

**XXVII CONGRESSO NACIONAL DO
CONPEDI PORTO ALEGRE – RS**

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

JONATHAN BARROS VITA

MARCIANO BUFFON

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte deste anal poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI

Presidente - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC – Santa Catarina

Vice-presidente **Centro-Oeste** - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG – Goiás

Vice-presidente **Sudeste** - Prof. Dr. César Augusto de Castro Fiuza - UFMG/PUCMG – Minas Gerais

Vice-presidente **Nordeste** - Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS – Sergipe

Vice-presidente **Norte** - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa – Pará

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos – Rio Grande do Sul

Secretário Executivo - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini - Unimar/Uninove – São Paulo

Representante Discente – FEPODI

Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie – São Paulo

Conselho Fiscal:

Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM – Rio de Janeiro

Prof. Dr. Aires José Rover - UFSC – Santa Catarina

Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP – São Paulo

Prof. Dr. Marcus Firmino Santiago da Silva - UDF – Distrito Federal (suplente)

Prof. Dr. Ilton Garcia da Costa - UENP – São Paulo (suplente)

Secretarias:

Relações Institucionais

Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - IMED – Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UNIMAR – Ceará

Prof. Dr. José Barroso Filho - UPIS/ENAJUM – Distrito Federal

Relações Internacionais para o Continente Americano

Prof. Dr. Fernando Antônio de Carvalho Dantas - UFG – Goiás

Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA – Bahia

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA – Maranhão

Relações Internacionais para os demais Continentes

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba – Paraná

Prof. Dr. Rubens Beçak - USP – São Paulo

Profa. Dra. Maria Aurea Baroni Cecato - Unipê/UFPB – Paraíba

Eventos:

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch UFSM – Rio Grande do Sul

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho Unifor – Ceará

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta Fumec – Minas Gerais

Comunicação:

Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro UNOESC – Santa Catarina

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali – Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara - ESDHC – Minas Gerais

Membro Nato – Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP – Pernambuco

D597

Direito tributário e financeiro I [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/ UNISINOS

Coordenadores: Jonathan Barros Vita; Marciano Buffon. – Florianópolis: CONPEDI, 2018.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-85-5505-718-2

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: Tecnologia, Comunicação e Inovação no Direito

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Assistência. 3. Isonomia. XXVII Encontro Nacional do CONPEDI (27 : 2018 : Porto Alegre, Brasil).

CDU: 34



XXVII CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI PORTO ALEGRE – RS

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

Apresentação

O XXVII Congresso Nacional do CONPEDI – Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito ocorreu em Porto Alegre entre os dias 14 e 16 de novembro de 2017, sob o tema: “Tecnologia, comunicação e inovação no direito”.

Dentre as diversas atividades acadêmicas empreendidas neste evento, tem-se os grupos de trabalho temáticos que produzem obras agregadas sob o tema comum do mesmo.

Neste sentido, para operacionalizar tal modelo, os coordenadores dos GTs são os responsáveis pela organização dos trabalhos em blocos temáticos, dando coerência à produção e estabelecendo um fio condutor evolutivo para os mesmos.

No caso concreto, assim aconteceu com o GT DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I. Coordenado pelos professores Jonathan Barros Vita e Marciano Buffon, vez que o referido GT foi palco de profícuas discussões decorrentes dos trabalhos apresentados, os quais são publicados na presente obra.

O direito tributário e financeiro hoje vem ganhando espaço importante nas discussões acadêmicas, o que vem se refletindo no volume e qualidade de trabalhos apresentados, colocando esses ramos didaticamente autônomos do direito em posição de destaque nas discussões contemporâneas, vez que afetam fortemente os cidadãos.

Tendo como pano de fundo esses ramos didaticamente autônomos do direito, foi possível agrupar os 15 trabalhos apresentados em alguns grupos, os quais se seguem:

- Políticas tributárias, extrafiscalidade e meio ambiente (artigos 01 a 07), sendo que neste subgrupo os artigos 01 e 02 tem caráter mais geral, seguindo-se para exemplos diversos sobre a prática das induções fiscais, finalizando com 2 artigos sobre política fiscal e meio ambiente;
- O segundo subgrupo lida com o Processo tributário (artigos 08 a 11), sendo importante destacar que lida tanto com proteção do contribuinte, processo judicial e administrativo, sem olvidar com meios alternativos de cobranças em matéria fiscal, respectivamente;

- O último subgrupo lida com facetas do direito constitucional tributário e financeiro (artigos 11 a 15), sendo que o primeiro lida com o direito financeiro mais fortemente, enquanto o segundo deles lida com o princípio da isonomia, enquanto os dois últimos lidam com inconstitucionalidade de legislação do ICMS e aplicabilidade dos CDIs à CSLL.

É a partir do roteiro firmado, que teoria e prática se encontram no campo do direito tributário e financeiro, perfazendo uma publicação que se imagina que será de grande valia, dada a qualidade dos artigos, para a promoção e o incentivo da pesquisa jurídica no Brasil, consolidando o CONPEDI, cada vez mais, como um importante espaço para discussão e apresentação das pesquisas desenvolvidas nos ambientes acadêmicos da graduação e pós-graduação em direito.

Finalmente, deixamos aos leitores nosso desejo de uma boa leitura, fruto da contribuição de um Grupo de trabalho que reuniu diversos textos e autores de todo o Brasil para servir como resultado de pesquisas científicas realizadas no âmbito dos cursos de Pós-Graduação Stricto Sensu de nosso país.

Prof. Dr. Jonathan Barros Vita - Unimar

Prof. Dr. Marciano Buffon – Universidade do Vale do Rio dos Sinos

Nota Técnica: Os artigos que não constam nestes Anais foram selecionados para publicação na Plataforma Index Law Journals, conforme previsto no artigo 8.1 do edital do evento. Equipe Editorial Index Law Journal - publicacao@conpedi.org.br.

A PROTEÇÃO DO CONTRIBUINTE NO PÓS-POSITIVISMO TAXPAYER PROTECTION IN POSTPOSITIVISM

Orlando Fernandes Dias Neto
Juliana Marteli Fais Feriato ¹

Resumo

No pós-positivismo, surge um novo paradigma da proteção ao contribuinte, que não se limita mais à extração de normas da literalidade da Constituição, incorporando também uma carga axiológica à atividade hermenêutica. A extração da norma de forma literal se mostra insuficiente para proteger o indivíduo. A aproximação entre a teoria kelseniana e a kantiana permitem ao contribuinte uma tutela ampla, mas não ilimitada. Busca-se definir, neste artigo, por meio de um exame histórico, bibliográfico e jurisprudencial, a situação atual da interpretação da norma fiscal, com os influxos sofridos pela carga axiológica que passa a permeá-la.

Palavras-chave: Estatuto do contribuinte, Pós-positivismo, Hermenêutica, Axiologia, Autonomia

Abstract/Resumen/Résumé

In postpositivism, a new paradigm of taxpayer protection arises, which is no longer limited to the literal extraction of norms from the Constitution, as it also includes an axiological load to the hermeneutic activity. Literal extraction of norms is insufficient to protect the individual. The approximation between Kelsenian and Kantian theory provides the taxpayer with a broad - but not unlimited - tutelage. This article tries to define, through a historical, bibliographical and jurisprudential analysis, the current situation of the interpretation of the fiscal norm, with the inflows suffered by the axiological load that integrates it

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Taxpayer protection, Postpositivism, Hermeneutics, Axiology, Autonomy

¹ Mestre e doutora pela UFSC, docente e vice coordenadora do Mestrado em Ciências Jurídicas da UNICESUMAR, pesquisadora do Instituto Cesumar de Ciência, Tecnologia e Inovação – ICETI.

1 INTRODUÇÃO

A proteção do contribuinte é essencial diante do voraz apetite tributário do Estado, que busca maiores recursos para fazer frente às múltiplas demandas dos cidadãos. Tal proteção, contudo, sofreu grandes transformações ao longo do tempo, adaptando-se às novas realidades do Estado e demandas sociais.

Tradicionalmente, no positivismo, a proteção do contribuinte era adstrita aos dispositivos constitucionais relativos ao tema, embora a matéria tributária apenas tenha ganhado um corpo robusto a partir da Emenda Constitucional 18/65. Ao conjunto de normas constitucionais que tratam do assunto e estabelecem os limites da atividade tributária do Estado, a doutrina atribui o nome de estatuto do contribuinte. Dessa forma, a Administração Tributária não poderá transpor as garantias constitucionais contidas no referido estatuto, quando do desempenho de suas atividades.

Essa proteção, contudo, deve ser vista sob uma nova perspectiva, a partir do pós-positivismo, que traz consigo uma forte carga axiológica a guiar a sua interpretação. Com a inserção da pessoa humana no centro do ordenamento jurídico e a proteção de sua dignidade, o pós-positivismo garante um espaço de liberdade para o desenvolvimento do indivíduo. Assim, em um segundo momento, permite-se que o administrado se conduza conforme sua própria vontade, desde que respeitados os limites estabelecidos pelo ordenamento.

Sendo essa liberdade juridicamente consagrada, abre-se uma gama de direitos protetivos ao contribuinte. Logo, é preciso que se examine o desenvolvimento da proteção do administrado nesse novo contexto e os seus limites, em especial em suas relações jurídico-tributárias com o fisco. Para tanto, parte-se de um estudo histórico e bibliográfico do tema, culminando em uma análise indutiva de julgados do Supremo Tribunal Federal, que comprovam as premissas estabelecidas.

2 A ATIVIDADE FISCAL E SEUS LIMITES

A atividade fiscal é essencial para o Estado, já que corresponde à sua maior fonte de recursos. A Administração Pública deve recorrer à participação de seus cidadãos, na medida de sua capacidade contributiva, a fim de lhes assegurar o bem comum - em especial o extenso rol de direitos prestacionais - e para viabilizar o próprio funcionamento do Estado. Ademais, a tributação também se mostra como um instrumento concretizador de justiça distributiva e econômica (MURPHY; NAGEL, 2002, p. 2-4).

Destarte, em consonância com o art. 1º, II da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB/88), observa-se que a tributação reveste caminho para a cidadania, já que é por meio dela que se possibilitam as atividades do Estado e o atendimento a todos os administrados. Por essa razão, a atividade tributária recebe destaque dentro do texto constitucional, o qual lhe confere instrumentos e recursos exclusivos para o desempenho de suas atribuições.

Essa atividade, no entanto, sofre também limitações. No ordenamento jurídico brasileiro, especialmente na CRFB/88, há previsões especificamente aplicáveis à atividade fiscal do Estado, que estabelecem balizas a serem observadas pelos entes públicos no exercício de sua competência tributária. Nesse sentido, explica Paulo Rosenblat (2016, p. 148-149):

É assim que, no Brasil, a Constituição Federal de 1988, na tradição dos textos constitucionais anteriores, concentra inúmeras limitações ao poder de tributar, relacionados aos direitos e garantias de primeira geração, com uma superabundância de princípios e valores (legalidade, propriedade, isonomia e irretroatividade, por exemplo), e também regras tributárias gerais e até específicas de alguns tributos minuciosamente regulados pelo legislador constitucional. Se, por um lado, essa proteção traz uma série de garantias relevantes ao contribuinte, por outro, engessa o sistema, especialmente quanto à repactuação da repartição de rendas constitucionais.

É preciso notar que o Estado guarda um caráter eminentemente instrumental, cabendo-lhe garantir o livre desenvolvimento do homem. Assim, a proteção e a arrecadação estatal não devem se sobrepor aos valores da pessoa humana, de forma que a atuação do Estado deve ser sempre compatível com a proteção e promoção da sua dignidade (MELLO, 2014, p. 62 – 67).

O interesse do Estado, como pessoa propriamente considerada - interesse público secundário - apenas poderá ser perseguido quando não for contraditório com o interesse público primário, o qual se define, nas palavras de Celso Antonio Bandeira de Mello (2014, p. 62 - 67), como o “interesse resultante do conjunto de interesses que os indivíduos pessoalmente têm quando considerados em sua qualidade de membros da Sociedade e pelo simples fato de o serem”.

Significa dizer, portanto, que, em eventual conflito entre as garantias do contribuinte e o poder arrecadatório do Estado, não deve sobrepujar o direito da pessoa do Estado unicamente considerado, senão quando se encontre em conformidade com o interesse de seus cidadãos, a partir da perspectiva do que eles desejam para a sociedade, de forma geral. Nesta toada, o atributo instrumental do Estado conduz à conclusão de Roque Antonio Carrazza, para quem os nacionais devem ser tratados como cidadãos, e não súditos (2017, p. 72):

Numa República, o Estado, longe de ser o senhor dos cidadãos, é o protetor supremo de seus interesses materiais e morais. Sua existência não representa um risco para as pessoas, mas um verdadeiro penhor de suas liberdades.

A subordinação da vontade do Estado aos interesses dos cidadãos conjuntamente considerados surgiu através do constitucionalismo, no início da era moderna, com o propósito limitar os poderes dos monarcas. Buscava-se não apenas estruturar o Estado, por meio da separação dos seus Poderes, mas também reconhecer direitos e garantias fundamentais aos indivíduos, que lhes protegeriam da atuação do Poder Público (FOLLONI, 2012, p.12 - 13).

Tais proteções funcionam, sob esse prisma, como limitações externas ao exercício do poder estatal - porque dizem respeito às relações entre o poder e os cidadãos - de modo que o exercício do poder se torna ilícito quando transpostas as barreiras estabelecidas (FOLLONI, 2012, p. 12 - 13).

Esses excessos deverão, então, ser apurados no exercício do sistema de limitação interna do poder estatal, o qual consiste em mecanismos de fiscalização e limitação utilizados pelos próprios poderes (executivo, judiciário e legislativo), dentro de sua organização. Assinala-se, portanto, que a limitação interna se refere ao controle exercido na própria estrutura do Estado, quando um poder fiscaliza e impõe limites à atuação do outro, no conhecido sistema de pesos e contrapesos – *checks and balances system* (FOLLONI, 2012, p. 12 - 13).

Historicamente, no ordenamento jurídico brasileiro, a proteção ao contribuinte se encontra nas constituições federais, em maior ou menor medida. Todavia, até a Constituição Federal de 1946, ainda não havia sido designado um espaço exclusivo para tratar de matéria fiscal. Naquele diploma, os dispositivos tributários foram abordados, em meio a outros temas, no capítulo das “Disposições Preliminares” do Título I, denominado “Da Organização Federal”, sem qualquer exclusividade.

Com a alteração sofrida a partir da Emenda Constitucional 18/65 (Reforma Tributária), entretanto, sua regulamentação se tornou mais robusta. A emenda em comento tratou exclusivamente sobre matérias tipicamente tributárias, abordando, ao longo de seus 27 (vinte e sete) artigos, questões como a distribuição de recursos decorrentes dos tributos, as espécies tributárias, a competência para sua instituição, além de questões mais pormenorizadas.

A Constituição Federal de 1967 e a Emenda Constitucional 01/69 mantiveram o padrão estabelecido em 1965, abordando a matéria tributária em um capítulo próprio.

Todavia, a CRFB/88 superou os padrões previamente estabelecidos, ao tratar com maiores minúcias as questões e, dessa forma, reservar uma seção exclusivamente para os direitos do contribuinte, a qual seja a Seção II (Das Limitações ao Poder de Tributar) do Capítulo I (Do Sistema Tributário Nacional), pertencente ao Título VI (Da Tributação e do Orçamento).

Já sob a perspectiva da CRFB/88, o conjunto de normas limitadoras da atividade estatal culmina no “estatuto do contribuinte”, conforme nomenclatura atribuída pela doutrina tradicional. A partir de uma visão positivista da proteção do administrado no ordenamento jurídico, Paulo de Barros Carvalho (1980, p. 35) define o estatuto do contribuinte como:

(...) a somatória, harmônica e organizada, dos mandamentos constitucionais sobre a matéria tributária, que, positiva ou negativamente, estipulam direitos, obrigações e deveres do sujeito passivo, diante das pretensões do Estado (aqui utilizado na sua acepção mais ampla e abrangente – entidade tributante). E quaisquer desses direitos, deveres e obrigações, porventura encontrados em outros níveis da escala jurídico-normativa, terão de achar respaldo de validade naqueles imperativos supremos, sob pena de flagrante injuridicidade.

Com fundamento no conceito acima exposto, observa-se que a visão positivista do ordenamento prestigia as regras tributárias explicitadas na CRFB/88, em detrimento dos valores e princípios que as informam. No mesmo sentido, observa-se a afirmação de Roque Antonio Carrazza (2017, p. 481), para quem o legislador ordinário (seja da União, dos Estados, dos Municípios ou do Distrito Federal) encontra na CRFB/88 a sua área de tributação perfeitamente delimitada. Tal assertiva implica que não haveria espaço para discricionariedade do legislador infraconstitucional ou mesmo para o operador do Direito quando da aplicação da proteção.

Em que pese à relevância de tais normas, argumenta-se que o Capítulo I (Do Sistema Tributário Nacional), ou mesmo o Título VI (Da Tributação e do Orçamento), não exaurem todas as normas aplicáveis às relações jurídico-tributárias. Caso contrário, concluir-se-ia pelo absurdo de que diversos princípios contemplados em outras partes do Texto Magno – e.g. princípio da inafastabilidade da jurisdição, princípio da duração razoável do processo, princípio do devido processo legal, princípio da publicidade, entre outros – não seriam aplicados às relações jurídico-tributárias.

Nesta toada, Roque Antonio Carrazza (2017, p. 480 – 481) argumenta de forma afirmativa quanto à aplicabilidade dos demais dispositivos constitucionais, quando diz que os demais direitos fundamentais, os quais não se encontram circunscritos à seara tributária e ao Título VI (Da Tributação e do Orçamento), também tem o condão de proteger o contribuinte

contra o arbítrio estatal, uma vez que disciplinam a conduta da Administração Pública em todas as suas áreas, inclusive na sua relação de cunho tributário com o administrado.

Ocorre, no entanto, que a própria CRFB/88, em seu artigo 146, já dispõe que lei complementar pode regular as limitações ao poder de tributar (inciso II), dispor sobre conflitos de competência tributária (inciso I) e estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária (inciso III). Subentende-se, portanto, que o legislador, em uso de sua competência para regulamentar tais conteúdo por meio de leis complementares, poderá atribuir maior densidade normativa às normas constitucionais e, então, na prática, criar novas limitações ao poder de tributar do ente público.

No mesmo sentido, o art. 5º, §2º da CRFB/88 dispõe que os direitos e garantias expressos ao longo daquela Constituição não excluem outros que possam ser decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais dos quais a República Federativa do Brasil seja signatária. Assim, também tratados internacionais podem estabelecer limitações ao poder de tributar, o que novamente aponta que a proteção do contribuinte não se exaure na CRFB/88.

Demonstra-se, assim, que a CRFB/88 estabelece apenas os contornos gerais a serem seguidos pela Administração Pública, os quais não poderão ser ultrapassados. Porém, ela abre um espaço de liberdade, a ser melhor regulamentado pelo legislador infraconstitucional, inclusive por meio de tratados internacionais, ou mesmo preenchido casuisticamente, em defesa da dignidade humana.

Ainda que todas as normas do ordenamento brasileiro busquem fundamento na CRFB/88, isso não implica que ela esgote a proteção ao contribuinte, conforme argumenta a doutrina tradicional, tal qual Roque Antonio Carrazza (2017, p. 1116 - 1121). Inclusive, tal entendimento poderia levar a uma fossilização da proteção do contribuinte, o que não é desejável diante a constante evolução do Direito e dos instrumentos à disposição da administração tributária para o exercício de seu mister.

Assim, a lei se mostra como um instrumento privilegiado na imposição de limites, diante de seu caráter normativo e por ser fruto da própria sociedade, conforme manifestação de seus representantes eleitos. Neste prisma, apresenta-se o questionamento de Andre Folloni (2012, p. 22):

Surge, então, tensão importante entre constitucionalismo e democracia. Até que ponto a constituição pode impedir a formação de novos consensos, em face de novos problemas e de novas conjunturas, cristalizando a sociedade e impedindo sua evolução? Até que ponto, por outro lado, a legislação pode impor novos consensos, contra núcleos mínimos de direcionamento da vida social aceitos e

prescritos pelo poder constituinte originário, descaracterizando o estado em que vivemos em virtude da ascensão de uma maioria eventual?

O conflito que ora se apresenta, isso é, a limitação, pelo estatuto do contribuinte, da atuação do legislador infraconstitucional e do operador do direito na análise casuística, merece atenção, com o objetivo de esclarecer como o direito pode se adaptar e proteger a dignidade da pessoa humana frente aos desafios contemporâneos, a partir uma estrutura constitucional rígida como a brasileira.

3 A TRANSIÇÃO DO POSITIVISMO PARA O HUMANISMO E A TUTELA GERAL PROTEÇÃO DA DIGNIDADE DA PESSOA HUMANA

Para que se possa responder ao questionamento apresentado anteriormente de forma adequada, é preciso abandonar a visão meramente positivista, que exclui a discussão ética e moral do universo jurídico, já que não se vive mais sob império exclusivo da lei. Em verdade, o direito não está totalmente positivado, apesar da abundância de leis, às quais se deve obediência. A CRFB/88 está recheada de proteções ao cidadão, que limitam o poder da administração pública, bem como estabelece, como fim último, a busca pela justiça (BECHO, 2009, p. 228 – 231).

A obediência acrítica da lei, nos moldes propostos por Hans Kelsen, mostrou que grandes atrocidades podem ocorrer quando não se dá espaço, no ordenamento jurídico, às influências axiológicas e filosóficas. Em resposta, ressurgiram os direitos humanos, com o objetivo de aproveitar o direito positivo enquanto técnica de cognição, mas realocando o homem no centro das atenções jurídicas e do próprio ordenamento (BECHO, 2009, p. 232 – 237).

Os direitos humanos, desta forma, representaram um avanço da filosofia, que permeou o direito de diversas maneiras, resultando em uma nova e mais aperfeiçoada leitura do fenômeno da positivação. Nota-se, assim, que “se, por essa linha doutrinária, o direito perder em técnica, ganhará em conteúdo” (BECHO, 2009, p. 232 – 237).

O ser humano se torna a preocupação maior do ordenamento jurídico, o que implica tutela não apenas das questões patrimoniais, como já ocorria antes, mas também de questões existenciais, com o escopo de proteger o indivíduo de forma mais ampla (SZANIAWSKY, 2005, p. 56 – 57).

Após a Segunda Guerra Mundial, houve uma ruptura com o sistema anterior. Observou-se que o sistema jurídico trazido pelo direito civil clássico já não atendia aos

anseios da sociedade e necessidades do homem. A constituição tomou seu lugar no centro do ordenamento jurídico (anteriormente ocupado pelo direito civil), fenômeno esse que ficou conhecido como a crise do direito civil. Por sua vez, houve a fragmentação da matéria de direito privado em diversos textos legais autônomos, o que se chamou de descodificação do direito (SZANIAWSKY, 2005, p. 55- 57).

A dignidade humana – e, portanto, o próprio homem em si - assumiu posição de destaque no ordenamento jurídico, como fundamento da República Federativa do Brasil, nos termos do art. 1º, III da CRFB/88. Sob essa perspectiva, não se admitem mais condutas incompatíveis com a promoção humana (art. 3º, IV da CRFB/88) e com o respeito à sua dignidade.

Esse contexto leva à superação da tradicional dicotomia entre direito público e direito privado. Os direitos fundamentais, que eram tradicionalmente ligados ao direito público, e os direitos da personalidade, usualmente associados ao direito privado, passam a se confundir, de modo que representam apenas faces da mesma moeda. Concedem uma proteção ampla do indivíduo, seja em suas relações com o Estado ou com outras pessoas (SZANIAWSKY, 2005, p. 117 - 125).

Fernanda Cantali (2009, p. 201) traz algumas considerações assertivas sobre a influência da dignidade da pessoa humana na visão do ordenamento jurídico como um todo:

Aproximando a realidade social da realidade jurídica, buscou-se a desconstrução de critérios absolutos de caracterização e a construção de uma teoria que admite relativizações e prima pela unidade do sistema centrado no valor da dignidade humana.

Tendo o homem como centro do ordenamento, as constituições pós-positivistas – e.g. a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 - limitam a atuação estatal, a fim de protegê-lo contra eventuais arbítrios que poderiam ser praticados pela administração pública. Ao mesmo tempo, contudo, garante ao administrado um espaço de liberdade necessário para o seu desenvolvimento (FOLLONI, 2012, p. 20 – 22).

Isso, pois a promoção da dignidade da pessoa humana implica também a proteção do direito ao livre desenvolvimento da personalidade, que somente será alcançado quando garantida a autonomia dos indivíduos, a qual foi definida por Fernanda Cantali (2009, p. 203), como:

(...) a faculdade ou o poder conferido pelo ordenamento jurídico aos privados para autorregularem seus próprios interesses. Em outras palavras, trata-se do poder conferido às pessoas pela livremente conformarem seus interesses, governando a sua

esfera jurídica, já que no exercício cotidiano dos direitos, o que é garantido pela tutela positiva reconhecida pela ordem jurídica. Nesse sentido, estabelece as regras que regulam as situações específicas de sua vida, regras estas que são reconhecidas e válidas pelo ordenamento jurídico, desde que não atinjam direitos de terceiros e não configurem ato ilícito, além de representar o conteúdo mínimo da dignidade humana.

Nota-se, portanto, uma aproximação à concepção do ordenamento a partir de Emmanuel Kant (2007, 67-79), que pressupõe um indivíduo, dotado de racionalidade, como um fim em si mesmo. O sujeito, sob esse prisma, teria autonomia da vontade para se autodeterminar, já que sua existência deve servir apenas em si mesma.

Para aquele autor, os seres humanos possuem dignidade e são capazes de criar regras próprias, pelo uso de sua autonomia e com o escopo de viabilizar o desenvolvimento da sua personalidade, na forma que a sua própria razão lhe inspirar. A autonomia se transforma, nesse aspecto, em legítima fonte de direito (CANTALI, 2009, p. 203).

Ressalva-se, no entanto, que não se trata da liberdade de agir de qualquer forma que se queira, mas apenas de maneira que o exercício da sua própria liberdade possa coexistir com a liberdade de todos. Conduz-se, assim, ao abandono da teoria pura do direito de Kelsen, que impunha a lei como autoridade máxima, resultante do mero exercício de poder. A aproximação à teoria kantiana mostra a repulsa ao princípio da autoridade enquanto poder ilimitado (BECHO, 2009, p. 240 – 241).

Destarte, são pertinentes as observações de Renato Becho (2009, p. 242), que sintetizam a forma como se deve vislumbrar o ordenamento e sua normatividade em seu estágio atual pós-positivista:

Procurando uma síntese entre as doutrinas kantiana e kelseniana, acreditamos ser possível, dentro do humanismo, estabelecer uma norma fundamental que uma, que ligue a parcela autoritária, do poder, que não conflite com a liberdade globalmente considerada. Assim, se a norma fundamental for *cumpra-se a Constituição de modo que o seu cumprimento possa coexistir com a liberdade de todos de acordo com uma lei universal*, parece-nos que ela seja plenamente aceita diante dos direitos humanos (marcação no original).

Sob a nova perspectiva da autonomia, garante-se ao indivíduo o poder para se autodeterminar não apenas quanto às questões patrimoniais, mas também questões existenciais, desde que sempre atue em conformidade com os limites estabelecidos pelo ordenamento jurídico. A legislação, todavia, não poderia subtrair do sujeito todo o seu espaço de discricionariedade, sob pena de suprimir sua autonomia e, assim, abalar sua dignidade (CANTALI, 2009, p. 204 – 209).

Sob o fundamento de que todos possuem dignidade, conclui-se que as pessoas são iguais na forma da lei. Assim, a liberdade do indivíduo esbarra, de um lado, na proteção da dignidade alheia, de forma que uma pessoa não pode interferir na dignidade de outra. A dignidade de todos os indivíduos deve coexistir, sem que isso implique o seu sacrifício total de uma pessoa em prol da coletividade (CANTALI, 2009, p. 209 – 213).

Por outro lado, no entanto, a liberdade encontra como limitação o próprio núcleo essencial do direito, que não pode ser suprimido, sob pena de também haver o esvaziamento da dignidade humana, em decorrência da instrumentalização do ser humano (CANTALI, 2009, p. 238 – 240).

Consoante às premissas acima expostas, abre-se uma tutela geral de proteção da dignidade como meio de garantia do livre desenvolvimento do indivíduo. Ademais, a efetividade de tal instrumento não se restringe às relações entre particulares, mas também se direciona ao Estado em suas relações com os administrados. Trata-se de tutela que emana das normas constitucionais, infraconstitucionais e tratados internacionais dos quais o país seja signatário (SZANIAWSKY, 2005, p. 116 – 117).

Elimar Szaniawsky (2005, p. 120) sintetiza com precisão a ideia exposta nas seguintes palavras:

O direito brasileiro absorve plenamente estas lições, tendo em vista que os incisos III e II, do art. 1º da Constituição de 1988, expressamente consagram como fundamento da Nação brasileira, o princípio matriz da dignidade da pessoa humana e da cidadania, que se apresentam como uma verdadeira cláusula geral de proteção da personalidade humana, incluindo a Constituição, em seu §2º, do art. 5º os direitos e garantias fundamentais oriundos de tratados internacionais em que o Brasil seja parte (...).

Ante o exposto, observa-se que não se sustenta mais uma proteção do administrado limitada à literalidade da lei. A existência de uma tutela geral mostra a versatilidade do ordenamento, que veda condutas do Estado que sejam contrárias às normas trazidas pela própria Constituição ou pelos tratados internacionais. Os princípios trazidos por esses diplomas fornecem os critérios axiológicos para a adequada análise casuística e consequente proteção do administrado contra eventuais atos abusivos por parte da administração pública.

4 A INTERPRETAÇÃO DA LEI TRIBUTÁRIA NO PÓS-POSITIVISMO

Diante da modificação do paradigma normativo, a proteção do contribuinte também deixa seu aspecto meramente positivista, para abrigar os direitos humanos em seu seio. Tal

afirmativa pode ser verificada já no art. 150 da CRFB/88, em sua primeira parte, onde se assegura que as normas protetivas ali elencadas são meramente exemplificativas, uma vez que não são prejudicadas outras garantias direcionadas aos contribuintes.

As normas limitadoras da tributação exercem uma função dúplice, dado que, ao mesmo tempo que delineiam a competência tributária, instituem direitos e garantias fundamentais. Nas palavras de Octávio Campos Fischer (2010, p. 127 -128):

(...) este dispositivo estabeleceu uma *cláusula de abertura* para outros direitos e garantias fundamentais (...), prescritos nos demais comandos do próprio sistema tributário ou da Constituição como um todo, inclusive considerando-se o §2º do art. 5º da CF/88.

Os valores e princípios consagrados na Constituição podem ser aplicados diretamente, devido à sua eficácia negativa, a fim de proteger o indivíduo contra eventuais abusos da Administração Tributária, impondo-lhe que aja em conformidade com a competência tributária que lhe fora constitucionalmente imposta. Forma-se uma tutela geral (SZANIAWSKY, 2005, p. 125), que deve ser aplicada para a proteção da dignidade do contribuinte.

A existência da tutela geral supra mencionada, todavia, não implica que não possa haver alguns direitos já especificamente abordados pelo legislador, como aqueles trazidos pelo rol do art. 150 da CRFB/88. Diante dos diferentes atentados que possam surgir contra o contribuinte, surge a necessidade de criação de meios compatíveis de defesa, o que resulta no fracionamento da proteção em tipos e subtipos (SZANIAWSKY, 2005, p. 122 – 117).

Tal detalhamento, por sua vez, não configura prejuízo à tutela geral, pois ela não é eliminada. São formados microssistemas de tutela, coexistentes com a tutela geral, que reforçam a necessidade de repressão de determinados agravos, além de especificar a forma de reprimendê-los (SZANIAWSKY, 2005, p. 127 – 146).

Há diversos microssistemas de proteção da dignidade humana no ordenamento, onde se estabelecem normas específicas para o tratamento de determinados temas, devendo o estatuto do contribuinte ser compreendido como uma de suas espécies. Neste aspecto, as proteções específicas trazidas no Título VI da CRFB/88 (Da Tributação e do Orçamento), em especial em seu Capítulo I (Do Sistema Tributário Nacional), representam direitos especiais de proteção do contribuinte.

Dentro de uma perspectiva pós-positivista, contudo, o estatuto do contribuinte não pode ser compreendido de forma limitada às normas constitucionais, uma vez que o ordenamento apresenta outras normas que também devem ser consideradas, tais como aquelas

previstas nos tratados internacionais e em outras normas infraconstitucionais. Logo, os direitos garantidos pela tutela especial dos contribuintes não esgotam sua proteção. Representam apenas ilhas flutuantes de racionalidade, que emergem ante um mar de proteção menos racionalizada, informado por diversas outras normas e valores (MARTINEZ; GUZMÁN, 2014, p. 158).

Os grandes princípios constitucionais e internacionais fornecem os critérios de valor que orientam e informam a leitura das normas internas (SZANIAWSKY, 2005, p. 121). Ademais, em uma visão pós-positivista, não se pode negar a influência da carga axiológica sobre as normas.

Em verdade, portanto, o estatuto do contribuinte deve ser interpretado como um sopesamento objetivo e apriorístico daqueles princípios e valores, com o escopo de atribuir-lhes maior densidade normativa diante de situações objetivas e, então, conduzir a atuação casuística dos operadores do direito para a melhor aplicação da vontade do constituinte.

A legalidade tributária (art. 150, I da CRFB/88), por exemplo, pode ser vista como uma concretização do princípio da legalidade (art. 5º, II da CRFB/88) e da segurança jurídica. Neste caso, o próprio constituinte já apresenta mitigações (e.g. art. 151, §1º da CRFB/88) para os casos em que ele acha ser mais relevante a liberdade para a condução da economia.

Por sua vez, a vedação do tratamento diferenciado entre contribuintes em situação equivalente (art. 150, II da CRFB/88) decorre do princípio da isonomia. Ainda, outros exemplos poderiam ser listados para demonstrar que a face constitucional do estatuto do contribuinte reflete a ponderação dos valores e princípios que o integram.

Na prática, são recorrentes os casos em que os tribunais optam por proteger a carga axiológica trazida pela norma, ainda que a decisão não reflita com exatidão a literalidade da lei. Isso ocorreu, por exemplo, no Recurso Extraordinário (RE) 221.239/SP, em que o Supremo Tribunal Federal (STF) decidiu que também os álbuns de figurinha estariam protegidos pela imunidade tributária de livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão (art. 150, VI, d da CFRB/88). Conforme se verifica no voto proferido pela relatora, Min. Ellen Gracie, extraiu-se em um primeiro momento o valor protegido pela norma imunizante, para posteriormente dar uma interpretação extensiva ao dispositivo constitucional, com o intuito de extrair-lhe uma norma mais ampla que aquela assegurada por sua literalidade (BECHO, 2009, p. 295 – 299).

Também por inspiração axiológica e teleológica, o STF, no RE 330.817/RJ, expandiu o alcance da imunidade tributária de livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão, prevista no art. 150, VI, d da CRFB/88, para abarcar livros digitais e até mesmo

seus suportes e leitores digitais, a despeito da literalidade da norma. Conforme lembrou o Min. Dias Toffoli em seu voto, no acórdão em comento, a restrição do conceito de livro ao seu formato tradicional seria uma forma de limitar a proteção dos valores que a CRFB/88 busca assegurar.

Ainda, no RE 574.706/PR, ao tratar da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS, a Min. Carmen Lúcia explicou a necessidades de excluir do conceito de faturamento os valores a que, em verdade, pertenciam à Fazenda Pública, embora haja sua escrituração por razões da sistemática contábil aplicada. Nessa oportunidade, portanto, o STF optou por desconstruir o conceito de faturamento antes prevalente, a partir da aplicação do princípio da não cumulatividade, expandindo a proteção do contribuinte.

Nota-se, portanto, que a interpretação casuística das normas fiscais acaba por sofrer grande influência dos valores e princípios consagrados da CRFB/88. Assim, atribuem-se novos significados aos termos expressos da lei (diferentes daqueles usualmente trazidos pelos dicionários), a partir da integração da carga axiológico ao texto da lei.

De forma assertiva, Renato Lopes Becho (2009, p. 299) assevera que o ordenamento brasileiro recebe grandes influências axiológicas, inclusive quando trata de matéria tributária, o que demonstra a marcante presença dos direitos humanos na proteção do contribuinte:

Nesse sentido, reconhecendo a influência axiológica na formação da norma jurídica, concluímos que nosso ordenamento jurídico, notadamente por força das decisões do Supremo Tribunal Federal, não é fortemente positivista, sendo mais correto classificá-lo como pós-positivista. Como tal, (...) acreditamos que o neoconstitucionalismo levou nosso direito tributário para a era dos direitos humanos (...).

A expansão dos instrumentos protetivos do contribuinte, conforme exposto, representa uma alternativa eficaz para proteger o indivíduo e sua dignidade e coibir eventuais excessos da administração tributária, diante do constante crescimento de instrumentos a sua disposição para o desempenho de sua fiscalização e cobrança de tributos.

Pondera-se, todavia, que a proteção do contribuinte não implica direitos e garantias ilimitados. Subsiste, em uma dimensão negativa, uma proteção do núcleo essencial mínimo da dignidade, decorrente da irrenunciabilidade da dignidade. Resulta, portanto, na proteção do indivíduo até mesmo contra si. O ordenamento pode vedar o contribuinte de renunciar a direitos que lhe sejam favoráveis, quando o exercício de sua autonomia agrava sua condição de vulnerabilidade (SARLET, 2009, p. 123 – 124).

Por sua vez, os direitos do contribuinte também encontrarão limites intersubjetivos, já que deve coexistir a dignidade de todos os indivíduos. Neste prisma, destacamos as palavras de Renato Lopes Becho (2009, p. 336):

Por outro lado, a liberdade que o contribuinte desfruta não é absoluta. A máxima kantiana não confere sustentação a regimes autoritário e nem anárquicos. A liberdade de atuação do contribuinte tem que coexistir com a liberdade de atuação do Estado e com a liberdade de atuação dos demais indivíduos (...). Se a liberdade almejada pelo contribuinte A não for a mesma liberdade que seu concorrente (contribuinte B) tenha acesso, ele (o contribuinte A) na realidade não busca liberdade, procura antes uma defasagem que lhe seja favorável, uma vantagem competitiva (...).

Também é importante salientar que a proteção do contribuinte não pode inviabilizar o exercício da atividade fiscal do Estado. Assim como a própria dignidade, a fiscalização e a cobrança de tributos são constitucionalmente previstas. Logo, entende-se que o elenco de espécies tributárias, hipóteses de incidência e seus respectivos aspectos constitucionalmente previstos já resultam do sopesamento e da atribuição de densidade normativa, pelo constituinte, aos valores constitucionais que devem ser aplicados.

Vale dizer, portanto, que os direitos protetivos do contribuinte devem obedecer aos contornos estabelecidos pelo ordenamento, desde que estejam em conformidade com a constituição e, especialmente, com os valores fundamentais que encontram sustentáculo no ordenamento pátrio. Em uma ordem pós-positivista e protetiva dos direitos humanos, não devem subsistir normas que vão de encontro com as normas e valores fundamentais.

Por fim, consigna-se que não se pode retirar qualquer conteúdo que se almeje da dignidade, sob pena de sua banalização e esvaziamento, uma vez que, quanto maior a relevância tem se atribuído à dignidade, menos relevantes os objetivos para os quais ela tem sido invocada (SARLET, 2009, p. 110 – 111).

O operador do direito sempre deve agir com cautela ao ampliar os direitos protetivos do contribuinte, dado que sua ampliação desmedida poderia importar até mesmo a própria desvalorização da sua proteção. A dignidade da pessoa humana deve ser ponderada juntamente com outros valores caros e privilegiados pelo ordenamento jurídico, como a isonomia, a continuidade do serviço público, etc. Neste prisma, a dignidade não pode ser tida como critério único quando do reconhecimento dos direitos protetivos do contribuinte (SARLET, 2009, p. 111 - 113).

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A carga axiológica trazida pelo pós-positivismo se mostra como uma solução adequada para tutelar a dignidade do contribuinte, ao mesmo tempo que viabiliza a atividade tributária, diante da evolução dos instrumentos à disposição do fisco para o exercício da fiscalização e cobrança de tributos.

Aproxima-se, nessa toada, a técnica da extração literal de normas dos dispositivos de lei (positivismo Kelseniano) com a proteção da liberdade (autonomia Kantiana), criando-se uma proteção flexível do contribuinte. Para cada ameaça à sua dignidade e ao seu livre desenvolvimento, surge um novo e respectivo direito protetivo.

A proteção do contribuinte, no entanto, não deve ser ilimitada. Inicialmente, esbarra na própria proteção dos demais cidadãos, em decorrência do caráter intersubjetivo da coexistência da dignidade de todos os indivíduos e das implicações do princípio da isonomia. Ademais, também encontra limites na proteção do núcleo essencial do direito, que veda a sua renúncia, protegendo o indivíduo até mesmo contra si.

Por fim, a zona protetiva também deve se adequar aos contornos estabelecidos pelo próprio ordenamento jurídico (CRFB/88, tratados internacionais e infraconstitucionais), o que veda que tal proteção prejudique, por exemplo, a própria atividade fiscal do Estado. A expansão desmedida da proteção do contribuinte pode implicar até mesmo na sua desvalorização.

Observa-se, portanto, a eficácia imediata de tais princípios e até mesmo dos valores protegidos, que obstam eventuais abusos do Estado que possam resvalar na dignidade dos contribuintes. O estatuto do contribuinte, nesta toada, representa a tutela especial de proteção do contribuinte. Indica, portanto, de forma apriorística e objetiva a forma como o operador deverá se portar casuisticamente nas situações de ameaça da dignidade dos contribuintes, diante das balizas instituídas após o sopesamento dos grandes princípios e valores envolvidos.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS:

BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009;

BRASIL, *Constituição Federal, de 18/09/1946*. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/consti/1940-1949/constituicao-1946-18-julho-1946-365199-publicacaooriginal-1-pl.html>>. Acesso em 06/07/2018;

BRASIL, *Constituição Federal, de 24/01/1967*. Disponível em: <<https://presrepublica.jusbrasil.com.br/legislacao/1036036/constituicao-federal-1967-constituicao-da-republica-federativa-do-brasil-1967>>. Acesso em 06/07/2018;

BRASIL, *Constituição Federal, de 05/10/1988*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em 06/07/2018

BRASIL, *Emenda Constitucional 18/65, de 01/12/1965*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_antecedente1988/emc18-65.htm>. Acesso em 06/07/2018

BRASIL, *Emenda Constitucional 01/69, de 17/10/1969*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_antecedente1988/emc01-69.htm>. Acesso em 06/07/2018
CANTALI, Fernanda Borghetti. *Direitos da personalidade: disponibilidade relativa, autonomia privada e dignidade da pessoa humana*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009;

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 31ª ed. rev., amp. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017;

CARVALHO, Paulo Barros. *Estatuto do contribuinte, direitos, garantias individuais em matéria tributária e limitações constitucionais nas relações entre fisco e contribuinte*. São Paulo: Vox Legis, 1980;

FISCHER, Octavio Campos. Direitos fundamentais dos contribuintes: breves considerações. In *Revista do curso de mestrado da UFC*. vol. 1/2010. Fortaleza: Edições Universidade Federal do Ceará, 2010;

FOLLONI, Andre. Direitos fundamentais, dignidade e sustentabilidade no constitucionalismo contemporâneo: e o Direito Tributário com isso? in *Fundamentos do direito tributário*. São Paulo: Marciel Pons, 2012;

KANT, Emmanuel. *Fundamentação da metafísica dos costumes*. Lisboa: Edições 70, 2007;

MARTÍNEZ, Jean Claude; GUZMÁN, Norma Caballero. Las fuentes invisibles del derecho tributario: por una teoría de la hipóstasis jurídica. In *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario* n° 71. Bogotá: ICDT, 2014;

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 31ª ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2014

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *The myth of ownership: taxes and justice*. New York: Oxford, 2002;

ROSENBLAT, Paulo. Tributação e direitos humanos: por um estatuto do contribuinte limitador da discricionariedade administrativa. in *Revista jurídica – Unicuritiba*. vol. 1, n° 42, Curitiba: Unicuritiba, 2016;

SARLET, Ingo Wolfgang. *Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais: na Constituição Federal de 1988*. 7ª ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009;

SZANIAWSKI, Elimar. *Direitos de personalidade e sua tutela*. 2ª ed. rev., atual. e apl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2005.