

Capítulo 1

SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO

Sumário: 1.1. Sistema Constitucional Tributário

– 1.1.1. Sistema do direito positivo e sistema da Ciência do Direito – 1.1.2. Teubner e o direito como sistema autopoietico – 1.1.3. A impossibilidade de traduções perfeitas entre os idiomas da mesma família e a conversação que entre eles se estabelece, segundo a concepção de Vilém Flusser – 1.1.4. Axioma da hierarquia no direito posto – 1.1.5. O axioma da validade – 1.1.6. Sistema tributário nacional e a Lei n. 5.172/66 – 1.1.7. Sobre a reforma constitucional – considerações de ordem política. **1.2. Competência tributária** – 1.2.1. Competência legislativa tributária e os limites constitucionalmente estabelecidos – 1.2.2. Competência legislativa e a aptidão de inovar o sistema jurídico – 1.2.3. Competência residual – 1.2.4. Competência extraordinária – 1.2.5. Competência tributária e capacidade tributária ativa – 1.2.6. Fiscalidade, extrafiscalidade e parafiscalidade – 1.2.7. Competência legislativa e ICMS. **1.3. Os princípios jurídicos tributários** – 1.3.1. Os “princípios” na textura das várias linguagens jurídicas – 1.3.2. Os “princípios” e a compreensão do direito – 1.3.3. A classificação dos “princípios” em razão dos critérios de objetividade que presidem sua aplicação aos casos concretos – 1.3.4. Limites objetivos como mecanismos realizadores do valor

SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO

- 1.3.5 Violação de princípios e sobreprincípios
1.3.6. Os sobreprincípios no sistema jurídico tributário - 1.3.6.1. O sobreprincípio da segurança jurídica - 1.3.6.1.1. O primado da segurança jurídica no tempo - 1.3.6.2. O sobreprincípio da certeza do direito - 1.3.6.3. O sobreprincípio da igualdade - 1.3.6.4. Sobreprincípio da liberdade - 1.3.6.5. Sobreprincípio da justiça - 1.3.7. Os princípios formadores do Estado - 1.3.7.1. Princípios da Federação e da República - 1.3.7.2. O princípio da separação dos poderes - 1.3.7.3. Princípio da isonomia das pessoas políticas de direito constitucional interno - 1.3.7.4. O princípio da autonomia dos Municípios - 1.3.8. Os limites objetivos no direito tributário - 1.3.8.1. Princípio da legalidade tributária - 1.3.8.2. O princípio da tipicidade tributária - 1.3.8.3. O princípio da anterioridade - 1.3.8.4. O princípio da irretroatividade da lei tributária - 1.3.8.4.1. A retroatividade das leis interpretativas - 1.3.8.4.2. Aplicação prospectiva de conteúdos decisórios e modulação de efeitos em decisão de (in) constitucionalidade: Integração entre o sobreprincípio da Segurança Jurídica e a irretroatividade das leis tributárias - 1.3.8.5. Princípio da não-cumulatividade - 1.3.8.5.1. A norma decorrente do regime jurídico da não-cumulatividade - 1.3.9. Princípio da proibição de tributo com efeito de confisco - 1.3.10. Princípio da capacidade contributiva. 1.4. Imunidades tributárias - 1.4.1. Noção corrente de imunidade tributária - 1.4.2. Teoria da imunidade como técnica legislativa de exoneração - 1.4.3. Conceito e definição do instituto: sua natureza jurídica - 1.4.4. Sistema constitucional tributário e as imunidades - 1.4.5. Para-lo entre imunidades e isenções - 1.4.6. Imunidade de recíproca - 1.4.7. Imunidade dos templos de qualquer culto - 1.4.8. Imunidade dos partidos políticos e das instituições educacionais ou assistenciais - 1.4.9. Imunidade do livro, dos periódicos e do papel destinado à sua impressão - 1.4.10. Outras hipóteses de imunidade - 1.4.11. Imunidades de taxas e de contribuições.

Dentre os muitos legados que a obra fecunda de Geraldo Galiba nos deixou, está a necessidade premente de partirmos o Texto Constitucional para podermos compreender as devidas proporções do sistema tributário brasileiro. Sem uma tomada de posição consciente a respeito das diretrizes sobranceiras estabelecidas pela Lei Suprema, fica difícil, para não dizer impossível, isolarmos a planta básica dos tributos, percebendo as peculiaridades de um subdomínio normativo cuja complexidade vem crescendo numa velocidade espantosa. Mais do que nunca, o esforço da atividade cognoscente, neste setor, revindica uma drástica redução da multiplicidade extensiva de funções, órgãos e atividades, inerentes ao fenômeno impositivo, para que possa aparecer, como resíduo, um plexo racional de enunciados, orientadores do raciocínio que vai nos conduzir à inteligência dos numerosos comandos prescritivos.

Na verdade, a mensagem do saudoso professor não se limitava à mera escolha do ponto de partida, mas proclamava, como providência indispensável, nessa linha de investigação, o saber da trilogia direito constitucional, direito administrativo e direito tributário, sustentada pelo hábil meneio das categorias da Teoria Geral do Direito.

Sem abandonarmos, por um instante sequer, esse precioso caminho especulativo, que tem como pressuposto o isolamento das normas, à maneira de Kelsen, podemos acrescentar as conquistas da semiótica e de outras Ciências da linguagem como algo também imprescindível no prosseguimento dos objetivos cognoscitivos do jurista pós-moderno, tendo em vista as construções de sentido que os textos legislados provocam em nossa mente. Em outras palavras, o jurista aparece como intérprete, por excelência, dos textos prescritivos do direito posto, atravessando, com sua análise construtiva, o sistema das normas positivadas, em que os comportamentos interpersonais encontram modalizados em obrigatórios (O), proibidos (V) e permitidos (P).

Dentro desta análise semiótica do sistema, o conhecimento de toda e qualquer manifestação de linguagem jurídica pede a investigação de seus três planos fundamentais: a sintaxe, a semântica e a pragmática. No sistema normativo do direito temos que o aspecto sintático se apresenta nas articulações das normas entre si. É sintática a relação entre a norma da Constituição e aquela da lei ordinária, assim como puramente sintático é o vínculo entre a regra que estipula o dever e a outra que veicula a sanção. De ordem sintática, também, a estrutura intranormativa e, dentro dela, o laço condicional que une antecedente (hipótese) ao consequente.

Por sua vez, semântica jurídica é o campo das significações do direito. É o meio de referência que as normas guardam com relação aos fatos e comportamentos tipificados. Essa relação é justamente a ponte que liga a linguagem normativa à conduta do mundo social que ela regula. O aspecto semântico nos leva ao tormentoso espaço das acepções dos vocábulos jurídicos, às vezes vagos, imprecisos e multissignificativos.

Mas, para além do estudo da arrumação dos termos jurídicos dentro da fraseologia da lei (sintaxe) e da pesquisa dos seus significados (semântica), o conhecimento da linguagem do direito supõe a indagação da maneira como os sujeitos a utilizam dentro da comunidade em que vivem (pragmática). Como motivar a conduta, realizando os valores da ordem jurídica, é o grande tema da pragmática.

1.1.1. Sistema do direito positivo e sistema da Ciência do Direito

Não são poucos os autores que insistem na distinção entre *ordenamento* e *sistema*, tendo em vista o direito positivo. Os enunciados prescritivos, assim que postos em circulação, como conjuntos de decisões emanadas das fontes de produção do direito, formariam matéria bruta a ser ordenada pelo cientista à custa de ingentes esforços de interpretação e organização das unidades normativas em escalões hierárquicos, até atingir o nível apurado de sistema, entidade que apareceria como

resultado desse intenso labor estruturante, sem contradições, sem de ambiguidades e pronto para ser compreendido pelo destinatário. O ordenamento seria o texto bruto, tal como recebido pelos órgãos competentes e tomado na multiplicidade das decisões concretas em que se manifesta a autoridade de quem legisla. Melhor: seria o conjunto ou a totalidade das mensagens legisladas, que integrariam um domínio heterogêneo, uma vez que produzidas em tempos diversos e em diferentes condições de aparecimento.

Observado segundo esses padrões, o direito posto não alcançaria o *status* de sistema, reservando-se o termo para designar a contribuição do cientista, a atividade do jurista que, pacientemente, compõe as partes e outorga ao conjunto o sentido superior de um todo organizado. Ordenamento e direito positivo, de um lado, sistema e Ciência do Direito, de outro, seriam binômios paralelos, em que os dois últimos termos implicam os primeiros.

Ora, a despeito de tomar as variações terminológicas como precioso recurso para a construção da descritividade própria do discurso científico, não vejo como se pode negar a condição de sistema a um estrato de linguagem tal como se apresenta o direito positivo. Qualquer que seja o tecido de linguagem de que tratamos, terá ele, necessariamente, aquele mínimo de racionalidade inerente às entidades lógicas, de que o ser sistema é uma das formas. Pouco importa, aqui, se o teor da mensagem é prescritivo, interrogativo, exclamativo ou meramente descritivo. A verdade é que o material bruto dos comandos legislados, mesmo antes de receber o tratamento hermenêutico do cientista dogmático, já se afirma como expressão linguística de um ato de fala, inserido no contexto comunicacional que se instaura entre enunciator e enunciatário. E o asserto se confirma quando pensamos que o trabalho sistematizado que a doutrina elabora, em nível de sobrelinguagem, pode, perfeitamente, ser objeto de sucessivas construções hermenêuticas porque a compreensão é inesgotável. Ali onde houver um texto, haverá sempre a possibilidade de interpretá-lo, de

reorganizá-lo, de repensá-lo, dando origem a novos textos de nível linguístico superior. Sistema é o discurso da Ciência do Direito, mas sistema também é o domínio finito, mas indeterminável, do direito positivo.

Advirto, portanto, que emprego, livremente, no curso desta obra, "ordenamento" como sinônimo de "ordem positiva", "direito posto" e "direito positivo".

Assim sendo, as normas jurídicas formam um sistema, na medida em que se relacionam de várias maneiras, segundo um princípio unificador. Trata-se do direito posto, que aparece no mundo integrado numa camada de linguagem prescritiva. Produto do homem para disciplinar a convivência social, o direito pertence à região ôntica dos objetos culturais, dirigindo-se, finalisticamente, ao campo material das condutas intersubjetivas.

O sistema do direito oferece uma particularidade digna de registro: suas normas estão dispostas numa estrutura hierarquizada, regida pela fundamentação ou derivação que se opera tanto no aspecto material quanto no formal ou processual, o que lhe imprime possibilidade dinâmica, regulando, ele próprio, sua criação e suas transformações. Examinando o sistema de baixo para cima, cada unidade normativa se encontra fundada, material e formalmente, em normas superiores. Invertendo-se o prisma de observação, verifica-se que das regras superiores derivam, material e formalmente, regras de menor hierarquia. A Carta Magna exerce esse papel fundamental na dinâmica do sistema, pois nela estão traçadas as características dominantes das várias instituições que a legislação comum posteriormente desenvolverá. Sua existência imprime, decisivamente, caráter unitário ao conjunto, e a multiplicitade de normas, como entidades da mesma índole, lhe confere o timbre de homogeneidade. Isso autoriza dizermos que o sistema também empírico do direito é unitário e homogêneo, afirmação que vale para referência ao direito nacional de um país ou, para aludirmos ao direito internacional, como posto pela conjunção do pluralismo dos sistemas nacionais.

Mas não só o direito positivo se apresenta como sistema, como também a Ciência que dele se ocupa assume foros sistêmicos. O direito positivo é um sistema nomoempírico presuntivo, onde a racionalidade do homem é empregada com objetivos diretos e vazada em linguagem técnica. A Ciência que o descreve, todavia, mostra-se um sistema não só nomoempírico, mas também teórico ou declarativo, vertido em linguagem que se propõe ser eminentemente científica.

Como sistema nomoempírico teórico que é, a Ciência do Direito tem de ter uma hipótese-limite, sobre a qual possa construir suas estruturas. Do mesmo modo que as outras Ciências, vê-se o estudioso do direito na contingência de fixar um axioma que sirva de base última para o desenvolvimento do seu discurso descritivo, evitando assim o *regressus ad infinitum*. A descoberta da norma hipotética fundamental, empreendida por Hans Kelsen, é o postulado capaz de dar sustentação à Ciência do Direito, demarcando-lhe o campo especulativo e atribuindo unidade ao objeto de investigação. A norma hipotética fundamental, entretanto, não se prova nem se explica. É uma proposição axiomática, que se toma sem discussão de sua origem genética, para que seja possível edificar o conhecimento científico de determinado direito positivo. Ela dá legitimidade à Constituição, não cabendo cogitações de fatos que antecedam. Com ela se inicia o processo derivativo e nela se esgota o procedimento de fundamentação. É fruto de um artifício do pensamento humano e a Filosofia do Direito a tem como pressuposto gnosiológico do conhecimento jurídico.

Não deve causar espécie a circunstância de a Ciência do Direito precisar de um axioma, enunciado que se dá por verdadeiro sem demonstração, para fincar a raiz do seu sistema. Tal acontece em todo o sistema científico: a Geometria, a Matemática, a Sociologia, a Psicologia e as demais Ciências partem sempre de proposições escolhidas arbitrariamente ou de evidência imediata, não demonstráveis, e sobre elas desdobra a organização descritiva dos respectivos objetos.

A contar da CR, reafirmamos, as restantes normas do sistema distribuem-se em vários escalões hierárquicos, ficando nas bases da pirâmide as regras individuais de máxima concretude. Conceção dessa ordem propicia uma análise estática do ordenamento jurídico — nomoeológica — e uma análise dinâmica do funcionamento do sistema positivo — nomodinâmica. Na primeira, as unidades normativas são compreendidas num determinado instante, como se fossem fotografadas; na segunda, é possível indagar do ordenamento nas suas constantes mutações, quer no que diz com a criação de regras novas, quer no que atina às transformações internas que o complexo de normas tem idoneidade para produzir. No plano da nomodinâmica nos deparamos, entre a norma fundante e a norma fundada, com o ser humano, suas crenças, seus valores, suas ideologias, atuando para movimentar o sistema, positivando-o e realizando, assim, efetivamente o direito.

1.1.2. Teubner e o direito como sistema autopoietico

Cabe, aqui, algumas palavras quanto à nomoeológica acima referida, para fins de identificar a importância de uma análise sincrónica do ordenamento jurídico.

Para Teubner, o *Direito constitui um sistema autopoietico de segundo grau, autonomizando-se em face da Sociedade, enquanto sistema autopoietico de primeiro grau, graças à constituição auto-referencial dos seus próprios componentes sistémicos e à articulação destes num hiperciclo*¹⁰⁰.

E continua o autor alemão, referindo-se ao direito como subsistema social autopoietico de comunicação, que se autonomizou do sistema social geral graças à emergência de um código próprio e diferenciado, suficientemente estável para funcionar como centro de gravidade e princípio energético de um processo de auto-produção recursiva, fechada e circular de comunicações especificamente jurídicas. Segundo ele, se o

100. TEUBNER, Gunther. *O direito como sistema autopoietico*. Trad. José Engrácia Antunes. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1989.

direito se consubstancia num sistema que vive em clausura comunicativa (isto é, comunica acerca de si próprio), então deixou de ser possível conceber sua origem num Direito Natural, num Direito Divino, ou numa qualquer essência pré-estabelecida e exterior ao próprio sistema jurídico: não há *Direito fora do Direito*.

O sistema jurídico aparece aqui concebido como sistema auto-referencial e auto-reprodutivo de actos de comunicação particulares (os actos jurídicos), ou seja, um sistema constituído por eventos comunicativos específicos que, simultaneamente, se auto-reproduzem à luz do código binário "lícito/ilícito", se articulam recursiva e circularmente entre si, definem as fronteiras do sistema jurídico, e constroem seu meio envolvente próprio (realidade jurídica): numa palavra, um sistema comunicativo "normativamente fechado". Sempre que as normas jurídicas entram no cálculo de outros subsistemas, apenas o fazem porque as mesmas foram tidas como importantes pelos códigos binários correspondentes (Moral, Religião, *Economia* etc).

Vê-se que a Teoria dos Sistemas, no modelo autopoietico, ressalta com tintas fortes a autonomia do direito e o quanto parece estranho interpretar a realidade jurídico-tributária em termos económicos, contábeis, entre tantos outros pontos de vistas possíveis, de maneira a tomar tal interpretação como se prescritiva fosse.

1.1.3. A impossibilidade de traduções perfeitas entre os idiomas da mesma família e a conversação que entre eles se estabelece, segundo a concepção de Wílém Flusser

No seu *Língua e Realidade*, Flusser dá uma contribuição valiosa ao estudo da tradução entre idiomas. Além de estabelecer proposições sugestivas a respeito de a língua ser a realidade, *formar a realidade e criar a realidade*¹⁰¹, mencionando a

101. BERNARDO, Gustavo. Prefácio do livro *Língua e Realidade*. 2ª ed., 1ª reimpr. São Paulo: Annablume, p. 17.

No âmbito destas investigações, chegaremos à conclusão de que toda construção de linguagem pode ser observada como jurídica, econômica, antropológica, histórica, política, contábil, etc.; tudo dependendo do critério adotado pelo corte metodológico empreendido. Existe interpretação econômica da realidade jurídica? Sim, para os economistas. Existirá interpretação contábil dela? Certamente, para o contabilista. No entanto, uma vez assumido o critério jurídico, o enunciado construído será, único e exclusivamente, jurídico; e claro, terá natureza jurídica, não econômica ou contábil, entre outras matérias. Como já anotado, o direito não pode emprestado conceitos de fatos para outras disciplinas. Ele mesmo constrói seu universo, seu objeto, suas categorias e unidades de significação. O parâmetro inevitável, e que causa perplexidade no trabalho hermenêutico, justifica a circunstância do disciplinar levar ao interdisciplinar e este último fazer retornar ao primeiro. Com já lembrei em outros momentos deste trabalho, sem disciplinas, portanto, não teremos as interdisciplinas, mas o próprio saber disciplinar, em função do princípio da intertextualidade, avança numa direção dos outros setores do conhecimento, buscando a indispensável complementariedade. Tanto o jurídico quanto o econômico fazem parte do domínio social e, por ter este referente comum, justifica-se que entre um e outro haja aspectos ou áreas que se entrecruzem, podendo ensejar uma *tradução aproximada* e, em parâmetros mais amplos, uma densa e profunda *conversação*.

11.4. Axioma da hierarquia no sistema do direito posto

Sem hierarquia não há sistema de direito, pois ninguém poderia apontar o fundamento de validade das unidades componentes, não se sabendo qual deva prevalecer. Uma regra há de ter, para desfrutar de juridicidade, seu fundamento em outro que lhe seja superior. E isso vale tanto para o direito público como para o direito privado, sem qualquer distinção. Daí ser possível afirmar, peremptoriamente, que o princípio da hierarquia é um axioma. A maneira como cada direito positivo

conversação que se institui entre tais ordens para formar as várias culturas, o pensador Tcheco proclama, com bastante clareza, que as *Ciências são línguas*, de tal modo que as observações aplicáveis aos sistemas idiomáticos se acomodam perfeitamente ao esquema organizacional das Ciências. Ouçamo-lo. "A ciência, em seu sentido estrito, tal qual a conhecemos no Ocidente, desde o Renascimento, equivale, deste ponto de vista, ao aparecimento de uma nova língua."¹⁰² E Gustavo Bernardo Krause, ao prefaciar essa obra prima, como ele mesmo reconhece, reproduz o texto de Flusser: "a ciência, longe de ser válida para todas as línguas, ela própria uma língua a ser traduzida para as demais."¹⁰³ Esse argumento se encontra presente também no artigo do mesmo autor, subsequente a este nessa revista, destacando que advém daí o *dilema da tradução*. Eis a razão e a pertinência de se reunir aos estudos tributários a "filosofia da palavra" de Krause.

Vilém Flusser, de fato, não admite a possibilidade de uma tradução perfeita, mesmo em se tratando de línguas flexionais com organizações parecidas. Torna-se possível *aproximadamente*, graças às semelhanças existentes entre as estruturas dos idiomas. Daí o adágio consagrado: *traduttore, traditore*. Entre as realidades criadas e formadas por duas línguas diferentes, ainda que semelhantes, há um abismo que tem de ser transposto, momento em que surgem as inevitáveis distorções.

Ora, se o Direito (tomado aqui como Ciência) e a Economia, são dois sistemas cognoscentes distintos, entre eles seguramente poderá haver uma tradução *aproximada*, com a presença de termos e expressões intraduzíveis que determinam frequentes descompasso. Podem, contudo, manter uma *conversação* ampla, que envolva também o saber a respeito de outros segmentos do tecido social, como a Ciência Política, a Sociologia (em sentido estrito), as Ciências Contábeis, a Psicologia Social, a História etc.

102. FLUSSER, Vilém. *Língua e Realidade*. Editora Anna Blume, São Paulo, 2ª. edição, p. 54.

103. Idem, p.19.

a realiza, todavia, é que pode variar, uma vez que o legislador a tece conforme os critérios que adota. Os mais comuns são, como sabemos, o de que a lei posterior prevalece sobre a anterior; a lei especial sobre a geral; a superior sobre a inferior. Saliente-se, contudo, que tais orientações são construídas historicamente pelo sistema, como instrumentos de consagração do postulado da hierarquia.

Não confundamos, portanto, o axioma da hierarquia com os critérios que o legislador adota para implantá-la. Hierarquia tem de existir sempre, de uma forma ou de outra, onde houver direito positivo.

A Constituição da República, em seu artigo 5º, inciso II, estabelece que "ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei". Entenda-se "lei" no sentido amplo e teremos o quadro dos instrumentos primários de introdução de normas no direito brasileiro, válido para as quatro ordens jurídicas que constituem o sistema total, quais sejam: a) o sistema nacional; b) o sistema federal; c) os sistemas estaduais; e d) os sistemas municipais. A lei e os estatutos normativos que têm força de lei são os únicos veículos credenciados a promover o ingresso de regras inaugurais no universo jurídico brasileiro, sendo por isso designados "instrumentos primários". São eles: lei constitucional, lei complementar, lei ordinária, lei delegada e até mesmo as medidas provisórias, além das resoluções e dos decretos-legislativos.

Todas as demais normas reguladoras das condutas humanas intersubjetivas, neste país, têm juridicidade condicionada às disposições legais, quer emanem de preceitos gerais e abstratos, quer individuais e concretos. Por essa razão, recebem o nome de "instrumentos secundários". Não possuem, por si só, a força vinculante capaz de alterar as estruturas do mundo jurídico-positivo. Realizam, simplesmente, os comandos que a lei autoriza e na precisa dimensão que lhes foi estipulada. São normas complementares das leis e a elas subordinadas, representadas por decreto regulamentar, instrução

ministerial, instrução normativa, circular, ordem de serviço, ato declaratório e outros atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas.

Qualquer tipo de obrigação tributária ou de dever instrumental que seja instituído por esta última classe de instrumentos introduzidos, sem fundamento de validade naquelas normas de superior hierarquia, será, com efeito, incompatível com o ordenamento jurídico e deverá ter sua invalidez reconhecida pelos órgãos competentes da Administração Pública ou do Poder Judiciário.

Tão só a visão do direito positivo como um todo, assimilado nas suas relações internas de coordenação e de subordinação (hierarquia), tudo sob o manto dos grandes princípios que o sistema consagra e prestigia, é que terá o vigor de efulcres para o discernimento apropriado de questões controversas observadas no mundo jurídico.

As normas se conjugam de tal modo que as de menor hierarquia buscam seu fundamento de validade, *necessariamente*, em outras de superior hierarquia, até chegarmos ao patamar da Constituição, ponto de partida do processo derivativo e ponto de chegada do esforço de regressão. Vê-se, de pronto, que a *hierarquia* exsurge como autêntico axioma de toda e qualquer ordem positiva, como também os chamados "princípios ontológicos do direito"¹⁰⁴.

11.5. O axioma da validade

Muita diferença existe entre os mundos do "ser" e do dever-ser. São duas realidades que não se confundem, apresentando peculiaridades tais que nos levam a uma consideração própria e exclusiva. São dois corpos de linguagem, dois

¹⁰⁴. No direito privado, tudo que não estiver expressamente proibido estará juridicamente permitido; no direito público, tudo que não estiver expressamente autorizado estará juridicamente proibido.

discursos linguísticos, cada qual portador de um tipo de organização lógica e de funções semânticas e pragmáticas diversas. O mundo normativo tem sua existência própria.

Diferentemente do que ocorre na realidade do “ser”, em que a causalidade é natural, no mundo do dever-ser a causalidade é normativa, ou seja, demanda que o homem a construa, enlaçando um fato a uma relação jurídica mediante conectivo implicacional deôntico. Exemplificando. Ao soltarmos um lápis, ele inevitavelmente cai, em razão da gravidade, ou seja, em virtude de uma relação naturalmente existente (ser). Por outro lado, ao depararmos com uma placa contendo a inscrição “não fume”, não significa a impossibilidade física de praticar o ato ali tipificado, mas sim que um ser humano está manifestando sua vontade de que não haja pessoas fumando naquele local (dever-ser). Tanto que, independentemente dessa regra vir a ser observada ou não, o preceito continua válido.

Em suma, o mundo do “ser” é disciplinado pela causalidade natural, em que há relações de implicação exprimindo nexos formalmente necessário entre os fatos naturais e seus efeitos. Já no universo jurídico, inexiste necessidade lógica ou factualmente fundada de a hipótese implicar a consequência, sendo a própria norma quem estatui o vínculo implicacional por meio do dever-ser.

Agora, o leitor estará se perguntando qual o vínculo lógico destes efeitos com a temática da validade no direito positivo. Pois bem, enquanto na lei da causalidade natural a relação entre antecedente e consequente é descritiva, na lei de causalidade jurídica é o sistema jurídico que determina, dentre as possíveis hipóteses e consequências, as relações que devem se estabelecer. É o ato de vontade da autoridade que legisla expresso por um dever-ser neutro, isto é, que não aparece modalizado nas formas “proibido”, “permitido” e “obrigatório”, o responsável pela conexão deôntica entre proposição-antecedente e proposição-tese.

O direito positivo, sendo tomado como o conjunto de normas jurídicas válidas em determinado espaço e em certas

condições de tempo, integra o mundo do dever-ser, isto é, seus enunciados são prescritivos, impondo como as coisas hão de ocorrer. Com isso, o direito cria sua própria realidade, admitindo e conhecendo como reais apenas os fatos produzidos na forma linguística prevista pelo ordenamento.

Vale a proporção: a linguagem natural está para a realidade em que vivemos (realidade social), assim como a linguagem do direito está para a realidade jurídica. Dito de outra maneira, da mesma forma que a linguagem natural constitui esse mundo circundante, a que chamamos de “realidade”, a linguagem do direito cria o domínio do jurídico, isto é, o campo material das condutas intersubjetivas, dentro do qual nascem, vivem e morrem as relações disciplinadas pelo direito. Se não há fato sem articulação de linguagem, também inexistirá fato jurídico sem a linguagem específica que o relate como tal.

Para aclarar a assertiva, tomemos a situação em que um sujeito S' empresta quantia em dinheiro para S". Caso S' não consiga expressar sua reivindicação mediante as provas que o direito prescreve como ajustadas à espécie, faltando, portanto, a linguagem jurídica competente para narrar o acontecimento, é descabido falar em fato jurídico ou norma válida, inserida no sistema. Conserva sua natureza factual porque descrito em linguagem ordinária, porém não alcança a dignidade de fato ou norma jurídica, por ausência da expressão verbal adequada.

Inseridos, portanto, dentro dessa autoconstitutividade da realidade deôntica, um mandamento qualquer só adquire *status* de jurídico por pertencer a determinado sistema de direito positivo e o critério de pertinência é exatamente o sinal decisivo de sua validade. Uma norma “N” é válida no sistema jurídico “S” se, e somente se, pertencer a esse conjunto, o que significa admitir que foi produzida por órgão previsto pelo sistema, consoante procedimento específico nele também estipulado.

Para a lógica deôntica, as normas jurídicas, proposições prescritivas que são, têm sua valência própria. Delas, não se pode dizer que sejam verdadeiras ou falsas, valores imanescentes

às proposições descritivas da Ciência do Direito, mas as normas jurídicas serão sempre válidas ou inválidas, com referência a determinado sistema "S". E ser norma válida quer significar que mantém relação de pertinencialidade com o sistema "S", ou que nele foi posta por órgão legitimado a produzi-la, mediante procedimento estabelecido para esse fim. Nesse sentido, Lourival Vilanova¹⁰⁵ lembrou, com sutileza de análise, que:

"No direito, são as regras do processo legislativo, ou quaisquer outras regras-de-regras, que estabelecem como constituir, reformar ou desconstituir normas válidas. A validade é, assim, validade no interior do sistema positivo. Normas de outra procedência, ou de outro conteúdo, para ingressar no sistema, requerem regra-de-regra que as juridicize, que as convalide. A correspondência com tais regras 'processuais' dá-lhes relação-de-pertinência em face do sistema positivo."

Eis a razão de se entender que a validade das normas aparece como um dos conceitos fundantes no domínio do jurídico.

Essa advertência nos conduz a três conclusões imediatas: a) em termos jurídico-normativos, *existir* e *valer* são grandezas semânticas que se equivalem; e b) o conhecimento de qualquer das unidades normativas pressupõe contato com a totalidade do conjunto. Como já dissera Carnelutti, "em torno de uma simples relação jurídica gira todo o sistema do direito positivo".

Breve exame dessas considerações preliminares nos aponta o despropósito consistente em procurar o teor significativo de uma regra de direito, nos estritos termos de sua configuração literal, ao mesmo tempo em que convoca nossa atenção para uma análise mais profunda das estruturas do direito positivo brasileiro.

105. Lourival Vilanova, *Estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*, cit. p. 19.

Por fim, não posso deixar de enfatizar que as colocações de caráter teórico serão básicas para a compreensão dos problemas, além do que tem sido o caminho que, com mais eficiência e segurança, me tem guiado na solução de questões práticas.

116. Sistema tributário nacional e a Lei n. 5.172/66

A Lei n. 5.172/66 cumpre, em termos de sistema tributário nacional, relevante papel de mecanismo de ajuste, calibrando a produção legislativa ordinária em sintonia com os mandamentos supremos da Constituição de 1988. Posso afirmar, de forma resumida, que exercendo sua missão, essa lei assegura o funcionamento do sistema, quer introduzindo preceitos que regulem as limitações constitucionais ao exercício do poder de tributar, quer dispondo sobre conflitos de competência entre as pessoas políticas de direito constitucional interno, ou disciplinando certas matérias que o constituinte entendeu merecer de cuidados especiais. Tudo visando à uniformidade e harmonia do ordenamento como um todo.

Pode dizer-se auspiciosa a experiência vivida pela comunidade jurídica brasileira com o advento do Código Tributário Nacional. Em face de uma estrutura rica e minuciosa, como prevista pela Lei Básica, as construções doutrinárias encontraram repercussão na jurisprudência, que debateu, amplamente e com abertura de propósitos, os temas imprescindíveis à implantação dos tributos concebidos pelo Texto Supremo. Ao mesmo tempo, institutos caríssimos para a postura do sistema tributário passaram por um processo de evolução e de acabamento normativo digno de nota. O resultado não demorou a aparecer: a despeito das críticas que venhamos a formular sobre os excessos cometidos e, ainda que impondo carga tributária incompatível com as aspirações das forças produtivas da sociedade em que vivemos, o sistema não deixa de ser rápido, operativo e funcional, respondendo ao mais singelo impulso, com resultados quase que imediatos e previsíveis.

Analisando de outra maneira, as queixas sobre eventuais injustiças com que nos deparamos na relação mantida entre os sujeitos da obrigação tributária no Brasil estão longe de comprometer o sistema na dinâmica de sua operatividade funcional. Por esse ângulo, merece aplausos sinceros de reconhecimento e de admiração.

1.1.7. Sobre reforma constitucional – considerações de ordem política

O procedimento de tomar o direito como fato da cultura de reconhecer-lhe o caráter retórico e de compreendê-lo como produto efetivo de um tempo histórico marcado pela presença sensível de invariantes axiológicas, está longe de ser mera técnica aproximativa do estudioso para tentar compreender a textura do fenômeno jurídico. Ainda que em certos momentos a ordem normativa possa parecer mero conjunto de estratégias discursivas voltadas a reger condutas interpessoais e, desse modo, concretizar o exercício do mando, firmando ideologias tudo isso junto há de processar-se no âmbito de horizontes definidos, em que as palavras utilizadas pelo legislador, a despeito de sua larga amplitude semântica, ingressem numa combinatoria previsível, calculável, mantida sob o controle das estruturas sociais dominantes. A possibilidade de estabelecer expectativas de comportamento e de torná-las efetivas ao longo do tempo impede que o direito assuma feição caótica e dá-lhe a condição de apresentar-se como sistema de proposições articuladas, pronto para realizar as diretrizes supremas que a sociedade idealiza.

Com efeito, os valores e sobrevalores que a Constituição proclama hão de ser partilhados entre os cidadãos, não como quimeras ou formas utópicas simplesmente desejadas e conservadas como relíquias na memória social, mas como algo pragmaticamente realizável, apto, a qualquer instante, para cumprir seu papel demarcatório, balizador, autêntica fronteira nos hemisférios da nossa cultura. A propósito, vale a afirmação peremptória de que o direito positivo, visto como um todo, na

organização entitativa, nada mais almeja do que preparar-se para aparelhar-se, preordenar-se para implantá-los.

Ora, a sociedade brasileira vive momentos de inquietação. O debate sobre matérias relativamente simples, cuja solução pode encontrar-se sedimentada na experiência jurídica nacional, apresenta-se de remansosa e pacífica jurisprudência, apoiada em sólida doutrina, conduziu nossas consciências, de maneira fatigante, ao questionamento de princípios fundamentais, em que pudéssemos perceber o que estava se passando. Aquilo que há de mais caro para a dignidade de um sistema de direito positivo foi posto em tela de juízo, desafiando nosso espírito estimulando nossas inteligências, ao reivindicar uma tomada de posição firme e contundente. Chegando-se a esse ponto, não cabem mais tergiversações e os expedientes retóricos somente serão admitidos para fundamentar a decisão de manter a segurança jurídica, garantindo a estabilidade das relações já reconhecidas pelo direito, ou de anunciar, em alto e bom som, que chegou o reino da incerteza, que o ordenamento vigente já não assegura, com seriedade, o teor de suas diretrizes, que as pomposas manifestações dos tribunais superiores devem ser recebidas com reservas, porque, a qualquer momento, podem ser revistas, desmanchando-se as orientações jurídicas até então vigentes, sem outras garantias para os juridicionados.

Trata-se de pura idealização pensar na possibilidade de funcionamento de um subsistema social qualquer sem a boa integração dos demais subsistemas que formam o tecido social pleno. Não cabe cogitar da implantação de um primoroso modelo econômico, por exemplo, sem a sustentação das estruturas políticas e jurídicas que com ele se implicam. As virtudes da Constituição de 1988, que são muitas, fizeram imaginar um Brasil avançado e democrático, em que os direitos e garantias dos cidadãos se multiplicariam em várias direções. Mas bastou a prática dos primeiros anos para nos fazer ver que as previsões da Carta Suprema não se concretizariam sem o suporte de um plano econômico consistente e amparado, por sua vez, em

procedimentos políticos e administrativos compatíveis com as dimensões do projeto. Algumas expectativas se frustraram certo, mas ficou a lição da experiência vivida intensamente: a oposição turbulenta do convívio social, caracterizado pela instabilidade de suas relações.

O sistema tributário brasileiro surgiu no âmago desse processo empírico onde o direito aparece e comparece como autêntico produto da cultura, acumulando-se no seu historicismo para projetar o entusiasmo de uma sociedade que olha para o futuro e pretende vivê-lo com a consciência de suas conquistas e com a força do seu espírito.

Sua configuração jurídica reflete bem a complexidade das instituições básicas de um Estado igualmente complexo. Segue até ingenuidade supor que num sistema em que convivem pessoas dotadas de autonomia legislativa, financeira, administrativa e política, pudessem existir diretrizes simples e transparentes que, em conjugação elementar com outras providências, tivessem o condão de eschematizar uma organização operativa e eficiente.

O sistema que temos foi forjado na prática das nossas instituições, nasceu e cresceu entre as alternâncias de uma história política agitada, irrequieta, no meio de incertezas econômicas internas e externas. Sua fisionomia é a do Brasil dos nossos tempos, com suas dificuldades, suas limitações, mas também com suas grandezas e, para que não dizer, com a sua preeminente vitalidade de um país jovem, que marca, incisivamente, sua presença no concerto das nações.

Aquilo que de negativo se lhe atribuem nem sempre corresponde à realidade. Antes, porém, revela posturas de cunho ideológico já conhecido de outras circunstâncias. Querem mudar o sistema em nome de uma simplificação mais retórica do que efetiva; em nome da "racionalidade", princípio de difícil identificação, uma vez que dele precisamos para dele falarmos em nome, até, de uma "progressividade" que viria a imprimir projeção mais dinâmica e justa à administração de certos grammas. Mal se lembram, contudo, que a Constituição de 1988

determinou que o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza fosse progressivo, e "curiosamente", a partir desse marco, a legislação infraconstitucional passou a adotar a tabela com apenas duas faixas de alíquotas, para a pessoa física, a de isenção, negando acatamento ao princípio superior, da graduação cristalina. Isso nos faz refletir: será que o recente processo de regressividade é algo concreto, efetivo, um anseio consciente de uma comunidade jurídica treinada nas vicissitudes da difícil relação Fisco-contribuinte, ou, de modo diverso, um pretexto oportuno para a implantação de outra sorte de medidas?

Aspirar à simplificação, à racionalidade, à eficiência econômica, à eficiência administrativa, à progressividade, ao fortalecimento da federação e da autonomia municipal, é o lugar-comum de todos aqueles que se referem, em tom retórico, ao sistema tributário nacional. Considerá-lo, porém, como um eficiente produto da experiência jurídica, política e econômica do nosso país, curtido, demoradamente, no dia-a-dia das discussões administrativas e judiciais, bem como no pensamento aturado da dogmática, é algo que aponta para sugestões de muito equilíbrio e prudência. Mexer em alguma coisa que apresenta tal rendimento, com respostas ágeis e prontas aos estímulos da sociedade, como tem sido iterativamente demonstrado, é um passo difícil e que pode deixar marcas indesejadas.

Devemos reconhecer, por outro lado, que a carga tributária excessiva, sufocando setores da economia e afetando a competitividade de nossos produtos, além de vários outros desvios que não escapariam à atenção de um observador pouco exigente do cotidiano. Entretanto, sob pena de um erro histórico irreparável, essas anomalias não podem ser atribuídas ao sistema, que em si mesmo é bom, capaz de propiciar arrecadações vultosas aos cofres do Poder Público, que está preparado para operar de muitas maneiras diferentes, entre elas e até nessas linhas que são tidas como inequívocas distorções. Em suma, creio que o sistema tributário nacional possa ser acionado de formas positivas, levando-se às últimas consequências diretrizes

constitucionais que estão aí, à nossa frente, e, por uma série de razões, não foram ainda mobilizadas.

Tenho para mim que tais lembranças devem ser consignadas, no momento mesmo em que entra em jogo a própria manutenção da integridade sistêmica do Estado brasileiro. Vivemos o processo de uma decisão significativa e importante. E a melhor contribuição que o jurista poderia oferecer está na manifestação axiológicamente neutra (na medida do possível) a respeito do quanto percebe existir no trato com o real. Se a pretensão é alterar, efetivamente, algumas competências constitucionais, assunto delicado que pode abalar em seus fundamentos a organização jurídica nacional, requer-se domínio técnico e conhecimento especializado sobre a matéria.

Tomemos o quadro das chamadas "contribuições inter-ventivas". Singelo apanhado histórico registra que sua utilização vem crescendo substancialmente nos últimos anos. Se as facilidades que a pessoa política União tem encontrado, num campo por assim dizer nebuloso em termos competenciais, em que a incidência dos cânones superiores não é nítida pela própria estrutura de linguagem do Texto Básico; se tais facilidades, repito, favorecem o aspecto da fruição integral desses recursos, não incluídos no rol daqueles que devem ser distribuídos entre Estados, Distrito Federal e Municípios, tudo isso contou, certamente, para chamar a atenção do poder político sobre as "vantagens" jurídicas e econômicas desse tipo de gravame, explorado até aqui com grande vigor e determinação.

A jurisprudência, ao seu jeito, vai construindo o sentido que lhe parece ser o mais justo, refletindo a inconstância dos relacionamentos sociais, enquanto a doutrina acompanha esse processo de configuração, procurando encontrar o perfil de uma outorga de competência que o legislador constituinte não adscreeveu de maneira expressa.

Eis um ponto de real interesse para o programa de uma reforma constitucional, que envolve diretamente o bom funcionamento das instituições, garantindo o contribuinte o próprio Estado-administração contra excessos que a Carta Magna esteve longe de conceber e de autorizar. Por que não

proveitarmos o ensejo para estabelecer os limites que estão faltando? Por que não emendarmos a Constituição em trechos como esse, atendendo às reivindicações dos especialistas, para aperfeiçoar um sistema que vem sendo construído como a projeção do sentimento histórico da sociedade brasileira?

12. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

Da concepção global de sistema jurídico-positivo, tomada a expressão como conjunto de normas associadas segundo critérios de organização prescritiva, e todas elas voltadas para o campo material das condutas interpersonais, extraímos o subsistema das normas constitucionais e, de dentro dele, outro subsistema, qual seja o subsistema constitucional tributário. Pode dizer-se, ainda que em traços largos e sobremodo abrangentes, que neste subsistema serão suas unidades integrantes as normas constitucionais que versam, direta ou indiretamente, matéria tributária.

Entre os assuntos tratados pelo Texto Maior está o da competência legislativa tributária. Expressão de uma das diversas formas empregadas pelo constituinte para traçar o desenho das competências legiferantes voltadas à instituição de tributos, os princípios constitucionais assumem especial relevância, configurando preceitos a serem observados pelo legislador infraconstitucional, no momento da criação das normas jurídicas tributárias. Por esta razão, o subsistema de que falamos é fortemente marcado por enunciados de cunho axiológico, revelando a orientação do legislador constituinte em impregnar as normas de inferior hierarquia com uma série de conteúdos de preferência por núcleos significativos.

12.1. Competência legislativa tributária e os limites constitucionalmente estabelecidos

A Carta Fundamental traçou minuciosamente o campo e os limites da tributação, erigindo um feixe de princípios cons-