

(IN)JUSTIÇA FISCAL E A CONCRETIZAÇÃO DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS SOB A ÓTICA DO (NEO) CONSTITUCIONALISMO BRASILEIRO

(IN) FISCAL JUSTICE AND THE REALIZATION OF FUNDAMENTAL RIGHTS UNDER THE VIEW OF BRAZILIAN (NEO) CONSTITUTIONALISM

Claudio Carneiro Bezerra Pinto Coelho¹

Doutor em Direito

Faculdade Guanambi - Bahia/Brasil

Resumo: A legalidade tributária é considerada um dos princípios basilares do Direito Tributário brasileiro, sobretudo diante do fenômeno da Constitucionalização desse ramo do Direito. A busca desenfreada pela obtenção de Receita Pública, sob a alegação de que o aumento da arrecadação está diretamente relacionado à concretização dos Direitos Fundamentais, tornou-se a tônica do administrador público e, por isso, vem provocando a autofagia do Sistema Constitucional Tributário e a fragilidade do federalismo fiscal - é a trilogia paradoxal da tributação. A justificativa formal da legalidade tributária, constantemente invocada pelo Poder Judiciário, sem que haja a harmonização com o aspecto material do texto constitucional, provoca uma injustiça fiscal. Os Poderes da República, apesar de supostamente adotarem

1 - Advogado. Pós-Doutor em Direito pela Universidade Nova de Lisboa (Portugal). Doutor em Direito Público e Evolução Social pela UNESA. Mestre em Direito Público pela UNESA. Vice-presidente da *Ethical & Compliance International Institute* com sede em Portugal. Diretor da Escola Superior de Advocacia do Instituto dos Advogados Brasileiros. Coordenador do Centro de Investigação Baiano sobre Direito, Educação e Políticas Públicas (CIDEP) vinculado a UniFG/BA. Professor do Curso de Mestrado da UniFG/BA. Presidente da Comissão de Direito à Educação da OAB/RJ. Professor convidado do Curso de Mestrado da Universidade Autónoma de Lisboa (UAL). Coordenador dos Cursos e *Compliance* Avançado e Planejamento Tributário da Fundação Getúlio Vargas (FGV). Presidente da Comissão Nacional de *Compliance* e Governança Corporativa do Instituto dos Advogados Brasileiros (IAB). Membro da Comissão de Direito Lusófono do Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil. Membro da Comissão de Assuntos Tributários do IAB. Professor de Direito Tributário e *Compliance* da FGV. Professor da Escola de Magistratura do Rio de Janeiro (EMERJ). Coordenador da Pós-graduação em Direito Tributário da ESA Nacional - OAB. Conselheiro Efetivo da OAB/RJ. Autor de diversas obras jurídicas. Autor de diversos artigos publicados no Brasil e no Exterior. Diretor da Escola Superior de Advocacia da OAB Barra/RJ (2013-2015). Consultor e Auditor de *Compliance*. Membro da Comissão Antissuborno ABNT/CEE-278. Membro da Comissão de Governança ABNT/CEE 309. Presidente da 57ª Subseção da OAB/RJ (2016-2018) Auditor Líder de Antissuborno do RINA. Graduado em Licenciatura plena em Educação Física pela Universidade Gama Filho em 1989. Professor há 34 anos. Oficial Reformado da Policial Militar do Estado do Rio de Janeiro - concluiu a Escola de Formação de Oficiais em 1992. Graduado em Direito em 1998. Pesquisador da *Ratio Legis* vinculada à Universidade Autónoma de Lisboa. E-mail: professorclaudiocarneiro@gmail.com ORCID: <http://orcid.org/0000-0003-0609-8814>

posturas pós-Positivistas, não superam suas falhas e, por isso, os Direitos Fundamentais estão ameaçados de ser um mero catálogo formal, mostrando uma inconsistência com a essência do texto constitucional de 1988. O cenário que se apresenta não consegue romper as barreiras do Positivismo, logo, é possível afirmar que, ao menos na área fiscal, o Brasil não esteja diante de um movimento Neoconstitucionalista, ao contrário parece caminhar em direção oposta.

Palavras-chaves: Neoconstitucionalismo; injustiça fiscal; federalismo fiscal.

Abstract: Tax legality is considered one of the basic principles of Brazilian Tax Law, especially given the phenomenon of the Constitutionalization of this branch of Law. The unrestrained search for obtaining Public Revenue, under the allegation that the increase in revenue is directly related to the realization of Fundamental Rights, has become the keynote of the public administrator and, for this reason, it has been causing the autophagy of the Constitutional Tax System and the fragility of fiscal federalism - this is the paradoxical trilogy of taxation. The formal justification of tax legality, constantly invoked by the Judiciary, without harmonization with the material aspect of the constitutional text, causes a fiscal injustice. The Powers of the Republic, despite supposedly adopting post-Positivist positions, do not overcome their flaws and, therefore, Fundamental Rights are threatened to be a mere formal catalog, showing an inconsistency with the essence of the 1988 Constitutional text. If it does not succeed in breaking the barriers of Positivism, therefore, it is possible to affirm that, at least in the fiscal area, Brazil is not facing a Neoconstitucionalist movement, on the contrary it seems to be moving in the opposite direction.

Keywords: Neoconstitucionalism; fiscal injustice; fiscal federalism.

INTRODUÇÃO

A definição de Justiça Fiscal comporta um esforço hermenêutico, pois diante da política fiscal adotada no Brasil ao longo dos anos, é possível crer que a principal preocupação do país seja, simplesmente, a obtenção de Receita Pública. Diante desse viés arrecadatário e à luz do movimento Neoconstitucionalista, também seria possível questionar se os Direitos Fundamentais assegurados em nossa Constituição são, minimamente, observados pelos Poderes da República que deveriam ser os principais responsáveis pela sua concretização.

No que se refere à obtenção de receita, há que se investigar, também, um efeito prático relevante das normas tributárias, isto é, a “voracidade” fiscal e a quantidade excessiva de leis. Esse fenômeno, que é observado em

função da crescente busca pelo aumento da arrecadação, permite indagar se essa situação retrata a intenção do Poder Constituinte ao estabelecer um catálogo de Direitos Fundamentais ou se essa prática caminha na contramão do movimento intitulado de Neoconstitucionalista.

É indiscutível a necessidade de um país com economia pujante manter-se através da sua Receita Pública, contudo, analisando sobre outro ângulo, essa receita, por ser constituída eminentemente de tributos, acaba sendo suportada e de forma muito pesada, por pessoas físicas e jurídicas que doravante chamaremos de contribuinte(s).

A discussão sobre a interpretação e a aplicabilidade das normas tributárias (princípios e regras) proporciona um cenário paradoxal, que chamaremos de trilogia paradoxal, ou seja, o suposto conflito de interesses entre a obtenção de receita pública pelos entes federativos; as políticas públicas e a concretização dos direitos fundamentais.

Percebeu-se, no pós-Guerra, que o Constitucionalismo Europeu pautado no culto ao legislador e no fetiche à lei mostrou-se incapaz de evitar o surgimento de regimes totalitários responsáveis por sistemáticas violações aos direitos fundamentais. Nasceu, assim, com a evolução do Constitucionalismo, um movimento que procura reconstruir as bases do Direito Constitucional - o Neoconstitucionalismo.

A promulgação de Constituições de caráter Social e Democrático, marcadas pela positivação de princípios jurídicos, pela previsão de amplos catálogos de direitos fundamentais e pela contemplação de normas programáticas foram, em grande parte, essenciais para o desenvolvimento do neoconstitucionalismo, exigindo uma nova postura na aplicação e interpretação do direito constitucional.

Enfim, esse movimento, também chamado de Constitucionalismo pós-Moderno ou pós-Positivismo *busca ir além da legalidade estrita, mas sem desprezar o próprio direito*. A trajetória desse movimento alcança todos os ramos do Direito, o que, por óbvio, não poderia excluir o Direito Tributário que deve sempre equilibrar a necessidade da tributação com o respeito a todos os direitos fundamentais do cidadão/contribuinte. Por isso, resolvemos investigar em que medida a interpretação e a aplicação da norma constitucional tributária brasileira sob a ótica do Neoconstitucionalismo interfere na concretização dos Direitos Fundamentais.

1 A NORMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIA E O CENÁRIO BRASILEIRO

A carga tributária *per capita* brasileira nos últimos dez anos cresceu significativamente. Associada a esse fator há uma enormidade de obrigações acessórias a serem cumpridas pelas pessoas físicas e jurídicas, o que provoca uma verdadeira “escravidão fiscal”.

Esse cenário proporciona um índice de “mortalidade” (ou talvez de “sobrevivência”) das empresas brasileiras que gira em torno de dois anos e, da mesma forma, um distanciamento maior entre ricos e pobres, bem como um aumento das desigualdades regionais.

A situação do Brasil, não é diferente de tantos outros países, mas, passados quase trinta anos de vigência da chamada Constituição cidadã, as mazelas do nosso sistema tributário originário da Emenda Constitucional 18, de 1965, à Constituição de 1946 continuam a massacrar os Brasileiros. O problema agrava-se pela existência de um federalismo que concede autonomia a todos os Municípios (cerca de seis mil), Estados (vinte e sete incluindo o DF) e à própria União que, juntos e de forma indissolúvel, compõem a República Federativa do Brasil.

O Brasil apresenta um “federalismo assimétrico”², ou seja, um pacto federativo que, de um lado, concede autonomia aos entes da federação para exercer a competência tributária e, de outro, reconhece as diferenças econômicas existentes entre eles, sobretudo, em função da arrecadação de receita derivada e, por isso, tenta minimizá-las através de instrumentos como, por exemplo, a repartição de receita tributária, alíquotas interestaduais de ICMS, benefícios fiscais regionalizados.

É importante frisar que a Constituição não se manteve omissa a esse problema, estabelecendo também dois sistemas de modo a tentar reduzir essa desigualdade (desproporcionalidade) arrecadatória: o primeiro é o sistema de compartilhamento de competência, conferindo a cada ente federativo a competência para instituir determinados tributos, como, por exemplo, a competência privativa em relação aos impostos; o segundo, de modo a complementar o primeiro, é o sistema de repartição de receita tributária determinando a repartição de parte do produto da arrecadação de alguns impostos, como é caso, por exemplo, do IPVA, cuja arrecadação é repartida pela metade com o Município, onde ocorrer o emplacamento do veículo. Dessa forma, a dinâmica de a repartição ser sempre do “maior” ente para

2 - CARNEIRO, Claudio. *Curso de Direito Tributário e Financeiro*. 6 ed. São Paulo: Saraiva. 2016. p 108.

o “menor” e nunca o inverso. Contudo, esses sistemas não se mostraram eficazes e prova disso é o reflexo na realização de políticas públicas ineficazes em diversas regiões do Brasil, ou seja, em um contexto mais amplo, na concretização dos Direitos Fundamentais Sociais. Nesse aspecto, o cenário do Brasil atual é diferente de quinze anos atrás, a uma, pelos níveis de inclusão social construídos no país, propiciando cenários materiais e formais de maior participação da cidadania na gestão de seu cotidiano; a duas, em face do processo descentralizador da governança institucional que nestes últimos tempos vem ocorrendo, ensejando a abertura gradativa dos poderes instituídos e da administração pública dos interesses coletivos.

É importante lembrar que a sociedade brasileira também sofre com a repercussão tributária sobre o consumo, permitindo com isso que parcela significativa da receita pública seja assentada basicamente em impostos indiretos (IPI e ICMS). Tal dinâmica proporciona, ao nosso sentir, uma injustiça fiscal, pois ao repercutir sobre a cadeia de consumo e, conseqüentemente, o consumidor final, quem é possuidor de uma capacidade contributiva maior acaba pagando menos e quem tem essa capacidade reduzida acaba pagando mais, não respeitando assim o princípio constitucional da capacidade contributiva. Isso pode ser observado em qualquer produto, contudo, de modo que possamos nos aproximar mais da realidade, exemplificamos através do famoso “cafezinho” que o brasileiro está acostumado a beber todos os dias. A repercussão de diversos tributos que estão embutidos no preço final do café, não atinge proporcionalmente quem recebe um salário mínimo ou cinquenta salários mínimos. Ao contrário, pois o percentual de repercussão no café pesa economicamente muito mais para quem ganha menos.

Mesmo os impostos mais conhecidos que não incidem sobre o consumo, como, por exemplo, o imposto sobre a renda e o IPTU apresentam distorções. O Imposto de Renda incidente sobre a remuneração proveniente de trabalho tem baixa progressividade de suas alíquotas e um baixo escalonamento entre elas, tributando de forma mais suave os patrimônios mais elevados; tanto é verdade que o imposto sobre grandes fortunas³ ainda não saiu do papel. O IPTU nos imóveis locados, por força de uma prática de mercado acaba sendo pago pelo locatário. É bem verdade que nesse último caso não estamos diante de uma repercussão tributária clássica e sim econômica, mas a consequência prática é a mesma.

3 - Destaque-se que embora previstos no art. 153, VII da CRFB/88 nunca saiu do papel e o Projeto de Emenda Constitucional nº 233/05 pretende retirá-lo do texto constitucional.

Enquanto na Inglaterra ou na Suécia existem alíquotas próximas dos 50% sobre imóveis herdados de alto valor, aqui no Brasil as alíquotas são baixas. O principal imposto dos estados, o ICMS carece de uma unificação, pois atualmente são vinte e sete leis estaduais, ou então, que no mínimo seja aplicada uma seletividade efetiva em suas alíquotas, de modo a não estimular a guerra fiscal entre as unidades de um país supostamente federalista.

Cabe frisar que a Constituição outorgou competência tributária para que os entes federativos possam legislar sobre os seus respectivos tributos. Essa dinâmica legislativa amparada pelo texto constitucional faz com que, sob o ponto de vista prático, haja uma verdadeira avalanche de normas tributárias de modo a buscar um aumento constante de arrecadação. Dito de outra forma, diante desse contexto é possível afirmar que na seara tributária o Positivismo impera. Isso, ao que nos parece, é andar na contramão do que busca o movimento intitulado de Novo Constitucionalismo, ou simplesmente, Neoconstitucionalismo. Dessa forma, há no mínimo um antagonismo, pois se busca andar para frente com a prática de movimentos em sentido contrário.

Todo o cenário apresentado parece ser o “combustível” necessário para a análise do que estamos chamando de trilogia paradoxal da tributação, ou seja, o suposto conflito de interesses entre a obtenção de receita pública pelos entes federativos; as políticas públicas e a concretização dos direitos fundamentais. Deve-se, ainda, acrescentar o fato de que o Brasil é um país de dimensões continentais, e, por isso, a desigualdade regional passou a ser um tema que ainda assusta no país, pois existem regiões bastante desenvolvidas (com uma centralização cada vez maior na região Sudeste do país) e outras com pouco ou quase nenhum desenvolvimento.

Segundo Bercovici⁴, os diversos ciclos políticos confirmam a falta de mudança estrutural na forma de idealizar e implantar políticas públicas para reduzir a desigualdade e ações firmes e eficazes para melhorar a distribuição de renda no país, independente do governo. Até houve uma relativa desconcentração industrial no país⁵, mas não o suficiente para transformar a estrutura social. A modernização industrial, por meio de incentivos fiscais em determinadas áreas, provocou uma contração de renda ainda maior e isso se agravou ao longo dos anos 80, com a inflação alta e a falência da

4 - BERCOVICI Gilberto; CLÁUDIO, P. de Souza Neto, José Filomeno M. Filho e Martonio M. B. Lima. *Teoria Da Constituição - Estudos Sobre o Lugar da Política no Direito Constitucional*. Rio de Janeiro: Lumen Juris.

5 - Estudo do IBGE (Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística) que avalia a distribuição de renda nas várias regiões do país. Este estudo revela que a proporção [da distribuição] é similar aos dos dez mais ricos. Ou seja, estamos diante de uma elite conservadora no país.

estatização. Contudo, não há como desconsiderar o fato de que a efetividade dos direitos sociais em cada país depende em grande parte da adoção de múltiplas e variadas medidas e em todos os campos de ação, quais sejam: político, jurídico, social, econômico, cultural, sanitário, tecnológico, entre outros.

Pode-se dizer que alguns constitucionalistas radicalizaram ao defenderem o primado dos direitos sociais com as teses de que todos os direitos sociais são direitos fundamentais; que os direitos fundamentais sociais são plenamente justificáveis, independentemente da intermediação do legislador; que os direitos fundamentais sociais são interpretados de acordo com princípios de interpretação constitucional, tais como os da máxima efetividade, concordância prática e unidade da ordem jurídica.

No Brasil, os próprios Tribunais Superiores reconhecem que a realização dos Direitos Econômicos, Sociais e Culturais depende, em grande parte, de um vínculo financeiro subordinado às possibilidades orçamentárias do Estado, de tal modo que comprovada, objetivamente, a incapacidade econômico-financeira da pessoa estatal, desta não se poderá “razoavelmente” exigir, considerada a limitação material referida, a imediata efetivação do comando fundado no texto da Carta Política. Indagamos, assim, se o problema referente à materialização dos direitos fundamentais sociais encontra óbices na ausência de dotação orçamentária suficiente ou na realização de políticas públicas ineficazes ou ainda, na combinação de ambos. Tal questionamento é complexo e nos leva a refletir sobre vários aspectos, tais como, o paradoxo entre a carga tributária excessiva (necessidade do orçamento) e a ineficácia das políticas públicas que, por sua vez, comprometem o nível de concretização dos direitos fundamentais previstos na Constituição, como, por exemplo, saúde, educação, entre outras.

Acrescenta Torres⁶ que, sob o ponto de vista político, o orçamento se destina a controlar a Administração Pública, posto que esta “*fica adstrita à execução das despesas no período e nos limites estabelecidos pelo Legislativo*”. Assim, tem-se que a entrada de dinheiro nos cofres públicos somente será considerada receita pública se atendidos os seguintes requisitos: integrar-se de modo permanente no patrimônio do Estado, pelo que as entradas com natureza transitória, não constituem receita pública; não estar sujeita esta integração a quaisquer condições de devolução, pelo que os ingressos

6 - TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 16 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 178.

provenientes de empréstimos não constituem receita pública.

Parece que o Estado evoluiu, em certa medida, em consonância com a classificação dada à forma de obtenção de receita pelo Estado. Nesse sentido, da mesma forma que o Estado atravessou diversas fases, a receita pública também passou por várias etapas, a saber: *no período clássico* tinha como finalidade possibilitar ao Estado proceder à cobertura das despesas públicas por ele efetuadas com as denominadas atividades básicas, fundamentais, essenciais, que não podiam ser delegadas ao particular, como as de justiça e política, dividindo-se eqüitativamente, entre os particulares esta carga pública de fornecimento ao Estado dos aludidos recursos. No *período moderno*, a receita deixou de ter como objetivo principal proporcionar meios ao Estado para a satisfação das necessidades públicas, mas também passou a ser um dos meios de que ele se serve para intervir na economia em geral, ou seja, uma função regulatória. Podemos citar como exemplo, a utilização do tributo com fins extrafiscais para incentivar a exportação, proteger determinadas indústrias através de benefícios fiscais. Observe-se que no período moderno das finanças públicas ocorreu um alargamento da atividade financeira do Estado, em razão principalmente de sua postura intervencionista e com isso ocorreu um crescimento das despesas públicas, tendo os recursos patrimoniais do Estado se revelado insuficientes para atendê-las, daí se dizer que os recursos são sempre finitos, enquanto que a demanda sempre infinita. Um dos problemas que queremos enfrentar aqui decorre desses elementos já citados e outros mais que enfrentaremos adiante e é exatamente a proporcionalidade entre a arrecadação dos recursos públicos e a concretização (boa ou má) dos direitos fundamentais sociais.

Segundo Barcellos⁷ *“as escolhas em matéria de gastos públicos não constituem um tema integralmente reservado à deliberação política, ao contrário, o ponto recebe importante incidência de normas jurídicas constitucionais.”* A correlação entre os recursos orçamentários arrecadados pelo Estado e sua utilização na realização dos deveres administrativos, é assim definida por Becker⁸: *“A conjugação da totalidade das relações tributárias com a totalidade das relações administrativas compõe uma única e contínua relação: a relação constitucional.”*

7 - BARCELLOS, Ana Paula de. *Neoconstitucionalismo, direitos fundamentais e controle das políticas públicas*. Disponível em: www.direitopublico.com.br. Acesso em: 02 mai. 2018.

8 - BECKER, Alfredo. Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963, p. 225.

2 A IDÉIA JUSPOLÍTICA DO ESTADO SOCIAL

A idéia juspolítica do Estado Social é também insuficiente para se coadunar com as mediações do Estado Democrático de Direito. Isto porque, como bem observa Bonavides⁹, o Estado Social tanto se compadece com o totalitarismo como, também, com a democracia. Na verdade, as experiências do socialismo real, assim como as várias formas de ditadura contemporânea, como, por exemplo, o nazismo e o fascismo, terminaram por desgastar a dicção do Estado Social, atribuindo-lhe um caráter de provedor de bens e serviços no interior de uma sociedade civil jurídica e politicamente deslegitimada. Por mais paradoxal que pareça, guardadas as distinções finalísticas, do Estado de Direito ao Estado Social (Totalitário), as constituições continuaram a ser obras do Estado, sob pretexto de garantir as liberdades e, para o Estado, sob o argumento de que só o Estado poderia distribuir justiça social.

De outro lado, há que estabelecer também uma dicotomia entre o que se chama aqui de mínimos e básicos sociais, para afastar do constitucionalismo brasileiro a noção residual e exclusivamente compensatória da pobreza que tem perpassado pela história das políticas públicas no País. A idéia de mínimo social encontra respaldo na literatura liberal e neoliberal, sendo configurada, aí, enquanto opção estranha ao dever jurídico do Estado, o que, endossa exclusivamente o sentido moral, seletivo e residual da prestação. Destituídas do conteúdo de direito, as prestações dos mínimos sociais, no interior do neoliberalismo, passam a ser recebidas como favores precários que impõem uma série de rituais de obediência e comprometimento para os que os recebem. Na visão de Pereira¹⁰ com um mínimo de provisão social esperase, quase sempre, que os beneficiários dessa provisão dêem o melhor de si e cumpram exemplarmente seus deveres, obrigações e responsabilidades.

Ao nosso sentir, em nenhum momento os defensores dessa provisão mínima admitem cumprimentos mínimos de compromisso ou obrigações sociais, equivalentes à proteção efetivamente prestada, pois isso configuraria uma atitude moralmente condenável. Percebe-se, assim, que da classe pobre exige-se sistematicamente uma conduta exemplar e o máximo de trabalho, até mesmo quando os trabalhadores não contam com o tal mínimo de provisão, daí usarmos a expressão “trabalhador” ao invés de empregado.

9 - BONAVIDES, Paulo. *Do Estado liberal ao estado social*. 7 ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 203.

10 - PEREIRA, Potyara A. *Necessidades humanas: subsídios à crítica dos mínimos sociais*. São Paulo: Cortez. 2000. p.34.

Sem querer exteriorizar um discurso demagógico, a verdade é que a classe menos favorecida, e porque não dizer “pobre”, diferentemente do “rico”, tem que aceitar qualquer oferta de serviço independentemente do tipo e da remuneração, pois a sua condição de pobreza e até mesmo, em alguns casos, de miséria, continua sendo vista como um problema moral e individual (como um sinal de fraqueza pessoal que deverá ser condenada) é não como um problema do Estado.

Analisando a eficácia jurídica dos princípios constitucionais, especialmente no que se refere à dignidade humana e à capacidade contributiva, entendemos que o *mínimo existencial*, constante da Constituição de 1988, inclui: “[...] os direitos à educação fundamental, à saúde básica, à assistência no caso de necessidade e ao acesso à justiça”. Isto porque, para quem vive no “absoluto” desamparo do Estado (exclusão social), miséria e ignorância, a distância que o separa da dignidade, ainda que em seu conteúdo mínimo, é abissal. Para tal afirmativa socorremo-nos de Rawls¹¹ que configura os *mínimos sociais* não como favores morais, mas, sim, como pressupostos do princípio da liberdade.

De outro lado, temos as necessidades básicas, que configuram o paradigma que queremos abordar, pois configuram um caráter objetivo e universal: *saúde física e autonomia*. A saúde física guarda referência fundamental com a dimensão biológica do ser humano, por conseguinte, em uma visão mais ampla, à preservação da vida. Com efeito, a exclusão das “minorias”, assim materializadas com as discriminações (referentes a sexo, raça, religião, classe social), bem como certas condições materiais de vida (fome, desemprego, a falta de habitação etc.) podem ser considerados como elementos que afetam negativamente a autonomia. Valendo-se do imperativo categórico de Kant¹², não se deixa de reconhecer que a referida autonomia, encontra limites impostos pelo próprio convívio social e pela produção econômica, ou seja, o conceito e o conteúdo da autonomia encontram barreiras expressas pela própria categoria dos direitos fundamentais. Destaca esse autor que a legislação moral não pode ser externa, pois é fruto de uma idéia, de um conceito que é a liberdade, ou seja, que se pode comportar de uma forma universal, com uma finalidade em si mesma. Esta norma é fruto da consciência humana. Daí encontrarmos, na concepção de Kant, o imperativo categórico implícito. É a junção, a complementação entre a moral

11 - RAWLS, John. *O liberalismo político*. 2ª ed. Trad. Dinah de Abreu Azevedo. São Paulo: Ática, 2000. p. 125.

12 - KANT, Emmanuel. *Doutrina do Direito*. São Paulo: Ícone. 1993, p. 53.

e o direito. O direito não estabelece o direito moral, mas precisa do direito material para que o estado seja democrático de direito, por causa do direito da liberdade, autonomia e igualdade. É fruto da autonomia da vontade, de homens iguais. A legislação jurídica, sim, pois o comportamento jurídico é pautado por uma norma externa. O direito sem os limites dessa moralidade (universal, autonomia) é arbítrio. Kant diz que a moral é autônoma e o direito é heterônomo. A vontade autônoma se expressa através da razão associada à liberdade. Ele não se refere a uma norma de comportamento.

Para não sairmos do foco, apesar de estarmos diante do Direito Constitucional Tributário, esse ramo do direito público, ou seja, o Direito Tributário, ao longo do tempo sofreu um processo de constitucionalização cujas principais normas (em especial os princípios) se encontram na Constituição, contudo, não existe uma “tradição” no que se refere a uma hermenêutica constitucional deste ramo do direito. Até porque, conforme afirma Streck,¹³ não seria possível estabelecer níveis, graduações ou hierarquias hermenêuticas ou ainda hermenêuticas regionais para o direito civil, penal, tributário, etc. Ocorre que, na prática, há entre o poder de tributar (matéria constitucional) e os direitos do cidadão/contribuinte um elemento paradoxal - a “voracidade fiscal” que, muitas vezes, “atropela” a Constituição.

Apesar do fenômeno de constitucionalização do Direito Tributário, cujas principais normas passaram a integrar o texto constitucional, não existe uma “tradição”¹⁴ no que se refere a uma hermenêutica constitucional desse ramo do Direito. Os princípios constitucionais tributários relacionados à segurança jurídica (legalidade, anterioridade e irretroatividade), podem ser observados sob o ponto de vista formal, contudo, os demais, ou seja, os relacionados à liberdade jurídica e à justiça da tributação (vedação do confisco, razoabilidade e capacidade contributiva entre outros), sucumbem a uma visão estritamente formalista do sistema tributário brasileiro.

As normas constitucionais tributárias não diferem das outras normas constitucionais - e não poderia ser diferente. Não há uma dicotomia entre a interpretação e a aplicação. A interpretação não é *um ato posterior e oportunamente complementar à compreensão, porém compreender é sempre interpretar e, por conseguinte, a interpretação é a forma explícita*

13 - STRECK, Lenio Luiz. *O que é isso - decido conforme minha consciência?* Porto Alegre: Livraria do Advogado. 2010, p. 51.

14 - Ressalte-se que a expressão aqui usada não tem o significado utilizado por Heidegger, mas sim uma consolidação hermenêutica no que se refere aos princípios constitucionais tributários, como, por exemplo, a capacidade contributiva e a vedação do confisco.

da compreensão¹⁵. A aplicação é um momento do processo hermenêutico tão essencial e integrante como a compreensão e a interpretação¹⁶. Há que se destacar que não queremos advogar a idéia do Estado mau - cidadão bom, mas, sim, a trilogia paradoxal já exposta que, por sua vez provoca a autofagia do sistema. Isso porque, o Poder Judiciário brasileiro, a pretexto de aplicar a lei tributária e, portanto, a Constituição, já que a legalidade tributária é um “princípio” constitucional tributário deturpa o Sistema Tributário Nacional e, com isso, caminha em sentido contrário ao Estado Democrático de Direito.

O movimento Neoconstitucionalista busca, entre outras coisas, superar o Constitucionalismo, ou seja, promover a abertura democrática vivida em meados da década de 1980 e a elaboração da Constituição de 1988; estabelecer a primazia do princípio da dignidade da pessoa humana, a qual deve ser protegida e promovida pelos Poderes Públicos e pela sociedade passou a ser elemento essencial desse movimento, bem como o enaltecimento da força normativa da Constituição. Nesse sentido, percebemos que, no que se refere à interpretação e aplicação da norma tributária, há um confronto entre a teoria da argumentação e a hermenêutica filosófica. Portanto, ratificamos a afirmativa de que o Poder Judiciário brasileiro, frise-se, em matéria tributária, insiste em usar a técnica da ponderação, sopesando interesses. Ocorre que o interesse de maior peso é sempre fazendário, o que permite identificarmos a inobservância dos princípios constitucionais tributários.

3 O NEOCONSTITUCIONALISMO E A (IN)JUSTIÇA FISCAL

O primeiro pós-Guerra marcou uma profunda alteração na concepção do Constitucionalismo Liberal, pois com isso, as Constituições classificadas como sintéticas passaram a ser analíticas, consagrando os chamados Direitos Econômicos e Sociais. A Democracia Liberal-Econômica dá lugar à Democracia Social, mediante a intervenção do Estado na Ordem Econômica e Social, sendo exemplos desse fenômeno as famosas Constituições do México (1917), a de Weimar (1919) e, no Brasil (1934). Seguindo a história, as Constituições do segundo pós-guerra (1939-1945) prosseguiram na linha das anteriores, trazendo a chamada terceira dimensão de direitos fundamentais.

Embora se reconheça a existência de vários “Constitucionalismos Nacionais”, como, por exemplo, inglês, americano, francês, preferimos

15 - GADAMER, Hans-Georg. *Verdade e Método - Traços fundamentais de uma hermenêutica filosófica*, 9 ed. Rio de Janeiro: Editora Vozes. 2008, p. 459.

16 - GADAMER, Hans-Georg. *Op cit.* p. 460.

adotar aqui a idéia de movimentos constitucionais (político-social objetivando limitar o poder político arbitrário), pois com isso nos permitimos desde já avançar para o movimento doravante chamado neoconstitucionalista, não obstante essa nomenclatura não ser acolhida de forma universal na doutrina, sobretudo no que se refere aos países orientais. Em alguns países, como, na Itália (1947) e na Alemanha (1949) e, depois, em Portugal (1976) e na Espanha (1978), as constituições marcaram a ruptura com o autoritarismo, estabelecendo um compromisso com a paz, sobretudo, no que se refere ao desenvolvimento e respeito aos direitos humanos. No Brasil, o grande marco do neoconstitucionalismo foi a abertura democrática vivida em meados da década de 1980 e a elaboração da Constituição de 1988. A primazia do princípio da dignidade da pessoa humana, a qual deve ser protegida e promovida pelos Poderes Públicos e pela sociedade passou a ser elemento essencial desse movimento, bem como o enaltecimento da força normativa da Constituição. Segundo Carbonell:

(...) estas constituciones contienen amplios catálogos de derechos fundamentales, lo que viene a suponer un marco muy renovado de relaciones entre el Estado y los ciudadanos, sobre todo por la profundidad y el grado de detalle de los postulados constitucionales que recongen tales derechos.¹⁷

A idéia é não permitir que a Constituição seja um mero catálogo de competências, direitos e deveres, de recomendações políticas e morais, para se tornar um sistema capaz de buscar um efetivo Estado Democrático de Direito, pautando na relação existente entre o Estado e o cidadão, aqui por nós chamados de contribuinte. Para Sarmiento¹⁸ ao passo que o neoconstitucional envolve fenômenos como a força normativa dos princípios, a rejeição do formalismo, a reaproximação entre o Direito e a Moral e a judicialização da política, relata também que o paradigma suscita três questões: a judicialização excessiva; jurisprudência calçada em uma metodologia muito aberta e excesso na constitucionalização do direito. A pesquisa sobre a efetiva aplicação do neoconstitucionalismo no Brasil e a busca por uma justiça social que, ao nosso sentir, é corolário de uma justiça fiscal é instigante e desafiadora.

17 - CARBONELL, Miguel e JARAMILLO, Leonardo Garcia. *El Canon neoconstitucional*. Madrid: Editora Trota. 2010. Obra coletiva no artigo *El neoconstitucionalismo: Significado y niveles de análisis*. p. 154.

18 - SARMENTO, Daniel. *Filosofia e Teoria Constitucional Contemporânea*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009. p. 113-114.

Para Coelho¹⁹ esse “novo” constitucionalismo marca-se por alguns aspectos importantes, dentre os quais:

- a) mais Constituição do que leis;
- b) mais juízes do que legisladores;
- c) mais princípios do que regras;
- d) mais ponderação do que subsunção;
- e) mais concretização do que interpretação.

Na visão de Barroso²⁰, são características do neoconstitucionalismo a redescoberta dos princípios jurídicos, (em especial a dignidade da pessoa humana), a expansão da jurisdição constitucional com ênfase no surgimento de tribunais constitucionais e o desenvolvimento de novos métodos e princípios na hermenêutica constitucional. É o que o autor chama de crise da efetividade e que, para Streck²¹, decorre da chamada “crise do Estado de Direito”.

Há que se destacar, porém, a distinção entre o ideal e o real, ou seja, a existência de uma real distância entre o plano do “ser” e do “dever ser”, valendo-se da expressão de Habermas²² - a “impotência do dever ser”. Poderíamos materializar tal afirmativa, com alguns dados que, sem dúvida, causam, no mínimo, espanto a qualquer cidadão. Durante mais de 20 anos da Constituição da República de 1988 foram editadas mais de 4,15 milhões de normas, entre as quais mais de 249 mil de natureza tributária, com 13 reformas constitucionais. Significa dizer, a título de exemplo, que sob o ponto de vista tributário as empresas devem cumprir aproximadamente 3.422 normas provocando entre elas um índice de “mortalidade” de aproximadamente dois anos. Trazendo o estudo feito por Rogério Bento²³ sobre o abuso do poder de legislar, na medida em que a Constituição é vista como norma jurídica²⁴ e como importante fonte de integração política e social, flui natural a necessidade de assegurar sua aplicação, a necessidade de métodos jurídicos

19 - COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 127.

20 - BARROSO, Luiz Roberto. *Temas de Direito Constitucional* - Tomo III. Rio de Janeiro: Ed. Renovar, 2005.

21 - STRECK, Lenio Luiz. *Hermenêutica e(m) crise: Uma exploração hermenêutica da Construção do Direito*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 1999.

22 - HABERMAS, Jürgen. *Direito e Democracia: entre facticidade e validade*. Vol. I. Trad. Flávio Beno Siebenichler. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1997. P.83 e ss.

23 - NASCIMENTO, Rogério Jose Bento Soares do. *Abuso do Poder de Legislar. Controle Judicial da legislação de urgência no Brasil e na Itália*. Rio de Janeiro: Lumen Juris. p. 140.

24 - Como definiu Robert Alexy em suas obras *Teoria da Argumentação Jurídica e Teoria dos Direitos Fundamentais*.

de defesa da sua integridade. Fazendo uma analogia a esse entendimento, verificamos, também, um abuso ao poder de tributar que é maximizado pelo nosso sistema federativo em que 11,5% dessas normas citadas são federais, 33,5% são estaduais e 55% são municipais. Assim, nos valendo novamente da afirmativa do autor, os atos de Estado, qualquer que seja a sua natureza (administrativos, jurisdicionais ou mesmo legislativos), quando afetam os interesses ou posições constitucionalmente garantidas, não podem ficar imunes a controle de constitucionalidade.

Outra questão que se coloca é se o controle de constitucionalidade exclusivamente das leis tributárias é pautado somente no aspecto formal, ou seja, na existência ou não de uma lei tributária. Isto porque, no campo da aplicação da Constituição o Poder Judiciário brasileiro se limita a dizer que há previsão legal e, por isso, o tributo é constitucional ou a penalidade é devida porque prevista em lei. Significa dizer que os princípios constitucionais tributários, quando em colisão, no fundo acabam por sofrer uma “ponderação”, que por sua vez se subsumem em regras²⁵ e, portanto, acabam por sucumbir à sua finalidade prática.

Para corroborar nossa afirmativa, podemos dar como exemplo, o fato de que boa parte (talvez quase todos) dos julgados pelo STF em que se modulam os efeitos da declaração de inconstitucionalidade de uma lei tributária se dá *ex nunc*, sob a justificativa política de que, caso contrário, geraria repetição de indébito, e, portanto, haveria uma quebra dos cofres públicos. Em outras palavras, a corte constitucional, se é que há no Brasil uma Corte eminentemente constitucional, julga um tributo constitucional, ou uma cobrança de penalidade considerada devida, simplesmente porque ao existir uma lei, cumpre-se o comando Constitucional da legalidade estrita prevista no art. 150, I da Carta Magna. Percebe-se, então, que o conteúdo da norma, o efeito da tributação, a intenção de promover o bem-estar social, os princípios constitucionais tributários que deveriam proporcionar uma justiça fiscal, friso, sucumbem ao formalismo, retomando (talvez nunca superada) a tão criticada jurisprudência dos conceitos.

Em meio a essas problemáticas propomos uma reflexão sobre em que medida o movimento Neoconstitucionalista pode estar comprometido em

25 - Essa afirmativa carece de um comentário mais apurado, pois para Alexy, a ponderação serve para a solução entre a colisão de princípios, enquanto que para o conflito, que se dá entre as regras, aplica-se a subsunção. E, para o autor e boa parte da doutrina que o segue, o que se pondera são princípios e não regras. Contudo, o foco do nosso estudo, não adentra neste momento nessa discussão, por isso fizemos um breve comentário despretensioso.

razão de um sistema de tributação paradoxal, pois de um lado se apresenta um suposto caráter utilitarista e de outro acaba por proporcionar uma injustiça fiscal e, muitas vezes, uma guerra fiscal violando flagrantemente o pacto federativo. Basta citarmos, como exemplo, a guerra fiscal do ISSQN e do ICMS, que recentemente abarrotou o STF de ADIs sobre o Protocolo 21 de 2011 do ICMS.

Situações como essa ocorrem sob a falsa justificativa de que a busca do aumento da arrecadação é para obter receita suficiente para que se possa efetivamente concretizar os Direitos Fundamentais elencados na Constituição. Assim, os entes federativos, por possuírem uma autonomia concedida pela própria Constituição e com isso a competência tributária para instituir ou majorar tributos, exigem da sociedade (entenda-se aqui pessoas físicas e jurídicas) um comportamento fiscal pautado no simples cumprimento de uma suposta legalidade tributária, que pode perpetuar graves injustiças fiscais, o que, por sua vez, caminha em sentido contrário ao movimento considerado como neoconstitucionalista ou, então, de fato não há no Brasil, ao menos em matéria tributária, uma mudança prática de paradigma no que se refere ao referido movimento evolutivo do constitucionalismo contemporâneo.

É importante destacar que por trás de toda Constituição, em especial as democráticas, não existe apenas uma técnica legislativa, ou um formalismo estéril, mas, sim, um movimento, uma conquista de pessoas para novos avanços políticos, sociais e, porque não dizer tributários, já que a tributação é um elemento importante para a degradação²⁶ da própria sociedade. Nesse sentido, surge um sentimento constitucional no País e na sociedade que deve ser efetivamente alcançado, não deixando essa discussão meramente para o plano teórico ou utópico, mas principalmente prático, pois o marco filosófico do “novo” Direito Constitucional é o pós-Positivismo e o debate acerca de sua caracterização situa-se na confluência das duas grandes correntes de pensamento que oferecem paradigmas opostos para o Direito, mas, por vezes, singularmente complementares: o jusnaturalismo e o positivismo.

No plano teórico, três aspectos passaram a ser importantes no que se refere à aplicação do Direito Constitucional: a força normativa da Constituição; o desenvolvimento de uma nova dogmática da interpretação constitucional e, com isso, a expansão da Jurisdição Constitucional. Contudo, no campo prático, e esse é o nosso principal questionamento, não percebemos nenhuma

26 - Entende-se como degradação um dos efeitos da injustiça fiscal, pois face à excessiva carga tributária, percebemos um “índice de mortalidade” das empresas em torno de dois anos.

mudança significativa. Ressalte-se que a todo o instante, e isso é importante, estamos nos referindo ao direito tributário constitucional, ou talvez, direito constitucional tributário. O que importa é delimitar o tema, ou seja, estamos falando da norma tributária (princípios e regras tributárias) prevista na Constituição.

É claro que sabemos a importância da receita pública e não sustentamos aqui uma postura anarquista ou de total liberalidade fiscal e, por isso, corroboramos com o entendimento de Silva²⁷ ao afirmar que o princípio da separação dos poderes e a competência de dispor do orçamento não são ideias absolutas, pois sofrem limitações constitucionais, nem são fins em si mesmos, mas meios para o controle do Poder Estatal e garantia dos direitos individuais. Aliás, Celso de Albuquerque²⁸ observa que já em seu preâmbulo a Carta Política afirma instituir um Estado Democrático de Direito, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a igualdade, o bem estar e a justiça, dentre outros, como valores supremos de uma sociedade fraterna.

Canotilho²⁹ submete a efetivação dos direitos sociais, econômicos e culturais à reserva do possível. Para ele, a realização destes direitos estaria sempre condicionada aos recursos despendidos com intuito de alcançar esse efeito. Nessa visão, a limitação dos recursos públicos passa a ser considerada como um verdadeiro limite fático à efetivação dos direitos sociais prestacionais. A jurisprudência alemã posiciona-se no mesmo sentido ao admitir que os serviços públicos que dependam de prestações materiais do Estado estão sujeitos à condição de disponibilidade dos respectivos recursos. As políticas públicas não são seletivas, mas sim dijuntivas³⁰. Os recursos são finitos enquanto que as demandas são infinitas. O problema é de ordem epistemológica e filosófica, adequada ao conceito e efetividade dos direitos fundamentais, ou seja, em que consiste esse direito e aí sim analisar a interferência e a efetividade desses direitos nas políticas públicas.

Em síntese, o que percebemos é uma política fiscal cada vez mais

27 - SILVA, Sandoval Alves da. *Direitos sociais: leis orçamentárias como instrumento de implementação*. Curitiba: Juruá, 2007.

28 - SILVA, Celso de Albuquerque. *Legitimidade da execução orçamentária: direitos sociais e controle pelo Poder Judiciário*. Disponível em: www.anpr.org.br. Acesso em: 02 mai. 2018.

29 - ²⁶ BIGOLIN, *op cit.*

CANOTILHO, apud, BIGOLIN, **Giovani**. A reserva do possível como limite à eficácia e efetividade dos direitos sociais. *Revista de Doutrina da 4ª Região*, Porto Alegre, n. 01, jun. 2004. Disponível em www.revistadedoutrina.trf4.jus.br. Acesso em: 14 mai. 2018.

30 - LEAL, Rogério Gesta. *Condições e Possibilidades eficaciais dos Direitos Fundamentais Sociais*. Os desafios do Poder Judiciário no Brasil. Porto Alegre: Livraria do Advogado. 2009.

arrecadatória, que sufoca o contribuinte brasileiro e que o legalismo formal parece prevalecer sobre os princípios constitucionais tributários, ao menos os que se referem à liberdade e à justiça da tributação, pois, ao nosso sentir, os princípios relacionados à segurança jurídica são mais regras do que princípios, mas isso já seria outra discussão a ser enfrentada em outra oportunidade.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A Justiça Fiscal e a liberdade jurídica devem caminhar em harmonia com os Direitos Fundamentais previstos em uma Constituição Democrática, como é o caso do Brasil. Contudo, a busca desenfreada pelo aumento da arrecadação sob a simples alegação da necessidade de obtenção de receita para concretizá-los, podem acabar gerando um efeito contrário e comprometer direitos muito significativos para a sociedade, como por exemplo, saúde e educação.

Vale dizer que os Direitos Fundamentais previstos em uma Constituição não são apenas um catálogo para ser exposto, ou seja, de nada servem sem que haja a sua efetiva observância pelo Estado. Para Rogério Bento³¹, a doutrina constitucional adequada é aquela que articula cada uma das dimensões envolvidas no processo de integração da comunidade estatal, com o auxílio das categorias elaboradas pela teoria da Constituição.

Nesse sentido, o que se propõe é buscar a Justiça Fiscal efetiva (material) e não uma análise puramente constitucional sob o ponto de vista formal. Da mesma forma não questionamos a mera ostentação da norma tributária no texto constitucional (seja como princípio ou como regra), pois a lei tributária não é diferente das demais leis somente pelo fato de ter ou não uma finalidade meramente arrecadatória.

É obvio que não queremos incentivar a sonegação fiscal, mas, sim, questionar alguns temas e proporcionar algumas reflexões. O questionamento gira em torno de não se poder dizer que tal matéria tributária é ou não constitucional pelo simples fato de que está ou não amparada por lei, isto é, cumprir o comando constitucional exteriorizado no princípio da legalidade tributária estrita. Assim, surgem as seguintes indagações: Seria então a legalidade tributária um princípio ou uma regra? Considerando-a como um princípio, em que casos a jurisprudência utilizaria a ponderação e, por outro lado, caso seja uma regra, seria usada a subsunção (critério do tudo

31 - NASCIMENTO, Rogério José Bento Soares do. *Juris Poiesis*, ano 8, nº 8. 2005. *Contribuindo para uma doutrina constitucional adequada: dialogando com a teoria da constituição dirigente*. p. 421.

ou nada)? Enfim, a mera possibilidade de enquadrar a legalidade tributária como princípio ou regra a depender do caso concreto, por si só já permite a constatação de uma insegurança jurídica e, mais à frente, a autofagia do próprio sistema.

Nessa toada, trazemos outro “princípio” bastante questionável em matéria tributária, o da razoabilidade. Esse “princípio” ganhou mais peso com os movimentos intitulados pós-positivistas - por todos Robert Alexy. É através da razoabilidade que se pondera entre os princípios da capacidade contributiva, da justiça da tributação e da segurança jurídica. Definir Razoabilidade como a qualidade daquilo que é razoável é fazer algo tautológico e de nenhuma utilidade prática, muito menos dizer que razoabilidade é aquilo que se coloca dentro de parâmetros aceitáveis, racionais. Não se confunde, pois, com aquilo que seja mediano ou “mais ou menos”. Deixemos claro que não temos a pretensão de traçar as eventuais diferenças entre os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, mas sim usá-los como sinônimos. Ocorre que a razoabilidade em matéria tributária se analisada à luz dos direitos assegurados ao cidadão/contribuinte é, ao nosso sentir, de pouca efetividade.

Como dito alhures, o legislador brasileiro compactua com o que chamamos de voracidade fiscal arrecadatória. Dessa forma, o Poder Executivo se limita a dizer que está apenas aplicando uma lei vigente. Concluindo o ciclo perverso, o Poder Judiciário que deveria ser o bastião da legalidade e, sobretudo, da Constitucionalidade (especialmente o STF) se valem da técnica da ponderação para, muitas vezes, justificar o injustificável, isto é, decidir como se quer decidir e não como se deve. Isso porque, “pondera-se” princípios ou regras? Parece que a resposta é que o Poder Judiciário comunga da política fiscal arrecadatória e, para tanto, vale-se da discricionariedade supostamente superada pelo pós-Positivismo. Visto sob outro ângulo, se essa afirmativa é verdadeira não é possível afirmar que estamos em um Novo Constitucionalismo.

O elemento central da segurança jurídica e, portanto, das decisões judiciais e da eficácia da prestação jurisdicional, é a ausência da discricionariedade ou porque não dizer, da “arbitrariedade”. Nesse contexto, a legalidade representa a expressão mais simples da linguagem de segurança jurídica (porque não dizer também justiça da tributação) para que todos os princípios que muitas vezes parecem independentes (capacidade contributiva, justiça

fiscal, vedação do confisco) possam ser vistos como instrumentos garantidores da segurança proclamada pela Constituição democrática de 1988.

Conclui-se que um dos principais problemas se concentra, em grande parte, na interpretação como uma das principais atividades do Poder Judiciário (jurisdicional), permitindo a discricionariedade do julgador e, com isso, proporcionando uma injustiça fiscal.

Conforme afirma Diaz García³², através da legalidade é possível produzir e prevenir, ou pelo menos retardar alterações, em consonância com a clara importância do controle exercido por regras positivas e o papel dos juízes.

O movimento Neoconstitucionalista que se desenvolveu na Europa e no Brasil com a Constituição de 1988 tem por objetivo identificar as transformações ocorridas no âmbito do Estado e do Direito Constitucional. Para tanto, podemos estabelecer marcos que podem ser analisados sobre os seguintes aspectos: histórico; filosófico e teórico. No que se refere ao *marco histórico*, tem-se a formação do Estado constitucional de direito, cuja consolidação se deu ao longo das décadas finais do século XX; Já como *marco filosófico*, o pós-Positivismo, com a centralidade dos direitos fundamentais e a reaproximação entre Direito e Ética; e, por fim, como *marco teórico*, o desenvolvimento de uma nova dogmática da interpretação constitucional, assim entendida como o conjunto de mudanças que incluem a força normativa da Constituição e o aspecto axiológico nela inserido, o ativismo judicial e a jurisdição constitucional.

Desse conjunto de fenômenos resultou um processo extenso e profundo de Constitucionalização do Direito. Aliás, não se pode perder de vista que, o pós-Positivismo nasceu em um ambiente filosófico que tem como características principais, as mudanças de paradigma no plano teórico e prático que acabou dando origem ao movimento aqui chamado de Neoconstitucionalista do Direito, no qual se inclui, obviamente, o direito constitucional tributário, importando na irradiação dos valores abrigados nos princípios e regras da Constituição por todo o ordenamento jurídico, notadamente por via da jurisdição constitucional, merecendo atenção especial face ao federalismo fiscal brasileiro que provoca sérias aberrações. A aplicabilidade e, porque não dizer, a efetividade da Constituição, bem como a interpretação (sobretudo a aplicação) das normas infraconstitucionais conforme à Constituição devem atender, não somente à questão formal, mas especialmente o seu sentido e alcance.

32 - DÍAZ GARCÍA, Elías, *Sociologia y Filosofía do Direito*. Ed. Taurus, Madrid, 1993, p. 201 e segs.

A constitucionalização e o aumento da demanda por justiça por parte da sociedade brasileira provocaram no Brasil uma intensa judicialização das relações político-jurídicas e, sobretudo, sociais, da qual, inegavelmente a tributação é peça chave do sistema. A trilogia paradoxal que apresentamos destaca a importância do debate à luz da Teoria Constitucional sobre o equilíbrio entre a supremacia constitucional, a interpretação judicial da Constituição e a busca efetiva pela democracia participativa. As circunstâncias brasileiras, em especial as que dizem respeito às políticas públicas, colocam o Poder Judiciário, em especial, o Supremo Tribunal Federal em posição de destaque, inclusive em razão da crise de legitimidade por que passam o Poder Legislativo e o Poder Executivo. Por isso, a importância de investigar a relação da concretização dos Direitos Fundamentais com a obtenção indiscriminada de receita.

Apesar das várias questões controvertidas apresentadas, uma delas nos parece cristalina, a afirmativa de que a busca do aumento da Receita Pública visa a concretizar os Direitos Fundamentais assegurados em nossa Carta Magna, não passa de uma justificativa formal para o exercício do arbítrio praticado pelo Poder Público. Ademais, este deveria ser o primeiro a zelar pelo cumprimento (material) do catálogo de direitos previstos na Constituição da República de 1988.

Diante de todo esse contexto, propomos algumas reflexões: existe no Brasil uma Justiça Fiscal? O princípio da legalidade tributária, diante de um federalismo fiscal que busca a arrecadação como o elemento de salvaguarda dos Direitos Fundamentais, respeita a Constituição em seu aspecto material? O Direito Tributário brasileiro caminha no mesmo sentido do movimento intitulado Neoconstitucionalista?

Não temos a pretensão de propor soluções, até porque isso demandaria um esforço que ultrapassaria as fronteiras do Direito, o que não é o foco nesse momento. Contudo, acreditamos ter lançado sementes que permitam refletir sobre alguns aspectos constitucionais que ficam fragilizados (inaplicáveis) quando o assunto é o aumento de receita pública. De um lado um Novo Constitucionalismo que, apesar do nome, não consegue romper a barreira do Constitucionalismo Clássico. De outro, um pseudo nexos causal entre o aumento da carga tributária e a concretização dos Direitos Fundamentais.

REFERÊNCIAS

ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios jurídicos. Da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 12 ed. São Paulo: Malheiros. 2011.

ALEXY, Robert. *Conceito e Validade do Direito*. Tradução de Gercélia Batista de Oliveira Mendes. São Paulo: Martins Fontes. 2009.

_____. *Teoría de la Argumentación Jurídica*. 2 ed. Tradución de Manuel Atienza e Isabel Espejo. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales. 2008.

_____. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. 2 ed. Tradução Virgílio Afonso da Silva. Malheiros: São Paulo. 2011.

BARCELLOS, Ana Paula de. *Neoconstitucionalismo, direitos fundamentais e controle das políticas públicas*. Disponível em: www.direitopublico.com.br. Acesso em: 02 mai. 2018.

BARROSO, Luiz Roberto. *Temas de Direito Constitucional - Tomo III*. Rio de Janeiro: Ed. Renovar, 2005.

_____. *Interpretação e Aplicação da Constituição*, São Paulo: Renovar, 2003.

BECKER, Alfredo. Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963.

BERCOVICI Gilberto; CLÁUDIO, P. de Souza Neto, José Filomeno M. Filho e Martonio M. B. Lima. *Teoria Da Constituição - Estudos Sobre o Lugar da Política no Direito Constitucional*. Editora Lumen Juris.

BOBBIO, Norberto. *Teoria dell Ordinamento Giurídico*, Turim, Giappichelli Edeitore.

BONAVIDES, Paulo. *Do Estado liberal ao estado social*. 7 ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

CARBONELL, Miguele JARAMILLO, Leonardo Garcia. *El Canon Neoconstitucional*. Madrid: Editora Trota. 2010.

CARNEIRO, Claudio. *Confronto Constitucional-Hermenêutico das decisões das Cortes Constitucionais do Brasil (STF) e de Portugal (TC): a (in) segurança jurídica em tempos de Neoconstitucionalismo e de Austeridade Fiscal*. Tese de Pós-Doutorado defendida e aprovada em 15 de fevereiro de 2017 junto à Universidade Nova de Lisboa.

_____. *Curso de Direito Tributário e Financeiro*. 6 ed. São Paulo: Saraiva. 2016.

COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito*

- Constitucional. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2008.
- DÍAZ García, Elías, **Sociologia e Filosofia do Direito**. Ed. Taurus, Madrid, 1993.
- DWORKIN, Ronald. **Uma Questão de Princípio**. São Paulo: Martins Fontes, 2001
- GADAMER, Hans-Georg. **Verdade e Método**. 5. ed. São Paulo: Vozes, 2003.
- HABERMAS, Jürgen. **Direito e Democracia: entre facticidade e validade**. Vol. I. Trad. Flávio Beno Siebeneichler. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro. 1997.
- HEIDDEGER, Martin. **Ser e Tempo**, 3ª ed. Rio de Janeiro: Editora Vozes. 2008.
- KANT, Immanuel. **Doutrina do Direito**. São Paulo: Ícone. 1993.
- KRAMER, Larry D. **The People Themselves. Popular Constitutionalism and Judicial Review**. OXFORD: University Press. 2004.
- LEAL, Rogério Gesta. **Perspectivas hermenêuticas dos direitos humanos fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado. 2009.
- _____. **Condições e Possibilidades eficaciais dos Direitos Fundamentais Sociais. Os desafios do Poder Judiciário no Brasil**. Porto Alegre: Livraria do Advogado. 2009.
- NASCIMENTO, Rogério Jose Bento Soares do. **Abuso do Poder de Legislar. Controle Judicial da legislação de urgência no Brasil e na Itália**. Rio de Janeiro: Lumen Juris. 2004
- _____. *Contribuindo para uma doutrina constitucional adequada: dialogando com a teoria da constituição dirigente*. Juris Poiesis, ano 8, nº 8. 2005.
- PEREIRA, Potyara A. **Necessidades humanas: subsídios à crítica dos mínimos sociais**. São Paulo: Cortez. 2000.
- RADBRUCH, *Arbitrariedad Legal y Derecho Supralegal*, Buenos Aires: Abeledo - Perrot.
- RAWLS, John. **O liberalismo político**. 2 ed. Trad. Dinah de Abreu Azevedo. São Paulo: Ática, 2000.
- SARMENTO, Daniel. **Filosofia e Teoria Constitucional Contemporânea**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.
- SCHLEIERMACHER, Friedrich D. E. **Hermenêutica. Arte e técnica da interpretação**. 7 ed. Rio de Janeiro: Vozes. 2009.
- STRECK, Lênio Luiz. **Hermenêutica e(m) crise: Uma exploração hermenêutica da Construção do Direito**. 10 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2011.
- _____. **Verdade e Consenso**. 3 ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris. 2010.

_____. *O que é isto - decido conforme a minha consciência?*. 2 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado. 2010.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 16 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

_____. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. 3 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

VIEHWEG, Theodor. *Tópica e Jurisprudência*. Trad. de Tércio Sampaio Ferraz Júnior. Brasília: Departamento de Imprensa Nacional, 1979 (Coleção Pensamento Jurídico Contemporâneo).

Recebido: 04.12.2018

Revisado: 12.03.2019

Aprovado: 20.05.2019