

OS CAMINHOS DA INTERPRETAÇÃO DO SISTEMA JURÍDICO TRIBUTÁRIO A PARTIR DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS E A SEGURANÇA JURÍDICA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

THE WAYS OF INTERPRETING THE LEGAL TAX SYSTEM BASED ON FUNDAMENTAL RIGHTS AND LEGAL CERTAINTY IN TAX MATTERS

FULVIA HELENA DE GIOIA

Doutora em Direito Político e Econômico pela UPM e Mestre em Direito e Teoria do Estado pela PUC/S. Graduada em Direito pela USP/SP. Professora de Direito Tributário da Faculdade de Direito da UPM. Coordenadora do Núcleo Tributário da ESA-OAB-SP e Membro Efetivo da Comissão de Direito Tributário da OAB-SP. Advogada. professorafulvia@gmail.com

RAFAEL FERREIRA CARVALHO

Mestrando em Direito Tributário pela PUC/SP. Especialista em Direito Tributário pelo IBET. Graduado em Direito pela UPM. Advogado. r_carvalho88@hotmail.com

Resumo: O presente artigo tem por objetivo analisar a interpretação jurídica do sistema tributário nacional a partir dos direitos fundamentais erigidos. Essência do neoconstitucionalismo, a prevalência dos direitos fundamentais e a função diretiva dos princípios devem ser conciliadas à estrita legalidade tributária. Nesse contexto, buscar-se-á demonstrar não haver conflito entre o respeito à estrita legalidade e a observância principiológica direcionadora da implementação de valores, tais como dignidade da pessoa humana, segurança jurídica, justiça social e respeito às garantias individuais, na missão interpretativa para aplicação das normas tributárias.

Abstract: This article aims to analyze the legal interpretation of the national tax system from the erected fundamental rights. The essence of neoconstitutionalism, the prevalence of fundamental rights and the directive function of the principles should be reconciled with the strict legality of taxation. In this context, we seek to demonstrate that there is no conflict between the respect for strict legality and the observance of guiding principles for the implementation of values such as human dignity, legal certainty, social justice and respect for individual guarantees, in the interpretative mission for the application of tax norms.

Palavras-chaves: interpretação; direitos fundamentais; segurança jurídica.

Keywords: interpretation; fundamental rights; legal certainty.

Sumário: 1. Introdução - 2. Do positivismo ao neoconstitucionalismo: uma nova hermenêutica constitucional 3. Interpretação necessária ou ativismo judicial? - 4. Interpretação e segurança jurídica em matéria tributária 5. Conclusão - 6. Referências.

1. INTRODUÇÃO

As interpretações jurídicas repercutem e trazem consequências das mais sérias possíveis, de modo que, ao realizar a nobre e solene tarefa da interpretação jurídica,

deve-se buscar resguardar todos os direitos fundamentais previstos na Constituição Federal. Somente dessa forma será possível uma aproximação do que seja realmente justo e a preservação dos mais caros valores intrínsecos à sociedade e que são existentes desde os mais remotos tempos civilizatórios.

Portanto, a tarefa da interpretação jurídica não pode ser utilizada de forma simplória, como se a aplicação da norma e do direito consistisse numa mera vinculação do fato concreto com o texto da lei. Mesmo diante da reconhecida relevância da necessidade de observação do texto positivado, especialmente em âmbito tributário, não se pode desconsiderar as peculiaridades do caso concreto à luz dos fundamentos e princípios norteadores do ordenamento jurídico.

Nesse sentido, pretende-se demonstrar os eventuais reflexos na atividade interpretativa das alterações hermenêuticas introduzidas pelo movimento neoconstitucionalista a partir da crise do positivismo.

2. DO POSITIVISMO AO NEOCONSTITUCIONALISMO: UMA NOVA HERMENÊUTICA CONSTITUCIONAL

A marca histórica do advento do neoconstitucionalismo é o período pós-Segunda Guerra Mundial, evento este que ficou marcado pelas atrocidades dos regimes totalitários do nazismo alemão e do fascismo italiano.

No pós-guerra, surge a preocupação internacional com os direitos humanos em razão das barbaridades e mortandades cometidas contra o ser humano durante o período de conflito. A conscientização da relevância do reconhecimento dos direitos da humanidade para além das fronteiras nacionais se intensificou, não sendo tratado mais como se fosse um assunto pertencente apenas a um determinado país ou nação.

Os países envolvidos se depararam com a constatação de que os seus respectivos ordenamentos jurídicos fracassaram ao não evitar as atrocidades cometidas.¹ De modo que, após a Segunda Guerra Mundial, os países que participaram da guerra, sobretudo os adeptos de regimes totalitários como o nazifascismo, voltaram a sua atenção para a jurisdição constitucional, cientes da importância de se garantir os direitos humanos.²

A partir do movimento constitucionalista, que tem como marco a Constituição Alemã de 1949, conhecida como Lei Fundamental de Bonn, passou a se reconhecer a força normativa da Constituição,³ que deixa de ser considerada como mero programa político para ser uma norma com aplicabilidade direta, como as demais normas.

¹ BATA, B. Simões. *Neoconstitucionalismo e responsabilidade tributária de terceiros*. 2017. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2017.

² GUASTINI, Ricardo de apud PRAZAK, Maurício Avila; SOARES, Marcelo Negri. Neoconstitucionalismo no Brasil e a relação com a judicialização da política e o ativismo judicial. In: *Direito em Movimento*, Rio de Janeiro, v. 18 - n. 3, p. 204, 2020 - Ed. Especial. Disponível em: < <https://emerj.com.br/ojs/seer/index.php/direitoemmovimento/article/view/292/110>>. Acesso em: 27 jul. 2022.

³ BATA, B. Simões. *Neoconstitucionalismo e responsabilidade tributária de terceiros*. 2017. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2017.

Mais do que isso, a Constituição passa a servir de base para todas as outras normas – infraconstitucionais - ganhando o *status* de supremacia e fundamentando a invalidade das normas incompatíveis. E a garantia da plena proteção aos direitos humanos passa a integrar a Constituição.

Assim, o movimento denominado neoconstitucionalismo ou pós-positivismo faz surgir, no âmbito do Direito, uma gama de reflexões, ainda que inacabadas, sobre a interpretação jurídica e a função social do Direito, resultantes da superação histórica do jusnaturalismo e do fracasso político do positivismo.⁴ É natural ainda que os métodos do positivismo, oriundos do iluminismo do século XVIII ficassem ultrapassados diante de um novo contexto econômico, político e social.⁵

No pós-positivismo jurídico a aplicabilidade dos princípios, inclusive como diretrizes de interpretação, conduz o intérprete à busca de valores como o reconhecimento da dignidade da pessoa humana por intermédio dos direitos fundamentais e da justiça, abrindo-se o caminho para a consideração de uma visão sistêmica, de forma a dar concretização aos direitos fundamentais previstos constitucionalmente. Supera-se o positivismo estritamente legalista a partir da assunção de que o “Direito” é maior que a “norma” positivada.

Há uma mudança do núcleo hermenêutico do intérprete. Emerge, assim, uma nova perspectiva ao juiz na decisão dos casos concretos: o poder/dever de decidir conforme a “justiça”. É o que se pode chamar de nova hermenêutica constitucional - a interpretação conforme os valores veiculados pelos princípios.

Konrad Hesse, autor que chamou atenção para a força normativa da Constituição na Alemanha do período pós-guerra, já alertava que o texto constitucional não deve ser considerado uma carta de intenções políticas; a ele se deve reconhecer o caráter jurídico imperativo,⁶ que não veicula apenas programas sem força prescritiva, tal compreensão da força normativa do Direito Constitucional Contemporâneo possui como grandes marcos a Lei Fundamental de Bonn e as Constituições italiana (1947), portuguesa (1976) e espanhola (1978).⁷

Tal reconhecimento da força normativa da constituição já havia sido sinalizado nos Estados Unidos da América, cujo ordenamento jurídico é fundada na *common*

⁴ ALMEIDA, Gregório Assagra. *O ministério público no neoconstitucionalismo: perfil constitucional e alguns fatores de ampliação de sua legitimação social*. Disponível em: <http://www.mp.gov.br/portalweb/hp/10/docs/o_mp_no_neoconstitucionalismo1.pdf>. Acesso em: 05 ago. 2022.

⁵ CAMBI, Eduardo. Neoconstitucionalismo e neoprocessualismo. *Revista do Programa de Pós- Graduação em Direito da Universidade Federal da Bahia: Homenagem ao Professor Luiz de Pinho Pedreira*, n. 17, 2008.2, Salvador, p. 94. Disponível em: <https://files.cercomp.ufg.br/weby/up/662/o/Eduardo_Cambi_Neoconstitucionalismo_e_Neoprocessualismo.pdf>. Acesso em: 15 ago. 2022.

⁶ CAMBI, Eduardo. Neoconstitucionalismo e neoprocessualismo. *Revista do Programa de Pós- Graduação em Direito da Universidade Federal da Bahia: Homenagem ao Professor Luiz de Pinho Pedreira*, n. 17, 2008.2, Salvador, p. 98. Disponível em: <https://files.cercomp.ufg.br/weby/up/662/o/Eduardo_Cambi_Neoconstitucionalismo_e_Neoprocessualismo.pdf>. Acesso em: 15 ago. 2022.

⁷ CAMBI, Eduardo. Neoconstitucionalismo e neoprocessualismo. *Revista do Programa de Pós- Graduação em Direito da Universidade Federal da Bahia: Homenagem ao Professor Luiz de Pinho Pedreira*, n. 17, 2008.2, Salvador, p. 95. Disponível em: <https://files.cercomp.ufg.br/weby/up/662/o/Eduardo_Cambi_Neoconstitucionalismo_e_Neoprocessualismo.pdf>. Acesso em: 15 ago. 2022.

law, com a expansão da jurisdição constitucional e o maior protagonismo da atividade do Poder Judiciário, que em decorrência do reconhecimento da força normativa da Constituição passa a aferir a compatibilidade constitucional das leis, como bem observamos do emblemático caso - *Marbury x Madison* – já no início do século XIX.⁸

Para Luis Roberto Barroso, o movimento neoconstitucionalista se caracteriza por três vertentes:⁹ “a) do reconhecimento de força normativa à Constituição; b) da expansão da jurisdição constitucional; c) do desenvolvimento de uma nova dogmática da interpretação constitucional”.

A interpretação a partir das normas constitucionais é, portanto, o caminho seguro de aplicabilidade das normas legais. Todavia, as normas não se restringem somente aquilo que conhecemos como regras, mas veiculam também princípios (diretrizes) que são igualmente relevantes. Há uma distinção de funções e, por assim dizer, de extensão, sendo claro que as regras são prescrições mais diretas e específicas, enquanto os princípios atuam como diretrizes interpretativas.¹⁰

Destarte, as normas constitucionais cumprem importantes funções na ordenação jurídica de uma sociedade, qual sejam, a imposição de limites ao poder estatal e o fornecimento dos instrumentos de garantia para dar efetividade aos direitos fundamentais que a Constituição consagra.¹¹

Sendo assim, como parte do texto constitucional, a prevalência de um entendimento deve ser objeto de uma interpretação sistêmica e também voltada à solução do caso concreto, carregada, portanto, de efetividade. E, nesse sentido, os princípios servem de vetor interpretativo, a serem utilizados para a solução de uma controvérsia judicial mediante o sopesamento de duas ou mais regras. Ou seja, são pontos cardeais que servem de norte e fazem compreender melhor o ordenamento jurídico.¹²

⁸ CAMBI, Eduardo. Neoconstitucionalismo e neoprocessualismo. *Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal da Bahia: Homenagem ao Professor Luiz de Pinho Pedreira*, n. 17, 2008.2, Salvador, p. 98. Disponível em: <https://files.cercomp.ufg.br/weby/up/662/o/Eduardo_Cambi_Neoconstitucionalismo_e_Neoprocessualismo.pdf>. Acesso em: 15 ago. 2022.

⁹ BARROSO, Luis Roberto apud CAMBI, Eduardo. Neoconstitucionalismo e neoprocessualismo. *Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal da Bahia: Homenagem ao Professor Luiz de Pinho Pedreira*, n. 17, 2008.2, Salvador, p. 97. Disponível em: <https://files.cercomp.ufg.br/weby/up/662/o/Eduardo_Cambi_Neoconstitucionalismo_e_Neoprocessualismo.pdf>. Acesso em: 15 ago. 2022.

¹⁰ ÁVILA, Humberto. “Neoconstitucionalismo”: entre a “ciência do direito” e o “direito da ciência”. *Revista Eletrônica de Direito do Estado*, n. 17, janeiro/fevereiro/março de 2009, Salvador, p. 5. Disponível em: <<https://revistas.unifacs.br/index.php/redu/article/viewFile/836/595#:~:text=Nessa%20hip%C3%B3tese%2C%20em%20vez%20de,e%20subservi%C3%Aancia%20%C3%A0%20doutrina%20estrangeira.>>. Acesso em: 20 ago. 2022.

¹¹ Nesse sentido, Georges Abboud ressalta quatro funções primordiais das normas constitucionais, quais sejam, “1) limitar o Poder Público; 2) garantir a existência das minorias e assegurar a proteção dos direitos fundamentais previstos no texto constitucional e nos tratados internacionais; 3) corrigir equívocos e omissões do Poder Legislativo; e 4) conferir, em termos dogmáticos, coerência e garantir a preservação da própria autonomia do Direito, em específico a própria Constituição.” ABOUD, Georges apud PRAZAK, Mauricio Avila; SOARES, Marcelo Negri. Neoconstitucionalismo no Brasil e a Relação com a Judicialização da Política e o Ativismo Judicial. In: *Direito em Movimento*, Rio de Janeiro, v. 18 - n. 3, p. 202-203, 2020 - Ed. Especial. Disponível em: <<https://emerj.com.br/ojs/seeit/index.php/direitoemmovimento/article/view/292/110>>. Acesso em: 25 ago. 2022.

¹² BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 130.

Com efeito, questões atuais e complexas do mundo contemporâneo demandam um esforço de conciliação entre princípios e regras, impondo a respectiva ponderação na solução de conflitos de interesses diversos, para a qual a mera aplicação da norma positiva na sua literalidade não se presta nem à pacificação, nem ao fim de consecução da justiça esperada.

Nessa nova fase, os juízes são instados a assumir uma nova posição, que talvez se possa entender como “de vanguarda”, para (re)compôr a instabilidade criada por interesses conflituosos que contrapõem valores igualmente protegidos pelo ordenamento constitucional.

No mundo, assim como no Brasil, o Poder Judiciário é instado a decidir sobre questões como descriminalização do aborto, liberdade de expressão, casamento homoafetivo, legalização das drogas, maioridade penal, de modo que é necessária a compatibilização entre leis desatualizadas em face de uma nova ordem jurídica constitucional, integrada inclusive por normas oriundas de tratados internacionais que se incorporaram ao sistema. Isso somente é possível por meio da interpretação conciliadora da aplicação dos princípios constitucionais, diretrizes sinalizadoras dos valores primordiais. É o momento de (re)afirmação da Constituição como fundamento jurídico.

O equilíbrio de tão difícil alcance é o único caminho para que não se precipite ao desmanche da estruturação jurídica imprescindível para evitar o caos do convívio social. O denominado “ativismo judicial”, especialmente no Brasil atual, advém exatamente desse aparente paradoxo: da necessária atuação do Poder Judiciário no cumprimento de sua função judicante à extrapolação dos limites de seu papel institucional.

3. INTERPRETAÇÃO NECESSÁRIA OU ATIVISMO JUDICIAL?

A atuação do Poder Judiciário é, sem dúvida, a condição para a garantia dos direitos fundamentais e para a democracia. No Brasil, a Constituição Federal de 1988, conhecida como “Constituição Cidadã”, a qual oferece vasta proteção aos mais variados direitos, tanto individuais quanto sociais (coletivos e difusos), marca uma importante travessia de uma fase ditatorial para a fundação de um Estado Democrático de Direito.

A importância do Poder Judiciário no controle de constitucionalidade (concentrado ou difuso) a partir da nova ordem constitucional e a inafastabilidade de sua atuação a partir do disposto no Artigo 5º, inciso XXXV, da Constituição Federal, são as garantias de manutenção da ordem, imprescindíveis para a sobrevivência do Estado de Direito.

Não obstante, na repartição constitucional de funções entre os Poderes da República, há limites que impedem a usurpação de atuação, nesse contexto, a indevida ingerência do Poder Judiciário nos demais Poderes e reconhecida como ativismo judicial não deve encontrar como fundamento e justificativa o neoconstitucionalismo e a imposição

da interpretação sistêmica a partir dos valores e princípios garantidores dos direitos fundamentais consagrados pelo texto constitucional.

Ressaltamos que a perspectiva da possibilidade de existência de interpretações absolutamente avalorativas é fruto de uma concepção oriunda do juspositivismo radical, não há como o Direito ser confundido com uma ciência natural que preza unicamente pela observação e o empirismo.

A impossibilidade de absoluta neutralidade do intérprete é inerente à condição de ser humano social, que inevitavelmente carregará consigo o conjunto de experiências e valores vividos. Mas o aplicador da lei não é um robô. E o ordenamento jurídico, como já se viu, não é destituído dos valores que são caros à sociedade - o apreço pela democracia, solidariedade, coletividade, justiça social entre outros são valores queridos e desejados pela nova ordem constitucional.

O Direito não segue a lógica formal de um pensamento matemático ou silogístico¹³ e não pode permanecer indiferente às injustiças sociais. Aliás, reside justamente na indiferença uma das maiores críticas ao positivismo jurídico, pois a sua postura completamente avalorativa teria de alguma forma contribuído para sustentar os regimes nazista e fascista. De outro lado, a atividade judicante não deve ser desnaturada por meio da extrapolação que se preste à priorização de fatores externos (econômicos, sociais, religiosos, filosóficos), afastando-se da essência da atividade jurídica.

De modo que a atuação do Supremo Tribunal Federal vem sendo questionada, por alguns, que a veem como concretizadora do ativismo nocivo, o que é fomentado pela judicialização de questões políticas e também pela maior exposição midiática que, por si só, gera um aumento do clamor e apelo popular.

Mas afinal, até que ponto o Poder Judiciário pode suprir lacunas deixadas pelos outros Poderes a fim de se garantir o quanto previsto na Constituição Federal? Certamente sua interpretação não pode alterar o conteúdo semântico das prescrições constitucionais, atuando indevidamente como um legislador.

A postura proativa do Judiciário em prol do atendimento dos direitos fundamentais é legítima, mais do que isso, é sua responsabilidade resguardar a Constituição Federal sempre que provocado e com todos os instrumentos judiciais que a lei lhe faculta, seria até mesmo um contrassenso imaginar um Judiciário que permanecesse silente em face das demandas atuais da sociedade contemporânea.

É inevitável reconhecer pela relevância dos temas tratados e das repercussões sociais das decisões judiciais que o Poder Judiciário é também uma força política, embora ele não seja o mais recomendado para a implementação de políticas públicas

¹³ CAMBI, Eduardo. Neoconstitucionalismo e neoprocessualismo. *Revista do Programa de Pós- Graduação em Direito da Universidade Federal da Bahia: Homenagem ao Professor Luiz de Pinho Pedreira*, n. 17, 2008.2, Salvador, p. 106. Disponível em: <https://files.cercomp.ufg.br/weby/up/662/o/Eduardo_Cambi_Neoconstitucionalismo_e_Neoprocessualismo.pdf>. Acesso em: 15 ago. 2022.

por se ater em maior parte à solução de casos particulares e específicos, ficando assim preso à uma visão microestrutural e não observando às questões macroestruturais.

Cabe frisar que a segurança jurídica não é prejudicada somente pelas decisões judiciais cuja fundamentação é rica de princípios e valores de alto grau de abstração e subjetividade, mas também pela própria legislação lacunosa e desconectada dos fundamentos constitucionais, em clara inconsistência ao ordenamento jurídico.

Não cansamos de ver os mesmos princípios serem sustentados por partes opostas de um mesmo caso para protegerem direitos frontalmente contrários e colidentes, de modo que a suscitação de valores para a solução de uma controvérsia judicial, por vezes, é desprovida de um valor argumentativo substancial por ser uma fórmula vazia.¹⁴ Um mesmo princípio utilizado por um juiz para dar uma sentença de improcedência pode ser também utilizado por um outro juiz, com um entendimento e um ponto de vista diversos daquele, para sustentar uma sentença de integral procedência.

A diversidade de entendimentos é própria da atividade judicial, porém a busca do equilíbrio e da razoabilidade deve ser incessante, é necessário lembrar sempre que se a judicialização da política é inevitável, a politização do Poder Judiciário deve ser afastada, pois somente assim não teremos uma atividade judicante prejudicada com pautas de outra ordem.

4. INTERPRETAÇÃO E SEGURANÇA JURÍDICA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

O principal problema que vem sendo apontado no neoconstitucionalismo é a falta de segurança jurídica que o desapego à legislação positivada pode ocasionar em decorrência da interpretação constitucional que deve permear todo o ordenamento jurídico e a constante necessidade de ponderação proporcionada pela forte atuação dos princípios.

A aplicação direta dos princípios constitucionais pelos juízes e tribunais em suas decisões tem gerado bastante polêmica, posto que toda fundamentação jurídica deve ser dotada de clareza e objetividade, sob pena de se tornar alvo da interposição do recurso que conhecemos como embargos de declaração.¹⁵

Toda regra positivada, que esteja inserida de forma sucinta e objetiva no texto oficial da lei, poderá ser entendida de distintas formas quando observada e lida por

¹⁴ CAMBI, Eduardo. Neoconstitucionalismo e neoprocessualismo. *Revista do Programa de Pós- Graduação em Direito da Universidade Federal da Bahia: Homenagem ao Professor Luiz de Pinho Pedreira*, n. 17, 2008.2, Salvador, p. 110. Disponível em: < https://files.cercomp.ufg.br/weby/up/662/o/Eduardo_Cambi_Neoconstitucionalismo_e_Neoprocessualismo.pdf >. Acesso em: 15 ago. 2022.

¹⁵ Art. 1.022. Cabem embargos de declaração contra qualquer decisão judicial para: I - esclarecer obscuridade ou eliminar contradição; II - suprir omissão de ponto ou questão sobre o qual devia se pronunciar o juiz de ofício ou a requerimento; III - corrigir erro material. Parágrafo único. Considera-se omissa a decisão que: I - deixe de se manifestar sobre tese firmada em julgamento de casos repetitivos ou em incidente de assunção de competência aplicável ao caso sob julgamento; II - incorra em qualquer das condutas descritas no art. 489, § 1º.

intérpretes distintos, sendo sabidamente falso desde as aulas de hermenêutica jurídica o brocardo *in claris cessat interpretatio*.

O enunciado, o texto por si só não diz nada, é alográfico.¹⁶ Todos os textos legais devem ser interpretados,¹⁷ a interpretação jurídica é uma atividade complexa, que exige do intérprete o conhecimento dos diversos aspectos da realidade normativa.¹⁸ Mas afinal, como mantermos a segurança jurídica em âmbito tributário? Certo é que as normas tributárias devem servir para aumentar a proteção do contribuinte e não para aumentar indevidamente a arrecadação fiscal.¹⁹

É inafastável a forte influência positivista no Direito Tributário, como bem podemos observar do Artigo 3º do Código Tributário Nacional,²⁰ ao deixar claro que toda obrigação tributária deverá ser decorrente de imposição legal, o que é ainda reforçado pelo § 1º do Artigo 108 do mencionado diploma.²¹ No Direito Tributário, mais do que em outras áreas do Direito, o princípio da legalidade possui enorme relevância, sendo expressamente mencionado no Sistema Tributário Nacional conforme a previsão contida no Artigo 150, inciso I, da Constituição Federal.²²

As hipóteses legais, quando forem compatíveis com os princípios constitucionais, e em teoria elas o são até que se demonstre o contrário, devem ser obedecidas e aplicadas, de modo que os princípios devem, na medida do possível, sempre fortalecer as regras positivadas, atuando em prol delas, e não buscando e caçando ocasiões para invalidá-las ou anulá-las, daí inclusive advém a interpretação conforme a Constituição, método interpretativo que, desejando manter o texto positivado, procura extrair uma interpretação que esteja em consonância com a Constituição.

Assim, a interpretação centrada na Constituição Federal, em âmbito tributário, tenderá a observar o princípio da legalidade. Frise-se que “o conteúdo normativo da legalidade tributária extrapola o da legalidade geral”,²³ o qual é encontrado no Artigo 5º, II, da Constituição Federal,²⁴ ou seja, não haverá incidência de tributo sem que a respectiva hipótese esteja prevista. Desta forma, a subsunção do fato à norma em exata correspondência, que decorre do princípio da legalidade estrita, exercerá

¹⁶ GRAU, Eros Roberto *apud* COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Conceito, Vigência, Interpretação, integração e aplicação da legislação tributária. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Interpretação e aplicação da lei tributária*. São Paulo: Dialética; Fortaleza: ICET, 2010, p. 426.

¹⁷ BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 150.

¹⁸ *Ibidem*, p. 149.

¹⁹ *Ibidem*, p. 308.

²⁰ Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

²¹ Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada: (...) § 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

²² Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; (...).

²³ PAULSEN, Leandro. *Direito tributário, constituição e código tributário à luz da doutrina e jurisprudência*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008, p. 179.

²⁴ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...) II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei; (...).

especial papel em âmbito do Direito Tributário para determinar a existência ou não da obrigação de pagar o tributo.

Certamente, o papel de relevância na aplicação do princípio da legalidade em matéria tributária está na proteção do contribuinte na sua relação com o Fisco. Nesse sentido, João Dácio Rolim assevera: “quanto maior a precisão desses tipos, menor a margem de incerteza e a possibilidade de arbitrariedade por parte do intérprete da lei ou das próprias regras surgidas da jurisprudência”.²⁵

A Constituição Federal veda que o Código Tributário Nacional, ou qualquer outra norma se utilize de meios de integração que possam amesquinhar ou diminuir o princípio da legalidade, e em consonância com a Constituição Federal, o Artigo 97 do Código Tributário Nacional²⁶ ainda reforça, uma vez mais, a obrigatoriedade da lei para o estabelecimento do fato gerador e de outros elementos essenciais da relação tributária, evitando-se discricionariedades incompatíveis com o Direito Tributário.

Berliri, em exemplo evocado por Alfredo Augusto Becker, demonstra que a mera equivalência de capacidade contributiva não é suficiente para tributar da mesma forma situações jurídicas distintas: “se instituído um tributo sobre cães, a interpretação econômica levaria a tributar também os gatos, dada a circunstância de, em ambas as situações, demonstrar-se análoga a capacidade contributiva”.²⁷

À luz da Constituição Federal, o mero conteúdo econômico, sem respaldo legal, não é suficiente para a exigência do tributo.²⁸ Por isso, fica vedado, em âmbito tributário, o emprego da analogia e equidade, sendo inviável a fuga da interpretação legalista, cabendo somente à outra norma o preenchimento do espaço lacunoso.

Porém, como o contribuinte deve ser o centro do centro do Direito Tributário,²⁹ existe a possibilidade de utilização de meios integrativos na aplicação do Direito Tributário infracional ou adjetivo. Ou seja, em casos de aplicação de multas e em casos falimentares se torna possível a interpretação integrativa.³⁰ Ressalte-se: o que o neoconstitucionalismo propugna é a supremacia da Constituição e a sua observância pelas demais normas, e não o apego à interpretação literal.

²⁵ ROLIM, João Dácio *apud* MACHADO, Hugo de Brito. A norma antielisão e o Princípio da Legalidade – Análise crítica do Parágrafo Único do Art. 116 do CTN. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O planejamento tributário e a Lei Complementa 104*. São Paulo: Dialética, 2001, p.111.

²⁶ Art. 97. Somente a lei pode estabelecer: I - a instituição de tributos, ou a sua extinção; II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos Artigos 21, 26, 39, 57 e 65; III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do Artigo 52, e do seu sujeito passivo; IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos Artigos 21, 26, 39, 57 e 65; V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas; VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

²⁷ BECKER, Alfredo Augusto *apud* AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 251.

²⁸ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 253.

²⁹ BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 341.

³⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Conceito, Vigência, Interpretação, Integração e Aplicação da Legislação Tributária. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Interpretação e aplicação da lei tributária*. São Paulo: Dialética; Fortaleza: ICET, 2010, p. 429.

Desse modo, se na peculiaridade do Direito Tributário temos um especial ênfase ao princípio da legalidade, é porque a Constituição assim determinou com a finalidade de proteger adequadamente os direitos fundamentais do contribuinte, direitos estes que inclusive devem ser vistos como uma limitação ao poder de tributar.³¹

O Direito Tributário reclama princípios, métodos e regimes próprios, a própria relação tributária é *sui generis*, uma vez que no Direito Privado a relação se dá entre particulares, estabelecida de forma contratual e em pé de igualdade, já no Direito Tributário a relação se dá de forma desigual entre o cidadão hipossuficiente e o Estado aparelhado aplicador da lei.

Todavia, é importante lembrar que a norma nunca deve ser interpretada de maneira isolada, mas enquanto parte do sistema jurídico tributário, devendo-se sempre levar em consideração o fato concreto, o problema jurídico enfrentado,³² a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária certamente deverá conferir a existência da capacidade contributiva por parte do Contribuinte. A lei deve ser enxergada sem jamais olvidar as peculiaridades de cada caso, só assim se terá um Direito Tributário justo e efetivo.

5. CONCLUSÃO

É possível concluir que apesar da interpretação a partir do neoconstitucionalismo ser, por vezes, entendida como uma forma de desapego ao texto positivado para se valer das cláusulas gerais e conceitos indeterminados da nova hermenêutica constitucional, a segurança jurídica jamais poderá ser esquecida, pois ela deve lastrear todo o ordenamento jurídico, sendo mantida por intermédio de decisões jurídicas equilibradas, que não sejam revestidas por radicalismos ou interesses que não atendam à preservação dos valores, direitos e fundamentos do Estado de Direito.

A hermenêutica fundada no neoconstitucionalismo não significa a negação da lei, mas sim uma diretriz à interpretação. Os fundamentos, valores e princípios constitucionais servem de bússola para nortear a interpretação a fim de resguardar os direitos fundamentais constitucionalmente reconhecidos, o que não se coaduna com as surpresas e instabilidades oriundas de subjetivismos inspirados por convicções particulares e afastadas do interesse coletivo.

Da mesma forma que o homem é o centro dos direitos humanos em lugar da norma, em matéria tributária a referência é o contribuinte e não os tributos,³³ sendo, desta maneira, imprescindível a observância das limitações ao poder de tributar estatal, única forma de preservação dos direitos fundamentais inerentes à condição de sujeito passivo da relação tributária, contribuindo assim para resguardar os direitos humanos do contribuinte.

³¹ TORRES, Ricardo Lobo apud BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 306.

³² TORRES, Ricardo Lobo. *Interpretação e integração da Lei Tributária*. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Interpretação e aplicação da lei tributária*. São Paulo: Dialética; Fortaleza: ICET, 2010, p. 336.

³³ BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 341.

6. REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

ALMEIDA, Gregório Assagra. *O ministério público no neoconstitucionalismo: perfil constitucional e alguns fatores de ampliação de sua legitimação social*. Disponível em: http://www.mp.gov.br/portalweb/hp/10/docs/o_mp_no_neoconstitucionalismo1.pdf. Acesso em: 05 ago. 2022.

ÁVILA, Humberto. “Neoconstitucionalismo”: entre a “ciência do direito” e o “direito da ciência”. *Revista Eletrônica de Direito do Estado*, n. 17, janeiro/fevereiro/março de 2009, Salvador, p. 5. Disponível em: <https://revistas.unifacs.br/index.php/redu/article/viewFile/836/595#:~:text=Nessa%20hip%C3%B3tese%2C%20em%20vez%20de,e%20subservi%C3%A2ncia%20%C3%A0%20doutrina%20estrangeira.> Acesso em: 20 ago. 2022.

BATA, B. Simões. *Neoconstitucionalismo e responsabilidade tributária de terceiros*. 2017. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2017.

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

CAMBI, Eduardo. Neoconstitucionalismo e neoprocessualismo. *Revista do Programa de Pós- Graduação em Direito da Universidade Federal da Bahia: Homenagem ao Professor Luiz de Pinho Pedreira*, n. 17, 2008.2, Salvador, p. 94. Disponível em: https://files.cercomp.ufg.br/weby/up/662/o/Eduardo_Cambi_Neoconstitucionalismo_e_Neoprocessualismo.pdf. Acesso em: 15 ago. 2022.

MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Interpretação e aplicação da lei tributária*. São Paulo: Dialética; Fortaleza: ICET, 2010.

PAULSEN, Leandro. *Direito tributário, constituição e código tributário à luz da doutrina e jurisprudência*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008.

PRAZAK, Maurício Avila; SOARES, Marcelo Negri. Neoconstitucionalismo no Brasil e a relação com a judicialização da política e o ativismo judicial. *In: Direito em Movimento*, Rio de Janeiro, v. 18 - n. 3, p. 204, 2020 - Ed. Especial. Disponível em: <https://emerj.com.br/ojs/seer/index.php/direitoemmovimento/article/view/292/110>. Acesso em: 27 jul. 2022.

ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O planejamento tributário e a Lei Complementa 104*. São Paulo: Dialética, 2001.

