

## Obras do Autor

*Derecho tributario y derecho privado: autonomia privada, elusión y simulación.*  
Buenos Aires: Marcial Pons, 2008.

*Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação e elusão tributária.*  
São Paulo: Ed. RT, 2003.

*Direito tributário das telecomunicações e satélites – Estudos e pareceres.* São Paulo:  
Quartir Latin, 2006.

*Direito tributário internacional.* São Paulo: Ed. RT, 2000.

*Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas.* 2. ed. São Paulo: Ed. RT,  
2001.

HELENO TAVEIRA TORRES

# Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica

*Metódica da Segurança Jurídica  
do Sistema Constitucional Tributário*

- Estado Democrático de Direito e segurança jurídica
- Positivismo metódico-axiológico e (re)construção semântica da segurança jurídica
- Segurança jurídica material e domínio da complexidade tributária
- Desafios da hermenêutica constitucional no controle da insegurança no Direito Tributário
- As funções de certeza, estabilidade e de proteção da confiança legítima
- Segurança jurídica das garantias e dos princípios de justiça tributária
- Irretroatividade e estabilidade temporal das leis tributárias
- Coisa julgada, ativismo, mutação e consolidação da jurisprudência tributária
- Proporcionalidade, razoabilidade e proibição de excesso em matéria tributária
- Rigidez constitucional e proibição de retrocesso dos princípios tributários

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)  
(Câmara Brasileira do Livro, SP, Brasil)

Torres, Heleno Taveira  
Direito constitucional tributário e segurança jurídica : metódica  
da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário / Heleno  
Taveira Torres. – São Paulo : Editora Revista dos Tribunais, 2011.

ISBN 978-85-203-4045-5

1. Direito constitucional tributário 2. Direito tributário 3.  
Segurança jurídica I. Título.

10-05744

CDU-342:336.2

Índices para catálogo sistemático: 1. Segurança jurídica do Sistema Constitu-  
cional Tributário : Direito 342:336.2

EDITORA   
REVISTA DOS TRIBUNAIS

DIREITO ECONÔMICO  
E FINANCEIRO  
BIBLIOTECA

**PARTE III –  
SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO  
E SEUS EFEITOS DE SEGURANÇA JURÍDICA**

---

**PRINCÍPIO DE SEGURANÇA JURÍDICA  
DO SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO  
E DA TEMPORALIDADE  
NO DIREITO TRIBUTÁRIO**

**V – SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO  
E O PRINCÍPIO DE SEGURANÇA JURÍDICA**

SUMÁRIO: 1. Sistema Tributário: do legalismo ao constitucionalismo tributário – 2. Soberania e segurança jurídica na legitimação dos tributos: a superação da noção de *ius imperium* como fonte de legitimação dos tributos e a relação entre soberania e poder de tributar – 3. Constituição material e a eficácia de segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário – 4. Poder de tributar e competências no direito comparado: o *dever fundamental de pagar tributos* e a segurança jurídica do destinatário constitucional do Sistema Tributário – 5. A segurança jurídica do princípio do Sistema Constitucional Tributário (sistema interno) – 6. A segurança jurídica das fontes do direito tributário: dos órgãos do Estado e suas competências materiais – 7. A segurança jurídica da norma de competência tributária na criação do direito positivo: parametricidade material das normas e o efeito negativo de competência – 8. Segurança jurídica do federalismo tributário e vedação à centralidade de competências: características das competências tributárias: 8.1 Segurança jurídica das características das competências tributárias – 9. Segurança jurídica da Constituição na concretização das competências tributárias – 10. Segurança jurídica na determinação do sujeito ativo das obrigações tributárias – 11. A centralidade do tributo como conteúdo da competência tributária e a segurança jurídica da solução de concursos de competências entre os impostos: 11.1 Segurança jurídica por meio do conceito constitucional de tributo; 11.2 Segurança jurídica pela solução de concursos de competências entre impostos – 12. Segurança jurídica das fontes do direito e a iniciativa legislativa no exercício de competências tributárias – 13. A lei complementar no Sistema Constitucional Tributário e suas funções. A segurança jurídica das competências da União e das normas gerais tributárias – 14. Segurança jurídica da territorialidade do tributo – o caso da autonomia municipal e a tutela do seu território – 15. Segurança jurídica das competências tributárias nas reformas e mutações constitucionais e rigidez constitucional: a proibição

de retrocesso -- 16. Considerações conclusivas: princípio de segurança jurídica e a vedação ao estado de sujeição tributária permanente.

## 1. Sistema Tributário: do legalismo ao constitucionalismo tributário

O conceito de *Sistema Tributário*, como referência ao direito positivo dos tributos e suas limitações (*sistema interno*) ou como Ciência do Direito (*sistema externo*), aparece elaborado à luz da então novel teoria dos sistemas e sob a égide do conceito de Estado de Direito, no final do século XIX. Adolf Wagner (1877) foi o primeiro a empregar essa terminologia, e a adotava não bem para referir-se à legislação dos tributos, no seu conjunto, mas, precipuamente, para dizer dos princípios fundamentais que definiriam a “justiça tributária”<sup>1</sup> (igualdade, generalidade etc.).

Como observa Nawiasky, a construção de um pensamento sistemático do direito tributário somente foi possível graças ao surgimento do Estado de Direito e às pesquisas jurídico-administrativas havidas ao longo de todo o século XIX, ao que adicionamos a contribuição da Doutrina das Ciências das Finanças, naquilo que pode ser assimilado pelo Sistema Tributário.<sup>2</sup> Desse encontro exsurtem as bases do sistema de princípios, conceitos e de relações peculiares do direito tributário que conhecemos na atualidade. E foram necessários mais de cem anos de evolução e aperfeiçoamento para libertar os tributos da economia e a estes conferir um exaustivo rigor de juridicidade.

Em rigorosa metodologia, não é correto partir de avanços e de critérios contemporâneos para criticar elaborações de outros tempos e de outras experiências jurídicas, cujas obras e conceitos foram construídos e representaram significativas evoluções ao seu momento e lugar. Nestes casos, deve-se exercer uma *interpretação histórica* das formulações teóricas segundo o momento de elaboração.<sup>3</sup> Não se tergiversa, portanto, com essa regra fundamental ao longo das análises aqui versadas. Daí não se adiantar críticas a estas formulações originárias, mas apenas situá-las para bem compreender o que se pode ter como inovação nos dias atuais.

1. Para Adolf Wagner, na construção do “sistema tributário” dever-se-ia ter em mente que este deve “*tendere verso quelle imposte e verso quei modi di riscossione e di assentamento, che diano la maggiore sicurezza che vengano veramente colpiti dall'imposta, e nella misura voluta, quelli che debbono esserne colpiti in omaggio ai principii economici di giustizia*” (WAGNER, Adolfo. *La scienza delle finanze*. Trad. Maggiorino Ferraris e Giovanni Bistolfi. Torino: Unione Tipografica, 1891. p. 960. ver p. 884 e ss).
2. NAWIASKY, Hans. *Cuestiones fundamentales de derecho tributario*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1982. p. 7.
3. HEGEL, George Wilhelm Friedrich. *Lecciones sobre la historia de la filosofia*. Trad. Wenceslao Roces. México: Fondo de Cultura Económica, 1995. vol. 1, p. 39 e ss.; BORGES, José Souto Maior. *Ciência feliz*. 3. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 20 e ss.; Idem, *Teoria geral das isenções tributárias*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 13.

A acomodação à teoria do Estado de Direito foi o *leitmotiv* determinante para essa juridicização dos tributos. Daí afirmar Albert Hensel: “Il diritto d'imposta è un diritto di prelevamento disciplinato in base ai principii dello Stato di Diritto”.<sup>4</sup> As exigências de compromisso contidas na *Magna Charta Libertatum* já eram reveladoras dessa preocupação, ao declarar a necessidade de *Law of the Land* e do *consentimento* geral para a cobrança de impostos, os quais somente poderiam ser criados por razões justificadas (o *bem comum*), e desde que razoáveis no valor e condições empregadas para a arrecadação.<sup>5</sup>

Na sua origem, a noção de “sistema tributário” sempre foi empregada para significar o conjunto dos tributos existentes em um dado ordenamento jurídico,<sup>6</sup> do que se utilizava a doutrina para simples descrição da legislação vigente ou para obter classificações das mais inseguras ou imprecisas, baseadas geralmente em critérios empíricos ou econômicos, e raramente em aspectos jurídicos evidentes. Daí

4. HENSEL, Albert. *Diritto tributario*. Trad. Dino Jarach. Milano: Giuffrè, 1956. p. 5.
5. “No scutage or aid may be levied in our kingdom without its general consent, unless it is for the ransom of our person, to make our eldest son a knight, and (once) to marry our eldest daughter. For these purposes only a reasonable aid may be levied. Aids from the city of London are to be treated similarly.” *Magna Carta Libertatum* (1215), Article 12 “Taxes”. Ver art. 55 (*Law of the Land*). Como bem observou Victor Uckmar, citando fontes históricas muito precisas, os primórdios do princípio da exigência do consentimento dos súditos para exigência de tributos não tem origem na *Magna Charta*, mas remontam a 1091, quando Alfonso I, rei de Castela, afirmou: “Hoc autem feci cum consensu vestrae voluntatis, sicut vobis bene complacuit, ut reddatis mihi de unaquaque corte populata tam de infantibus quam etiam de villanos duos solidos in isto anno una vice, et amplius non demandent eos vobis altera vice, et qui mihi eos contendere quesierit aprendant de eos suos pignores, et hoc interpono, ut quamquam illa lite de illos Almurabites sit ut nemo vestrum veniat mihi petere ipsum debitum, quia certe non dimittam ei”. Pouco depois, em 1179, o *Lateran Council* vetava os bispos de tributarem seu clero, aplicando o critério do *without their consent*. Em 1188 foi instituído um tributo para atender às despesas da cruzada contra Saladino (*The Saladin Tithe*), no montante de 10% da renda dos leigos e do clero. A decisão da instituição deste tributo foi tomada em reuniões do rei Henrique II com o clero, barões, condes, cidadãos de posses e burgueses, que consentiram com o pagamento. Em seguida, durante o reinado de “João sem Terra”, os barões reclamaram das elevadas obrigações que tinham para suportar em favor da Coroa e, após longos debates, aprovaram, em 15 de julho de 1215, em Runnymede, a *Magna Charta*, a qual foi em seguida apresentada ao Rei. Ver: UCKMAR, Victor. *Principi comuni di diritto costituzionale tributario*. Padova: Cedam, 1999. p. 9-62; v. ainda: FALCÓN Y TELLA, Ramón. Un principio fundamental del derecho tributario: la reserva de ley. *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, n. 104, p. 707-21, Madrid: Civitas, oct.-dic. 1999.
6. “La imposizione degli oggetti scelti è conforme a un piano e si presenta in una connessione sistematica. In questo senso si parla di sistema delle imposte. La sua idonea configurazione costituisce fine e compito di una politica tributaria razionale” (BLUMENSTEIN, Ernst. *Sistema di diritto delle imposte*. Trad. Irene Blumenstein e Francesco Forte. Milano: Giuffrè, 1954. p. 116).

a oportuna crítica de Schmolders, para quem “la simple yuxtaposición de los impuestos vigentes no compone por sí sola un conjunto ordenado y lógico, es decir, un ‘sistema tributario’”.<sup>7</sup> Adolf Wagner, por sua vez, observava que a expressão “sistema tributário” poderia induzir a um desacertado eufemismo para designar o “caos de impostos”, já que, para ele, ao seu tempo (1877), “tutto l’insieme dell’imposizione dei moderni Stati non presente generalmente un *Sistema Tributario* se per questa espressione si intenda una giusta combinazione delle varie imposte per l’attuazione dei supremi principii. Di regola la pratica si accontenta di aver adempito a uno soltanto e al più importante postulato che è quello di *coprire il fabisogno*”.<sup>8</sup>

Wagner, cuja leitura entre nós foi limitada, teve o mérito de avançar profundamente na técnica tributária, com conceitos e princípios que ainda hoje aparecem como “novidades”. E uma das suas principais contribuições, entre muitas, foi a construção do conceito de “sistema tributário”, na segunda parte de sua obra,<sup>9</sup> com indicação dos princípios econômicos e jurídicos a serem seguidos, os critérios de justiça tributária e pelo que ele denominava de “princípio da diferenciação do sistema tributário”,<sup>10</sup> que serviria à distinção dos tributos segundo os fatos representativos de capacidade contributiva, a eliminação daqueles tributos semelhantes, ainda que dotados de nomenclatura distinta, e a uma “*semplificazione del sistema tributario prodotta dallo svolgimento storico*”. Tem-se, assim, a primeira criação metódica do sistema tributário na Ciência das Finanças (como expressão do “sistema externo”), quanto aos seus critérios de funcionamento ou quanto à finalidade exercida na ordem econômica, como os chamados fins “extrafiscais”.<sup>11</sup>

De fato, até a clássica obra de Adolf Wagner, o direito tributário não se aprofundara de um tratamento sistematizado. Prosperavam as obras de Economia Política, de Ciência das Finanças e do Direito Financeiro como os textos de maior envergadura sobre a matéria tributária. É certo que o estudo de Wagner era um título de Ciência das Finanças, mas com um volume inteiramente dedicado ao direito tributário. Como livro específico, porém, até 1925, o único estudo de densidade era a obra de Myrbach-Rheinfeld<sup>12</sup> (de 1910), ainda que dedicada ao sistema austríaco (escrito em língua alemã). Mais tarde, Albert Hensel, no seu magnífico “direito tributário”,<sup>13</sup> explica que, na Alemanha, só caberia falar em “sistema tributário” com a fundação do Império Alemão, em 1871, mas que só surgiu efetivamente após a introdução da Ordenança Tributária, a Lei de 10 de setembro de 1919, dentro da reforma tributária de Erzberger, já sob a República de Weimar.<sup>14</sup> Hensel não deixa claro se esta menção diz respeito apenas ao *sistema interno*, como sua elaboração sugere. Isso porque, empregada ao *sistema externo*, esta seria uma grave injustiça de Hensel a Wagner.

Como o princípio de segurança sempre foi considerado como um princípio implícito do “Estado de Direito”, consagrado como expressão de *certeza jurídica* (*nullum tributum sine lege*), pode-se afirmar, com convicção, que o Sistema Tributário deve ser concebido como um permanente esforço de concretização do conteúdo essencial do princípio de segurança jurídica.<sup>15</sup> Esta coincidência de princípios e valores no modelo de “sistema” e atrelados ao conteúdo do Estado de Direito é a novidade desta nova fase do direito tributário visto como sistema, na medida em que os princípios basilares da tributação, de há muito, já se haviam consolidado.

12. MYRBACH-RHEINFELD, Franz Freiherr Von. *Precis de droit financier*. Trad. E. Bouche Leclercq. Paris: Giard et Brière, 1910.

13. HENSEL, Albert. *Diritto tributario* cit.; há também uma excelente tradução espanhola: HENSEL, Albert. *Derecho tributario*. Trad. Andrés Báez Moreno. Madrid: Marcial Pons, 2005.

14. SCHMOLDERS, Günter. *Teoría general...* cit., p. 20.

15. Diz Thomas Cooley, a respeito da relação entre poder de tributar e segurança jurídica (proteção): “Taxation is the equivalent for the protection which the government affords to the persons and property of its citizens; and as all are alike protected, so all alike should bear the burden, in proportion to the interests secured. Taxes by the poll are justly regarded as odious, and are seldom resorted to for the collection of revenue; and when taxes are levied upon property there must be an apportionment with reference to a uniform standard, or they degenerate into mere arbitrary exactions. In this particular the State constitutions have been very specific, though in providing for equality and uniformity they have done little more than to state in concise language a principle of constitutional law which, whether declared or not, would inhere in the power to tax”. A “uniformidade” a que se refere Cooley não é menos nem mais do que a “legalidade” e a garantia de segurança jurídica da tributação. “It is of the very essence of taxation that it be levied with equality and uniformity, and to this end, that there should be some system of apportionment” (COOLEY, Thomas M. *A treatise on the constitutional limitations which rest upon the legislative power of the United States of the American Union*. 5. ed. New Jersey: The Lawbook Exchange, 1998. p. 613).

7. SCHMOLDERS, Günter. *Teoría general del impuesto*. Trad. Luis A. Martín Merino. Madrid: Derecho Financiero, 1962. p. 222.

8. WAGNER, Adolfo. *La scienza...* cit., p. 834. “La primera y general acepción con la que muchas veces se utiliza la expresión de *sistema tributario* es para referirse al total de los impuestos vigentes y que coexisten en un país. Creer que esta simple coexistencia basta para definir el concepto de *sistema tributario* equivale a privar al concepto de toda utilidad. Como Wagner afirmó en su tiempo y Schmolders ha reiterado en el nuestro, ese significado del concepto de sistema equivaldría a equiparar, en muchas ocasiones, sistema con caos impositivo, violentando su uso aceptado y la posible operatividad del concepto de sistema tributario para interpretar y orientar la realidad fiscal” (FUENTES QUINTANA, Enrique. *Las reformas tributarias en España*. Teoría, historia y propuestas. Barcelona: Critica, 1990. p. 360-361).

9. WAGNER, Adolfo. *La ciencia...* cit., p. 623-1252. Cf. BENTLEY, Duncan. *Taxpayers’ rights: theory, origin and implementation*. Netherlands: Kluwer Law, 2007.

10. WAGNER, Adolfo. *La ciencia...* cit., p. 972.

11. Como observara Günter Schmolders, ao criticar as diversas classificações de impostos: “El concepto de sistema tributario implica cierta coordinación de los diferentes impuestos entre sí, con el sistema económico dominante y con los fines fiscales y extrafiscales de la imposición”. Segundo ele, esta coordenação poderia decorrer da ação legislativa (sistema racional) ou da evolução histórica (sistema histórico) (SCHMOLDERS, Günter. *Teoría general del impuesto*. Trad. Luis A. Martín Merino. Madrid: Derecho Financiero, 1962. p. 222).

Ainda na primeira metade do século XX, a doutrina percebe rapidamente essa coincidência entre os princípios de “segurança jurídica” e “sistema tributário”, ambos implicados com o princípio do Estado de Direito, mas prefere concentrar-se na afirmação da “certeza jurídica” restrita ao princípio-garantia de “legalidade tributária”, que deveria trazer todos os elementos da determinação do fato jurídico tributário e da obrigação tributária,<sup>16</sup> e, além destes, para assegurar uma tributação justa, mediante o reconhecimento de alguns direitos fundamentais dos contribuintes, em especial a isonomia, a capacidade contributiva.

A maior contribuição para a positividade do sistema tributário e, por conseguinte, do princípio de segurança jurídica, porém, viria com a noção de *Constituição material* aplicada também à tributação,<sup>17</sup> agora não mais limitada a uma simples conformidade à *legalidade*, como fora concebido nos tempos do “Estado de Direito”, mas como expressão constitucional. É que o legalismo tributário, no âmbito de um Estado Constitucional de Direito, já não explicaria com suficiência os fundamentos da tributação e do sistema tributário, para assegurar a todos eficácia de segurança jurídica. Indiscutível que a Legalidade, como diz Matias Cortes, é “*el principio tributario por antonomasia*”.<sup>18</sup> Contudo, isoladamente, ela não se mostra suficiente para justificar toda a ordem tributária e seus efeitos de segurança jurídica, mormente o garantismo dos princípios e outras limitações.<sup>19</sup> Em vista disso, muitas constituições passaram a contemplar regras tributárias, como forma de vincular os legisladores aos seus fundamentos e limites, com menção expressa, em muitas dessas, ao próprio conceito de “sistema tributário”.<sup>20</sup>

16. “In ogni collettività ordinata come Stato di diritto esso viene integrato col seguente principio giuridico fondamentale: ogni prelevamento d'imposta può essere effettuato soltanto in base ad una legge” (HENSEL, Albert. *Diritto tributario...* cit., p. 50). Para alguns, a simples satisfação com os requisitos da legalidade seria suficiente à tributação, como se pode ver em Ruy Barbosa Nogueira, para quem “é a lei tributária lei material que confere direitos e obrigações (bilateralidade) e que corresponde a imperativos da própria existência do Estado (necessidade e imprescindibilidade)” (NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário: de acordo com a Constituição Federal de 1988*. 10. ed. São Paulo: Forense, 1990. p. 35).

17. A Constituição material não exclui a formal, como lembra Ricardo Lobo Torres: “A Constituição Financeira é, simultaneamente formal e material. Os dois aspectos estão indissolavelmente ligados, formando o conceito ontológico, porquanto se trata da própria Constituição (*constitutio*) do Estado Social Fiscal, ou seja, do ato pelo qual o Estado se constitui financeiramente *sub specie impositionis*. O Estado Social de Direito é impensável sem a Constituição Tributária, subsistema da Constituição Financeira” (TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 16. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. p. 37).

18. CORTES DOMÍNGUEZ, Matias. *Ordenamiento tributario español: ley general tributaria*. 2. ed. Madrid: Tecnos, 1970. p. 23.

19. Como observa Victor Uckmar: “Un ramo del diritto costituzionale che indubbitamente merita una trattazione autonoma è quello che concerne il prelievo dei tributi” (UCKMAR, Victor. *Principi comuni di diritto costituzionale tributario*. 2. ed. Padova: Cedam, 1999. p. 1).

20. A referência ao “Sistema Tributário” comparece em diversas constituições, em algumas, com o sentido de “ordem”, em outras, com o de somatório de tributos. A título de exem-

Na atualidade o sistema tributário do Estado Democrático de Direito encontra-se pautado integralmente pela justiça funcional dos valores constitucionais, e esta garantida pela segurança jurídica dos princípios, pelo compromisso com a concretização de todos os seus conteúdos. O sistema tributário do Estado Democrático de Direito tem como virtude o rompimento com a ideia secular de que o tributo seria expressão do *jus imperii* do Estado e que o seu conteúdo equivaleria unicamente ao exercício “poder de tributar”, enquanto poder soberano. No *constitucionalismo dos direitos*, o poder de tributar acomoda-se ao poder-dever de concretizar o catálogo de garantias constitucionais de proteção aos direitos e liberdades fundamentais dos contribuintes a cada aplicação do direito tributário, nas suas máximas possibilidades. Como acentua Klaus Tipke: “*En un Estado de Derecho debe actuarse con justicia en la medida de lo posible*”.<sup>21</sup> Esse dever de máxima realização dos princípios (*otimização*) é um traço marcante desse novo modelo de constitucionalismo. Antes, porém, de examinar a segurança jurídica dos princípios tributários, impõe-se definir o conteúdo e efeitos da segurança jurídica “do” Sistema Constitucional Tributário, com particular densidade empregada à “função certeza” das suas competências.

plô, poderíamos recordar: *Constituição da Espanha*: “Art. 31.1. Todos contribuirão para o suporte dos gastos públicos de acordo com sua capacidade econômica mediante um sistema tributário justo inspirado nos princípios de igualdade e progressividade, que, em nenhuma hipótese, terá finalidade confiscatória”; *Constituição da Itália*: Todos são obrigados a contribuir para as despesas públicas em razão da sua capacidade contributiva. O sistema tributário é baseado em critérios de progressividade”; *Constituição de Portugal*: “Art. 103.” (Sistema fiscal) O sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza”; *Constituição da Colômbia*: “Art. 363. O sistema tributário funda-se nos princípios de equidade, eficiência e progressividade. As leis tributárias não retroagirão”; *Constituição da Venezuela*: “Art. 316: O sistema tributário procurará a justa distribuição dos encargos públicos segundo a capacidade econômica do contribuinte, atendendo ao princípio da progressividade, assim como à proteção da economia nacional e à elevação do nível de vida da população, e será apoiado em um sistema eficiente para a arrecadação dos tributos”; *Constituição da Croácia*: “Art. 51. (...) 2. O sistema tributário deve ser baseado em princípios de igualdade e equidade”; *Constituição de Hong Kong*: “Art. 108. (1) A Região Administrativa Especial de Hong Kong deve adotar um sistema tributário independente”; *Constituição do Paraguai*: “Art. 115. A reforma agrária e o desenvolvimento rural se realizarão de acordo com as seguintes bases: 1. A adoção de um sistema tributário e de outras medidas que estimulem a produção, desencorajem o latifúndio e garantam o desenvolvimento da pequena e média propriedade rural, segundo as peculiaridades de cada zona”; *Constituição da Romênia*: “Art. 53. (2) O sistema legal tributário deve assegurar uma distribuição justa da carga tributária”; *Constituição da Rússia*: “Art. 75. (3) O sistema de impostos instituídos para o orçamento federal e os princípios gerais de impostos e taxas na Federação Russa são estabelecidos pela lei federal”.

21. TIPKE, Klaus. *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*. Trad. Pedro M. Herrera Molina. Madrid: Marcial Pons, 2002. p. 27.

## 2. Soberania e segurança jurídica na legitimação dos tributos: a superação da noção de *ius imperium* como fonte de legitimação dos tributos e a relação entre soberania e poder de tributar

Como visto, o “poder de tributar” deve ser compreendido como somatório de todas as competências,<sup>22</sup> na medida em que a noção de competência é a expressão do poder no qual a soberania vê-se convertida, não sendo possível, a qualquer órgão estatal, alegar o seu exercício em potência, excetuada a parcela de poder conferida pela Constituição. Contudo, antes de enveredar pelo tratamento das competências, faz-se mister retomar o exame da soberania na legitimação dos tributos.

De fato, não é possível discorrer sobre a função tributária do Estado sem antecipar considerações a respeito da *soberania*, que por muito tempo foi a base de legitimação do tributo, e, ainda hoje, autores há que o vinculam ao “poder de império do Estado” (*ius imperii*) e outros efeitos típicos da soberania.

Essa formulação que considera o tributo como expressão do *ius imperii* não encontrou amparo no constitucionalismo do Estado Democrático de Direito, em face do processo de legitimação democrática do tributo, segundo uma legalidade pautada por princípios. Ao longo da história, porém, os critérios de legitimação sofreram muitas variações. O tributo floresce na Idade Média a partir de relações pessoais que deveriam ser atendidas junto à comunidade, ao senhor feudal ou à Igreja. Nessa etapa civilizatória, o tributo dependia da qualidade pessoal do contribuinte em relação aos estamentos.<sup>23</sup> A necessidade de uma motivação para legitimidade do tributo (o *bem comum*) não tardaria, surgida como forma de evitar os abusos e para prover a relação tributária de critérios de justiça. A soberania, no Estado de Polícia, que visava ao bem comum, mas transferia excessivos poderes ao Estado, justificava o permanente “estado de sujeição” dos particulares quanto aos tributos.<sup>24</sup> Mais adiante,

22. Nesse sentido: COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009. p. 65; BORGES, José Souto Maior. *Isonções tributárias*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 28; CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 503 e ss. Ferrajoli entende ser inconcebível o direito internacional como direito supraestatal (FERRAJOLI, Luigi. *A soberania no mundo moderno*. São Paulo: Martins Fontes, 2007).

23. BLUMENSTEIN, Ernst. *Sistema...* cit., p. 112.

24. Para Nawiasky, conforme Franz Schneider, a relação tributária de poder se decomporia em três relações jurídicas: 1) especial submissão ao poder; 2) a obrigação tributária ou de suportar atos de aplicação legal do fisco; 3) a dívida tributária. A essência desse entendimento supõe que a soberania territorial do Estado colocaria o súdito em uma condição de submissão, e não de igualdade, de tal forma que a vontade estatal prevaleceria sempre sobre a do contribuinte. De qualquer modo, ele reconhecia que o tributo advinha da lei e isso era uma clara demonstração de influência do Estado de Polícia. Nas suas palavras: “No existe una relación jurídica de cosas, un dominio jurídico de las mismas; únicamente existen relaciones jurídicas entre personas, un poder jurídico sobre ellas” (NAWIASKY, Hans. *Cuestiones fundamentales de derecho tributario...* cit., p. 69).

com o absolutismo, a *razão de Estado* assume prevalência e, a seguir, o exercício de soberania prevalece, inclusive ao tempo da noção de “consentimento do tributo”, na formação do Estado liberal. À luz do Estado Constitucional de Direito, prosperará o papel da soberania como fundamento do tributo, mas com a aparição dos limites ao poder de tributar. Na atualidade, como dito, a tributação projeta-se como forma de relação constitucional democrática, sem dependência de elementos externos, como *bem comum* ou *liberdade*, ainda que muitos autores ainda se mostrem adeptos de vinculação a valores pré ou supraconstitucionais.

O pensamento clássico do Estado via na soberania uma *propriedade* do poder do Estado, pelo qual exercitaria seus poderes em uma espécie de *autolimitação*,<sup>25</sup> pela sujeição aos próprios deveres e obrigações assumidos em face dos súditos. Nesse modelo, a soberania seria ilimitada, no sentido de que nenhum outro poder teria eficácia para impedir o Estado de modificar sua Constituição, suas próprias leis ou sua ordem jurídica. Com os movimentos liberais do século XIX, surge o Estado constitucional, que se definia, na origem, formalmente, pelo fato de possuir uma Constituição válida, sem depender de qualquer conteúdo axiológico superior. Essas concepções clássicas da teoria do Estado, de algum modo, ainda continuam presentes na doutrina mais recente. Basta verificar a forma com que são definidas por alguns as chamadas “limitações constitucionais ao poder de tributar” ou mesmo as concepções de “poder de tributar”, forjadas a partir de figuras como “*ius imperium*” ou uma “soberania”,<sup>26</sup> como se fosse poder social ou político.

Deve-se a Gerber a superação do modelo tradicional, ao admitir limites gerais e particulares ao poder estatal.<sup>27</sup> Mais tarde, com Kelsen, a ordem estatal confirmava-se como soberana apenas como uma *supremacia de competências*,<sup>28</sup> como base do chamado “Estado Constitucional”.

25. Dentre outros autores, veja-se: JELLINEK, Georg. *Teoría general del Estado*. Trad. Fernando de Los Ríos. México: Fondo de Cultura Económica, 2002; ROMANO, Santi. *Gli scritti nel trattato Orlando*. Milano: Giuffrè, 2003; ORLANDO, Vittorio Emanuele. *Diritto pubblico generale: scritti varii (1881-1940): coordinati in sistema*. Milano: Giuffrè, 1954; ORLANDO, Vittorio Emanuele. *Principi di diritto amministrativo*. Firenze: G. Barbèra, 1952; RANELLETTI, Oreste. *Natura giuridica dell'imposta*. Diritto e pratica tributaria. Padova: Cedam, 1974. vol. 45, p. 189-823.

26. Segundo Alfredo Augusto Becker: “A antiga doutrina do direito tributário, ao procurar definir as especificidades do dever jurídico tributário, costumava dizer que esse dever jurídico tributário nasceria do *jus imperium*, o qual seria um atributo da Soberania, em consequência, o dever tributário especificar-se-ia por ser *ex lege*. Ora, isto não é nenhuma especificidade do dever jurídico tributário, mas uma escapatória de vacuidade mental mediante o cómodo veículo do fundamento óbvio” (BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998. p. 264).

27. Para um amplo exame, veja-se, entre outros: ESCRIBANO LÓPEZ, FRANCISCO. *La configuración jurídica del deber de contribuir: perfiles constitucionales*. Madrid: Civitas, 1988. p. 40 e ss.

28. Apesar de não concordarmos com as premissas adotadas, aparentemente, são esses os pressupostos da definição de soberania de Casalta Nabais: “Em suma, a soberania é um conceito

A soberania, tomada como expressão do poder político de um povo, justifica a formação de um *poder constituinte*, como decorrência da vontade popular soberana e, por isso mesmo, condicionante de todo o processo de institucionalização daquele poder (antes sociológico, político, histórico), para a ponência da Constituição e do Estado no mundo jurídico. A soberania,<sup>29</sup> enquanto poder integralmente exercido pelo poder constituinte, converte-se, assim, em poder positivo, funcionalmente repartido segundo as competências dos órgãos do Estado.<sup>30</sup>

Materialmente, o Estado Constitucional deveria atender a uma série de pressupostos procedimentais e segundo uma clara separação de funções, para o exercício legítimo do poder,<sup>31</sup> mormente quando se trata de um Estado democrático,<sup>32</sup> dada a integração do povo ao poder constituinte originário. É nesse sentido

jurídico, não absoluto e aplicável à situação corrente ou normal. Daí que ela se exprima, fundamentalmente, na função legislativa que, como função normativa primária do estado, traduz a mais importante manifestação do 'poder jurídico supremo' ou do 'nível supremo do poder jurídico' do estado" (NABAIS, José Casalta. *Por um estado...* cit., vol. 2, p. 14).

29. Para uma ampla análise das teorias sobre a soberania: CONCI, Francesco. *Caratteri, limiti e interferenze della sovranità*. Contributo alla dottrina dello Stato. Padova: Cedam, 1957; JOUVENEL, Bertrand de. *La soberania*. Trad. Leandro Benavides. Granada: Comares, 2000; MARSHALL, James. *Espadas e símbolos: a técnica da soberania*. 2. ed. Trad. J. Cretella Júnior. São Paulo: Ed. RT, 2008; CARLASSARE, Lorenza. *Sovranità popolare e stato di diritto*. In: LABRIOLA, Silvano. *Valori e principi del regime repubblicano*. 1.1 – Sovranità e democrazia. Roma: Laterza, 2006. p. 163-213.
30. Como observa José Eduardo Faria, com propriedade: "Positividade e soberania são dois conceitos que se exigem mutuamente: enquanto soberania é o poder originário de declarar, em última instância, a positividade do direito, positivo é o direito garantido pelo poder soberano do estado" (FARIA, José Eduardo. *Poder e legitimidade: uma introdução à política do direito*. São Paulo: Perspectiva, 1978. p. 44).
31. "Il concetto di Stato costituzionale viene impiegato anche in un senso strettamente materiale. In base a quest'ultimo, la costituzione non mette in forma e non limita soltanto il potere statale, ma produce anche il presupposto reale per l'esercizio di tale potere. La costituzione ha la valenza di 'legge suprema' che sola costituisce lo Stato ed ogni tipo di potere decisionale e di comando statali" (BÖCKENFÖRDE, Ernst-Wolfgang. *Stato, costituzione, democrazia. Studi di teoria della costituzione e di diritto costituzionale*. Trad. Michele Nicoletti e Omar Brino. Milano: Giuffrè, 2006. *Civiltà del diritto*, vol. 73, p. 586. "La locuzione 'separazione dei poteri', od altre equivalenti che parlano di 'divisione' in luogo di 'separazione' e/o di 'funzioni' in luogo di 'poteri', designa, banalmente, una formula organizzativa, un modello di spiegazione, attinente all'articolazione ed al funzionamento degli apparati pubblici titolari del potere legale" (Cf. VIGNUZZI, Aljs. *Sulla separazione dei poteri nel diritto vigente. Diritto e questione pubbliche*. Milano: Giuffrè, 2007, n. 7. p. 201-232).
32. Conforme Bercovici: "A legitimidade da constituição é interna, não apenas externa, pois na democracia constitucional é impossível separar a validade da legitimidade, ou seja, a criação e o conteúdo da ordem. O princípio democrático serve como legitimador da constituição no sentido da congruência entre a soberania popular e o Estado democrático estabelecido na constituição, como serve de princípio de validade do constituinte, ou seja, como modo

que Martin Kriele corretamente assevera que *no Estado constitucional não há soberano*, ao concluir que neste todos os poderes são exercidos como *competências limitadas*, quer pelo direito preexistente, quer pela Constituição presente.

Como bem sintetiza Gilberto Bercovici, "afirmar a soberania da Constituição é falsear a titularidade democrática da soberania, substituindo a soberania do povo pela soberania do direito".<sup>33</sup> E isso porque a soberania popular é a única fonte da Constituição e que antecede o Estado, extinguindo-se com a entrada em vigor da Constituição.<sup>34</sup> Todos os poderes (limitados) do Estado surgem como espécie de conversão da soberania em competências. Como bem concluiu Kelsen, o ordenamento jurídico é a própria soberania, diluída como competência entre os órgãos do Estado.

Firmamos, pois, nosso entendimento, segundo o qual somente com o surgimento da Constituição, e só a partir de então, cabe falar em uma "soberania jurídica" do Estado que ela "constitui", na distribuição de poderes (competências) entre os órgãos do Estado. Antes disso, há o poder político, a soberania popular que justifica a criação da "norma fundamental", ao modo kelseniano. Desse poder socialmente determinado não cogitamos, por ser elemento pré-jurídico. Será a partir da Constituição posta, exclusivamente, como plexo de poderes que investirão o Estado<sup>35</sup> como sujeito da ordem interestatal,<sup>36</sup> que se poderá falar, com legitimidade, de uma verdadeira soberania estatal como somatório de todas as competências, internamente.

de expressão da vontade soberana" (BERCOVICI, Gilberto. *Soberania e Constituição: para uma crítica do constitucionalismo*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 18).

33. BERCOVICI, Gilberto. *Soberania...* cit., p. 19. Cf. BALLARINI, Adriano. *Teoria delle formazioni dominanti: saggio sul principio moderno di sovranità*. Torino: Giappichelli, 2002.
34. Ou segundo Vilanova: "A soberania é o poder de dispor originariamente dentro de um âmbito de validade material (territorial) e pessoal. A circunscrição territorial como esfera de validade de uma soberania só adquire sentido se coexistem iguais soberanias, e cuja coexistência só é possível juridicamente como limitações recíprocas". E prossegue: "O poder do Estado é também irresistível, por ser um poder dominante. Dominar significa mandar de um modo incondicionado e poder exercer coação para que se cumpram as ordens dadas. Além desse aspecto, a irresistibilidade se revela na impossibilidade em que se acha o submetido de se subtrair ao poder dominante" (VILANOVA, Lourival. *O problema do objeto da Teoria Geral do Estado: tese para a cátedra de Teoria Geral do Estado*. Recife: UFPE, 1953. p. 81).
35. Seguindo Kelsen: "Se o Estado é concebido como uma comunidade social, esta comunidade apenas pode ser constituída por uma ordem normativa. E, visto que uma comunidade apenas pode ser constituída por uma tal ordem normativa (sim, identifica-se mesmo com esta ordem), a ordem normativa que constitui o Estado apenas pode ser a ordem da coação relativamente centralizada que nós verificamos ser a ordem jurídica estadual". E mais adiante, completa: "Uma vez reconhecido que o Estado, como ordem de conduta humana, é uma ordem de coação relativamente centralizada, e que o Estado como pessoa jurídica é a personificação desta ordem coerciva, desaparece o dualismo de Estado e Direito" (KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. 6. ed. Coimbra: Arménio Amado, 1984. p. 386 e 423; Idem, *Problemi fondamentali della dottrina del diritto pubblico*. Roma: Edizione Scientifiche Italiane, 1991. vol. 1).
36. Daí dizer Micheli: "Con la conseguenza che dalla stessa nozione di sovranità fiscale è legittimo trarre l'ambito della potestà tributaria, nel senso che può essere esercitata da ogni singolo

A concepção clássica da *soberania* como fundamento da tributação ganhou expressivos apoios teóricos, como se vê em Ernst Blumenstein, para quem a soberania territorial seria o ponto de partida – o poder material e juridicamente fundado de um ente público dotado de um território – para exigência de tributos, mediante disposições vinculantes, com emprego de atividade administrativa por um comando unilateral e que permite cobrar essas prestações e impô-las aos sujeitos submetidos. Daí afirmar que “tributi sono le prestazioni pecuniarie, che lo Stato ovvero un ente pubblico da Esso a ciò autorizzata, in forza della sovranità territoriale, preleva da soggetti economici ad essa sottomesi”.<sup>37</sup> Como se verifica, para Blumenstein, o traço marcante de legitimação do tributo seria o fato de sujeitos econômicos encontrarem-se submetidos à *soberania* territorial, o que autorizaria a cobrança da prestação pecuniária que o ente público exigiria na forma de “tributo”. A sujeição à soberania territorial constituiria, para ele, o fundamento da pretensão tributária do *ponto de vista subjetivo*. Em termos finalísticos, porém, o tributo destinar-se-ia à cobertura da despesa pública, e na forma de benefício, pois não admitia a manutenção de reservas fiscais.<sup>38</sup> Essa foi a marca doutrinária típica do Estado Constitucional.

Em tempos mais recentes, deve-se a Casalta Nabais formulações mais coerentes com o constitucionalismo do Estado Democrático de Direito, ao admitir a noção de “soberania fiscal” como forma de poder soberano em matéria tributária para exprimir “o nível supremo do poder tributário”. Neste caso, a soberania assumiria um caráter funcionalista, como recurso para distinguir das formas de manifestação de poder das regiões e unidades locais descentralizadas e indicar o legislador que detém o poder soberano do Estado para criar e extinguir tributos.<sup>39</sup> Com isso, denotar-se-ia um

Stato, se ed in quanto esistano in concreto elementi di collegamento con l'ordinamento giuridico o con il territorio dello stesso Stato”, que continua mais adiante: “La stessa essenza della potestà tributaria, come manifestazione tipica di sovranità, richiede che la norma che la attua possa essere, attraverso la normale attività di suoi organi amministrativi” (MICHELLI, Antonio. *Corso di diritto tributario*. 8. ed. Torino: Utet, 1993. p. 96).

37. BLUMENSTEIN, Ernst. *Sistema... cit.*, p. 1.

38. Blumenstein, na sua construção de um sistema de impostos, exclui a constituição de reservas orçamentárias dos resultados arrecadados por entender que toda a arrecadação deve ser sempre empregada pela Administração na prestação dos serviços públicos, salvo tributos de finalidades predeterminadas, por serem entradas vinculadas (*entrate dello Stato vincolate*). Nas suas palavras: “La *tesaurizzazione* (accumulazione con scopo di riserva) degli introiti delle imposte sarebbe contraria tanto al processo storico di formazione dell'imposte quanto alla concezione della sua essenza nel moderno Stato di diritto” (BLUMENSTEIN, Ernst. *Sistema... cit.*, p. 4).

39. “Compreende-se assim que, ao contrário do que opina uma parte significativa da doutrina, continuemos falar de soberania fiscal para exprimir o nível supremo do poder tributário, separando, deste modo, esse nível que cabe ao estado, dos outros níveis desse mesmo poder que cabem às regiões ou outras estruturas de descentração estadual. O primeiro, é um poder tributário soberano, um poder tributário qualificado, que traduz a competência para criar, modificar ou extinguir impostos a título originário e sem outros limites senão os decorrentes

*plus* em favor da soberania (tributária), na relação perante o poder (constituído) de tributar, por ser este uma manifestação técnica daquela.

No passado, como vimos, a significação do poder de tributar esteve sempre vinculada ao exercício direto de soberania ou a princípios do direito natural. Contudo, é absolutamente incoerente com os pressupostos do *positivismo jurídico metódico-axiológico* que, a título de construção de uma teoria da tributação, postule-se qualquer relação entre “poder de tributar” e “soberania política”, ao amparo de teorias sociológicas, históricas ou filosóficas do Poder político. O poder-dever de tributar é uma decorrência do poder de legislar em matéria tributária, cuja decisão sobre o que tributar ou como tributar somente pode vir como emanção da força normativa da Constituição.

A expressão *soberania tributária* até pode ter alguma importância para significar o poder institucionalizado que coloca o Estado como sujeito da ordem mundial, proporcionando-lhe autonomia e independência na determinação dos fatos tributáveis e nos procedimentos de arrecadação e fiscalização dos tributos, nos termos das autolimitações de fontes originariamente internas e constitucionais, bem como de fontes internacionais. Somente neste âmbito das relações interestatais, portanto, pelas relações simétricas de autodeterminação (interna) e reconhecimento de reciprocidade (externa),<sup>40</sup> cabe falar em soberania tributária, na articulação das relações entre os Estados, que se trata de uma articulação de soberanias, e não de poderes de tributar. É o que se poderia chamar de *paradoxo da soberania*, de sorte que autodeterminação interna e reconhecimento de reciprocidade externa compõem a noção de soberania.<sup>41</sup>

O poder de tributar é concebido, neste estudo, como parcela dos poderes constituídos, na forma de consolidação das competências tributárias, razão pela qual se nega cabimento à existência de qualquer “poder de tributar” prévio ou superior à Constituição, ao tempo que se reconhece sua vinculação à soberania do Estado limitadamente ao poder distribuído pela Constituição entre os órgãos estatais, na

da constituição; o segundo, é um poder tributário autonómico ou local, a exercer nos termos da constituição e da lei se for originário, ou só nos termos da lei se for meramente derivado. Nesta conformidade, a grande divisão relativamente ao poder tributário passa pela distinção entre poder soberano e poder autonómico, podendo este ser originário ou derivado. Significa isto que, num estado unitário como o Estado Português, o poder tributário soberano cabe exclusivamente ao órgão de soberania do Estado com competência legislativa primária, o qual, por força da reserva de lei fiscal, há-de ser sempre, ao menos num primeiro momento, a Assembleia da República” (NABAIS, José Casalta. *Por um Estado fiscal suportável: estudos de direito fiscal*. Coimbra: Almedina, 2008. vol. 2, p. 15).

40. “En las relaciones jurídicas tributarias, el Estado, al igual que cualquier otro titular de una administración pública, y el particular sujeto de derecho se encuentran situados uno frente a otro” (NAWIASKY, Hans. *Cuestiones fundamentales de derecho tributario... cit.*, p. 109).

41. Cf. TORRES, Heleno Taveira. *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas*. 2. ed. São Paulo: Ed. RT, 2001. p. 45.

forma de competências materiais típicas. Refuta-se, destarte, qualquer relação entre o Poder de Tributar como expressão de alguma forma de poder político,<sup>42</sup> como “poder de império” ou “soberania do Estado” subordinada a algum valor absoluto e externo à Constituição.<sup>43</sup> E isso porque a União, Estados ou Municípios recebem poder originário da Constituição, e não poder derivado, para instituírem o próprio sistema tributário,<sup>44</sup> projetado a partir das atribuições constitucionais de competência e segundo as regras e princípios de proteção a direitos fundamentais estabelecidos pela Constituição. Em uma tributação conforme o Estado Democrático de Direito não há poder de império<sup>45</sup> ou soberania como medida de poder político e fático que se exerça sobre os particulares.

42. “Por otra parte, el poder financiero se ha desvinculado definitivamente de la idea de soberanía, concepto éste que, adecuado a la problemática jurídico-política de la Monarquía absoluta, carece de sentido en el moderno Estado constitucional, en el que el Estado en cuanto persona, es decir, en cuanto sujeto de derechos y obligaciones, de potestades y deberes, de situaciones jurídicas en general, no puede considerarse soberano; como cualquier otra persona se halla sometido al Ordenamiento, del que brotan en última instancia dichas situaciones jurídicas” (Martín Queralt, Juan et al. *Curso de derecho financiero y tributario*. 12. ed. Madrid: Tecnos, 2001. p. 195). Como exemplo do seu tempo, veja-se: “Não há duas soberanias, nem meia soberania. A Soberania é uma força simples, infracionável; ou existe toda ou não existe. (...) Os estados federados não têm soberania, mas autonomia, no verdadeiro sentido desta palavra” (ALMEIDA JÚNIOR, João Mendes de. *Noções ontológicas de Estado, soberania, autonomia, federação e fundação*. São Paulo: Saraiva, 1960. p. 65).
43. ESTELLER-MORE, Alejandro. Is there a connection between the tax administration and the political power? *International Tax and Public Finance*. Netherlands: Springer, 2005, n. 12. p. 639-663.
44. Vale aqui rever o pensamento de Geraldo Ataliba a respeito, com quem compartilhamos diversos aspectos: “A Constituição se define, materialmente, como a lei que limita o poder do Estado e nessa matéria todas as constituições do mundo estabelecem limitações. (...) desde a Revolução Francesa, do chamado movimento constitucionalista, até hoje – não há mais *poder tributário*. O poder tributário se sedia no poder constituinte. E este é o único titular do poder tributário. Ao criar o Estado, o poder constituinte lhe dá, de maneira global, o poder político, mas determina, impõe e exige que os órgãos do Estado exerçam as manifestações, os atributos do poder político de maneira limitada, restrita e disciplinada. (...) Poder tributário só o poder constituinte tem. Só o Estado brasileiro, como um todo, tem. Mas nenhuma daquelas pessoas políticas, criadas pela Constituição, recebeu poder. Todas receberam meras competências, simples parcelas de poder; em matéria tributária, portanto, União, Estados e Municípios só têm competência tributária. Que é, então, competência tributária? É aquela porção, fatia ou pedaço de poder tributário, que a Constituição lhes atribuiu. No desempenho desta competência, União, Estados e Municípios são obrigados a obedecer a todas as normas constitucionais, das quais se colocam como essencialmente importantes – principais, fundamentais, primaciais – o princípio da legalidade e o princípio da igualdade” (ATALIBA, Geraldo. *Hermenêutica e sistema constitucional tributário: interpretação no direito tributário*. São Paulo: Forense – Educ, 1975. p. 16).
45. “Imposto”, para A. D. Giannini, deveria ser entendido como prestação pecuniária que um ente público exige em virtude do seu poder de império, nos casos, na medida e nos modos

Deveras, no constitucionalismo do Estado Democrático de Direito o conceito do poder de tributar não pode ser obtido dedutivamente a partir de uma ideia absoluta de “soberania”, na forma de poder fático ou como expressão de algum valor pré ou supraconstitucional. Neste modelo de Estado o poder de tributar é “constituído” conforme a distribuição da *função de tributar* entre os poderes do Estado, como parcela de competências constitucionais, ou seja, como atribuição funcional e relativa da “soberania” aos órgãos do Estado. Somente a democracia legítima o tributo, segundo uma legalidade que o institua em conformidade com o constitucionalismo que consagre os direitos e liberdades fundamentais como limitações efetivas àquelas competências.

### 3. Constituição material e a eficácia de segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário

A Constituição é o resultado da secularidade de uma sociedade e, por isso mesmo, seu texto há de incorporar os valores que esta sociedade quer ver realizados.<sup>46</sup> Constituição que terá o seu tempo e sua história será a história das interpretações do seu texto. Tempo incorporado e tempo vivido são as suas dimensões históricas.<sup>47</sup> Ou,

estabelecidos pela lei, com a finalidade de obter ingressos públicos” (GIANNINI, Achille Donato. *Istituzioni di diritto tributario*. 8. ed. Milano: Giuffrè, 1960. p. 39). Igualmente, no caso de Antonio Berliri: “Alla stregua delle precedenti considerazioni l'imposta può definirsi come il rapporto giuridico (di natura obbligatoria) fra un ente pubblico dotato di supremazia tributaria e coloro nei cui confronti si verifica una situazione che il legislatore ritiene rivelatrice di capacità contributiva, rapporto avente lo scopo di far concorrere alle spese pubbliche del primo i titolari di quella situazione mediante l'assolvimento di un'obbligazione che la legge ricollega al verificarsi di quella situazione e alla quale non corrisponde alcuna controprestazione da parte dell'ente impositore” (BERLIRI, Antonio. *Principi di diritto tributario*. Milano: Giuffrè, 1957. vol. 2, t. 1, p. 138). Para Rubens Gomes de Sousa, tributo seria “a receita derivada que o Estado arrecada mediante o emprego da sua soberania, nos termos fixados em lei, sem contraprestação diretamente equivalente, e cujo produto se destina ao custeio das finalidades que lhe são próprias” (SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1964. p. 24).

46. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 15.
47. “Once we abandon the view that the foundations of a legal system consist in a habit of obedience to a legally unlimited sovereign and substitute for this the conception of an ultimate rule of recognition which provides a system of rules with its criteria of validity, a range of fascinating and important questions confronts us. They are relatively new questions; for they were veiled so long as jurisprudence and political theory were committed to the older ways of thought” (HART, H. L. A. *The concept of law...* cit., p. 110). E como assinala Vilanova: “Para a existência do sistema, como sistema de proposições normativas, o que se passou antes é história pré-jurídica, dogmaticamente irrelevante (MALBERG, *Teoria General del Estado*, págs. 1.167-1.170). O sistema tem sua gênese empírica, não formal, ali onde um determinado suporte factual (econômico, religioso, político, social) seja elevado a fato

como prefere dizer Konrad Hesse, “toda Constitución es *Constitución en el tiempo*”.<sup>48</sup> Estas razões, juridicamente, determinam os efeitos da Constituição no ordenamento jurídico, mas também sua função fundacional dessa ordem.

Para que isso seja efetivo, impõe-se uma breve incursão da *teoria da Constituição material*, que é o espaço de definição da chamada “Constituição Tributária”, ademais da afirmação do princípio de supremacia da Constituição que daí promana, vinculante para todo o ordenamento. A segurança jurídica exige essa necessária objetivação das normas constitucionais, como forma de redução da complexidade do direito.<sup>49</sup>

A luta por um Estado que se sujeita a um governo de legalidade e, mais do que isso, de constitucionalidade, é um permanente esforço contra o arbítrio na criação e aplicação do direito. A existência do Estado não tem outro propósito senão o de criar condições satisfatórias de segurança jurídica para todos ao longo do exercício do poder e da realização do direito. Ainda que se tenham leis, procedimentos e controles, o desafio não cessa.

O ordenamento necessita de segurança jurídica para seu melhor e mais eficaz desempenho, dado que sua dinâmica realiza-se por múltiplos atos de decisões (humanas) institucionalizadas e funcionalmente controláveis; do mesmo modo, os destinatários das normas jurídicas, quanto à preservação dos direitos que possam ser afetados nas suas esferas de interesses, por ações ou omissões, em virtude daquela funcionalidade dos atos de autoridades ou da própria realização ou orientação normativa. Não por outra razão James Madison já nos advertia que se os homens fossem anjos, não seria necessário existir governos. Se os homens fossem governados por anjos, não seria necessário existir sistemas internos de controle do governo nem externos.<sup>50</sup> Essas implicações entre exercício e controle do poder e a regulação ou orientação das condutas materialmente qualificadas propiciam o fortalecimento de um conceito de *Constituição material integral*, sem restrições quanto ao que seja ou que não possa ser considerado matéria tipicamente constitucional.

A Constituição rege todas as situações jurídicas localizadas nos subdomínios do sistema social, ainda que com estes não se confunda, mantida a permanente diferenciação da homogeneidade dos seus elementos em relação àqueles dos demais

jurídico fundamental (*Grundfaktum*). *Sociologicamente*, é o suporte fáctico que condiciona a proposição fundamental; *formalmente*, é a proposição fundamental que juridifica o dado-de-fato: é a distinção kantiana entre os pontos-de-vista genético ou empírico e o lógico ou sistemático” (VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Ed. RT, 1977. p. 183).

48. HESSE, Konrad. Constitución y derecho constitucional. In: BENDA, Ernst; MAIHOFFER, Werner; VOGEL, Hans-Jochen; HESSE, Konrad; HEYDE, Wolfgang (org.). *Manual de derecho constitucional*. 2.ª ed. Madrid: Marcial Pons, 2001. p. 9.

49. Conseil d'État. *Rapport public annuel 2006. La sécurité juridique et la complexité du droit*. Paris: La Documentation Française, 2006. p. 282.

50. HAMILTON, Alexander; JAY, John; MADISON, James. *El federalista*. Trad. Gustavo R. Velasco. México: Fondo de Cultura Económica, 1994. p. 337 e ss.

sistemas. Como sabido, no espaço interior do sistema jurídico não há lugar para a política, a sociologia ou a economia. Entretanto, pela reflexividade do sistema jurídico, as condutas reguladas são igualmente objeto de cada um desses sistemas sociais. Como assinala Marcelo Neves, a diferenciação entre política e direito perfaz-se no âmbito do Estado. A Constituição, pois, fecha o sistema jurídico, a partir do seu texto, em contínua *autofundamentação das normas produzidas*.<sup>51</sup> As próprias modificações constitucionais ficam sujeitas a esta fundamentação intrínseca, preservado o “núcleo de identidade constitucional (as chamadas ‘cláusulas pétreas’)”.<sup>52</sup> Desse modo, a *supremacia* da Constituição consolida-se diante das materialidades dos demais subsistemas do sistema social e fecha operacionalmente o sistema jurídico, como modo de garantir a coerência material interna na produção normativa, o que significa dizer que a segurança jurídica constitucional alcança todas as matérias deduzidas a partir das regras e princípios.

A distinção entre Constituição formal e Constituição material não mais prospera com o entusiasmo de outrora. Konrad Hesse, por exemplo, está entre aqueles que não admitem essa separação.<sup>53</sup> De qualquer modo, ainda é uma distinção que dela se pode tirar algum proveito, desde que previamente faça-se uso de acurada demarcação de sentidos. No Estado Democrático de Direito, de certo, todo o seu conteúdo é assumido como matéria constitucional, não mais amparado na separação entre o que seria tipicamente constitucional e o que teria *status* de lei infraconstitucional, apesar de constar do mesmo “texto”. Por *Constituição formal* pode-se ainda reser-

51. A Constituição, vista como acoplamento estrutural entre política e direito é bem examinada por Marcelo Neves: “A Constituição é o mecanismo que possibilita a diferenciação entre política e direito no âmbito dos Estados; trata-se, porém, de um mecanismo cujo desenvolvimento depende de amplos pressupostos sociais. (...) Ao mesmo tempo em que possibilita a diferenciação entre política e direito, a Constituição atua como acoplamento estrutural entre esses dois sistemas funcionais da sociedade moderna. (...) Evidentemente, a relação estabelecida pela Constituição enquanto acoplamento estrutural não é de harmonia, mas sim uma relação paradoxal de complementação e tensão recíprocas” (NEVES, Marcelo da Costa Pinto. *Transconstitucionalismo*. São Paulo: Martins Fontes, 2009. p. 51).

52. NEVES, Marcelo da Costa Pinto. *Transconstitucionalismo...* cit., p. 52.

53. HESSE, Konrad. Constitución y derecho constitucional... cit., p. 2. Apesar de reconhecer uma acomodação entre Constituição formal (regras de estrutura do Estado) e material (princípios da cláusula de identidade), reconhece José Souto Maior Borges o enfraquecimento dessa tese, por perda de rigor científico, como de resto todos os dualismos, pois, como diz ele, “a ciência é tendencial para a unidade do conhecimento” (BORGES, José Souto Maior. *Curso de direito comunitário*. 2.ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 286). Ricardo Lobo Torres, por sua vez, acolhe a distinção: “A Constituição Financeira é, simultaneamente formal e material. Os dois aspectos estão indissolavelmente ligados, formando o conceito ontológico, porquanto se trata da própria Constituição (*constitutio*) do Estado Social Fiscal, ou seja, do ato pelo qual o Estado se constitui financeiramente *sub specie impositionis*. O Estado Social de Direito é impensável sem a Constituição Tributária, subsistema da Constituição Financeira” (TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro...* cit., p. 37).

var como sentido possível a estrutura interna de repartição de poderes e dos seus mecanismos, o efeito de prevalência da Constituição em relação às leis infraconstitucionais e rigidez quanto à sua modificabilidade; mas na função de *Constituição material* seria redundante dizer que todo o seu conteúdo a caracterizaria como de natureza constitucional.<sup>54</sup>

No passado, Kelsen limitava o termo *Constituição material* ao conteúdo que dispunha sobre os órgãos do Estado<sup>55</sup> e à relação entre indivíduos e poder.<sup>56</sup> Segundo essa concepção, a organização do Estado de Direito, estruturação dos seus órgãos e procedimentos, bem como a atribuição de limites ao exercício do poder e garantia dos direitos fundamentais, no conjunto, definiriam a “materialidade” da Constituição, porquanto seriam estes únicos conteúdos aptos a permitir a continuidade temporal indeterminada do Estado.<sup>57</sup> Todos os demais conteúdos, ainda que vertidos em textos constitucionais, não teriam essa qualidade.

Karl Lowenstein,<sup>58</sup> mais adiante, ampliou o leque de matérias que uma Constituição poderia contemplar como elementos mínimos, sem que isso significasse redução da Constituição a estes elementos, o que se verifica como indiscutível avanço ante as escolas em destaque. Seriam os seguintes sentidos aptos à qualificação como *Constituição material*, no seu entendimento:

i) diferenciação das diversas tarefas estatais e atribuição destas funções diferenciadas a distintos órgãos detentores do poder, para evitar a concentração de poder em mãos de um único detentor do poder;

54. Vale aqui examinar a diferença entre autores fundamentais, entre outros: SMEND, Rudolf. *Costituzione e diritto costituzionale*. Trad. F. Luther e F. Fiori. Milano: Giuffrè, 1988. p. 147; MORTATI, Costantino. *La costituzione in senso materiale*. Milano: Giuffrè, 1998. vol. 49. p. 53 e ss.

55. “Com efeito, se o constitucionalismo nem sempre compreendeu o sentido do valor normativo da constituição quanto a direitos fundamentais, não deixou nunca de considerar que a lei constitucional criava, coordenava e separava, de forma directa e imediata, um sistema de poderes e de soberania: órgãos constitucionais” (CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da Constituição*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003. p. 1178).

56. Confunde-se o conceito de Constituição no sentido lógico-jurídico com o seu conceito jurídico-positivo. O primeiro diz respeito à validade primeira das normas jurídicas, o segundo ao campo material de regulação jurídica (KELSEN, Hans. *Teoria general del Estado*. Trad. Luiz Legaz Lacambra. Granada: Comares, 2002. p. 421). Nesse segundo sentido, diz ele, “por constitución en sentido material se entiende, pues, aquellas normas que se refieren a los órganos superiores (constitución en sentido estricto) y a las relaciones de los súbditos con el poder estatal (constitución en sentido amplio)” (idem, p. 74; ver, ainda, p. 421).

57. “A constitution is sometimes defined as the fundamental law of a State, containing the principles upon which the government is founded, regulating the division of the sovereign powers, and directing to what persons each of these powers is to be confided, and the manner in which it is to be exercised” (COOLEY, Thomas M. *A treatise... cit.*, p. 99).

58. LOEWENSTEIN, Karl. *Teoría de la Constitución*. Trad. Alfredo Gallego Anabitarte. Barcelona: Ariel, 1964. p. 60.

ii) mecanismo planejado que estabeleça a cooperação entre os diversos detentores do poder, segundo os critérios de *checks and balances*, enquanto distribuição e limitação do exercício do poder;

iii) modo institucionalizado para evitar conflitos entre os diferentes detentores de autonomias de poder;

iv) método para adaptação pacífica da ordem fundamental às condições sociais e políticas, no caso de reforma constitucional, para evitar recursos à ilegalidade, à força ou à revolução;

v) reconhecimento expresso de autodeterminação individual – os direitos individuais e liberdades fundamentais – e sua proteção diante da intervenção do poder.

Todas essas construções, quer as restritivas, quer as de conteúdo mínimo, tinham como base e função da Constituição a continuidade do Estado. Pois bem, este propósito de permanência e continuidade evidenciam que a “Constituição material” é a mais inequívoca manifestação de segurança jurídica,<sup>59</sup> porque o ordenamento estatal até poderia subsistir sob limite temporal, mas a regra é que sua duração seja ilimitada, daí a necessidade de se ter a garantia de previsibilidade da identidade estatal, inclusive como modo de preservação dos direitos assegurados.<sup>60</sup> A segurança jurídica, portanto, concorre para a própria construção constitucional do princípio do Estado de Direito, pelas exigências de previsibilidade, permanência e continuidade. Desse modo, a eficácia da Constituição deve ser permanente, em todas as suas matérias, mormente aquelas de preservação da chamada cláusula de identidade constitucional, como as do art. 60, § 4.º, da CF

André Ramos Tavares considera como central na segurança jurídica a existência de *cláusulas de eternidade* na Constituição, vista por ele como o direito à estabilidade mínima da ordem jurídica, porquanto a eternização dos direitos fundamentais positivados atende, em parte, àquele mínimo de continuidade (e identidade) da ordem jurídica vigente.<sup>61</sup> De fato, a preservação formal da Constituição não se poderia concretizar alheada da consolidação dos valores inerentes às matérias a ela inerentes.

59. A permanência do Estado é uma efetiva exigência de segurança jurídica: “La continuité de l’État apparaît en effet comme la condition nécessaire à la prévisibilité du droit” (VALEMBOSIS, Anne-Laure. *La constitutionnalisation... cit.*, p. 387).

60. “Uno Stato rimane identico a sè medesimo, perdurando nel tempo, finché invariata resti la *Grundnorm*, da cui dipende la ‘validità’ del sistema; si estingue, per dar luogo ad un nuovo Stato, se e quando la *Grundnorm* potrà dirsi mutata. Il problema della *durata* dello Stato, visto in tal modo dall’interno, si risolverebbe, dunque, nel problema dei limiti di competenza, di forma e di procedimento, che lo stesso ordinamento statale prescrive alla possibilità di mutamenti ed insomma, per usare una formula ormai corrente e di immediata comprensione, anche se leggermente approssimativa, nel problema dei limiti alla *revisione costituzionale*” (CRISAFULLI, Vezio. *La continuità dello Stato*. In: \_\_\_\_\_. *Stato, popolo, governo: illusioni e delusioni costituzionali*. Milano: Giuffrè, 1985. p. 32).

61. TAVARES, André Ramos. *Curso de direito constitucional*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 728.

Esta eficácia da Constituição depende, prioritariamente, da vontade de todos em conferir-lhe efetividade e defesa jurídica, e não de alguma espécie de análise ontológica dos tipos normativos, como já foi outrora compreendido aos tempos do “Estado Social” ou do “Estado Constitucional”, a exemplo das fundamentais contribuições de Vezio Crisafulli e José Afonso da Silva.<sup>62</sup> Nas formulações hauridas da doutrina do “Estado Democrático de Direito”, deve-se garantir ao máximo o *âmbito normativo dos direitos fundamentais* (art. 60, § 4.º, IV, da CF); evitar situações que levem a estados de exceção ou de rupturas constitucionais (não se admitindo modificações constitucionais nesse período (arts. 136 e 137, e 60, § 3.º, da CF), como forma de garantir o “estado de normalidade” (Carl Schmitt); e prever limitações às modificações constitucionais à identidade do Estado, pelas demais cláusulas pétreas ou de eternidade (art. 60, § 4.º, da CF), das quais fazem parte, no caso do Brasil, além dos direitos e garantias individuais, as proteções ao *federalismo* (inc. I), à liberdade, à igualdade<sup>63</sup> e à democracia (ao impedir modificações sobre o “voto direto, secreto, universal e periódico”), o que Häberle interpreta como uma *proteção aos inimigos da Constituição*,<sup>64</sup> bem como à *separação de poderes* (inc. III).

A Constituição encontra-se garantida pela sua própria força normativa interna ao sistema jurídico e, por isso mesmo, deve ser protegida não apenas pelo seu “guardião” (STF), mas por todo o ordenamento jurídico.<sup>65</sup> Ungida pelo consenso exigido pela democracia,<sup>66</sup> nada impede que possa ser modificada, na forma previamente estabe-

62. SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 3. ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 1998. p. 66 e ss. Sobre a efetividade das normas, cf. HUCK, Hermes Marcelo. *Sentença estrangeira e lex mercatoria*. São Paulo: Saraiva, 1994.

63. “A igualdade é, assim, a primeira base de todos os princípios constitucionais e condiciona a própria função legislativa, que é a mais nobre, alta e ampla de quantas funções o povo, republicaneamente, decidiu criar. (...) não há ato ou forma de expressão estatal que possa escapar ou subtrair-se às exigências da igualdade” (ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. São Paulo: Malheiros, 1998. p. 160).

64. HÄBERLE, Peter. *El Estado constitucional...* cit., p. 430.

65. “Su observancia no se garantiza ni por un ordenamiento jurídico existente por encima de ella, ni por una coactividad supraestatal; la Constitución no depende sino de su propia fuerza y de las propias garantías. (...) en última instancia, depende de que cada órgano estatal se someta voluntariamente a los vínculos de la Constitución, y que reconozca y cumpla con todas sus responsabilidades para hacerla observar” (HESSE, Konrad. *Constitución y derecho constitucional...* cit., p. 8). Para Kelsen a Constituição representa, com relação à lei, um grau superior da ordem jurídica. A Constituição é “aplicada” pela lei, no sentido de que o procedimento legislativo se encontra previsto no texto constitucional (KELSEN, Hans. *Teoría general...* cit., p. 390).

66. “Le régime constitutionnaliste d’expression de la volonté générale suppose donc de croire aux vertus de l’interprétation juridictionnelle de la Constitution. A bien des égards, le contrôle de constitutionnalité du juge se présente comme un mécanisme qui, ajouté au vote parlementaire, est censé améliorer la procédure législative en obligeant le législateur à respecter les conditions fixées par la Constitution. Si le légicentrisme correspond à l’état ou

lecida, para garantir sua funcionalidade sistêmica. Ou como diz Habermas: “A ideia da autolegislação de civis exige que os que estão submetidos ao direito, na qualidade de destinatários, possam entender-se também enquanto autores do direito”.<sup>67</sup> Por conseguinte, a Constituição somente pode manter suas regras incólumes, preservada sua identidade (cláusulas pétreas), enquanto estas possuam eficácia suficiente para permitir a continuidade do Estado em coincidência com a realidade.

Portanto, não se mostra suficiente a distinção “material” entre os conteúdos ou a eficácia das regras constitucionais para afirmar como válida alguma distinção válida entre Constituição “formal” e Constituição “material”. Basta pensar que as normas de direitos e garantias fundamentais na Constituição têm aplicabilidade imediata, o que significa sua prevalência sobre qualquer ato normativo anterior ou posterior à sua vigência em contradição com seu *conteúdo essencial*.<sup>68</sup> Outro grupo de normas com eficácia imediata diz respeito ao que Canotilho denomina de *parte organizatória* da Constituição. Sabe-se, a criação dos órgãos estatais acompanha-se das respectivas normas de competência.<sup>69</sup> E como, dentre estas, estão todas as matérias, pois as normas constitucionais ou bem prescrevem sobre direitos ou garantias fundamentais, ou bem sobre repartição dos poderes ou competências, nas suas múltiplas matérias, queda-se evidenciada a superação daquela distinção maniqueísta entre conteúdo “formal” e “material” da Constituição na atualidade.

la volonté générale n’est plus que le caprice du législateur, le constitutionnalisme caractérise un régime dans lequel le législateur doit respecter la Constitution pour exercer sa fonction normative” (BLANCHER, Philippe. *Contrôle de constitutionnalité et volonté générale: la loi votée...* n’exprime générale que dans le respect de la constitution. Paris: Presses Universitaires de France, 2001. p. 72. Cf. ainda: SOUZA JUNIOR, Cezar Saldanha. *Consenso e constitucionalismo no Brasil*. Porto Alegre: Sagra Luzzatto, 2002. p. 31 e ss.; CORZO SOSA, Edgar. *La cuestión de inconstitucionalidad*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1998; BARBOSA, Rui. *Atos inconstitucionais*. Campinas: Russell Editores, 2003).

67. HABERMAS, Jürgen. *Direito e democracia: entre facticidade e validade*. Trad. Flávio Beno Siebeneichler. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1997. vol. 1, p. 156.

68. Sobre a aplicação direta dos direitos fundamentais: “Aplicação directa não significa apenas que os direitos, liberdades e garantias se aplicam independentemente da intervenção legislativa (...). Significa também que eles *valem directamente contra a lei*, quando esta estabelece restrições em desconformidade com a constituição (...). Em termos práticos, a aplicação directa dos direitos fundamentais implica ainda a *inconstitucionalidade de todas as leis pré-constitucionais* contrárias às normas da constituição consagradoras e garantidoras de direitos, liberdades e garantias ou direitos de natureza análoga (...). Se se preferir, dir-se-á que a aplicação directa dos direitos, liberdades e garantias implica a *inconstitucionalidade superveniente* das normas pré-constitucionais em contradição com eles” (CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional...* cit., p. 1178).

69. Como observa Canotilho, “o exercício das competências deriva directamente da constituição, afirmando-se contra quaisquer leis concretizadoras dessas competências de forma incompatível com o disposto nas normas organizatórias da lei constitucional” (CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional...* cit., p. 1179).

Outro sentido de “Constituição material”<sup>70</sup> pode ser aquele da identificação de matérias que a integram: tributária, financeira, econômica, social etc. Essa é uma qualificação que só tem efetividade no Estado Democrático de Direito. Nas constituições do Estado Constitucional ou do Estado Social eram frequentes os catálogos de matérias previstas, mas mantidas com “eficácia contida” ou de forma meramente programática ou simbólica.

Em algum momento, empregar-se-á a expressão *Constituição material* para falar dos conteúdos agregados em microssistemas normativos que regem determinadas matérias, como a ordem econômica, a tributação,<sup>71</sup> a organização do Estado e separação de poderes, dentre outros. Não bem com o sentido descrito, para designar conteúdos que teriam efeitos de normas constitucionais em detrimento daqueles considerados como matérias alheias, estranhas à Constituição, mas nesta nova vertente, os princípios assumem a função da materialidade constitucional e sua força axiológica sobre todo o conteúdo da Constituição.

Para o positivismo jurídico metódico-axiológico, os direitos preexistentes originários, na forma de “direitos subjetivos” atribuídos aos indivíduos pela natureza, são meros dados sociais.<sup>72</sup> Afastada a simples “recepção” jusnaturalista,<sup>73</sup> tampouco

70. Como acentuado por Jorge Miranda, ainda que em sentido aproximado: “À Constituição em sentido *material*, estatuto jurídico ou ordenação racionalizante e sistemática do Estado, pode corresponder historicamente um só conteúdo (como acontecia, na óptica do regime político, na era liberal) ou pode corresponder uma pluralidade de conteúdos (como vem sucedendo depois). E esse conteúdo em cada Estado e em cada tempo plasma-se em princípios jurídicos específicos, explícita ou implicitamente – os princípios que, abrangendo também a forma de Estado, a forma de governo, o sistema de governo e a forma institucional, no seu conjunto dão corpo a uma *Constituição material*. Uma Constituição não se reduz, por certo, a esses princípios, a esses princípios fundamentais. Ela surge, aparentemente, como um somatório de preceitos. Porém, são esses princípios e outros com eles conexos que lhe conferem unidade, identidade e durabilidade, de acordo com um postulado elementar de coerência” (MIRANDA, Jorge. *Manual de direito constitucional*. Actividade Constitucional do Estado. 2. ed. Coimbra: Coimbra Ed., 2000. t. V, p. 28).

71. São esclarecedoras as palavras de Jorge Miranda: “Nenhuma hesitação se justifica a respeito das normas de Direito civil, de Direito penal, de Direito administrativo ou de Direito tributário que se deparam, com mais ou menos abundância, na Constituição formal. Elas são, ao mesmo tempo, normas desses vários ramos e normas materialmente constitucionais, porque, no seu conjunto, emprestam expressão directa e imediata à ideia de Direito, aos valores, às escolhas políticas fundamentais da Constituição; elas são os princípios constitucionais do Direito civil, do Direito penal, do Direito administrativo ou do Direito fiscal” (MIRANDA, Jorge. *Manual de direito constitucional*... cit., p. 151; cf. BIDART CAMPOS, German J. *El derecho de la constitución y su fuerza normativa*. Buenos Aires: Ediar, 2004. p. 115; cf. TAVARES, André Ramos. Transdisciplinariedade e direito constitucional. In: VELLOSO, Carlos Mário da Silva; ROSAS, Roberto; AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do (coord.). *Princípios constitucionais fundamentais: estudos em homenagem ao professor Ives Gandra da Silva Martins*. São Paulo: Lex, 2005. p. 125-140).

72. Cf. GIANFORMAGGIO, Letizia. *Certeza del diritto*. In: \_\_\_\_\_. *Filosofia del diritto e ragionamento giuridico*... cit., p. 83.

73. “Um regime constitucional é aquele em que as leis e estatutos têm de ser coerentes com certos direitos e liberdades fundamentais, por exemplo, aqueles abarcados pelo primeiro

é convincente a opinião de que a Constituição funda os direitos fundamentais. Dá-se, em verdade, um processo de (re)construção dos direitos fundamentais, segundo a interpretação do texto constitucional. Os direitos e garantias expressos na Constituição não se integraram ao direito positivo por simples “recepção” de direitos “absolutos” que existiam *ex ante* à Constituição,<sup>74</sup> na linha do imaginário dos partidários do jusnaturalismo, dos direitos naturais do homem imprescritíveis (arts. 1.º e 2.º da *Déclaration des droits de l’homme et du citoyen*, de 1789). No constitucionalismo, e especialmente no Estado Democrático de Direito, a interpretação e incorporação de direitos dependem do reconhecimento institucionalizado (positivação), pela abertura sistêmica para reconhecer e acrescentar novos princípios ao catálogo dos direitos fundamentais imodificáveis, como se encontra no art. 5.º, §§ 2.º e 3.º, da nossa CF, e todos em permanente *relacionamento* e interação de efeitos, sem qualquer preponderância ou exclusão nos atos de aplicabilidade jurídica.

Por conseguinte, dizer que a Constituição (material) tributária é “relativamente” *aberta a valores* não implica qualquer flexibilidade à rigidez constitucional<sup>75</sup> ou qualquer adesão ao jusnaturalismo ou direito positivo includente. Diz-se *aberta* aos valores que se encontram consagrados, na dinâmica evolutiva dos conteúdos ou mesmo pela incorporação de novos direitos, por reformas ou interpretações do STF por típica “mutação” constitucional segundo interpretações. E dizemos “relativamente” porque a abertura institucionalizada a valores acompanha o *relativismo axiológico*, que não concebe a existência de valores absolutos, na medida em que somente os valores permitem a relação entre o fático e o normativo, mediada pelo intérprete, na composição com os demais valores (i) e entre recíprocos exercícios de direitos (ii), à luz da Constituição.

Deveras, a *Constituição tributária*, cuja definição advém da consistência material do sistema tributário no seu texto, recepcionou uma série de regras, princípios e competências com eficácia e aplicação direta, entre outros, o próprio conceito de

princípio de justiça. Existe de fato uma constituição (não necessariamente escrita) com uma carta de direitos que especifica essas liberdades e é interpretada pelos tribunais como limite constitucional à legislação. Em contraposição, uma *democracia procedimental* é aquela em que não há limite constitucional à legislação e aquilo que uma maioria (ou outra pluralidade) decidir é lei, sempre que forem respeitados os procedimentos apropriados, o conjunto de regras que identificam a lei” (RAWLS, John. *Justiça como equidade: uma reformulação*. Trad. Claudia Berliner. São Paulo: Martins Fontes, 2003. p. 154).

74. “Da questo punto di vista – si potrebbe dire – il testo costituzionale è un testo non genuinamente prescrittivo (ascrivere diritti è, infatti, prescrivere), ma *descrittivo* di diritti preesistenti” (GUASTINI, Riccardo. *Distinguendo: studi di teoria e metateoria del diritto*. Torino: Giappichelli, 1996. p. 144).

75. Para Ricardo Lobo Torres, a Constituição encontra-se aberta aos conteúdos de positivação da liberdade, da justiça e da segurança jurídica, segundo a realidade. TORRES, Ricardo Lobo. *Sistemas constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Forense, 1986. p. 40, 42 e 52.

tributo e das suas espécies, entendidos como “*instrumentos para fazer efetivo um dever constitucional*”, como observa César García Novoa, ainda que isso não justifique falar de qualquer “dever fundamental de pagar tributos”, como se apregoa.<sup>76</sup>

O máximo de segurança jurídica – na previsibilidade que constitui a permanência e continuidade do Estado – encontra-se na determinação jurídica de um efetivo princípio da *preeminência da Constituição Tributária*, ou seja, do *Sistema Constitucional Tributário*, dada sua coerência interna<sup>77</sup> baseada nas regras de validade e prevalência hierárquica sobre todos os demais atos normativos,<sup>78</sup> mas também pela superioridade da carga axiológica contemplada nos seus mais variados princípios, pela ordenação dos órgãos e poderes do Estado, forma de Estado<sup>79</sup> e todos os critérios de produção normativa. A *preeminência da Constituição* não advém da *rigidez constitucional*, como pensam muitos. Enquanto a *supremacia da Constituição* tem que ver com a prevalência de suas normas sobre todo o ordenamento, a “*rigidez busca contribuir a la estabilidad de la Constitución, dificultando el cambio de sus normas*”,<sup>80</sup> como

76. GARCÍA NOVOA, César. El concepto constitucional de tributo: una visión al cumplirse los 25 años de vida de la Constitución. In: JUNQUEIRA, Manuela Fernández; DEGANO, Isidoro Martín (coord.). *Estudios de derecho financiero y tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*. Valladolid: Lex Nova, 2005. p. 239-274.

77. Cf. MACCORMICK, Neil. *Practical reason in Law and morality*. Oxford: Oxford University Press, 2008.

78. “La suprématie constitutionnelle se justifie par le fait que la constitution fonde le pouvoir de l’Etat en même temps qu’elle l’institue. Les principes de subordination et de cohérence se conjuguent pour imposer la primauté absolue, sur toutes les autres règles juridiques de droit interne, du pacte qui établit le statut du pouvoir dans l’Etat” (DEBBASCH, Charles et al. *Droit constitutionnel et institutions politiques*. 4. ed. Paris: Economica, 2001. p. 92). “La plenitud del principio de *supremacia* incita a repetir que toda la constitución (...) necesita desplegar la fuerza normativa en todas sus partes, para lograr lo que el principio de *supremacia* ha pretendido señalar: el cumplimiento, la eficacia, la aplicación de la constitución, y la fidelidad a ella mediante su acatamiento” (BIDART CAMPOS, German J. *El derecho de la Constitución y su fuerza normativa*. Buenos Aires: Ediar, 2004. p. 117). Cf., ainda: CARBONELL, Miguel. *Constitución, reforma constitucional y fuentes del derecho en México*. 6. ed. México: Porrúa, 2008. p. 161.

79. “As *normas centrais* da Constituição Federal, participando das características da norma jurídica; designam um conjunto de normas constitucionais vinculadas à organização da forma federal de Estado, com missão de manter e preservar a homogeneidade dentro da pluralidade das pessoas jurídicas, dos entes dotados de soberania na União e de autonomia nos Estados-membros e nos Municípios, que compõem a figura complexa do Estado Federal. As *normas centrais* não são normas de centralização, como as do Estado Unitário. São normas constitucionais federais que servem aos fins da participação, da coordenação e da autonomia das partes constitutivas do Estado Federal” (HORTA, Raul Machado. *Normas centrais da Constituição Federal*. *Revista de Informação Legislativa*, a. 34, n. 135, p. 176, Brasília: Senado Federal, 1997).

80. CARBONELL, Miguel. *Constitución, reforma constitucional y fuentes del derecho en México...* cit., p. 162. “La suprématie de la constitution, si elle est garantie par une juridiction constitutio-

diz Miguel Carbonell. Esta demarcação material da Constituição (*Sistema Constitucional Tributário*) é a mais perfeita síntese da consagração do princípio de segurança jurídica e dos seus efeitos sobre o “poder de tributar” e sobre as relações tributárias, na sua máxima possibilidade.

#### 4. Poder de tributar e competências no direito comparado: o *dever fundamental de pagar tributos* e a segurança jurídica do destinatário constitucional do Sistema Tributário

A noção do “poder tributário” (poder de tributar, *power to tax*, *potere impositivo*, *pouvoir fiscal*) foi sempre acompanhada de uma terminologia excessivamente imprecisa e já se viu empregada em múltiplos sentidos. Para alguns, seria corolário de um poder social e político *a priori* (fático) relativo à capacidade de exigência dos tributos; para outros, o exercício da “soberania” estatal na determinação dos tributos.<sup>81</sup> Em termos jurídicos, deve-se a Hensel a melhor tradução da expressão “poder tributário”, compreendida como o poder geral do Estado aplicado à “tributação”, como atribuição de poderes aos entes estatais para o exercício de suas *competências*.<sup>82</sup> Para Antonio Berliri, o *poder de tributar* seria a capacidade de instituir normas jurídicas que digam respeito ao dever de pagar tributos ou de respeitar deveres tributários. Berliri considerava como exercício do poder de tributar não apenas o ato institutivo do tributo, mas também todo tipo de atos legislativos relacionados com as diversas situações decorrentes da sua cobrança ou tratamento do regime jurídico de cada uma

nnelle, pose des conditions à la structure du droit constitutionnel quant à sa clarté juridique et quand au fait qu’il doit pouvoir être concrétisé” (STARCK, Christian. *La Constitution cadre et mesure du droit*. Paris: Economica, 1994. p. 26).

81. Hensel tinha consciência da importância dessa necessária separação, *in verbis*: “La palabra poder tributario designa, de acuerdo con la moderna concepción del Estado, la soberanía estatal general aplicada a una concreta materia de la actividad estatal: la imposición. (...) Bajo el concepto Derecho a la imposición, se ha de entender el poder de una entidad de Derecho público para hacer uso de las competencias soberanas a ella asignadas (en virtud de su propio derecho o por delegación) con la finalidad última de establecer tributos calificados como impuestos sobre las personas sometidas a su soberanía – y en caso necesario mediante la coacción” (HENSEL, Albert. *Diritto tributario...* cit., p. 10. Ver ainda a p. 9 e nota de rodapé n. 20). De modo mais aprimorado, mas na mesma linha de Hensel, diz Geraldo Ataliba: “Poder tributário é um aspecto, uma faceta, uma perspectiva do Poder Público, do qual é investido o Estado, faceta, aspecto ou perspectiva esta que se refere à tributação. Portanto, é a aplicação do poder do Estado à tributação. (...) no Estado constitucional não há poder tributário, a rigor. Porque o próprio do poder é ser ilimitado, é fazer o que quiser; vemos, pois, que depois de constituído o Estado, depois, portanto, de sujeito à disciplina constitucional, nenhuma pessoa pública tem poder tributário, porque nenhuma pessoa pública faz o que quer, em matéria tributária”. Grifamos (ATALIBA, Geraldo. *Hermenêutica e sistema constitucional tributário*. *Interpretação no direito tributário*. São Paulo: Forense – Educ, 1975. p. 16).

82. HENSEL, Albert. *Diritto tributario...* cit., p. 27.

das suas espécies.<sup>83</sup> Posta em conformidade com a Constituição material, o *poder de tributar equivale à totalidade das competências em matéria tributária*.

A *soberania* na ordem interna é *poder constituído*, converte-se na forma de distribuição de competências,<sup>84</sup> apto, por via de seus princípios e regras, a possibilitar entrada de receitas suficientes para o financiamento das atividades inerentes ao Estado, com a aplicação dos tributos existentes, conforme os limites demarcados constitucionalmente. Não há que se falar em exercício de soberania no plano interno do Estado, pois nenhum órgão está autorizado ao seu exercício integralmente.

A *função de tributar* qualifica a *competência legislativa*, enquanto atribuição originária de poderes em matéria tributária para emanação de leis sobre as camadas previamente designadas. Deter competência legislativa em matéria tributária equivale ao mesmo que ter poderes para instituir tributos, com todos os seus elementos, criar os mecanismos para sua cobrança, obrigações acessórias, regras isentivas e, para os casos do seu descumprimento, a imputação de sanções ou controles.

Define-se geralmente o conceito de competência tributária, como faz Roque Carrazza, de modo muito objetivo: “Como aptidão para criar, *in abstracto*, tributos”.<sup>85</sup> Ou como aduz Paulo de Barros Carvalho: “A competência tributária, em síntese, é uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos”. O sentido, portanto, é sempre o mesmo, a competência tributária consiste no exercício de poderes legislativos para produzir normas jurídicas relativas à instituição ou cobrança dos tributos, na forma e extensão material definidas pela Constituição.

O modelo do sistema de competências e, por conseguinte, de “poder de tributar” no direito positivo depende do modelo constitucional adotado. Para a maioria dos autores espanhóis, por exemplo, a “potestade” administrativa diferencia-se do “poder de tributar”. Para eles, *potestade* tem um sentido mais próximo de poder re-

83. BERLIRI, Antonio. *Principi di diritto tributario*. Milano: Giuffrè, 1952. vol. I. Cf. PAPIER, Juan Jorge. Ley fundamental y orden Económico – potestad tributaria. In: BENDA, ERNST; MAIHOFFER, Werner; VOGEL, Hans-Jochen; HESSE, Konrad; HEYDE, Wolfgang (org.). *Manual de derecho constitucional...* cit., p. 604-612.

84. Internamente, o *poder de tributar* é repartido entre as pessoas políticas (União, Estados, Municípios), enquanto a *soberania* será exercida exclusivamente pela República Federativa do Brasil (arts. 1.º e 4.º, da CF). Cf. TORRES, Heleno Taveira. *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas...* cit., p. 45.

85. E como o princípio de legalidade é geralmente expresso, “os tributos são criados, *in abstracto*, por meio de lei (art. 150, I, da CF), que deve descrever todos os *elementos essenciais* da norma jurídica tributária. Consideram-se elementos essenciais da norma jurídica tributária os que, de algum modo, influem no *an* e no *quantum* do tributo; a saber: a *hipótese de incidência* do tributo, seu *sujeito ativo*, seu *sujeito passivo*, sua *base de cálculo* e sua *alíquota*. Estes elementos essenciais só podem ser veiculados por meio de lei” (CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional...* cit., p. 505).

gulamentar em matéria tributária e não equivale ao sentido de “poder de tributar”, que seria somente o poder de instituir tributos.<sup>86</sup> Para o direito espanhol, e mesmo aquele italiano, o poder de tributar coincide com o poder de “criação” de tributos. Quanto à *competência*, porém, são encontradas variações. Na Espanha, a noção de “competência” presta-se a dizer da *aplicação* dos tributos. Como assinala Matias Cortes: “El poder tributario se refiere al nacimiento de la norma creadora de tributos: la competencia tributaria afecta al momento de la aplicación de la norma”.<sup>87</sup> Na Itália, a *competência* sempre foi considerada com o sentido de “potestade”, como se vê em Vanoni: “L'esercizio della potestà d'imposizione si attua per lo più in occasione della emanazione delle leggi d'imposta e determina il sorgere del diritto soggettivo al particolare tributo”.<sup>88</sup> Como é perceptível, e isso poderia envolver a doutrina francesa ou a portuguesa, em Estados unitários a concepção de “competência” confunde-se com a autorização constitucional da legalidade tributária para criação de tributos e, igualmente, com o “poder de tributar”.<sup>89</sup> Nos Estados do tipo federal, entretanto, essa caracterização da competência tributária assume densidade preponderante e diferenciada, como se vê no direito brasileiro, alemão ou argentino.

A *segurança jurídica* do poder de tributar, portanto, consiste na garantia de afirmação das competências tributárias, não propriamente quanto à preservação do federalismo, mas quanto ao seu exercício e efetividade. Para tanto, faz-se mister conhecer o modelo de Constituição que cada país adota, a forma de determinação material das competências e os critérios para sua execução e efetividade.

Quanto à designação da *legalidade tributária*, que é o meio de concretização das competências, em uma análise das diversas constituições, estas distinguem-se segundo a forma de determinação dos conteúdos materiais de atribuição ao poder de legislar em matéria tributária, como: *constituições com ausência de competência tributária* – aquelas que não contemplam a legalidade tributária com alguma especificação material relativamente à tributação (i); *constituições com competência tributária genérica* – as que trazem a reserva de lei em matéria tributária, mas de modo genérico, sem qualquer especificação, como designação de competência em sentido amplo (ii); *constituições com competência tributária tipificadora* – as que contemplam menções tipificadoras da reserva de lei a certos tributos e aos elementos fundamentais

86. CORTES DOMINGUEZ, Matias. *Ordenamiento tributario...* cit., p. 23.

87. Idem, p. 37.

88. VANONI, Ezio. *Opere giuridiche*. Milano: Giuffrè, 1962. vol. 2, p. 47.

89. Nesse sentido: “Si en el epígrafe se habla de poder tributario y de potestad tributaria es porque la doctrina italiana, que tanta influencia ha tenido y tiene en la elaboración de la dogmática tributaria española, usa la expresión *potestad tributaria* para referirse, en cierto modo, a lo que nosotros hemos denominado poder tributario. Pero conviene advertir que en este caso la elaboración de la doctrina española no sólo es la adecuada a nuestro ordenamiento jurídico, sino que además, desde el punto de vista más amplio de la dogmática tributaria en general, responde, a nuestro entender, con mayor precisión al contenido que esta categoría recoge” (CORTES DOMINGUEZ, Matias. *Ordenamiento tributario...* cit., p. 23).

da obrigação tributária (iii) e, por fim, *constituições com competências como garantias tributárias* – aquelas que tratam da legalidade conciliada com o princípio de capacidade contributiva e com outras “limitações” ao poder de tributar (iv). Passemos ao exame de cada uma destas modalidades.

*Constituições com ausência de competência tributária* – Certas constituições mencionam competências e garantias gerais, mas sem qualquer vinculação à matéria tributária, como é o caso da Argentina, que se refere tão somente ao princípio da isonomia e à separação de poderes em geral. De igual modo, a Constituição do Uruguai<sup>90</sup> (este último prevê que os tributos serão criados por meio de decretos, mas não por leis).

*Constituições com competência tributária genérica* – As constituições de alguns países europeus contemplam o poder de tributar referido de modo genérico e implícito nos textos constitucionais, com ou sem menção ao princípio de legalidade. Assim ocorre com as constituições da Áustria,<sup>91</sup> Suécia,<sup>92</sup> Bélgica,<sup>93</sup> Ucrânia,<sup>94</sup>

90. *Uruguai*: “Art. 299. Os decretos dos Governos Departamentais criando ou modificando impostos não serão obrigatórios senão depois de decorridos dez dias de sua publicação no ‘Diário Oficial’ e serão inseridos no Registro nacional de Leis e Decretos em uma seção especial. Deverão ser publicados, ademais, pelo menos em um dos periódicos do departamento”.
91. *Áustria*: “Art. 13 [Tributação] – As competências tributárias da Federação e dos Estados serão prescritas em uma lei constitucional federal especial”.
92. *Suécia*: “Art. 10 (1) Nenhuma pena ou outra sanção penal poderá ser imposta relativamente à ação que não estava sujeita a qualquer sanção penal ao tempo de sua realização. Nem poderá haver imposição de sanção penal mais severa que aquela prescrita quando a ação foi realizada. As disposições assim estabelecidas relativamente às sanções penais são aplicáveis, da mesma forma, em relação ao confisco ou a qualquer outro efeito legal especial vinculado a infrações penais. (2) Não haverá incidência de impostos, encargos ou taxas estatais exceto na medida em que haja previsão em lei em vigor quando da ocorrência da circunstância que ocasionou a responsabilidade pelo imposto, encargo ou taxa. Ato com força de lei poderá veicular previsão de impostos, encargos e taxas que incidam mesmo que as circunstâncias acima mencionadas tenham ocorrido antes da entrada em vigor do referido ato, desde que o Governo ou um Comitê do Parlamento apresente proposta nesse sentido ao Parlamento e desde que este encontre razões específicas que justifiquem a situação mencionada. Para os propósitos do previsto acima, qualquer comunicação escrita do Governo para o Parlamento anunciando que uma proposta dessa natureza será encaminhada deverá ser acompanhada de uma proposta formal. O Parlamento poderá também prescrever as exceções que deverão ser feitas das previsões do *caput* se considerar que razões específicas relacionadas a guerra, perigo de guerra ou crise econômica severa o justifiquem”.
93. *Bélgica*: “Art. 170. (1) Impostos para o benefício do Estado podem ser instituídos apenas por força de lei. (...) (3.2) Lei determinará, relativamente aos impostos descritos no Parágrafo (1), estas exceções de comprovada necessidade (...)”.
94. *Ucrânia*: “Art. 67. Todos são obrigados a pagar tributos de acordo com o procedimento e na extensão estabelecidos por lei. Todos os cidadãos devem apresentar anualmente, no seu local de residência, declarações com a fiscalização tributária de suas propriedades e renda do ano anterior, de acordo com procedimento estabelecido por lei”.

Dinamarca,<sup>95</sup> Holanda<sup>96</sup> e Noruega.<sup>97</sup> Igualmente, constituições como as da Tunísia (ainda que esta traga exceções, ou *imunidades* à legalidade tributária), da Islândia e da Turquia são bastante genéricas e sucintas na previsão do princípio da legalidade tributária, ainda que este compareça de um modo mais objetivo.<sup>98</sup> Tem-se a Constituição do Equador,<sup>99</sup> com menção genérica ao princípio da legalidade, como equivalência da competência tributária. A constituição paraguaia<sup>100</sup> traz a legalidade tributária no art. 44, de modo genérico, e também no art. 179, que prevê expressamente o princípio da legalidade tributária e dispõe que todo tributo, qualquer que seja sua natureza ou denominação, será estabelecido exclusivamente por lei. As constituições asiáticas possuem o princípio da legalidade de forma ampla, como é o caso do Japão, Singapura, Indonésia, Índia e China.<sup>101</sup> Entre estas, a mais clara, embora bastante concisa, é a Constituição japonesa, que em seu art. 84 determina que nenhum imposto poderá ser criado ou modificado exceto por lei ou segundo as condições estabelecidas em

95. *Dinamarca*: “Seção 43 [Impostos] Nenhum imposto será criado, alterado ou revogado senão por meio de lei; ninguém será conscrito e nenhum empréstimo público será levantado senão por meio de lei”.
96. *Holanda*: “Art. 104. Impostos cobrados pelo Estado incidirão nos termos de Lei do Parlamento. Outros tributos cobrados pelo Estado serão disciplinados por Lei do Parlamento”.
97. *Noruega*: “Art. 18 [Arrecadação de Impostos e Tributos Aduaneiros]: Como regra geral, o Rei deve dispor sobre a arrecadação de impostos e tributos aduaneiros criados pelo Parlamento [Storting]”.
98. *Tunísia*: “Art. 34 [Competências Legislativas] – Questões relacionadas com o seguinte são disciplinadas na forma de leis: (...) – as bases de cálculo e alíquotas para o benefício do Estado, excetuando-se a delegação concedida ao Presidente pelas leis financeiras e fiscais; (...)”; *Islândia*: “Art. 40. Nenhum imposto será criado, alterado ou extinto senão por meio de lei (...)”; *Art. 77. Questões relativas a impostos devem ser disciplinadas por lei (...)*; *Turquia*: “Art. 73. (...) Impostos, taxas, tributos aduaneiros e outras imposições financeiras devem ser criados, alterados ou revogados por lei”.
99. *Equador*: “Art. 257. Somente por ato de órgão competente se pode estabelecer, modificar ou extinguir tributos (...)”.
100. *Paraguai*: “Art. 44. Dos tributos. Ninguém estará obrigado ao pagamento de tributos nem à prestação de serviços pessoais que não tenham sido estabelecidos pela lei. (...) Art. 179. Da criação de tributos. Todo tributo, qualquer que seja sua natureza ou denominação, será estabelecido exclusivamente pela lei, observando a princípios econômicos e sociais justos, assim como a políticas favoráveis ao desenvolvimento nacional. Compete também privativamente à lei determinar a matéria impositiva, os sujeitos obrigados e o caráter do sistema tributário”.
101. *Japão*: “Art. 84. Não haverá instituição de impostos novos ou modificação de impostos existentes senão por lei ou sob condições prescritas em lei”.
- Cingapura*: “Art. 59. Introdução aos Projetos de Lei (...) (2) Um projeto de lei ou emenda que faça previsão (direta ou indiretamente) relativamente a (a) instituição ou aumento de qualquer imposto ou extinção ou remissão de qualquer imposto existente; (...) Art. 143. Nenhum imposto ou taxa será cobrado pelo, ou em proveito do Governo de Cingapura, exceto por ou sob forma de lei”.
- Indonésia*: “Art. 23. (2) Todos os tipos de impostos para as necessidades do Estado devem basear-se em leis (...)”.

lei. A Constituição mexicana também adota o princípio da legalidade em seu art. 72, h, de modo amplo.<sup>102</sup> Por fim, na América do Norte encontram-se também dois exemplos claros da adoção do poder de tributar em sentido amplo: as constituições dos Estados Unidos<sup>103</sup> e do Canadá (leis gerais).<sup>104</sup>

*Constituições com competência tributária tipificadora* – De outra banda, são encontráveis constituições com enunciados de reserva de lei em matéria tributária. Nesta linha, o texto de uma das leis fundamentais que compõem o que se pode chamar de “Constituição” israelense, que especifica as espécies tributárias, ao prever que “impostos, empréstimos compulsórios e taxas” não podem ser criados nem cobrados, exceto por força de lei.<sup>105</sup> A Constituição da Suíça<sup>106</sup> reserva a aplicação da legalidade aos aspectos fundamentais dos tributos, ao tempo em que o art. 127, que trata dos Princípios da Tributação, prevê que as definições dos tributos, contribuintes, objetos tributáveis e lançamento deverão ser regulados por lei. Há, ainda, o art. 164, que prescreve a necessidade de lei federal para a determinação dos sujeitos passivos, objetos tributáveis e modo de cálculo dos tributos. De igual sorte as Constituições da Costa Rica<sup>107</sup> e da África do Sul.<sup>108</sup>

*Índia*: “Art. 265. Nenhum imposto será instituído ou cobrado senão por força de lei”.

*China*: “Art. 56. É dever dos cidadãos da República Popular da China pagar impostos de acordo com a lei”.

102. *México*: “Art. 72. Todo projeto de lei ou decreto, cuja decisão não é de exclusividade de uma das Câmaras, será discutido sucessivamente em ambas, observando-se o Regulamento de Debates sobre a forma, intervalos e modo de proceder nas discussões e votações. (...) H. A formação das leis ou decretos pode começar em qualquer das duas Câmaras, com exceção dos projetos que versarem sobre empréstimos, contribuições ou impostos ou sobre o recrutamento de tropas, os quais deverão ser discutidos primeiramente na Câmara dos Deputados”.
103. *Estados Unidos*: “Artigo 1 – Seção 7 – Projetos sobre Receitas, Processo Legislativo, Veto Presidencial – Todos os projetos para o aumento da Receita devem ser iniciados na Câmara dos Representantes; mas o Senado poderá propor ou contribuir com emendas, como nos outros projetos de lei.
104. *Canadá*: “Art. 53. Projeto de leis tributárias e de apropriação: Projetos de leis relativos à apropriação de qualquer parte da Receita Pública ou à instituição de Tributo devem ser iniciados na Casa dos Comuns (...)”.
105. *Israel*: “Impostos, empréstimos compulsórios e taxas – 1. (a) Impostos, empréstimos compulsórios e outros pagamentos compulsórios não serão instituídos, e os respectivos montantes não serão alterados, senão por lei ou sob lei; o mesmo se aplica em relação às taxas”.
106. *Suíça*: “Art. 127 – Princípios da Tributação. (a) A definição de impostos pelo nome do círculo de contribuintes, o objeto do imposto e sua incidência devem ser disciplinados por lei em seus Fundamentos (...) Art. 164 – Legislação. (1) Todas as previsões legislativas importantes devem ser aprovadas sob a forma de leis federais. Estas incluem particularmente previsões fundamentais sobre: (...) d. o círculo de contribuintes e o objeto e cálculo dos impostos (...)”.
107. *Costa Rica*: “Art. 121. – Além das outras atribuições que confere esta Constituição, compete exclusivamente à Assembleia Legislativa (...) 13) Estabelecer os impostos e contribuições nacionais e autorizar os municipais (...)”.
108. *África do Sul*: “228. Impostos provinciais – Um Poder Legislativo Provincial por criar – a. impostos, taxas e outros tributos que não o imposto de renda, o imposto sobre valor agre-

*Constituições com competências como garantias tributárias* – Em determinados países, além da designação da competência, as constituições deste grupo contemplam garantias constitucionais em favor do contribuinte e da justiça tributária ou, pela forma como as competências são apresentadas, elas mesmas apresentam-se com um sentido garantista bem-definido. O caso mais evidente é o da Constituição brasileira. De modo similar, a Constituição portuguesa, no art. 103.º, dispõe que “(...) os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes”. Desse modo, apesar de objetiva, fica evidente que ao legislador cabe estabelecer o chamado “estatuto do contribuinte”, mas também tributos ou benefícios somente poderão ser instituídos ou modificados por lei própria. A Constituição chilena<sup>109</sup> traz referência não bem ao princípio da capacidade contributiva, mas ao da *proporcionalidade*, com um firme compromisso contra a injustiça na aplicação dos tributos. No continente africano destaca-se a Constituição de Angola,<sup>110</sup> que dispõe, em seu art. 14, que os impostos só podem ser criados e extintos por lei, aplicável às taxas, benefícios fiscais e garantias dos contribuintes. A Constituição da Bulgária<sup>111</sup> faz coincidir no mesmo art. 60 o princípio da *legalidade* tributária associado ao da *capacidade contributiva*. Com isso, o princípio do “dever fundamental de pagar impostos” anuncia que os cidadãos deverão pagar impostos e taxas estabelecidos por lei, proporcionalmente à sua renda

gado, o imposto geral de vendas, tributos sobre a propriedade ou tributos aduaneiros; b. adicionais fixos sobre qualquer tributo previsto pela legislação nacional que não o imposto de renda de pessoa jurídica, o imposto sobre valor agregado, tributos sobre a propriedade ou tributos aduaneiros. A competência do Poder Legislativo Provincial para criar tributos e adicionais não pode ser exercida de modo a prejudicar, materialmente e injustificadamente, a política econômica nacional, atividades econômicas além das fronteiras provinciais ou a mobilidade nacional de mercadorias, serviços, capital ou trabalho; e deve ser disciplinada nos termos de uma Lei do Parlamento, a qual somente poderá ser promulgada depois que recomendações da Comissão Financeira e Fiscal tenham sido consideradas”.

109. *Chile*: “20.º – A distribuição equitativa dos tributos na proporção das rendas ou da progressão ou de forma fixada pela lei e a distribuição equitativa dos demais encargos públicos. Em nenhuma hipótese a lei poderá estabelecer tributos manifestamente desproporcionais ou injustos. Os tributos arrecadados, qualquer que seja a sua natureza, ingressarão no patrimônio da Nação e não poderão estar vinculados a um destino determinado. Contudo, a lei poderá autorizar que determinados tributos possam estar vinculados a fins próprios da defesa nacional. Da mesma forma, a lei poderá autorizar que os tributos que gravam atividades ou bens que tenham uma clara identificação regional ou local possam ser aplicados pelas autoridades regionais ou comunitárias para o financiamento de obras de desenvolvimento, dentro dos limites previstos pela própria lei”.
110. *Angola*: “Art. 14.º. 1. O sistema fiscal visa à satisfação das necessidades econômicas, sociais e administrativas do Estado e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza. 2. Os impostos só podem ser criados e extintos por lei, que determina a sua incidência, taxas, benefícios fiscais e garantias dos contribuintes”.
111. *Bulgária*: “Art. 60. (1) Cidadãos devem pagar impostos e taxas estabelecidos por lei proporcionalmente à sua renda e propriedade. (2) Qualquer benefício fiscal ou adicional deve ser estabelecido por lei”. De um modo semelhante: *Irã* – “Art. 51 [Tributação] Nenhuma forma de tributação será imposta senão em conformidade com a lei. Disposições relativas à isenção e redução fiscal serão estabelecidas por lei”.

e ao seu patrimônio. Além disso, benefícios fiscais ou adicionais tributários somente poderão ser estabelecidos por lei específica. Este é também o caso da Venezuela,<sup>112</sup> cuja Constituição dispõe em seu art. 317 que não haverá cobrança de imposto, taxa nem qualquer contribuição que não tenham sido previamente estabelecidos por lei, assim como não serão concedidos isenções, descontos nem qualquer outro tipo de benefícios fiscais senão nos casos previstos na lei que tenha criado o tributo correspondente. Igualmente expressas são as Constituições da Bolívia,<sup>113</sup> da Colômbia<sup>114</sup> e do Peru<sup>115</sup> quanto à competência e respectivas garantias.

112. Venezuela: “Art. 317. Não se poderá cobrar imposto, taxa, nem contribuição que não estejam estabelecidos na lei; não se concederão isenções e abatimentos, nem outras formas de incentivos fiscais, senão nos casos previstos pela lei que crie o tributo correspondente (...)”.
113. Bolívia: “Art. 323. I. A política fiscal está baseada nos princípios da capacidade econômica, igualdade, progressividade, proporcionalidade, transparência, universalidade, fiscalização, simplicidade administrativa e capacidade arrecadatória. II. Os impostos que pertencem à esfera tributária nacional serão aprovados pela Assembleia Legislativa Plurinacional. Os impostos que pertencem à esfera exclusiva das autonomias departamental ou municipal serão aprovados, modificados ou extintos por seus Conselhos ou Assembleias, segundo proposta de seus órgãos executivos. A esfera tributária dos Departamentos Descentralizados e regiões será formada por impostos departamentais, taxas e contribuições especiais, respectivamente. III. A Assembleia Legislativa Plurinacional, mediante lei, classificará e definirá os impostos que pertencem à esfera tributária nacional, departamental e municipal. IV. A criação, supressão ou modificação dos impostos das esferas dos governos autônomos lhes é facultada, devendo-se observar os seguintes limites: – Não poderão criar impostos cujos fatos geradores sejam análogos aos correspondentes aos impostos nacionais ou outros impostos departamentais ou municipais existentes, independentemente da esfera tributária a que pertencem. – Não poderão criar impostos que gravem bens, atividades, rendas ou patrimônios localizados fora de sua jurisdição territorial, salvo rendas geradas por seus cidadãos ou empresas no exterior do país. Esta proibição se estende às taxas, patentes e contribuições especiais. – Não poderão criar impostos que restrinjam a livre circulação e o estabelecimento de pessoas, bens, atividades ou serviços dentro de sua jurisdição territorial. Essa proibição se estende às taxas, patentes e contribuições especiais. – Não poderão criar impostos que gerem privilégios para seus residentes, discriminando os não residentes. Essa proibição se estende às taxas, patentes e contribuições especiais”.
114. Colômbia: “Art. 338. Em tempo de paz, somente o Congresso, as assembleias departamentais e os conselhos distritais e municipais poderão impor contribuições fiscais ou parafiscais. A lei, as ordenanças e os acordos devem fixar, diretamente, os sujeitos ativos e passivos, os fatos geradores e as bases de cálculo, e as alíquotas dos impostos. A lei, as ordenanças e os acordos podem permitir que as autoridades fixem a alíquota das taxas e contribuições que cobram dos contribuintes, como recuperação dos custos dos serviços a eles prestados ou participação nos benefícios a eles proporcionados; mas o sistema e o método para definir tais custos e benefícios, e a forma de fazer sua repartição, devem ser fixados pela lei, pelas ordenanças ou pelos acordos. As leis, ordenanças e acordos que disciplinem contribuições cujas bases de cálculo sejam o resultado de fatos geradores ocorridos durante um determinado exercício não podem ser aplicados senão a partir do exercício que comece depois de iniciada a vigência da respectiva lei, ordenança ou acordo”.
115. Peru: “Art. 74.º Exclusivamente lei ou decreto administrativo, em caso de delegação de competências, cria, modifica ou extingue tributos ou estabelece uma exoneração, salvo

Por isso, merece reparos o propósito de se pretender afirmar algum regime universal que responda *urbi et orbi* à noção de *competência* ou mesmo do *poder de tributar*, até porque a *legalidade tributária* (meio de concretização das competências legislativas) não é a mesma em toda parte, o que tem sido comprovado na pesquisa concluída.<sup>116</sup> E isso revela que o prolapado “dever fundamental de pagar impostos”, apesar de mencionado em algumas constituições, não se constitui em algum efeito jurídico necessário do poder de tributar.

Percebe-se que o *dever fundamental de pagar tributos*, como a contraparte da atribuição de competência constitucional em matéria tributária, de fato, até tem destaque em alguns países,<sup>117</sup> ao lado da legalidade ou em combinação com os princípios de legalidade, capacidade contributiva e outras garantias, em uma evidente formulação axiológica, mas que não rende qualquer modificação na cogência da legalidade tributária ou se traduz em algum reforço de garantia ao contribuinte e, tanto menos, ao poder de tributar.<sup>118</sup> Ora, ao tempo que todo o *poder de tributar* é poder limitado segundo *competências*, a própria legalidade vê-se demarcada em

os tributos aduaneiros e taxas, os quais são disciplinados mediante decreto supremo. Os Governos Regionais e os Governos Locais podem criar, modificar e suprimir contribuições e taxas, ou criar exonerações relativamente a estas, dentro de sua jurisdição e observando os limites assinalados pela lei. O Estado, ao exercer a competência tributária, deve respeitar os princípios da reserva legal e da igualdade e os direitos fundamentais da pessoa. Nenhum tributo pode ter caráter confiscatório. As leis orçamentárias e os decretos de urgência não podem conter normas sobre matéria tributária. As leis relativas a tributos de periodicidade anual têm efeito a partir do primeiro dia do ano seguinte à sua promulgação. Não surtem efeito as normas tributárias que violem o que estabelece o presente artigo”.

116. Cf. a Pesquisa: Sistemas Tributários e Direitos Fundamentais no Constitucionalismo Comparado. In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). *Sistema tributário, legalidade e direito comparado: entre forma e substância*. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2010. p. 21-76.
117. Entre outras, vejam-se as seguintes: *Bulgária*: “Art. 60. (1) Cidadãos devem pagar impostos e taxas estabelecidos por lei proporcionalmente à sua renda e propriedade. (2) Qualquer benefício fiscal ou adicional deve ser estabelecido por lei”; *Turquia*: “Art. 73 [Obrigação de Pagar Impostos]. Todos têm a obrigação de pagar imposto de acordo com os seus recursos financeiros a fim de cobrir a despesa pública. Uma distribuição justa e equilibrada da carga tributária é o objetivo da política fiscal”; *Colômbia*: “Art. 95. (...) O exercício dos direitos e liberdades reconhecidos nesta Constituição implica responsabilidade. Toda pessoa está obrigada a cumprir a Constituição e as leis. São deveres da pessoa e do cidadão: (...) 9. Contribuir para o financiamento dos gastos e investimentos do Estado dentro da concepção de justiça e equidade (...)”; *Espanha*: “Todos contribuirão para o suporte dos gastos públicos de acordo com sua capacidade econômica mediante um sistema tributário justo inspirado nos princípios de igualdade e progressividade, que, em nenhuma hipótese, terá finalidade confiscatória”; *México*: “Art. 31. São obrigações dos mexicanos (...) IV. Contribuir para os gastos públicos da Federação, bem como do Distrito Federal ou do Estado e Município em que residam, de maneira proporcional e equitativa segundo disposições legais”.
118. Cf. PAUNER CHULVI, Cristina. *El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001.

angustos limites, mormente pelos direitos fundamentais e, sendo assim, ou bem está-se diante de uma redundância falar em *dever fundamental de pagar tributos*, por ser efeito necessário da *legalidade*, ou bem este não existe enquanto categoria jurídica autônoma do constitucionalismo tributário.

No Estado Democrático de Direito a cidadania tributária, antes de qualquer “dever”, consagra o *direito* de todos pagarem seus tributos segundo os critérios previstos em lei e desde que efetivados todos os direitos e garantias fundamentais. A garantia de segurança jurídica não se altera, quer nos elementos definidores de certeza do direito, quer nos critérios de definição de justiça dos tributos. Por tudo isso, falar em um “dever fundamental de pagar tributos” tem mais um sentido pragmático do que algum efeito jurídico concreto.

Dizer que a Constituição contempla um “dever fundamental de pagar tributos” induz a se admitir uma espécie de “estado de sujeição permanente”, o que não ocorre na doutrina de Casalta Nabais, por entender que os *deveres fundamentais não teriam aplicação direta e imediata*, mas aparece em outras concepções. De qualquer modo, isso nos leva ao exame desse “dever” à luz do papel dos destinatários do Sistema Tributário.

Segundo Casalta Nabais, os *deveres fundamentais*, na Constituição, não estariam em uma posição semelhante àquela dos direitos fundamentais, tampouco decorreriam da soberania estatal, mas constituiriam uma “categoria constitucional própria, expressão imediata ou directa de valores e interesses comunitários diferentes e contrapostos aos valores e interesses individuais consubstanciados na figura dos direitos fundamentais”.<sup>119</sup> Desse modo, os *deveres fundamentais* seriam limites específicos ou gerais a certos tipos ou ao conjunto de direitos fundamentais, fundados na Constituição e não em qualquer poder ou valor “pré-estatais”.<sup>120</sup> Aquele dever, segundo ele, decorreria da exigência de tributos segundo a capacidade distributiva e outros critérios de justiça pertinentes ao Estado de Direito.<sup>121</sup> Examinado, porém, em profundidade, vê-se que este em nada se afasta da caracterização das competências tributárias e seus efeitos, que não deixam de ser típicas “limitações” constitucionais aos direitos e liberdades fundamentais expressas na Constituição. Da *Competência*

119. NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*: contributo para a compreensão constitucional do Estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 1998. p. 37-39.

120. Casalta Nabais reconhece o *dever fundamental* como exclusivamente constitucional, desprovido de qualquer natureza de *deveres morais*, porquanto, nas suas palavras, “obedecem ao princípio da tipicidade”, presentes na Constituição em *numerus clausus*, mesmo que eventualmente possam se encontrar *implícitos*. Temos particular dificuldade para aceitar essa formulação teórica, mas não é esta a oportunidade para uma crítica à citada categoria em extensão mais ampla. NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental*... cit., p. 93.

121. Para os italianos essa categoria é conhecida pela noção de “interesse fiscal” (Cf. BORJA, Pietro. *L'interesse fiscale*. Torino: Giappichelli, 2002; ANTONINI, Luca. *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*. Milano: Giuffrè, 1996; DE MITA, Enrico. *Interesse fiscale e tutela del contribuente: le garanzie costituzionali*. 2. ed. Milano: Giuffrè, 1991).

*tributária* (ainda que na forma genérica de expressão do princípio de legalidade tributária nas várias constituições) defluem obrigações, com múltiplas “restrições” a direitos fundamentais, as quais devem ser igualmente controladas à luz dos valores e direitos e garantias fundamentais.

O conceito de *deveres fundamentais*, definido como “deveres jurídicos do homem e do cidadão que, por determinarem a posição fundamental do indivíduo, têm especial significado para a comunidade e podem por esta ser exigidos”, deveras, dá mostras do seu esvaziamento semântico quando posto à luz do *positivismo jurídico metódico-axiológico*.<sup>122</sup> A exigência de condutas dos cidadãos faz-se segundo os valores e fins constitucionais, os quais, em matéria tributária, acomodam-se no próprio conteúdo do princípio de legalidade, pois todas as obrigações legais podem ser exigidas quando ocorrido o suporte fático previsto em lei. Dito de outro modo, o *dever de pagar tributos* advém unicamente da ocorrência de fato tipificado em lei. Pufendorf abre o primeiro capítulo da sua obra com explicitação do que entende por “dever”, e assim o qualifica: “É aquela ação de um homem, que é regularmente organizada de acordo com alguma lei prescrita, a que ele é obrigado a obedecer”.<sup>123</sup> Em que pese as sofisticadas concepções posteriores, essa é uma afirmação que parece servir ao conteúdo do dever constitucional de observância do Sistema Tributário que se quer atingir com a formulação de um dever fundamental de pagar tributos.

Mas se há um “dever” constitucional de pagar tributos e, como vimos, as constituições da maioria dos países limitam-se a enunciar competências (por meio de legalidade), a quem se dirige a Constituição, nesta hipótese: ao *legislador* (atribuição de poder) ou aos *particulares*, por se tratar de clara limitação ao poder de tributar e, por sua vez, garantia a direitos fundamentais? As opiniões são variadas, segundo a época, os países e as orientações filosóficas. Temos aqui o problema da obediência ao ordenamento jurídico (seus deveres e obrigações). Ora, à luz dos princípios do Estado Democrático de Direito, todos os cidadãos e os poderes públicos sujeitam-se à Constituição e ao ordenamento, como seus efetivos destinatários, sem exceções. É um reflexo da *segurança jurídica* essa garantia de que todos são destinatários da Constituição e os direitos e liberdades nela consagrados podem ser alegados tanto nas relações entre particulares e entes públicos, quanto nas relações entre particulares.<sup>124</sup>

Para Santi Romano, o pensamento segundo o qual o ordenamento jurídico, considerado em seu conjunto, e não decomposto nos múltiplos regimes jurídicos, subsistemas e microssistemas, teria por destinatários todos os súditos, sobre os quais as normas deitam eficácia, mereceria reparos, pois seria um verdadeiro equívoco.

122. NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental*... cit., p. 64.

123. PUFENDORF, Samuel. *Os deveres do homem e do cidadão de acordo com as leis do direito natural*. Trad. Ian Hunter. Rio de Janeiro: Topbooks, 2007. p. 57.

124. Cf. PÉREZ LUÑO, Antonio Enrique. *La seguridad jurídica*. 2. ed. Barcelona: Ariel, 1994. p. 120; SILVA, Luís Virgílio Afonso da. *A constitucionalização do direito: os direitos fundamentais nas relações entre particulares*. São Paulo: Ed. RT, 2004.

Segundo ele, o ordenamento jurídico não teria destinatários, pois “la única conclusión a que, después de esto, es posible llegar, es sumamente simple: el ordenamiento jurídico no tiene destinatarios, y el problema ha continuado hasta ahora sin resolver, porque no existe”.<sup>125</sup>

Para Cass Susteín, à luz da “state action doctrine” (elaborada a partir da Décima Quarta Emenda da Constituição), a Constituição dirige-se aos órgãos do Estado, e não propriamente às relações entre particulares.<sup>126</sup> Susteín chega a esta conclusão porque, segundo ele e a título de exemplo, a Constituição americana veda a discriminação racial e o cerceamento da liberdade de manifestação e credo unicamente no âmbito das atividades dos órgãos de Estado. Assim, instituições privadas poderiam, em princípio, ter liberdade para escolher empregados ou membros pelas afinidades políticas ou religiosas. Conforme a Constituição, isso não seria proibido, salvo para os entes do federalismo, sob a égide do “state action principle”. Para Michel Rosenfeld, o sujeito constitucional deve identificar-se entre os integrantes do poder constituinte, articulados no seu pluralismo, e não no “eu” individualizador daqueles, mas sem qualquer extensão aos cidadãos.<sup>127</sup>

Em matéria de direito constitucional, impõem-se cautelas de exiguas concessões às transposições dos entendimentos jurisprudenciais ou de dogmática jurídica<sup>128</sup> relativamente aos direitos fundamentais ou mesmo à organização da atribuição de

125. Conforme Santi Romano: “En una palabra, aunque se quiera prescindir de la observación de que un ordenamiento jurídico consta de normas que es imposible separar una de otra, habría que reconocer que tal ordenamiento jurídico, para volver al parangón antes propuesto, sería un concierto en que múltiples sonidos, no sólo deberían ser percibidos ya por algunos oyentes ya por otros, sino que a menudo no deberían ni podrían ser percibidos por nadie: *vox clamantis in deserto*, cuando no fuera totalmente áfono” (ROMANO, Santi. *Fragmentos de un diccionario jurídico*. Trad. Santiago Sentis Melendo. Granada: Comares, 2002. p. 180-181).

126. SUNSTEIN, Cass R. *The partial constitution*. Cambridge: Harvard University Press, 1994. p. 71. Tradução disponível: SUNSTEIN, Cass R. *A constituição parcial*. Trad. Manassés Teixeira Martins e Rafael Triginelli. Belo Horizonte: Del Rey, 2009.

127. “Na medida em que o constitucionalismo deve se articular com o pluralismo, ele precisa levar o outro na devida conta, o que significa que os constituintes devem forjar uma identidade que transcenda os limites de sua própria subjetividade. Assim, do ponto de vista dos constituintes, a identidade do sujeito constitucional surge como um vazio, uma ausência (*lack*), gerado pela distância que separa a autoimagem própria dos constituintes daquela da comunidade política constitucional pluralista. A elaboração da Constituição pode ser considerada como, sobretudo, uma tentativa de preencher esse vazio, esse hiato, mediante o alcance do outro para forjar uma identidade comum enraizada em um texto constitucional compartilhado” (ROSENFELD, Michel. *A identidade do sujeito constitucional*. Trad. Menelick de Carvalho Netto. Belo Horizonte: Mandamentos, 2003. p. 36).

128. Igualmente cauteloso, vide: ALEXANDRINO, José de Melo. *A estruturação do sistema de direitos, liberdades e garantias na Constituição portuguesa: a construção dogmática*. Coimbra: Almedina, 2006. vol. 2, p. 309.

poderes constitucionais, dado que estes são formulados ante concepções jusfilosóficas peculiares, povos e culturas distintos, diferentes estágios de desenvolvimento ou de tradição constitucional historicamente complexa e distinta. Por mais próximas ou semelhantes que possam parecer, o cuidado é oportuno.

Os autores referidos não deixam de ter parcela de razões. Somos tentados a ver sempre em primeiro plano a regulação dos poderes do Estado, pela organização dos órgãos e atribuições de competências, primordialmente aquelas de cunho legislativo. Contudo, não é bem assim. A Constituição rege a intersubjetividade permanente entre Estado e particulares, razão pela qual se dirige a ambos, segundo os vínculos deontológicos cabíveis.

Diversamente, Friedrich Müller, ao enfrentar o problema da demarcação do povo, entende que este é o efetivo destinatário da Constituição<sup>129</sup> e, assim, o povo seria o destinatário da Constituição, e não limitadamente ao poder constituinte.

Sem excessos quanto a uma ou outra dessas posições, a *intersubjetividade*<sup>130</sup> na relação entre sujeitos privados e entre estes e órgãos do Estado preordena as condições dos destinatários da Constituição, na totalidade das relações formadas. Os órgãos do Estado somente são destinatários da Constituição na medida em que cumprem relações de interestatalidade ou de interação com indivíduos e sociedade (pela intersubjetividade). É que, ao aplicar qualquer ato normativo, deve-se percorrer todo o ordenamento jurídico,<sup>131</sup> a começar pela Constituição, que empresta seu conteúdo

129. “*Todo e qualquer* poder do Estado é poder de direito. A rigor, o Estado não é o seu sujeito, mas o seu âmbito material de responsabilidade e atribuição. A personalização do Estado enquanto ‘titular’ de poderes não é adequada para uma Constituição democrática desenvolvida. Mas o Estado aparece como complexo *sui generis* de instituições. Mas será que ele não ‘tem’, então, os poderes do Estado? Poderes do Estado são tais competências, poderes e tarefas (juntamente com a sua atualização), criadas pela Constituição para esse Estado concreto, sendo, por conseguinte, geradas *de iure*, bem como distribuídas, coordenadas e providas de prescrições de controle e instituições. A ‘estatalidade’ desses poderes não reside no fato de que o Estado enquanto sujeito de poder, enquanto ser subjetivo, pessoal, fictício dotado de vontade, seria o seu titular, por assim dizer o seu proprietário (ainda que responsável)” (MÜLLER, Friedrich. *Fragmento (sobre) o poder constituinte do povo*. Trad. Peter Naumann. São Paulo: Ed. RT, 2004. p. 76; ver ainda: Idem. *Quem é o povo? A questão fundamental da Democracia*. 4. ed. Trad. Peter Naumann. São Paulo: Ed. RT, 2009; ver ainda: MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Breve teoria do poder*. São Paulo: Ed. RT, 2009).

130. BARCELLÓNA, Pietro. *I soggetti e le norme*. Milano: Giuffrè, 1984; DAVIDSON, Donald; PRAT, Olga Fernández. *Subjetivo, intersubjetivo, objetivo*. Madrid: Cátedra, 2003; MASULLO, Aldo. *Lezioni sull’intersoggettività*. Napoli: Scientifica, 2005; FRANCO, Reynner. “*Lógica subjetiva*” y sistema de relaciones. Berlim: Peter Lang, 2007.

131. “La constitución positiva no vale porque traduzca un acto de poder social de sus actuales súbditos (pues el ser no puede fundar el deber ser, y el deber ser en que la constitución consiste no se reduce al ser de aquel hecho de voluntad social sin anularse como norma para otros hechos); ni vale porque realice una idea trascendente con intrínseco valor (pues esto es caduca metafísica jusnaturalista que desnaturaliza las valoraciones positivas con la axio-

a toda a cadeia de produção de normas internamente ao sistema, sem que, com isso, deixe-se de examinar a ação das normas constitucionais sobre as condutas dos seus destinatários, quanto à conformidade dos seus atos com a Constituição.<sup>132</sup>

Diante disso, como pressuposto fundamental da *segurança jurídica* do Sistema Constitucional Tributário, o *poder de tributar* tem como destinatários imediatos os poderes legislativos das pessoas do federalismo, mas mediatamente todos os sujeitos que possam ser colhidos pela tributação são igualmente destinatários dessas normas da Constituição tributária, inclusive como forma de garantia de proteção a direitos fundamentais, quanto à sua observância, nos limites do quanto possa ser autorizado sob a forma de competência tributária.

Vale aqui lembrar Carl Schmitt, quando afirma que *todo direito é direito de situação ou de normalidade*, porque no *estado de exceção*, ainda que permaneça o Estado regido por normas jurídicas, os *direitos sofrem afetações*,<sup>133</sup> pode-se afirmar que, em matéria tributária, o que se vivencia é um típico “estado de exceção permanente”, como atiladamente observou Gilberto Bercovici.<sup>134</sup> Existe na Constituição um plexo de poderes e de limitações e restrições a direitos fundamentais. Contudo, o que mais aflora é o exercício do “poder de tributar”, e todas as suas restrições prevalecem sobre os direitos fundamentais, sem maiores cerimônias. Com isso, lentamente, percebe-se que o “estado de normalidade”, que deveria ser a regra (*direito de situação*), de contínua efetividade de direitos fundamentais, vê-se subjugado ao “estado de exceção permanente”, o paradigma concreto da realidade tributária brasileira. *Restrição ou limitação* a direitos (individuais ou fundamentais) é o que traz todo o Título I do Capítulo VI da Constituição (“Do Sistema Tributário Nacional”), no que atine às competências tributárias, definição de tributos e estabelecimento das regras gerais que preordenam a legislação tributária. De qualquer modo, convencionou-se chamar de atribuição de poderes e de “limitações” aquilo que corresponde à preservação de direitos; ficando as competências tributárias como que em um espaço de “livre ação do poder”, o que é um completo equívoco. Em verdade, as competências tributá-

logía de su propia estimativa). La constitución positiva vale dogmáticamente porque encima de ella hay una norma fundamental y originaria que reza: Debe realizarse la coacción bajo las condiciones y en la forma que determinan el primer constituyente” (COSSIO, Carlos. *La plenitud del ordenamiento jurídico*. 2. ed. Buenos Aires: Los Andes, 2005. p. 66).

132. Isto decorre da eficácia constitucional: “Conclui-se, pois, que o problema da ‘força dirigente’ de uma constituição ou, mais rigorosamente, do carácter heterónomamente determinante das normas constitucionais, carece de uma análise normativo-estrutural incidente sobre os preceitos concretos de constituição” (CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Constituição dirigente e vinculação do legislador*: contributo para a compreensão das normas constitucionais programáticas. 2. ed. Coimbra: Coimbra Ed., 2001. p. 23).

133. No mesmo sentido: HELLER, Hermann. *Teoría del Estado*. Granada: Comares, 2004. p. 286.

134. BERCOVICI, Gilberto. *Constituição e estado de exceção permanente*: atualidade de Weimar. Rio de Janeiro: Azougue, 2004.

rias são limitações constitucionais aos direitos e liberdades fundamentais e aquelas “limitações constitucionais ao poder de tributar” típicas garantias desses direitos e liberdades de proteção ante o exercício das competências assinaladas, como também de todas as “restrições” infraconstitucionais instituídas por leis dos legisladores do federalismo.

Possivelmente, não chamaríamos de “limitações constitucionais ao poder de tributar” regras que garantem direitos de liberdade, de igualdade ou de propriedade se antevíssemos na Constituição o espaço integral da liberdade e, este sim, limitado pelos poderes da ação do Estado, em particular aqueles da função tributária. Deveras, nesse sentido, as atribuições de competências tributárias é que seriam “limitações constitucionais” aos direitos fundamentais nela consagrados e, por meio dela, exercidos. A Constituição dirige-se ao Estado, na organização da sua estrutura e de suas competências, bem como quanto ao respeito das garantias aos direitos fundamentais e ao exercício legítimo dos poderes públicos; e dirige-se, ao mesmo tempo, aos indivíduos, tanto pela atribuição de direitos fundamentais e garantias, quanto pela determinação de obrigações a serem suportadas.

Esclarecida a noção de “Constituição material”, bem como o espaço de competências e sua vinculação com os destinatários da Constituição, tem-se aferidos os pressupostos para justificar a importância da referência ao “Sistema Tributário Nacional” em nossa Constituição.

## 5. A segurança jurídica do princípio do Sistema Constitucional Tributário (sistema interno)

Numa análise baseada na consagração da segurança jurídica de princípios fundamentais, o direito constitucional brasileiro traduz-se no mais expressivo compromisso com a efetividade de um Estado Democrático de Direito em matéria tributária que se tem notícia. Uma típica Constituição material tributária, ainda que sua concretização seja reveladora de uma *constitucionalização simbólica*.<sup>135</sup> Sua construção postula garantia de certeza do direito, de confiança legítima e de estabilidade sistêmica, ao longo de toda a aplicabilidade das competências tributárias, nos limites dos direitos e liberdades fundamentais.

Como designação ao capítulo que trata da tributação, a Constituição de 1988 usa a expressão “*Sistema Tributário Nacional*” (Capítulo I do Título VI), que aparece pela primeira vez na Constituição de 1967, de modo similar, como “*Sistema Tributário*”. Não obstante essa posição privilegiada, poucas vezes a doutrina indagou-se a respeito da importância desse qualificativo para o conjunto de regras e princípios jurídicos sob sua égide e sua eficácia para toda a ordem jurídica tributária.

A preeminência constitucional do *Sistema Tributário Nacional* é superna e dela eclodem os mais variados efeitos, entre outros, o mais significativo, que é o com-

135. NEVES, Marcelo. *A constitucionalização simbólica*. São Paulo: Acadêmica, 1994. p. 65-66.

promisso de efetividade do princípio da *segurança jurídica em matéria tributária*, nas suas distintas funções (certeza, estabilidade sistêmica e confiança legítima). De fato, o princípio do sistema tributário não tem simplesmente a função de instituir e coordenar o conjunto de todos os tributos em vigor. Trata-se de um subsistema constitucional – da constituição (material) tributária – dirigido à concretização das garantias e princípios constitucionais preestabelecidos para proteção de direitos fundamentais ao tempo do exercício das competências materiais tributárias. E todo esse esforço tem como único propósito conferir *segurança jurídica* aos contribuintes e às unidades do federalismo em face do exercício do chamado “poder de tributar” do Estado.

A eficácia de um “título” constitucional como *Sistema Tributário Nacional* consiste em uma determinação da ordem jurídica em concretizar todos os valores ou consequências do princípio de *segurança jurídica*, como coerência na aplicação dos tributos, certeza do direito, solução de conflitos de competências, entre outros, em uma conformidade sistêmica. Trata-se de uma diferenciação positivada pela própria Constituição, que em si mesma já é um sistema.<sup>136</sup> Este arranjo sistêmico confere o seu conteúdo, mas não o esgota, por tratar-se de uma ordem axiológica que visa a efetivar princípios, o que favorece seu permanente aperfeiçoamento, a partir do contato com a realidade mediado pelos valores. E essa reflexividade, porém, não afeta a condição de fechamento do sistema, na medida em que a função de “bloqueio” do princípio do sistema constitucional tributário veda comportamentos normativos ou hermenêuticos tendentes a corromper o modelo sistêmico ou comprometer sua efetividade.

A construção de sistema tributário em bases constitucionais tem como fim precípua prover o ordenamento de intensa efetividade e segurança jurídica aos direitos fundamentais, diante da função tributária do Estado. A estrutura do sistema, organizada a partir de determinações objetivas de competências e classificações de tributos ou de regimes impositivos, por si só, já orienta o hermenêuta para a compreensão da estrutura do sistema tributário a partir do ápice, que é a Constituição. De se ver, pois, que o sistema tributário<sup>137</sup> reclama uma interpretação dos textos jurídico-tributários

136. Relevante destacar que se utiliza a noção de sistema como “sistema interno”, ou seja, como ordenamento jurídico, pois, como observa muito bem José Souto Maior Borges: “Sem ordenamento jurídico, não é possível nenhum sistema jurídico. Há sistema jurídico porque há ordenamento jurídico. O ordenamento jurídico deve assumir a forma de sistema. Mas a relação é conversa e simétrica: sem sistema, nenhum ordenamento, apenas desordem normativa, sem ordenamento nenhum sistema. Essa é uma ponderação de capital importância para o deslinde do problema da caracterização dos sistemas jurídicos. Nesse ponto porém já se percebe que o problema está em esclarecer como é possível a multiplicidade de sistemas jurídicos, sem aniquilar-se – só com essa diversidade – a noção de unidade totalizadora, própria do sistema jurídico” (BORGES, José Souto Maior. *Curso de direito comunitário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 421).

137. Assim o considera igualmente Geraldo Ataliba: “Por sistema constitucional tributário entende-se o conjunto de princípios constitucionais que informa o quadro orgânico de

sob bases de uma metodologia sistêmica, sob uma vedação de análises atomísticas, isoladas ou desgarradas do todo que o compõe. A simples referência ao *sistema tributário* como critério hermenêutico, em si mesmo, já é uma expressão de segurança jurídica (*função de bloqueio*).<sup>138</sup> Essa é, sem dúvida, uma fundamental conquista do constitucionalismo brasileiro. Enquanto em outros países o conceito de “sistema tributário” é construído apenas cientificamente, no Brasil este se encontra expresso e demarcado no bojo da própria Constituição. Conclui-se, assim, pela existência de um verdadeiro direito subjetivo fundamental ao “Sistema Tributário”, como expectativa legítima de segurança e certeza, como mínimo deontológico do enunciado contido no Título V, Capítulo II, da Constituição.

Para os fins de aplicação e interpretação do *Sistema Constitucional Tributário*, o método sistemático (acomodado à lógica formal e à lógica da argumentação), a nosso ver, é o único que guarda coerência e reflexividade suficientes com a realidade, aberto aos valores do próprio sistema ou às incorporações institucionizadas de novos direitos fundamentais, *ex vis* do art. 5.º, § 2.º, da CF (princípios implícitos e equivalentes). O *princípio do sistema tributário* particulariza-se por exigir metodologia específica para conhecer e aplicar o direito tributário, mediante o modelo de “sistema”<sup>139</sup> (interno) e segundo a *relativização axiológica* do Estado Democrático de Direito, em detrimento das noções de valores absolutos de antanho.

O emprego de um pensamento sistemático ao direito tributário tem a vantagem da *eficiência*, pelo quanto esta metodologia coopera com a interpretação das

normas fundamentais e gerais do direito tributário, vigentes em determinado país. Se ‘Sistema é um conjunto ordenado de elementos segundo uma perspectiva unitária’, o sistema constitucional tributário brasileiro é o conjunto ordenado das normas constitucionais que tratam da matéria tributária, matéria esta tomada como *princípio de relação* que as unifica” (ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: Ed. RT, 1968. p. 8).

138. Segundo Tipke: “Como todo sistema jurídico justo, también el sistema tributario es una construcción mental fundada en principios adecuados a la realidad, coherentes y llevados hasta sus últimas consecuencias” (TIPKE, Klaus. *Moral tributaria...* cit., p. 12). Oportunas também as reflexões empreendidas por Marcos Catão quanto às possibilidades da interpretação sistemática. CATÃO, Marcos André Vinhas. O método sistemático. In: TORRES, Ricardo Lobo (org.). *Temas de interpretação do direito tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003. p. 221-260.

139. Nesse mesmo sentido, Geraldo Ataliba: “Sistema constitucional é a aplicação do conceito de sistema à Constituição. Há sistema constitucional, onde se reúnem harmonicamente princípios e normas constitucionais, ou seja, princípios e normas que tratam da superior atividade estatal. Nisso, essencialmente, está o conceito material de Constituição. Não vamos estudar o sistema constitucional brasileiro, mas o sistema constitucional tributário. Vamos reduzir a ideia de sistema, para ficarmos com um segmento do sistema constitucional. Qual? Aquele que disciplina a atividade tributária, ou seja, que rege, essencialmente, a tributação – ação de tributar, que é, por definição, uma ação estatal” (ATALIBA, Geraldo. *Hermenêutica e sistema...* cit., p. 13).

normas tributárias e a garantia de proteção aos direitos fundamentais que revela.<sup>140</sup> Ao lado disso, a *eficiência do sistema tributário* impõe-se, tanto no que diz respeito à arrecadação quanto no que concerne à proteção dos direitos individuais dos contribuintes. Não se trata, essa postura de aplicação e criação de normas tributárias orientada a sistema, portanto, de uma simples construção hermenêutica, mas de uma atitude ativa e dirigida para afastar a ordem tributária do caos ou da simples condição de agregado de tributos, sob a égide dos pressupostos do princípio de segurança jurídica.

A estrutura dos sistemas fiscais exige um exame no tempo e na sua estrutura funcional. No tempo, as transformações experimentadas ao longo da sua secularidade, com vistas a examinar sua descontinuidade, sua dinâmica e suas mutações;<sup>141</sup> e quanto à constância de pontos valorativos, para explicar a dinâmica da estrutura fiscal, na correlação entre tributos e despesas públicas, em face dos regimes constitucionais e proteções a direitos fundamentais. De fato, como acentuava Wagner, os tributos podem ser repartidos segundo critérios puramente racionais ou como decorrência de uma decantação experimental ao longo da sua evolução histórica.<sup>142</sup> Na Constituição de 1988 está presente essa historicidade do sistema, o acumular-se de experiências<sup>143</sup> na tensão contínua entre distribuições de competências tributárias e reclamos de aumento de arrecadação, por parte das fazendas públicas, bem como de exigências de preservação dos direitos dos contribuintes. O sistema tributário brasileiro sempre foi fruto de uma evolução histórica, como bem esclarece Ruy Barbosa Nogueira,<sup>144</sup> e parece ser ingênuo es-

140. Como observa Joachim Lang: "Um direito tributário sistematizado não é absolutamente uma questão de estética ou cosmética jurídicas. Ele tem frente a um direito tributário não sistematizado não apenas a vantagem de maior harmonia, também boa disposição, clareza, transparência, inteligibilidade, praticabilidade, didática e apreensibilidade, comprovabilidade e interpretabilidade. Faltando o sistema interno, a disciplina de princípios ético-jurídicos, então o direito tributário não é também nenhum *ordenamento de justiça*" (TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito tributário*. Trad. Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Fabris, 2008. vol. 1, p. 165).

141. CALLE SAIZ, Ricardo. *Sistemas fiscales contemporáneos*. Madrid: San Pablo CEU, 1974.

142. WAGNER, Adolfo. *La ciencia...* cit., p. 113; cf. NEUMARK, Fritz. *Principios de la imposición*. 2. ed. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1994. p. 215 e ss.

143. O tributo tem esse caráter experimental. Toda a sua técnica está ligada ao seu desenvolvimento e peculiar evolução histórica em cada país. Por isso, o futuro de reformas tributárias não pode desconsiderar essa importante referência, que é a história dos tributos na sociedade. Ao examinar a técnica tributária nacional, em vários de seus tributos, vê-se facilmente o déficit de tecnologia tributária agravar-se pela ausência de mudanças que acompanhem os vários momentos da vida econômica e da atualização de outras legislações, como a societária e a de direito administrativo ou regulatório, e ficamos a conviver com regras de regimes de há muito superados ou que geram graves repercussões e notáveis custos de transação, de *compliance* e de isonomia.

144. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário...* cit., p. 37.

perar menor complexidade, como bem observa Paulo de Barros Carvalho.<sup>145</sup> Em qualquer medida, a finalidade de uma sistemática jurídica do direito tributário deve ser aquela de estabelecer as condições de aplicabilidade normativa dentro de um ambiente de *certeza e segurança jurídica* que permitam um equilíbrio suficiente para promover a garantia das finalidades estabelecidas pela Constituição com a aplicação dos tributos e, ao mesmo tempo, a preservação dos direitos fundamentais assegurados ao longo de sua existência. Esta acuidade não faltou a Blumenstein, ao observar que "un ordinamento giuridico fisso che salvaguardasse anche gli interessi del contribuente, di regola mancava. Qui ha prodotto un cambiamento la introduzione del moderno stato costituzionale".<sup>146</sup> Por isso, decorre do surgimento do ordenamento tributário uma Administração conforme a lei; ou melhor, uma Administração conforme a Constituição.

Pela diferenciação baseada na estrutura funcional, o Sistema Tributário permite a construção de subsistemas específicos. Segundo Pietro Boria, no rastro de Natalino Irti, poder-se-ia falar em macrosistema, mesossistema e microsistema, segundo as classes ocupadas no ordenamento, sob a mesma consideração de que em um mesmo sistema é possível isolar, em sucessivas decomposições, outros subsistemas jurídicos, segundo o grau de aproximação.<sup>147</sup> Segundo ele, o macrosistema é composto pelo conjunto das normas de caráter constitucional e dos princípios gerais; o mesossistema (segundo nível), relativamente a uma categoria genérica dos tributos; os microsistemas, com relação a específicas hipóteses de incidência, internamente a cada tributo. Em verdade, a complexidade sistêmica pode ser resolvida pela diferenciação intrassistêmica em tantos subsistemas quantos forem necessários, a partir de uma experiência lógica racionalizadora, pela unidade e a unicidade dos conteúdos. De qualquer modo, é positivo assinalar que somente a ideia de sistema permite esse tipo de fragmentação ordenadora da difusão em *elementos* (as normas jurídicas de

145. "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. Seria 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 esquematizar uma organização operativa e eficiente" (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009. p. 228).

146. BLUMENSTEIN, Ernst. *Sistema...* cit., p. 7; GUTMANN, Daniel. Du droit à la philosophie de l'impôt. *Archives de philosophie du droit*. Paris: Dalloz, 2002. p. 7-14; BOUVIER, Michel. La question de l'impôt idéal. *Archives de philosophie du droit*. Paris: Dalloz, 2002. p. 15-24; BUISSON, Jacques. L'impôt et souveraineté. *Archives de philosophie du droit*. Paris: Dalloz, 2002. p. 25-32.

147. BORIA, Pietro. *Il sistema tributario*. Torino: Utet, 2008. p. 5-7.

tributos). O pluralismo dos sistemas<sup>148</sup> é a realidade do conteúdo do Sistema Tributário Nacional, no mínimo, quanto aos sistemas tributários de todos os Estados, de cada um dos Municípios, bem como o do Distrito Federal e o da União, cujo traço característico é a ausência de subordinação entre eles, posto serem regidos pelo princípio da autonomia,<sup>149</sup> logo, de necessária coordenação, exceto no que concerne ao arquétipo de competências e de direitos e liberdades assegurados pela Constituição nacional. Como parte desse postulado do pluralismo de sistemas, internamente a cada um destes, podem vir organizados diversos subsistemas, segundo as espécies de tributos ou de regimes tributários, segundo a complexidade e a necessidade de diferenciação, como virá explicitado mais adiante.

## 6. A segurança jurídica das fontes do direito tributário: dos órgãos do Estado e suas competências materiais

A segurança jurídica das fontes do direito tributário corresponde à controlabilidade sistêmica das funções dos órgãos estatais na tarefa de produção de normas jurídicas. É pelos órgãos do Estado que os poderes são distribuídos e as competências materiais são concretizadas. E nenhuma autoridade que integre os órgãos do Estado pode agir para além dessa competência, com excesso ou desvio de poderes. Por isso, mais do que certeza quanto à existência e funcionamento dos órgãos estatais, a segurança jurídica das fontes perfaz-se pela confiabilidade e pelo controle dos câmbios de expectativas dos destinatários sobre os resultados de suas normas ou decisões produzidas.

A divisão de poderes por meio dos órgãos estatais é uma conquista da segurança jurídica, preservada pela hierarquia orgânica e pela tipicidade das competências no interior do ordenamento. Nenhum poder ou órgão estatal recebe poderes ilimitados. O que Carl Schmitt considera como o “princípio de organização” nada mais é do que esse poder limitado do Estado por força da estrutura hierárquica e sua distribuição de competências materiais, segundo as funções atribuídas conforme a Constituição e seus princípios.<sup>150</sup>

148. Para Ricardo Lobo Torres este pluralismo advém da textura aberta da Constituição a valores e da repartição constitucional de competências tributárias (cf.: TORRES, Ricardo Lobo. *Sistemas constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Forense, 1986. p. 49 e ss.).

149. “In tal modo è garantito un razionale coordinamento ‘orizzontale’ tra i molteplici sistemi tributari coesistenti, tramite regole uniformi e congrue, che evitino ingiustificate sovrapposizioni sui medesimi indici di capacità contributiva, ma anche arbitrarie esclusioni del concorso alle spese pubbliche di soggetti pur coinvolti in una almeno delle collettività locali. Poiché gli enti in ordine ai quali possono ipotizzarsi autonomi ‘sistemi tributari’ hanno tendenzialmente carattere territoriale, i profili definitivi delle fattispecie imponibili che evidenziano l’appartenenza alla singola comunità possono sinteticamente definirsi come ‘criteri di territorialità’ del tributo” (FEDELE, Andrea. *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*. Torino: Giappichelli, 2005. p. 180).

150. SCHMITT, Carl. Teoría de la Constitución. *Revista de Derecho Privado*, Madrid, 1948, p. 147.

Deve-se a Pufendorf a criação da doutrina do Estado-pessoa,<sup>151</sup> numa concepção da existência do Estado marcadamente subjetivista, pela qual restaria assegurada sua personalidade como ente autônomo. Contudo, foi Gerber quem, no seu estudo sobre “o Estado como organismo”, formulou a doutrina da vontade ou da capacidade de querer do Estado, segundo a qual caberia aos órgãos a manifestação da vontade do Estado para expressar seu poder e, com isso, dar concretude à existência abstrata deste, independentemente da personalidade do Estado.<sup>152</sup> Gerber, então, recolhe no direito privado a noção de pessoa que servirá aqui para “configuração de existência jurídica dos poderes de disposições estatais”.<sup>153</sup> A partir desta teoria organicista, Gerber faz ver que o Estado manifesta sua vontade por meio dos seus órgãos. Vontade esta que se confundiria com o exercício do direito de dominar, isto é, “o direito de manifestar uma vontade que une em si todo o povo para o cumprimento das tarefas que são parte do fim do Estado”. Isso seria aquilo que distinguiria, de modo específico, a personalidade jurídica do Estado das pessoas jurídicas de direito privado.<sup>154</sup> Surge, assim, a doutrina da segurança jurídica da forma de manifestação da vontade do Estado.

Da doutrina de Gerber, foram acolhidos por Jellinek os conceitos de Estado como pessoa jurídica, do Estado-poder público e aquele de órgão. Segundo Jellinek, o Estado seria uma pluralidade de órgãos,<sup>155</sup> ainda que estes não disponham de personalidade alguma diante do Estado, pois não existem duas pessoas, a do órgão e a do Estado, mas são, ambos, uma mesma unidade. Conclui Jellinek persistir aqui um inevitável paradoxo, pois o Estado, ao mesmo tempo que é a origem dos seus órgãos, somente pode atuar por meio destes. De fato, o órgão do Estado, apesar de ser uma fragmentação da forma de expressão e manifestação de vontade, em si mesmo representa a unidade do Estado. Daí por que a personalidade do ente estatal viu-se construir a partir dessa unidade institucional, que é a organização do Estado.

É que a existência jurídica do Estado depende dos órgãos como fontes de produção de atos normativos ou de decisões de aplicação do direito positivo. Os poderes são independentes e seus órgãos têm autonomia, em maior ou menor grau, nas distintas funções que exercem, mas todos eles encontram-se normogeneticamente vinculados ao Estado e à Constituição.

151. PUFENDORF, Samuel. *Os deveres do homem e do cidadão...* cit., p. 289.

152. GERBER, C. F. v. *Diritto pubblico*. Milano: Giuffrè, 1971. p. 198. Sobre a história desse período e formação do pensamento organicista: KAUFMANN, Erich. *Sul concetto di organismo nella dottrina dello Stato del secolo XIX*. Trad. Andrea Sandri. Seregno: Herrenhaus, 2009.

153. Idem, p. 200.

154. Idem, p. 149 e 201.

155. “De la propia naturaleza del Estado, esto es, del hecho de tener el carácter de una asociación organizada, se sigue necesariamente la existencia de órganos del Estado. Un Estado sin órganos es una representación que no puede psicológicamente llegar a existir, es decir, equivale a anarquía, por lo cual resulta un *contradictio in adjecto*” (JELLINEK, Georg. *Teoría general...* cit., p. 537; vide cap. XVI).