiça é assumir que o valor fundamental da ordem constitucional é a segurança jurídica. Contudo, tal afirmação não se coaduna com o Estado Democrático de Direito, que busca valores promocionais como os “valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida”. Tal situação se torna ainda mais forte ao verificarem-se as bases da ordem econômica, que determina: “Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: [...]”. Afirmar que a ordem constitucional de 1988 funda-se somente ou principalmente no valor segurança jurídica é fundar todo sistema em uma neutralidade axiológica inexistente. Ou pior, é olhar a Constituição de um Estado Democrático de Direito e ler o sistema constitucional vigente pela ótica do Estado de Direito clássico, de uma era progressiva de uma sociedade de proprietários, não mais existente.

## 5 NEOCONSTITUCIONALISMO E SISTEMA TRIBUTÁRIO

A ideia de um modelo interpretativo fundado em princípios, ponderação e colaboração de poderes causa arrepios aos tributaristas tradicionais e parece ser exatamente o oposto de toda a luta histórica do direito tributário. Afinal, a luta história tem sido contra o casuísmo estatal, a fome pública pelos recursos privados e o desperdício governamental no uso das escassas receitas financeiras. Um modelo interpretativo fundado na vagueza, na frouxidão normativa e

<sup>40</sup> Idem, *ibidem*.

na confusão de funções estatais parece ser o receituário óbvio para o saque institucional ao bolso do contribuinte.

O entendimento do estudo do direito tributário como estudo das normas representa o esforço de toda uma geração de juristas em excluir considerações políticas e ideológicas do fenômeno da tributação. O direito tributário era entendido no pensamento conceitualista como mero fenômeno de soberania, ou seja, como manifestação do poder, e, por sua vez, o normativismo retirava toda essa carga ideológica e reorganizava o debate jurídico-tributário em uma reafirmação da legitimidade do fenômeno de tributar sobre novos paradigmas. Os dispositivos legais não deveriam ser uma pluralidade de normas jurídicas desorganizadas e mesmo caóticas, sem conexão nenhuma, nem tampouco deveriam ter a pretensão de legitimidade, meramente em razão de estarem positivadas. O normativismo procede a um ataque geral ao dogmatismo legalista, ao raciocínio lógico-dedutivo amparado em concepções políticas e ideológicas que representavam o governo dominante e não o processo de criação do Direito.

Sobre a contínua violação da segurança jurídica e da confiança dos administrados, Alfredo Augusto Becker ressaltava toda a sua indignação. Tomando como exemplo o caso da alteração das leis do imposto de renda, observava que estas eram contínua e mensalmente alteradas por outras leis, decretos-leis, portarias ministeriais, pareceres normativos e outros atos de órgãos governamentais. A proliferação dessas alterações era tão rápida e contínua que o governo não se dava mais ao trabalho de consolidar tudo em novo Regulamento do Imposto de Renda<sup>41</sup>.

O mais preparado dos representantes do normativismo detinha um profundo desprezo pela manipulação de conceitos e pelo entendimento do sistema tributário como um sistema de poder e das limitações ao poder de tributar como o resultado das poucas vitórias contra a soberania inexorável do arbítrio das classes dominantes. É com base nesse entendimento que o autor irá preparar um ataque geral ao sentido do direito tributário como mero exercício do poder. Demonstra-se, de modo expresso, que a defesa do normativismo não era exatamente uma defesa da ordem estabelecida, do governo de ocasião ou da automática legitimidade da norma positivada, tal como no positivismo legalista ou dogmático. Normalmente ocorria o inverso, os defensores do positivismo assumiam tal posição ou por uma defesa radical da democracia ou por uma defesa do Direito contra a corrupção pelo poder e pela política.

---

<sup>41</sup> Cf. BECKER, Alfredo Augusto. *Carnaval tributário*. 2. ed. São Paulo: Lejus, 1999. p. 17.

Aqueles que defendiam o normativismo viam no processo democrático a cura para recomposição da legitimidade de uma sociedade cindida em valores e ideologias e a norma jurídica seria o resultado desse processo histórico, que deveria ser protegida como um valor em si. De outro lado, a defesa da norma jurídica representava uma defesa contra as investidas do poder e do arbítrio do soberano contra o Direito. Novamente encontramos aqui uma defesa da legitimidade da norma jurídica contra a perversão das escolhas democráticas por manipulações políticas.

O direito tributário será, portanto, o ramo mais entusiasmado das inovações teóricas do positivismo metodológico no âmbito da filosofia e das incontáveis aplicações práticas no campo da tributação. Afinal, que arma sofisticada, eficaz e elegante é o pensamento normativista no combate à corrupção dos princípios jurídicos da confiança, segurança jurídica ou Estado de Direito pelos desmandos do poder e do governo de ocasião. Que mensagem mais forte poderia ser enviada do que a afirmação que o Direito possui um valor em si, uma autonomia perante outros ramos, uma legitimidade própria a ser defendida e uma defesa de que se trata de um conceito a ser defendido independentemente do ingresso em uma discussão ideológica. Tal mudança de enfoque permitia uma alteração no discurso jurídico, de um mero discurso oposicionista passava-se para um discurso científico, visto que ao cabo não se tratava de ser oposição aos desejos de maiores recursos financeiros ao governo de ocasião, mas que a estabilidade do sistema jurídico e de sua coerência normativa são os desejos de qualquer governo ou oposição, independentemente das escolhas pré-jurídicas formuladas no campo da sociedade e da política.

O grande problema a ser enfrentado por esse raciocínio é que ele está mais adequado à proteção do contribuinte em uma sociedade regida por um regime ditatorial ou autoritário do que a uma sociedade democrática, que busca a realização da justiça social, tal como aquela estabelecida pela CF/1988. Existem três grandes erros neste raciocínio: o fundamento democrático, o social e o da institucional. O erro na compreensão no sistema democrático está na assunção de que todas as regras emitidas pelo sistema são legítimas e representativas do desejo da maioria, contudo, o regime democrático possui falhas e estas são exploradas por minorias que se utilizam da complexidade do modelo parlamentar e das ilusões aos apelos públicos para garantirem benefícios privados. O Texto Constitucional representa um marco de proteção contra os movimentos oportunistas infraconstitucionais, contudo, compete justamente

a uma Corte Constitucional promover esta defesa. Nem toda a regra possui verdadeira legitimidade democrática.

O erro social está em crer que as regras infraconstitucionais representam a essência do objetivo constitucional de mudança social, mediante a erradicação da pobreza, da justiça social e da redistribuição de recursos, muitas vezes as maiorias de ocasião no parlamento são justamente os mecanismos de preservação do *statu quo*. Compete novamente à Corte Constitucional ponderar os objetivos constitucionais, os limites ao poder da jurisdição e o afastamento aos entraves legais à mudança constitucional.

Por último, compete entender que o novo modelo institucional exige um modelo de cooperação entre os poderes de tal modo a realizar a guarda dos propósitos constitucionais.

O grande desafio não está em defender a previsibilidade contra as mudanças repentinas de humor do poder, especialmente em uma situação autoritária em que o contribuinte está indefesa por não poder se opor por meio de representantes ou juízes independentes ao governo. O princípio da segurança representa a principal linha de defesa dos contribuintes contra um regime que submete a maioria e a liberdade, sendo que a demanda de um Estado submetido ao império do Direito se constitui na principal exigência.

Em um Estado Democrático orientado por comandos de realização dos valores de um estado coisas de concretização de metas socioambientais (redistribuição, sustentabilidade, etc.), o grande problema não se encontra nos excessos contra a liberdade, mas principalmente nos excessos em nome da solidariedade e da igualdade. O regime democrático irá sofrer com a opacidade do sistema tributário e com a ausência de incentivos à redução de gastos.

A opacidade é a incapacidade dos eleitores, dos agentes buscadores de votos e das instituições formadas por votados, em valorizar o debate tributário como um elemento de definição de poder, em suma, a eficiência tributária não dá votos. Os eleitores, em sua maioria, pagam os impostos de modo oculto no preço das mercadorias (ICMS, IPI, PIS, Cofins ou retidos na fonte) e, portanto, não avaliam corretamente o peso dos impostos na diminuição do seu bem-estar social.

Para os políticos, defender um sistema tributária mínimo não é uma estratégia vencedora, visto que não se trata de um produto muito “vendável”. No modelo concorrido pela busca de votos, é bem mais agradável defender o

aumento de direitos fundamentais (saúde, educação, transportes, etc.) do que defender a redução de serviços públicos e a responsabilidade fiscal. Assim, aumentando-se a demanda, pode-se gerar o consenso necessário para a instituição de novos tributos ou a sua majoração. Bem como se provou no caso da CPMF que a criação de tributos não significa necessariamente a ampliação de serviços públicos (ex.: saúde).

Outro elemento é que o modelo democrático representativo possui uma base muito simples: um eleitor e um voto em seu representante. Dada esta premissa inicial, tudo mais se torna opaco. O eleitor não tem mais controle sobre os votos dados em seu nome na assembleia de representantes, não se pode tirar o representante por condução indevida de seu mandato ou mesmo avaliar o modo como os projetos são definidos. Este sistema se torna opaco para o eleitor que não entende como a máquina representativa funciona no seu cotidiano, dando espaço aos grupos melhor organizados que controlam e entendem os meandros e tecnicidades do processo legislativo e dominam a sua agenda. A afirmação de que as regras tributárias representam a maioria se torna quase uma distante representação da realidade parlamentar.

A outra dificuldade decorre da característica da consensualidade do regime democrático-parlamentar. Por óbvio, é mais fácil criar consensos sobre distribuição de ganhos do que sobre a distribuição de encargos ou a retirada de rendas de um grupo para transferir para outro. Assim, a criação cruzada de benefícios por meio de arranjos parlamentares implica a espiral de gastos públicos, incentivos fiscais e benesses sociais sem a correspondente exigência de sustentabilidade.

Insistir, portanto, nos proclamas de defesa do contribuinte em um Estado Democrático com viés socioambiental com base principal no princípio da segurança jurídica é tentar defender o contribuinte do século XXI com armas do século XIX. A defesa da hierarquização axiológica original da CF/1988 e a necessária ponderação entre princípios conflitantes exigem um fórum especializado, permitindo voz direta aos setores afetados, fugindo da clássica solução de democracia representativa de dar voto e perder o controle.

O modelo constitucional de 1988 exige maior solidariedade social (redução das desigualdades sociais e regionais) e esta somada unicamente à promoção do valor segurança jurídica não se constitui em uma adequada forma de limitação ao poder de tributar. Os instrumentos clássicos de proteção ao contribuinte eram vinculados ao valor segurança jurídica em um momento em que o governo

não se submetia claramente a um Estado de Direito (princípio da legalidade, da anterioridade, da irretroatividade, etc.).

O momento atual exige claramente limitações materiais ao poder de tributar direcionadas à limitação à solidariedade que sufoque a liberdade de empresa, de propriedade, de iniciativa, de mercado e de concorrência; de igualdade que sufoque o direito à diferença, ao lucro, à preservação da empresa e dos ganhos pelo talento, trabalho e iniciativa. O momento exige mais ponderação e modulação entre princípios constitucionais conflitantes, mas complementares, do que meros proclamas de limitações formais ao poder de tributar.

O grande dilema está em como manter a estabilidade do sistema jurídico e de sua coerência normativa em uma sociedade complexa e pluralista. Como manter a coerência constitucional de um *consensus* político entre solidariedade e liberdade, entre igualdade e individualidade, entre mais empresas e mais programas sociais. Cremos que a chave desse dilema está na correta aplicação do princípio da eficiência ao poder público e da neutralidade concorrencial da tributação.

## CONCLUSÕES

O *Texto Constitucional de 1988 inaugura uma nova forma de interpretação constitucional*, mediante uma nova dimensão para o papel dos princípios, da hierarquização axiológica, da ponderação e questão da justiça.

*Teoria dos direitos fundamentais e o neoconstitucionalismo (princípios e regras constitucionais)*: a CF/1988 adotou um estatuto privilegiado para os princípios constitucionais tributários da não cumulatividade, da capacidade contributiva, da isonomia, da segurança jurídica sobre regras jurídicas, que igualmente estão fundadas no respeito a princípios e valores constitucionais. Pensar que as regras são um tipo normativo único, independente de princípios e valores, é um grande erro. As regras são a forma densificada de princípios e valores constitucionais e não possuem existência independente, sua estrutura deve ser buscada nestes.

*Neoconstitucionalismo e os valores constitucionais (subsunção e ponderação)*: os princípios constitucionais determinam a modulação na aplicação normativa, o espectro constitucionalmente legítimo de escolhas conforme a Constituição e os vetores de uma interpretação constitucional sistemática. Tanto a subsunção como a proteção da hierarquização axiológica original, quanto à ponderação como forma de re-hierarquização axiológica, são fundamentais sob o neoconstitucionalismo, desde que respeitem os seus princípios fundamentais, as cláusulas pétreas e os

limites ao poder de reforma constitucional. O neoconstitucionalismo utiliza o binômio hierarquização (subsunção) e re-hierarquização (ponderação) como forma de manutenção do *consensus* constitucional original de uma sociedade complexa e plural em um mundo dinâmico e em transformação.

*O novo papel da jurisdição constitucional (democracia e direitos fundamentais):* a função constitucional cumpre o duplo e fundamental papel de manter a coerência entre os princípios e regras constitucionais com a legislação editada pelo Poder Legislativo. A Constituição possui a sua força normativa justamente no desejo de permanência axiológica, ou seja, considerando a pluralidade social, a Constituição deve manter e proteger a hierarquização axiológica original perante as contingências das maiorias parlamentares, eleitorais ou políticas.

*O neoconstitucionalismo e a concepção sistemática do direito.* A concepção sistemática parte do postulado de que o Direito é composto por um conjunto de normas fundamentadas sobre valores, ou seja, o ordenamento jurídico tem em sua essência a preocupação com a realização de determinados “estados de coisas” (*fins*). O direito em suas prescrições emanará não somente comandos normativos, mas proposições estruturadas com fulcro em valores afirmados socialmente no Texto Constitucional. Desse modo, a concepção sistemática terá um caráter deontológico orientado por valores e não apenas axiológico, visto que o sistema jurídico não pode ser composto meramente por uma afirmação de valores, mas deve prever como estes valores constitucionalizados irão se concretizar por meio de comandos normativos.

5. *Neoconstitucionalismo e sistema tributário:* o regime democrático exige mais do que limitações formais ao poder de tributar, exige limitações materiais, capazes de permitir a correta modulação entre solidariedade e liberdade, entre igualdade e individualidade, entre mais empresas e mais programas sociais. Merecem destaque nesse novo cenário os princípios da eficiência ao poder público e o da neutralidade concorrencial da tributação.

## REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. *El concepto y la validez del derecho*. Barcelona: Gedisa, 1997.

\_\_\_\_\_. *Teoría de los derechos fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001.

BARROSO, Luís Roberto *A nova interpretação constitucional: ponderação, direitos fundamentais e relações privadas*. Renovar, 2003.

\_\_\_\_\_. Fundamentos teóricos e filosóficos do novo direito constitucional brasileiro (pós-modernidade, teoria crítica e pós-positivismo). In: *Temas de direito constitucional*, t. II, 2003.

\_\_\_\_\_. Influência da reconstitucionalização de Portugal sobre a experiência constitucional brasileira. *Themis – Revista da Faculdade de Direito da Universidade Nova de Lisboa*, Edição Especial, p. 71, 2006.

\_\_\_\_\_. *Interpretação e aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

\_\_\_\_\_. O começo da história. A nova interpretação constitucional e o papel dos princípios no direito brasileiro. In: *Temas de direito constitucional*, t. III, 2005.

BRASIL, Deilton Ribeiro. Positivismo inclusivo e neoconstitucionalismo: as contribuições de Herbert L. A. Hart e de Santiago Sastre Ariza para a interpretação, aplicação e construção do direito. *XVI Congresso Nacional do Conpedi*, Belo Horizonte, 2007; *Anais do XVI Congresso Nacional do Conpedi*, Florianópolis: Fundação Boiteux, 2007.

CARBONELL, Miguel. *Teoría del neoconstitucionalismo*. Ensayos escogidos. Madrid: Trotta, 2003.

DALL'AGNOL, Darlei. O igualitarismo liberal de Dworkin. *Kriterion*, v. 46, n. 111, Jan./June 2005.

DUARTE, Écio Oto Ramos; POZZOLO, Susanna. *Neoconstitucionalismo e positivismo jurídico: as faces da teoria do direito em tempos de interpretação moral da constituição*. São Paulo: Landy, 2006.

DWORKIN, Ronald. *Is law a system of rules? The Philosophy of Law*. Oxford: Oxford University Press, 1977.

\_\_\_\_\_. *Levando os direitos a sério*. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

\_\_\_\_\_. The model of rules. *University of Chicago Law Review*, n. 35, 1967.

FERRAJOLI, L.. *Derechos y garantías. La ley del más débil*. Madrid: Trotta, 2004.

\_\_\_\_\_. *Direito e razão. Teoria do garantismo penal*. São Paulo: RT, 2002.

\_\_\_\_\_. *El fundamento de los derechos fundamentales*. Madrid: Trotta, 2005.

HÄBERLE, Peter. Die offene Gesellschaft der Verfassungsinterpreten. In: *Juristenzeitung (JZ)*, 1975.

\_\_\_\_\_. Grundrechte im Leistungsstaat. *Veröffentlichungen der Vereinigung Deutscher Staatsrechtslehrer (VVDStRL)*, v. 30, 1972.

NEVES, Castanheira. *Metodologia jurídica. Problemas fundamentais*. Coimbra: Coimbra, 1993.

NINO, Carlos. *Ética y derechos humanos. Un ensayo de fundamentación*. Buenos Aires: Astrea, 1984.

\_\_\_\_\_. *La Constitución de la democracia deliberativa*. Barcelona: Gedisa, 2003.

PRIETO SANCHÍS, Luis. *Constitucionalismo y positivismo*. México/DF: Fontamara, 1997.

\_\_\_\_\_. *Justicia Constitucional y Derechos Fundamentales*. Madrid: Trotta, 2003.

\_\_\_\_\_. Sobre el neoconstitucionalismo y sus implicaciones. In: *Justicia Constitucional y Derechos Fundamentales*, Madrid: Trotta, 2003.

SANTOS, Gustavo Ferreira. *Neoconstitucionalismo e democracia*. Brasília, a. 43, n. 172 out./dez. 2006.

SARLET, I. W. *A eficácia dos direitos fundamentais*. 1. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1998.

\_\_\_\_\_; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. *Curso de direito constitucional*. São Paulo: RT, 2012.

SOUSA, João Ramos de. *Self-restraint. Sub judice: justiça e sociedade*. Lisboa, n. 12, jan./jun. 1998.

STRECK, L. L. *Hermenêutica jurídica e(m) crise*. Uma exploração hermenêutica da construção do Direito. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, v. 1, 2001.

\_\_\_\_\_. *Jurisdição constitucional e hermenêutica: uma nova crítica do direito*. 1. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, v. 1, 2002.

TRIBE, Laurence. *American Constitutional Law*, 1978.

VALE, André Rufino do. Aspectos do neoconstitucionalismo. *Revista Brasileira de Direito Constitucional - RBDC*, n. 09, jan./jun. 2007.

WILSON DE ABREU PARDO, David. Direitos fundamentais não enumerados - Justificação e aplicação. Tese de Doutorado em Direito pela Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, 2005.

ZAGREBELSKY, Gustavo. *Il diritto mite*. Legge, diritti, giustizia. Torino: Einaudi, 1992.

