



A (NOVA) ROUPAGEM DA NORMA JURÍDICO-TRIBUTÁRIA NO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO: A TRIBUTAÇÃO À LUZ DE UMA TEORIA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIA

José Diego Martins de Oliveira e Silva*¹

Vicente Bandeira de Aquino Neto**²

Resumo

O artigo propõe-se a abordar se a norma jurídico-tributária adquire uma nova roupagem no contexto do Estado Democrático de Direito sob a ótica de uma teoria constitucional tributária. Neste sentido, o artigo pretende, como objetivo geral, identificar se o Estado Democrático de Direito influencia na essência da norma jurídico-tributária. Em seus objetivos específicos, o artigo procura apresentar uma noção acerca da natureza da norma jurídica na visão de alguns jusfilósofos para, em seguida, traçar duas manifestações da norma jurídica, uma essência arrecadadora e uma garantidora. Na metodologia, utiliza-se de método dedutivo e pesquisa bibliográfica.

Palavras-chave: Norma jurídico-tributária. Estado Democrático de Direito. Tributação. Influência. Teoria Constitucional Tributária.

THE (NEW) VESTURE OF TAX LEGAL REGULATIONS IN THE DEMOCRATIC RULE OF LAW STATE: THE TAXATION UNDER THE LIGHT OF A TAX CONSTITUTIONAL THEORY.

Abstract:

This paper seeks to address if the tax legal regulations takes on a new vesture in the context of democratic rule of law state from the perspective of a tax constitutional theory. In this sense, the article intend, to identify if the law of a democratic rule of law state influence on the essence of the legal tax regulations. In its specific objectives, the article seeks to present an idea about the nature of the legal rule in the view of some legal philosophers to, then, draw two manifestations of the legal regulation,, a collecting and a guarantor essence. In the methodology, it is used a deductive method and bibliographical research.

¹ * Mestre em Direito pelo Programa de Pós Graduação em Direito da Universidade de Fortaleza. Pós graduado (MBA) em Planejamento Tributário pela Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro. Pós graduado em Direito e Processo Tributário pela Universidade de Fortaleza. Graduado em Direito pela Universidade de Fortaleza. Professor das disciplinas de Tributos e Ordem Tributária do Centro Universitário Devry - Unifanor. Professor das disciplinas de Tributos Municipais e Planejamento Tributário da especialização em Direito e Processo Tributário da Universidade de Fortaleza e da Universidade Regional do Cariri. Conselheiro do Contencioso Administrativo Tributário do Município de Fortaleza. Advogado. email: diegomdireito@gmail.com;

² ** Doutorando em Direito pela Universidade de Lisboa. Mestre em Direito pelo Programa de Pós Graduação em Direito da Universidade de Fortaleza. Graduado em Direito pela Universidade de Fortaleza. Advogado. email: vicenteaquino-adv@hotmail.com



INTRODUÇÃO

O problema da normatividade acompanha os estudiosos do Direito em diferentes épocas, isso porque é através dela que a ciência jurídica melhor se apresenta, não obstante não ser a esta normatividade reduzido o estudo do sistema jurídico. Neste sentido, as normas tributárias poderão ter sua essência influenciada pelo regime de governo em que se achem inserida.

Assim, é que a norma jurídico-tributária envolve a (re)análise do papel do Estado com relação à tributação analisada à luz dos valores que determinada sociedade carrega consigo, isso porque, na história do constitucionalismo moderno, a Constituição Federal surge como a lei maior que é fonte de legitimidade dos atos praticados pelo Poder Público, por ser o instrumento pelo qual o povo se faz representado em suas decisões.

Na seara tributária, a relevância da normatividade jurídica é um dos pilares do Estado Democrático de Direito, pois é através dela que se verifica a certeza de como deverá ocorrer o fenômeno da incidência tributária, configurando-se, desta maneira, no pilar da segurança jurídica.

No presente artigo, busca-se identificar, a título de objetivo geral, como o Estado Democrático de Direito pode influenciar a normatividade jurídico-tributária sob a ótica de uma teoria constitucional tributária. Em seus objetivos específicos, o artigo, primeiramente, seleciona, na visão de quatro jusfilósofos, o que seria uma norma jurídica. Em seguida, identifica as essências da norma jurídico-tributária e, ao final, retrata alguns reflexos da tributação no Estado Democrático de Direito, com destaque para a influência do pós-positivismo na atribuição de alguns valores relevantes que vão nortear a tributação: segurança jurídica e dignidade humana, da qual decorre o mínimo vital.

Na metodologia, utiliza-se de método dedutivo, do qual se extraem noções gerais acerca da Teoria Geral do Direito, em especial o conceito de norma jurídica, a fim de confirmar a particularidade do ponto de vista do pesquisador. Utiliza-se de pesquisa eminentemente bibliográfica, mediante explicações embasadas em trabalhos publicados sob a forma de livros, revistas, artigos e publicações especializadas, que abordam direta ou indiretamente o tema em análise.

Quanto ao tipo da pesquisa, isto é, segundo a utilização dos resultados, ela é pura, visto ser realizada com a finalidade de aumentar o conhecimento do pesquisador para uma nova tomada de



posição. Quanto à abordagem, é qualitativa, procurando aprofundar e abranger as ações e relações humanas, observando os fenômenos sociais de maneira intensiva. Quanto aos objetivos, a pesquisa é descritivo-analítica, buscando descrever fenômenos, descobrir a frequência com que o fato acontece, sua natureza e suas características, e exploratória, procurando aprimorar as ideias por meio de informações sobre o tema em foco.

1 APONTAMENTOS ACERCA DA NATUREZA DA NORMA JURÍDICA

Não é razoável que se tente conceituar algo no Direito sem analisar o seu próprio conceito e a sua forma de expressão, qual seja, a norma jurídica, isso porque é com base na análise de um objeto que se pode formar uma teoria no plano científico, ou ainda pode-se permitir a reflexão dos institutos que são próprios do Direito.

Neste sentido, impende-se analisar primeiramente como a norma jurídica vai expressar o Direito sob as concepções de alguns estudiosos para posteriormente entender o sentido de uma norma jurídico-tributária que vai ser concebida ora como aquela que tenta legitimar a cobrança de tributos em nome do bem comum ora como aquela que serve de mecanismo de defesa do cidadão através das limitações ao poder de tributar e das imunidades.

1.1 A norma jurídica na concepção de alguns jusfilósofos

A norma jurídica encontra-se no mundo dos objetos culturais, mas ela não faz com que o Direito a ela se reduza, ela constitui apenas a forma como a ciência jurídica apresenta-se (SALDANHA, 1998). O Direito é mais, é um sistema de entendimentos que se materializa com a norma jurídica.

Hans Kelsen, todavia, não tinha esse entendimento. Para ele, o estudo do Direito era reduzido à análise da norma jurídica, pois esta era a única forma que tal ciência poderia se expressar e foi com base nesta premissa que defendeu a pureza do Direito, na qual a ciência jurídica deveria ser desprovida de ideologia política e afastada de qualquer concepção axiológica.

O pensador austríaco considerava o Direito como uma ciência pura em que estivesse presente em seu método de estudo uma fórmula pronta: o ser humano, por ser tendente a cometer ilícito, terá sua conduta combatida através da sanção do Estado, por isso sua teoria ter ficado conhecida como



normativista formalista, pois a norma jurídica só teria essa forma cujo fundamento estava pautado em uma norma fundamental hipotética, a única capaz de validar as normas de um ordenamento jurídico (KELSEN, 2009).

Portanto, a norma jurídica para Kelsen era o próprio Direito, pautado na sanção, na coação realizada pelo Estado quando verificado o ilícito pelo indivíduo, sem levar em consideração a conduta possível de realizar um preceito normativo de modo espontâneo. Quem vai tratar desta possibilidade é Carlos Cossio, autor da Teoria Ecológica, ele defendia que o Direito, antes de ser norma, é conduta humana (COSSIO, 1987), pois o homem pode ter suas atitudes guiadas por seu próprio ego, que não o permite transgredir a norma. Não é porque há uma norma penal que preveja que matar alguém é crime que alguém vai deixar de matar a outra, ele não mata porque, em seu ego, isso não é correto.

Para Carlos Cossio, a estrutura da norma, diferente de Kelsen, encontra-se fundada em juízo disjuntivo. Há uma parte do enunciado normativo que prevê o cumprimento espontâneo do indivíduo e outra que prevê a sanção, nos casos da prestação prevista na norma não for cumprida de modo voluntário, momento em que se exalta a liberdade como parte da essência da norma jurídica.

Todavia, mais do que a normatividade formal de Kelsen e a conduta humana como núcleo da teoria de Cossio, a ciência jurídica vai buscar uma norma que esteja ligada a três aspectos básicos: o normativo, o Direito como norma; o fático, o Direito como fato social; o axiológico, o Direito como valor, o da justiça. Com base nestas três características, é que nasce a idéia de explicar o Direito pela teoria tridimensional do fato, valor e norma, não havendo uma ponderação de uma visão sobre a outra, são três dimensões que, interligadas, explicam o conteúdo da norma jurídica, o valor agregado ao fato que faz nascer a norma jurídica (REALE, 2002).

Reale também destaca que a norma jurídica tem em sua essência a bilateralidade atributiva, que vai ser a atribuição de no mínimo duas pessoas ligadas por uma relação de direitos e deveres. Assim, destaca que só há norma jurídica se houver pelo menos duas pessoas ligadas a um mesmo objeto que vai corresponder tanto a obrigações como a direitos.

Para Vasconcelos (2000), a bilateralidade, ao lado da disjunção e da sanção são as verdadeiras características da norma jurídica. A primeira refere-se à possibilidade de existir duas ou mais pessoas ligadas a um mesmo fato que seja considerado de relevância para o Direito e que terá como consequências o nascimento de direitos e obrigações. A segunda, leva em consideração que toda



norma tem duas partes, uma que permite o indivíduo a cumprir o mandamento normativo de acordo com a sua liberdade e outra, caso não cumprido o preceito normativo, que resulta em uma sanção.

Não adianta, todavia, uma norma jurídica encontrar-se fundamentada neste tridimensionalismo e ser dotada destas características se não há, para alcançar o ideal do Direito (justiça), a idéia do justo e da representação legítima. Arnaldo Vasconcelos comenta sobre esse problema do Direito estar positivado e ainda assim não corresponder ao anseio do povo (2000).

Assim, a norma jurídica para Arnaldo Vasconcelos deve ser aquela mais próxima do seu ideal de justiça, deve ser aquela que consiga captar a idéia dos valores relevantes para determinado povo, a qual será positivada pelos representantes populares, devendo, por fim, esta norma expressar o dever-ser do Direito, o alcance da justiça e o bem comum para que se concretize a paz social que a ciência jurídica se propõe a materializar.

Becker (2010) aduz que ela não é um fim em si mesma, mas um instrumento que torna possível a convivência social nos moldes desejados pelo Estado, por isso a essência da norma jurídica encontrar-se relacionada ao dever-ser e não ao ser.

Após ser verificada que a essência da norma jurídica altera-se de acordo com as propostas metodológicas de cada jusfilósofo, é momento de analisar como a norma jurídico-tributária deve apresentar-se em um Estado Democrático de Direito cujo modelo de governabilidade é o adotado pelo Estado brasileiro, partindo-se, contudo, da premissa de que a norma tributária terá como núcleo da normatividade o tributo.

2 A NORMA JURÍDICO-TRIBUTÁRIA

Verificou-se que se concebe como norma jurídica, em regra, aquela que tenha em seu conteúdo alguma delimitação de direitos e obrigações, pois há normas do Direito que não retratam nem direitos nem obrigações, mas tratam tão somente de um procedimento, de uma estruturação política.

Na seara tributária, a exteriorização da norma jurídica verifica-se quando o Estado, ao assumir a responsabilidade de representar os anseios populares, precisa de recursos para realizar seus fins, estando a atividade financeira dentro de suas tarefas governamentais como aquela que se encontra relacionada à administração dos recursos públicos previstos na Constituição Federal. Por outro lado,



analisa-se em seguida como a norma jurídico-tributária pode proteger alguns valores considerados relevantes pela Lei Maior e que são blindados da tributação.

2.1 A norma jurídico-tributária e o fenômeno da incidência tributária: a essência arrecadatória

A atividade financeira estatal é mera atividade administrativa, porque o Estado legisla e administra sua arrecadação prevista no ordenamento jurídico, assim como deve administrar a alocação desses recursos com vistas à promoção do bem comum. Harada (2010) conceitua atividade financeira como a que esteja voltada a obter, gerir e aplicar os recursos financeiros necessários à consecução das finalidades do Estado que, em última análise, se resumem na realização do bem comum.

Harada (2010) ressalta ainda que as receitas que o Estado precisa são obtidas ora através de prestações pecuniárias decorrentes da submissão dos particulares (pessoas físicas e jurídicas) ao seu *jus imperii*, que é o caso dos tributos, que fazem parte das receitas derivadas, ora através da exploração de seu próprio patrimônio, da prática de atividades comerciais ou industriais, ou de operações de crédito, das quais são exemplos os empréstimos públicos, constituindo-se assim em receitas originárias.

O Estado, ao gozar de seu poder de império, obriga que o membro da coletividade entregue parte de seu patrimônio ao ente público porque todo indivíduo necessita organizar-se para sobreviver e a junção natural de vários homens só acontece em razão de uma finalidade maior: o bem comum. A relação inter-indivíduos é natural, mas só se perdura se tal relação for jurídica, pautada no Direito, isso porque a racionalidade humana pode resultar em tensões que gera a necessidade de se criar um ente próprio, com personalidade autônoma, um Ser Social que tem existência continuada por causa da ordem jurídica (BECKER, 2010).

Assim, uma relação só se torna jurídica se houver norma jurídica que regule a situação, visto que a juridicidade de uma relação só se faz possível quando a mesma é relevante aos olhos da ciência jurídica, em face de suas consequências. Portanto, a norma jurídico-tributária, em regra, é a espécie de norma jurídica que vai expressar o interesse do Estado em cobrar do cidadão os tributos que deverão ter sua arrecadação voltada aos interesses da coletividade.

A relação jurídico-tributária estrita tem início, portanto, quando a hipótese legal, já regulamentada em face da competência constitucional, é realizada, dando vez ao fato gerador, que



faz nascer a obrigação tributária principal, esta já com os sujeitos conhecidos e com o objeto próprio, mas que só pode ser exigida com o nascimento do crédito tributário através do lançamento, ato privativo da autoridade fazendária que identifica toda a relação tributária que poderá ser exigível (partes da relação, base de cálculo, montante tributável e possível penalidade pecuniária).

Neste mesmo sentido, entendia Becker, seguidor de Kelsen, que acreditava que a norma jurídico-tributária era aquela que prescrevia o pagamento de tributos. Assim, preocupava-se em definir o que era o direito tributário em si com o estudo da norma, pois o que o direito tributário deveria ser era matéria a ser estudada pela política e não pelo direito (FOLLONI, 2013).

A norma jurídico-tributária, portanto, é uma norma como qualquer outra do mundo jurídico, que prevê um comando de limitação ao comportamento humano. Como a prestação central desta relação é o tributo, a normatividade tributária consiste na obrigação de um sujeito (indivíduo) a levar dinheiro aos cofres públicos (ATALIBA, 2006), pois caso não houvesse tal obrigatoriedade, a liberdade humana poderia ser um motivo para livrar o homem do cumprimento deste preceito normativo tributário que vai encontrar seu fundamento na promoção do governo em prol de todos.

Arnaldo Vasconcelos (2000) afirma que a norma tributária encontra-se reduzida à legalidade³, visto que toda a matéria tributária encontra-se na lei como forma de garantir a segurança jurídica ao cidadão-contribuinte, só havendo tributo se houver lei. Situação análoga acontece com a área do Direito Penal, no qual só há crime se houver previsão legal da tipificação do ilícito penal enquanto situação criminosa. A normatividade nesses ramos jurídicos reduz-se tão somente à legalidade para evitar abusos por parte do poder público.

Pode-se afirmar que a construção do conceito da norma tributária é decorrente da lógica jurídica, pois depende, para sua compreensão, do conhecimento da essência do Direito. Importa identificar que a norma jurídica ao ser um dever-ser para ser justo deve compatibilizar-se com a busca da identidade de seu povo e deve expressar um direito que prime pela justiça, dependendo do contexto de cada Estado Soberano, o que significa dizer que só será possível falar-se em norma tributária quando esta estiver prevista no ordenamento jurídico soberano de um Estado, pois é na Lei Maior

³Quando Arnaldo Vasconcelos reporta-se a esta norma tributária, ele considera aquelas relacionadas à obrigação principal cujo conteúdo é o pagamento de um tributo ou de uma multa decorrente do descumprimento de alguma obrigação.



que estarão os fatos que poderão ensejar a cobrança de um tributo de maneira legítima e aparentemente justa.

Os fatos que estão passíveis de tributação encontram-se amparados na Constituição Federal e são as hipóteses de incidência tributária, ou seja, as hipóteses lícitas que, ocorridas, poderão autorizar o início de uma relação jurídico-tributária. Ataliba (2006) define a hipótese de incidência como a expressão da vontade legal, que qualifica um fato qualquer, abstratamente, formulando uma descrição antecipada, genérica e hipotética.

É importante destacar que a hipótese de incidência tributária começa na Constituição Federal, pois é este o documento jurídico formulado pelo povo em Assembléia Constituinte que vai determinar quais fatos poderão ser passíveis da criação de um tributo e quais pessoas políticas poderão criar e cobrar essas receitas derivadas, isso porque em um Estado Democrático de Direito soberano é o povo, que exerce a soberania através de mecanismos direto ou indireto.

Ter poder não é o mesmo que ter competência. Tem poder quem consegue fazer cumprir suas vontades, conforme leciona Machado (2011) em dicionário de Direito, já, por outro lado, tem competência quem recebe o poder revestido de juridicidade. Na experiência brasileira, o povo tem o poder, mas quem detém a competência são os entes da República Federativa, também chamados de sujeito ativo da relação tributária, que poderão cobrar as cinco espécies tributárias (impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais) nos limites de suas competências espalhadas ao longo dos dispositivos constitucionais.

A norma tributária vai ter, portanto, como conteúdo, a expressão de um direito de o fisco arrecadar tributo quando cumprida a situação fática valorada como relevante para o legislador constituinte e, posteriormente, legislador ordinário.

2.2 A norma jurídico-tributária e o fenômeno da não incidência tributária: essência garantidora

Por outro lado, surgem as possibilidades dessa norma jurídica não ter sua eficácia alcançada, isso porque ou a própria Constituição ou uma legislação infraconstitucional afasta o fato da tributação, ocasião em que se fala em exonerações tributárias, ou melhor, em situações em que não ocorre a incidência tributária.



Se a incidência é a escolha de um fato lícito para ser tributado, a não incidência é a exclusão dessa escolha. Assim, a exoneração tributária, ou seja, a eliminação de um fato do mundo jurídico-tributário pode se dar de três maneiras: não-incidência, imunidade e isenção.

A não incidência é instituto que nem sequer prevê a hipótese de incidência tributária por mera omissão legislativa, ou seja, o Poder Público simplesmente deixa de valorar determinado fato como relevante para a seara tributária. Não incide porque o legislador, seja o constituinte, seja o ordinário, é omissivo na identificação de alguns fatos como tributáveis.

Rodrigues (1995) destaca que as formas de exoneração tributária podem ser classificadas em não incidência genérica e não incidência estrita. A primeira abrange todos os fatos lícitos que não tenham sido escolhidos para constituir hipóteses de incidência. Já a segunda é relativa à ausência de incidência por desinteresse normativo ou ainda por falta de competência para tanto. A autora destaca que a não incidência é o gênero, do qual a imunidade e a isenção são espécies, sendo estas classificadas como não incidência qualificada.

A diferença entre uma e outra espécie de exoneração tributária, não obstante possuir na prática os mesmos efeitos, encontra-se no amparo normativo. Enquanto a isenção proíbe a exigência do crédito tributário pela lei, porque é hipótese de exclusão desse crédito, a imunidade veda, pela Constituição Federal, que o fato gerador ocorra, sendo, portanto, mais forte que a isenção, pois sua proibição advém da norma jurídica de maior hierarquia do ordenamento pátrio.

Na isenção, como apontado acima, a lei fica responsável em estabelecer as condições para que determinado sujeito passivo tenha direito à isenção, podendo ainda delimitar prazo de vigência desse benefício. A não delimitação desse prazo faculta a Administração Pública revogar ou modificar os requisitos da isenção a qualquer tempo através de lei observado o disposto no art.104, III do Código Tributário Nacional.

Já a imunidade tributária constitui-se, na verdade, como uma vedação absoluta ao poder de tributar, pois não admite ressalva assim como acontece com as limitações ao poder de tributar expressas nos incisos I a V do art.150, art.151 e art.152 da Constituição Federal, por exemplo. Além disso, “isenções” e “não-incidência” que estejam previstas em texto constitucional com tais terminologias devem ser interpretadas como imunidades, pelo simples fato de ser uma proibição ao



poder de tributar advinda da Constituição. Neste mesmo sentido, Machado (2009) defende que ainda que escrita determinada situação como se isenção fosse, deve-se tratar a desoneração como imunidade.

Para Ricardo Lobo Torres (1995) as imunidades ganharam um viés mais democrático com a construção do constitucionalismo americano, no qual elas aparecem relacionadas aos privilégios da cidadania, ao constituir instrumento de proteção à liberdade e à igualdade dos cidadãos dos Estados Unidos, que não poderiam ter seus privilégios prejudicados por nenhum estado membro da federação. Essa ideia vai influenciar a imunidade fiscal no contexto brasileiro somente em 1891 que vai ser tratada mais adiante quando se abordar a espécie da imunidade tributária recíproca.

As imunidades tributárias surgem, assim, para preservar algumas liberdades humanas, que são anteriores ao Estado de Direito, este as reconhece e aparecem para os cidadãos como direito público subjetivo. Verifica-se, portanto, que a imunidade tributária constitui em uma norma jurídica prevista na Constituição cuja essência é a proibição do exercício da competência dos entes federativos em matéria tributária, mas isso ocorre por um motivo maior que também se encontra assegurado no Texto Constitucional, isso porque como norma jurídica deve ser instrumento de justiça.

Em geral, as normas imunizantes encontram-se no inciso VI do art.150 da Constituição Federal. Em grande maioria, porque como já abordado anteriormente o que faz uma norma constitucional ser considerada preceito imunizante é o impedimento da pessoa jurídica de direito público interno tributar fatos lícitos por questão de valores que o texto constitucional se propõe a resguardar.

O art.150, VI, prevê as imunidades que haviam sido implementadas pela Constituição de 1946 e trata tão somente da imunidade relativa aos impostos. Assim, continua proibindo que haja a cobrança de impostos entre os entes federativos que venham a incidir sobre o patrimônio, a renda ou o serviço prestados por tais pessoas políticas de modo a garantir a eficácia do federalismo, que deve consistir na autonomia política, administrativa e financeira dos entes que compõem a República, dando validade à imunidade recíproca (art.150, VI, “a”).

Com relação aos templos, proíbe que qualquer imposto seja criado sobre tais instituições, servindo tal instrumento como garantia para a efetivação do direito de liberdade de crença, o que constitui a imunidade religiosa ou sobre templos (art.150, VI, “b”). Relativamente aos partidos políticos e entidades sindicais dos trabalhadores, o dispositivo constitucional impede a cobrança de imposto sobre o patrimônio, o serviço e a renda que tais entidades venham auferir. Ademais, proíbe



a tributação de imposto sobre o patrimônio, renda e serviços de instituições de educação e de assistência social que não tenham fins lucrativos, desde que sejam atendidos os requisitos estabelecidos pela lei (art.150, VI, “c”).

A imunidade tributária prevista na alínea “c” do art.150, VI, mais do que garantir direitos fundamentais, propõe-se a resguardar os fundamentos da República Federativa do Estado Democrático de Direito Brasileiro. Ao imunizar partidos políticos, preocupa-se com o pluralismo político (art.1, V, CF) e com a soberania popular (art.1, I, CF), a qual se exerce também com o voto direto e secreto nos representantes políticos e constitui-se como expressão da cidadania (art.1, II, CF).

Quando protege a entidade sindical dos trabalhadores, tenta estimular o reconhecimento do valor social do trabalho (art.1, IV, CF), visto esta ser a instituição representativa da classe dos empregados. Com relação às entidades de assistência social e de educação, tenta promover a igualdade material e preservar a dignidade da pessoa humana (art.1, III, CF) ao impedir que haja obstáculos para os serviços de educação e assistência social realizados por tais instituições.

A imunidade dos livros, jornais, periódicos e do papel destinado à impressão tenta dar oportunidades para que se tenha acesso à cultura, aos veículos de informação, tanto é que livros eletrônicos já têm sido considerados também imunes da tributação desta mesma alínea “d” pelo fato da norma imunizante resguardar o acesso à informação (MARTINS, 2010).

A Emenda Constitucional 75, de 15 de outubro de 2013, acrescentou ao inciso VI a alínea “e” que veio imunizar os fonogramas e os videofonogramas musicais produzidos no Brasil que contenham obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras, em geral, interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser. Trata-se, portanto, da defesa da propriedade intelectual e da cultura brasileira como forma de estimular a produção e disseminação do produto nacional em território interno, tanto é que na fase da industrialização a tributação ocorre normalmente.

Afora o art.150, VI, pode-se contemplar outras imunidades tributárias relativas ora a impostos ora a outras espécies tributárias. Tem-se, a título de exemplo, a imunidade do art.5, XXXIV, que garante a todo indivíduo que se encontre em território brasileiro o direito de petição aos poderes



públicos e a obtenção de certidões em repartições públicas independentemente do pagamento de taxas, preservando o direito ao contraditório e ampla-defesa que digam respeito a personalidade da pessoa física ou jurídica.

Outra espécie tributária contemplada pela imunidade são as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico sobre as receitas decorrentes de exportação. Tal norma encontra-se prevista no art. 149, §2º, I e visa estimular a atividade de comércio exterior que exporte suas mercadorias para o mercado internacional, colocando os produtos brasileiros em competitividade com os dos outros países. No mesmo sentido, há a norma do art.153, §3º, III que não permite a incidência de IPI sobre produtos industrializados com destino ao mercado externo.

Percebe-se, assim, que a Constituição Federal protege da tributação alguns valores tido como relevantes pelo povo brasileiro, tentando afirmar o caráter de legitimidade na norma jurídico-tributária dentro de uma perspectiva metodológica da norma de Arnaldo Vasconcelos. Neste sentido, compreende-se que a norma jurídico-tributária, por ter relações com a Constituição Federal (seja para prever fatos tributáveis seja para proteger alguns fatos) constrói-se à luz de uma teoria constitucional tributária.

3 A NORMA JURÍDICO-TRIBUTÁRIA NO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO: A TRIBUTAÇÃO À LUZ DE UMA TEORIA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIA

Vale ressaltar, primeiramente, que o Estado Democrático de Direito aparece como uma evolução dialética entre o Estado Social e o Estado Liberal, um tipo de modelo estatal voltado para o equilíbrio entre os ideais liberais e sociais (GUERRA FILHO, 1997), no qual não deve haver preponderância de uma característica singular dessas concepções de estado sobre a outra, não se admitindo nem a abstenção nem a intervenção estatal de modo exacerbado e verificado nos modelos anteriores.

O que se propõe no Estado Democrático de Direito é o equilíbrio e a observância desse postulado para que se consiga aliar a liberdade individual associada à promoção de condições ideais para uma vida digna, isso porque os textos constitucionais dos Estados Democráticos constitucionalizaram direitos de solidariedade, ou seja, os direitos relevantes tanto para a esfera individual como para a esfera social.



O equilíbrio proposto pelo Estado Democrático de Direito fundamenta-se na justa medida entre o abstencionismo e o intervencionismo estatal, tendo ainda no seu centro o homem-comunidade, um indivíduo que deve ser preocupado com a sociedade em que se encontra inserido. A solidariedade aparece como o lema característico deste tipo de Estado por revelar que condutas isoladas de um indivíduo pode afetar os direitos de outrem, daí invocar o equilíbrio na tomada de decisões políticas, inclusive na instituição de tributos e destinação de receitas tributárias, bem como no trato com os outros membros, ratificando a importância do mútuo respeito.

A Constituição de 1988 da República Federativa do Brasil insere-se no rol de ordenamentos jurídicos que apresenta inovações na tentativa de superar o positivismo puro das Constituições dos Estados Liberais e tenta ainda dar eficácia aos direitos sociais prestacionais, tendo em vista sua promoção encontrar-se condicionada ao orçamento e à produção legislativa, sendo necessária a reformulação dos direitos fundamentais como direitos morais, teoria defendida pelos filósofos do pós-positivismo. a

3.1 A influência do pós-positivismo na tributação

A corrente do pós positivismo vai influenciar todo o ordenamento jurídico, inclusive alterará o modo de apresentação das normas tributárias cuja essência continua sendo a mesma, a busca pela justiça, isso porque tal pensamento filosófico pretende sintetizar os direitos do homem entendidos como exigências éticas (valores) com os direitos propriamente ditos (normas positivas), de modo que a norma positivada encontra uma justificativa ética na quantidade e no conteúdo dos direitos que são imprescindíveis ao homem. Neste caso, enquadram-se como direitos fundamentais morais todas as prestações positivas do Estado que consigam concretizar a dignidade da pessoa humana (LOPES, 2001).

O Estado Democrático de Direito encontra na fundamentação das normas positivadas a justificativa no equilíbrio, tenta conciliar o valor próprio de cada direito, o que é defendido pela corrente do jusnaturalismo axiológico⁴, mas não deixa de positivá-los (legado do positivismo), isso

⁴Pérez Luño (1984) destaca que o jusnaturalismo axiológico defende os direitos fundamentais como valores por si só, anteriores e independentes a qualquer experiência humana, formando uma ordem eterna desses valores, muito assemelhando-se com o pós positivismo, que também considera os valores, mas não como uma conotação eterna e sim como aqueles que precisam estar positivados para concretizar a dignidade da pessoa humana. Para o autor espanhol, o problema é mais de terminologia do que de efeitos práticos.



porque a ética dos direitos, nesta nova fase que se destaca após a Segunda Guerra Mundial, para ser efetivada deve encontrar-se positivada nos textos constitucionais para que sirva de instrumento de defesa e de exigência do cidadão perante o Poder Público com vistas a promover a dignidade humana.

No mesmo sentido, Machado Segundo (2008) expõe que:

Alguns teóricos do Direito passaram a se denominar pós-positivistas, corrente que consistiria em uma superação **dialética entre o jusnaturalismo e o positivismo jurídico**. Essa superação dialética consistiria, basicamente, no reconhecimento da positividade de princípios jurídicos, que permitiria ao intérprete tomar decisões com base em valores, mas não valores subjetivos, e sim valores devidamente positivados na ordem jurídica. Destacou-se.

Assim, o regime jurídico brasileiro vai ser influenciado por essa corrente filosófica que se sustenta nos valores positivados como guia para a efetivação dos direitos fundamentais. Ana Paula de Barcellos (2006) aponta que há um novo constitucionalismo que orienta o regime jurídico dos Estados Democráticos de Direito e que dele se podem destacar duas inovações: uma no plano metodológico-formal, no qual a Constituição aparece como norma jurídica, superior e central, e outra no plano material, no qual a Constituição incorpora valores essenciais para uma vida digna em sociedade, incluindo a dignidade da pessoa humana como base mestra desse novo Estado, que se compromete a trazer opções políticas que venham facilitar a concretização desses valores.

Considerando o regime jurídico contemporâneo, no qual os direitos apresentam-se como valores que devem fundamentar a promoção de recursos pelo Estado que garantam aos indivíduos uma vida mais digna, pode-se dizer que o Estado Brasileiro reconhece a adesão por essa corrente filosófica ao positivar a dignidade da pessoa humana como um dos fundamentos de seu Estado Democrático de Direito, a qual influenciará, inclusive, a atual forma de tributação no país?

No campo filosófico, o conceito de dignidade aparece na Antiguidade, mas alcança em Kant a versão que se tem considerado até hoje, ao entendê-la como fonte moral que alimenta os conteúdos de todos os direitos fundamentais de uma ordem jurídica. Todavia, a delimitação jurídica do que seja a dignidade da pessoa humana, não obstante sua concepção estar próxima dos direitos naturais do homem, ou seja, dos direitos existentes ao ser humano antes mesmo do Estado, só ganha destaque na segunda metade do século XX, período pós Segunda Guerra Mundial, aparecendo como uma resposta aos crimes cometidos em massa pelo regime nazista e aos massacres realizados na guerra (HABERMAS, 2011).



Ademais, deve-se ter em mente que não há um conceito único para definir o que seja a dignidade da pessoa humana. Há várias versões, várias verdades para tentar delimitar esse valor, mas o que se pode afirmar é que a dignidade humana deve apresentar-se como um sismógrafo, um portal através do qual a igualdade moral deve ser universalizada a todas as nações e incorporadas pelo Direito (HABERMAS, 2011), evitando-se assim um fixismo e uma deturpação conceitual.

A dignidade humana é vista ainda como o principal fundamento na criação dos direitos fundamentais, sejam eles os liberais, os sociais e os difusos, próprios do Estado Democrático de Direito, visto que a tentativa da positivação desses direitos fundamentais tem como motivação uma melhoria de vida, um anseio inerente à natureza humana, daí afirmar-se também que a dignidade deve representar, para todo ser humano, um sentimento de auto-confiança, de autoestima que deve merecer respeito e proteção do Estado.

Nos estados contemporâneos adeptos ao modelo de Estado Democrático de Direito, a dignidade ganha relevância, pois passa a ser o fundamento para a tomada de decisões dos governantes, dos legisladores e dos membros do Judiciário, todos em busca da realização dessa dignidade. Na experiência brasileira, é vista como fonte moral na criação dos direitos fundamentais e na atuação das condutas do Estado. Se por um lado impede que os atos estatais sejam violados, por outro, legitima a conduta estatal no sentido de vincular seus atos à proteção desse fundamento.

Sarlet (2011) destaca que a dignidade humana possui uma dúplici dimensão: permite a reivindicação da autonomia individual de qualquer ser humano contribuindo para sua autoestima e a obriga sua proteção pelo Estado. É, portanto, o alfa e o ômega da ordem constitucional brasileira, por estar inserida como fundamento de todo o ordenamento jurídico, fazendo com que todas as normas positivadas, as políticas públicas e os julgamentos pelo Judiciário tenham-na como valor-fonte e como valor-fim: tudo deve ter seu início e fim pautado nesse fundamento.

É em decorrência da dignidade humana que nasce a idéia do mínimo existencial. Neste sentido, Ricardo Lobo Torres (2009) lembra que a proteção ao mínimo existencial está ancorada na ética e fundamenta-se na liberdade, ou melhor, nas condições iniciais para o exercício da liberdade, na ideia de felicidade, igualdade e dignidade da pessoa humana.



Torres (2009) acrescenta ainda que a teoria do mínimo existencial vai se assemelhar com a evolução do que seja o senso de justiça. Além disso, destaca que a teoria é normativa, pois se preocupa em efetivar, através de normas jurídicas, a validade do mínimo existencial; é interpretativa, ao passo que projeta consequências sobre a interpretação dos direitos fundamentais necessários à vida digna do cidadão; é dogmática, pois tem na Constituição sua fonte de validade e é vinculada à moral, isso porque a conotação dos direitos fundamentais, assim como já foi apresentado anteriormente, está relacionada à moral do homem.

Para Ricardo Lobo Torres (1995), o mínimo existencial configura-se como uma espécie de imunidade tributária, ao passo que veda a incidência de tributo nas situações em que o indivíduo não possui as mínimas condições à existência humana digna, o que lhe impede, inclusive, o exercício de sua liberdade, coincidindo com o princípio da não capacidade contributiva.

Neste mesmo sentido, Siqueira (2012): “Não há justificativa que possibilite à tributação intervir no mínimo vital, retirando ao contribuinte os meios necessários à satisfação do mínimo indispensável a uma vida digna”.

Para Leal e Bolesina (2013), as necessidades humanas vão compreender três níveis: o nível vital, no qual haverá vida, mas com pouca dignidade; o nível essencial, em que há vida com certa dignidade humana, mesmo que haja algumas limitações; e o nível ideal, no qual há a integral satisfação das necessidades e a inteira promoção da dignidade humana. O mínimo existencial relaciona-se a uma vida com dignidade e o mínimo vital corresponde à ideia de proteção à sobrevivência.

Siqueira (2012) lembra ainda que o mínimo vital deve estar relacionado à justa oportunidade de participação do indivíduo na vida social, econômica e política, pois só assim se faz possível qualquer um alcançar funções e posições com maiores poderes e prerrogativas na esfera pública.

Além de haver o respeito com a dignidade da pessoa humana exteriorizada no mínimo vital, a tributação deve observar os fins a que se propõe o Estado Brasileiro, os quais se encontram no art.3º da Constituição Federal: a busca por uma sociedade livre, justa e solidária; a garantia de um desenvolvimento nacional; a erradicação da pobreza e da marginalização, assim como a redução das desigualdades sociais e regionais e a promoção do bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.



Neste sentido, Buffon e Matos (2015) entende que para que ocorra a preservação da dignidade da pessoa humana e a realização dos objetivos da República, deve-se observar os mandamentos da democracia e da justiça e, com relação ao texto constitucional ainda, deve-se atentar a um dos objetivos que se encontra no texto constitucional, o de construir uma sociedade solidária, razão pela qual uma das roupagens que a norma jurídico-tributária se manifesta é a de tributar em função da solidariedade, a qual deve levar em consideração a capacidade contributiva do sujeito passivo.

Explica Buffon e Mattos (2015) que “a tributação não pode ter como sentido apenas angariar recursos para suprir despesas públicas e colaborar na promoção de políticas públicas, mas sim cumprir com o caráter solidário e redistributivo via arrecadação”.

Percebe-se assim que a norma jurídico-tributária no contexto do Estado Democrático de Direito não admite uma concepção meramente formal da norma jurídica, como entendida por Kelsen. Esse novo modelo de Estado, requer uma tributação voltada aos compromissos do Estado, buscando o fundamento da norma em questões mais políticas do que propriamente jurídicas, razão pela qual a Constituição Federal, além de ter estabelecido todos os fatos tributáveis, de ter imposto limites a tributação e de ter vedado sua incidência em outros fatos, tratou ainda de como serão divididos os recursos financeiros entre os entes federativos, confirmando assim o compromisso na solidariedade fiscal entre os entes.

Sobre a necessidade de uma reformulação das normas tributárias com a norma jurídico-tributária mestra (Constituição Federal), exemplifica Mendonça e Pacobahyba (2015) que o conceito jurídico-positivo do art.3º do Código Tributário Nacional, que trata de tributo, deve estar em consonância com os anseios e realidade do povo brasileiro, manifestação esta tratada no texto constitucional, o que autorizaria um tributo ser extrafiscal desde que fosse para atender objetivos tidos como relevantes pelo legislador constituinte.

Utiliza-se com exemplo de tributos extrafiscais, os tributos ambientais. Em um sentido estrito, é um tributo novo cobrado em razão do uso do meio ambiente pelos agentes econômicos. Em um sentido amplo, significa um tributo tradicional adaptado a servir os fins ambientais.

A partir do contexto de crise ambiental, há exemplos de extrafiscalidade evidenciados na isenção do ITR em áreas de preservação permanente, de reservas legais, por exemplo. Com relação



ao IPTU, alguns municípios concedem descontos aos contribuintes que possuam projetos que contemplem construções que adotem técnicas sustentáveis em favor do meio ambiente. Na CIDE-combustíveis, os recursos arrecadados serão destinados a financiar projetos ambientais.

Relevante ainda é a essência garantidora da norma jurídico-tributária no Estado Democrático de Direito, pois é na Constituição Federal que estão previstos os contornos da tributação (hipóteses de incidência e limitações), assim como as proibições de incidência tributária. Neste sentido, vale ressaltar que todo esse conjunto de imposições ao fisco manifesta o caráter da segurança jurídica, algo que, para Becker constitui a verdadeira essência do direito tributário (FOLLONI, 2013).

Por tais razões, é que se pode afirmar que a norma jurídico-tributária no Estado Democrático de Direito reveste-se de qualidades influenciadas pelo pós-positivismo: segurança jurídica e dignidade humana, postulados esses que formam os pilares de uma Teoria Constitucional Tributária, ou seja, de um conjunto de proposições voltadas para uma nova concepção acerca da tributação.

CONCLUSÃO

Verificou-se, primeiramente, que a norma jurídica é a principal manifestação da ciência do Direito, tendo sido esta a premissa geral utilizada neste trabalho. Na primeira parte, analisou-se o conceito de norma jurídica na visão de quatro jusfilósofos, cada qual com sua proposta metodológica. Hans Kelsen com sua normatividade formal; Carlos Cossio com seu juízo disjuntivo e a consequente valorização do comportamento humano espontâneo perante as vontades normativas do Estado; Miguel Reale com seu tridimensionalismo e Arnaldo Vasconcelos, em uma visão mais contemporânea, dando enfoque à importância de a norma jurídica ter em sua essência a legitimidade da norma através da positivação de valores tido como relevantes pelo povo.

Notou-se que essa proposta metodológica de ter na essência da norma jurídica a legitimidade representada pelos anseios do povo em um regime democrático aproxima a normatividade à busca pela justiça e à realização do bem comum. Na seara tributária, esses valores formam o escudo da segurança jurídica em favor do contribuinte, tentando com isso evitar arbitrariedades fiscais.

Observou-se que a norma jurídica terá em seu núcleo a compreensão do que seja a incidência tributária, manifestando-se, nesse momento, a essência arrecadatória do Estado, pautada nas possibilidades de instituir tributo sobre os fatos previstos na Constituição Federal como hipóteses de incidência. Por outro lado, além das situações que poderão ser tributadas pelos entes federativos, se



regulamentadas por suas leis, há um conjunto normativo que limita a atuação do estado fiscal, proibindo inclusive a incidência tributária em determinadas situações em função das garantias que o constituinte propõe-se a tutelar (liberdades humanas, federalismo, liberdade religiosa, educação, assistência social, dentre outros valores).

Pontuou-se que no Estado Democrático de Direito, a norma jurídico-tributária apresenta-se como um instrumento voltado à arrecadação, com observância aos valores tido como relevantes pelo legislador constituinte. Neste sentido, destacou-se que o pós-positivismo, ao positivar determinados fatos com fundamento em uma ética, pode pautar-se em duas premissas essenciais na normatividade tributária: a segurança jurídica e a dignidade humana, da qual decorre o mínimo vital.

Diante de tudo o que foi exposto, é que se pode afirmar que a tributação no estado democrático de direito com a análise da essência da norma jurídico-tributária requer uma nova roupagem fundada em uma essência arrecadadora que se pauta em fins diversos esculpados na Constituição Federal, os quais se encontram de maneira sintetizada no artigo 3º do Texto Constitucional e em uma essência garantidora, formada por um escudo de proteções e limitações ao contribuinte da tributação em nome da segurança jurídica e de determinados valores tido como relevantes pelo povo brasileiro, como a dignidade humana, formando assim os sustentáculos de uma tributação que, para ser legítima, pautasse no arcabouço constitucional.

REFERÊNCIAS

- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6.ed., 8 tiragem, São Paulo: Malheiros, 2006.
- BARCELLOS, Ana Paula de. **Neoconstitucionalismo, direitos fundamentais e controle das políticas públicas**. In: SARMENTO, Daniel. GALDINO, Flavio. (orgs.). *Direitos fundamentais: estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p.31-60.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 5.ed. São Paulo: Noeses, 2010.
- BUFFON, Marciano; MATOS, Mateus Bassani de. **Tributação no Brasil do século XXI: uma abordagem hermeneuticamente crítica**. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2015.
- COSSIO, Carlos. **Radiografía de la teoría egológica del derecho**. Buenos Aires: Depalma Ediciones, 1987.



FOLLONI, André. **Ciência do Direito Tributário no Brasil: crítica e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges**. São Paulo: Saraiva, 2013.

GUERRA FILHO, Willis Santiago. **Autopoiese do direito na sociedade pós-moderna: introdução a uma teoria social sistêmica**, Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1997.

HABERMAS, Jünger. **Um ensaio sobre a Constituição da Europa**. Lisboa: Edições 70, 2011, p. 27 - 57.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 19.ed, São Paulo: Atlas, 2010.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Tradução João Baptista Machado. 8.ed. rev. e amp. São Paulo: Martins Fontes, 2009.

LEAL, Mônica Clarissa Henning e BOLESINA, Iuri. **Mínimo existencial versus mínimo vital: uma análise dos limites e possibilidades de atuação do poder judiciário na sua garantia e no controle jurisdicional de políticas públicas**. In ALEXY, Robert [et al.] (org.) Níveis de efetivação dos direitos fundamentais civis e sociais: um diálogo Brasil e Alemanha. Joaçaba: Unoesc, 2013, p.543 - 583.

LOPES, Ana Maria D'Ávila. **Os direitos fundamentais como limites ao poder de legislar**. Porto Alegre: Sergio Fabris, 2001.

_____. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

MACHADO, Schubert de Farias, e MACHADO, Hugo de Brito. **Dicionário de direito tributário**. São Paulo: Atlas, 2011.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Por que dogmática jurídica**. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Imunidade dos meios eletrônicos de comunicação social**. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 175, p.117-126, abr. 2010.

MENDONÇA, Maria Lírida Calou de Araujo e; PACOBAHYBA, Fernanda Mara de Oliveira Macedo Carneiro. **A Escola do Constructivismo lógico-semântico e os limites da interpretação: uma (re) conceituação do tributo no Brasil**. III Encontro de Internacionalização do CONPEDI, Madri, Espanha, 2015.

REALE, Miguel. **Lições preliminares do Direito**. 27 ed. São Paulo: Saraiva, 2002.



RODRIGUES, Denise Lucena. **A imunidade como limitação a competência impositiva**. São Paulo: Malheiros, 1995.

SALDANHA, Nelson. **Filosofia do Direito**. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988**: uma análise na perspectiva da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. In: LEITE, George Salomão. SARLET, Ingo Wolfgang. CARBONELLI, Miguel (org). **Direitos, deveres e garantias fundamentais**. Salvador: Juspodvm, 2011, p.561-595.

SIQUEIRA, Natércia Sampaio. **Tributo, mercado e neutralidade no estado democrático de direito**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2012.

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

_____. **Direito ao mínimo existencial**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

VASCONCELOS, Arnaldo. **Teoria da norma jurídica**. 5.ed. São Paulo: Forense, 2000.