

O CONSTITUCIONALISMO E A NOVA MORAL TRIBUTÁRIA: O ESTADO CONSTITUCIONAL BRASILEIRO E SEUS REFLEXOS NO DIREITO TRIBUTÁRIO

**EL CONSTITUCIONALISMO E LA NUEVA MORAL TRIBUTARIA: EL ESTADO
CONSTITUCIONAL BRASILEÑO Y SUS REFLEXOS EN EL DERECHO TRIBUTARIO**

Antonio Alves Pereira Netto*

RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo incitar a discussão com relação à mudança de valores que vem sofrendo o Direito Tributário no Brasil desde a promulgação da Constituição Federal de 1988. A partir da segunda metade do século XX, o modelo de organização política e jurídica da maioria das democracias ocidentais passou por grandes mudanças de paradigmas, mais notadamente pela supremacia formal e material dada à Constituição, pela declaração de direitos fundamentais e pelo papel que passa a ser desempenhado pela jurisdição constitucional. Como resultado, uma diminuição do poder de atuação do parlamento, o que se acentuou em razão do processo de globalização, que demanda por uma flexibilização do direito. Nesse contexto, analisa-se de forma crítica o modelo de Estado constitucional implantado no Brasil e a maneira exacerbada com que vem sendo exercida a jurisdição constitucional. Nesse quadro, discute-se como essa prática tem alterado substancialmente o conteúdo e a extensão (mutação) dos princípios tributários, com clara repercussão na justificação do poder de tributar e na forma como a doutrina e a jurisprudência tem tratado as relações jurídicas tributárias. Intenta-se demonstrar de forma crítica o surgimento de um novo conjunto de preceitos morais a legitimar e a guiar teleologicamente as normas de direito tributário.

PALAVRAS-CHAVE: Constitucionalismo; Jurisdição Constitucional; Direito Tributário; Moral Tributária.

RESUMEN

El presente trabajo tiene como objetivo incitar la discusión acerca del cambio de valores que ha sufrido el Derecho Tributario desde la promulgación de la Constitución Federal del año 1988 en Brasil. A partir de la segunda mitad del siglo XX, el modelo de organización política y jurídica en la mayoría de las democracias occidentales pasaron por grandes cambios de paradigmas, especialmente, en virtud de la supremacía formal y material asignada a la Constitución, también por la Declaración de Derechos Fundamentales y por el papel desarrollado por la jurisdicción constitucional. Como efecto de éste proceso, hubo una disminución de la actuación del Parlamento, lo que, por su vez, se acentuó en razón del proceso de globalización - el cual es responsable por una flexibilización del derecho. En éste sentido, la propuesta del artículo es analizar, de forma crítica, el modelo de Estado Constitucional implementado en Brasil, así como también la manera exacerbada del ejercicio de la jurisdicción constitucional. A continuación, se observará cómo esta práctica generó una alteración sustancial del contenido y extensión (mutación) de los principios tributarios, con repercusiones en la justificación del poder de tributar y en la forma cómo la doctrina y jurisprudencia tratan las relaciones jurídicas tributarias. En definitiva, la intención es

* Pós-graduando em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Mestrando em Direito Público pela Universidade Federal de Alagoas (UFAL). Advogado. Email: antonioattn@gmail.com.

demostrar, a partir de una postura crítica, el surgimiento de un nuevo conjunto de preceptos morales, responsables por legitimar y servir de guía a las normas de Derecho Tributario.

PALAVRAS CLAVE: Constitucionalismo; Jurisdicción Constitucional; Derecho Tributario; Moral Tributaria.

INTRODUÇÃO

A globalização e o constitucionalismo tem sido objeto de incessantes debates na literatura jurídica atual. São dois fenômenos contemporâneos, em pleno desenvolvimento, mas que pouco se sabe, ou, ao menos, há pouco consenso, acerca de quais os resultados a serem obtidos num futuro próximo, ou até mesmo se o caminho já percorrido indica um avanço ou um retrocesso no tratamento das relações jurídicas em geral.

Por isso, o objetivo principal deste trabalho é fazer uma análise específica do Estado constitucional de Direito instalado no Brasil e, a partir daí, perquirir sobre os reflexos dessa nova estrutura jurídica nas relações tributárias. O que ocorre é que, nos últimos anos, institutos clássicos de direito tributário (como a legalidade tributária e a capacidade contributiva) vêm gradualmente sofrendo alterações substanciais em seu conteúdo, o que tem resultado numa verdadeira mudança nos postulados e nos valores a guiarem esse ramo do direito. Questiona-se, portanto, quais as razões dessa mudança de pensamento da doutrina e da jurisprudência brasileiras e ao final expõe-se opinião crítica sobre essa tendência.

Mediante pesquisa teórica, primeiro são analisadas as mudanças de paradigma ocorridas entre o Estado legislativo de Direito e o Estado constitucional de Direito, em seguida, tais transformações são contextualizadas com o fenômeno da globalização.

Num segundo momento, estuda-se o Estado constitucional de Direito no Brasil, questionando quais as especificidades locais desse modelo e fazendo crítica sobre o exacerbado papel que a jurisdição constitucional vem exercendo no país.

Por fim, com auxílio de pesquisa doutrinária e jurisprudencial, o direito tributário é posto em contexto com o cada vez mais acentuado processo de constitucionalização; são analisados os impactos do constitucionalismo brasileiro sobre a função da tributação e sobre a forma de compreender e justificar o poder de tributar, concluindo por haver um novo conjunto de preceitos morais a legitimar e guiar teleologicamente as normas de direito tributário.

1. OS MODELOS DE ESTADO DE DIREITO E OS TRAÇOS PRINCIPAIS DO ESTADO CONSTITUCIONAL CONTEMPORÂNEO NO CONTEXTO DA GLOBALIZAÇÃO

Há muito debate na literatura jurídica nacional e internacional acerca dos traços característicos do modelo de Estado de Direito que está atualmente instalado na maioria das democracias ocidentais. Debate-se muito também acerca das vantagens e dos inconvenientes que se apresentam a partir desse modelo, assim como quais são seus verdadeiros valores fundamentais.

É sabido, entretanto, que o chamado Estado constitucional de Direito é uma espécie de Estado de Direito que vem se desenvolvendo desde o fim da Segunda Guerra Mundial. Tem como pano de fundo o “neoconstitucionalismo”, termo polissêmico utilizado para designar ora uma nova teoria do direito, ora uma nova ideologia jurídica, ou mesmo um novo modelo estrutural de sistema jurídico e político (o Estado constitucional de Direito)¹. Desse termo, até o prefixo “neo” é polêmico, pois há autores que acreditam não ter havido uma verdadeira mudança em relação ao modelo já existente até então. Por essa razão, ao longo de todo esse trabalho, será utilizada somente a expressão “constitucionalismo”, tomada em seu “sentido forte”, por ser mais aceita pela doutrina.

Ferrajoli afirma que o Estado constitucional de Direito surgiu no último meio século em substituição ao Estado legislativo de Direito e se diferencia deste por uma tripla mudança de paradigmas. A primeira seria com relação à natureza mesma do Direito. A constituição, não a lei, passou a ser o centro do sistema jurídico, no sentido de dispor de normatividade e condicionar a validade dos demais atos normativos, tanto formal quanto materialmente. O sentido de justiça, anteriormente afastado da validade das normas (até então guiado por um critério meramente formal; “*autoritas, non veritas facit legem*” era o princípio vigente), voltaria a condicioná-la ante a necessária observância dos princípios e valores constitucionais, como a igualdade, ou os direitos fundamentais¹.

Assim, o constitucionalismo, enquanto sistema jurídico, estaria configurado pela observância dos seguintes traços básicos: a) existência de uma constituição necessariamente rígida; b) mecanismos de garantia jurisdicional da constituição; c) força vinculante da constituição, de forma que o texto constitucional não é meramente programático e implica em

¹ Para mais sobre cada uma dessas possibilidades do termo “neoconstitucionalismo”, ver COMANDUCCI, Paolo. Formas de (neo)constitucionalismo: un análisis metateórico. In: CARBONELL, Miguel. **Neoconstitucionalismo(s)**. 4.ed. Madrid: Trotta, 2009.

verdadeiro limite à atuação do legislador; d) sobreinterpretação da constituição, no sentido de que os dispositivos constitucionais devem ser lidos de forma extensiva; e) aplicação direta da constituição, por se tratar de um texto dotado de normatividade; f) interpretação conforme a constituição de todas as leis e demais atos jurídicos; g) influência da constituição sobre as relações políticas².

A segunda grande mudança mencionada pelo autor está relacionada com o papel da ciência jurídica. Com a soberania da Constituição também numa perspectiva substancial, ao vincular completamente o legislador, a doutrina jurídica adquire o papel de não apenas descrever passivamente o direito, mas de propor uma visão crítica do seu objeto. Isso se dá em razão da normatividade do texto constitucional, do conteúdo abstrato que lhe é corrente e da aplicabilidade direta da constituição, cabendo ao cientista do Direito se manifestar de forma crítica sobre as disposições legais e assim propor soluções interpretativas para as normas inconstitucionais ou para as aparentes lacunas do ordenamento – tudo a partir do que lhe pareça mais adequado aos direitos fundamentais e aos valores que regem o sistema³.

A terceira mudança de paradigma estaria relacionada com o papel da jurisdição. Neste modelo, ela transmuda de uma atividade meramente lógica e subsuntiva, típica da estrutura jurídica anterior (o Estado legislativo de Direito), para exercer uma função reconhecidamente criativa dentro do ordenamento. A abertura da jurisdição constitucional determina que o juiz só aplique a lei se entendê-la como constitucional, possibilitando o controle dos atos legislativos, alguns de cunho político, até então inatingíveis pela jurisdição. Tome-se como grande exemplo o atualmente reconhecimento da possibilidade de controle jurisdicional das políticas públicas no Brasil.

Apesar desses pressupostos, tem-se que o constitucionalismo é um fenômeno gradual, podendo ser atingido em maior ou menor medida, o que varia de acordo com a experiência vivida em cada Estado. Embora a veracidade desse conjunto de mudanças não seja comumente posta em questão, os autores determinam-se de maneira divergente com relação a elas.

Ferrajoli expõe uma posição mais conservadora por entender que esse novo estado de coisas não implica, ou não deveria implicar, numa superação do positivismo jurídico, ainda que este também tenha sofrido modificações², mais exatamente a substituição do seu centro

² Em seu texto, Ferrajoli classifica o positivismo jurídico em dois momentos, o “paleo-juspositivismo” e o “neo-juspositivismo” e embora reconheça um desenvolvimento benéfico ocorrido, faz críticas a esse novo modelo. Ver FERRAJOLI, Luigi. *Pasado y futuro del Estado de Derecho*. In: CARBONELL, Miguel. *Neoconstitucionalismo(s)*. 4.ed. Madrid: Trotta, 2009.

gravitacional, que passou das leis para a Constituição. De todo modo, o Direito continuaria a ser um fenômeno que deriva da autoridade.

Atienza expõe que autores como Dworkin, Alexy, Nino e ele mesmo consideram que o fenômeno do constitucionalismo pressupõe um abandono do positivismo jurídico sob o ponto de vista teórico, no sentido de que o Direito deixa de ser um produto somente da autoridade, mas sendo também, e fundamentalmente, uma prática social, que legitima o ordenamento (como a justificação moral para os direitos humanos)⁴.

É nesse último ponto que se dão as maiores divergências e críticas ao Estado constitucional de Direito. A possibilidade de controle judicial de leis e atos políticos, ao mesmo tempo em que representa uma garantia aos direitos fundamentais e à democracia, também gera incerteza e insegurança aos cidadãos, que veem sua liberdade tolhida ante a impossibilidade de previsão do ordenamento e, mais especificamente, das manifestações dos tribunais.

Dar ampla normatividade a princípios, que são enunciados dotados de vagueza e polissemia, estaria a conferir demasiada discricionariedade ao Poder Judiciário, o que acabaria pondo em risco a própria democracia, uma vez que o controle jurisdicional limita o poder de decisão da maioria parlamentar legitimada. Os direitos fundamentais e a democracia acabam sendo, portanto, opostos e complementares ao mesmo tempo, conforme diz Alexy⁵.

Além disso, a utilização dos princípios constitucionais (enunciados de cunho axiológico) como ferramenta argumentativa e legitimadora da atuação judicial no controle do Poder Legislativo ocasiona uma inevitável aproximação entre direito, moral e política, o que é alvo de duras críticas. O reconhecimento dessa dimensão valorativa à prática do Direito seria um fator preponderante para a diminuição da segurança jurídica, para a criação de um direito jurisprudencial e para uma reaproximação do direito à filosofia jusnaturalista, o que significaria um retrocesso, na opinião de Ferrajoli⁶.

Para este autor, esse quadro é reflexo da crise dos dois modelos de Estado de Direito aqui apresentados: o constitucionalismo, que se deu em oposição a uma atuação de legisladores pouco técnicos e desordenados (num período de excessiva legalidade), abriu espaço para o exercício jurisdicional, mas acabou por se contaminar com o mesmo defeito, ou seja, o excesso de discricionariedade dos juízes e a formação de um direito quase jurisprudencial, também desordenado, que, para o padrão do direito romano-germânico em que está inserido o debate, representa um retrocesso ao direito de modelo pré-moderno, somado à perda de unidade e coerência do sistema⁷.

A globalização é apontada como um dos fatores responsável pela acentuação desse quadro, em razão da pluralidade de fontes, ordenamentos jurídicos e tribunais com competências concorrentes existentes no globo.

Este fenômeno mundial, a globalização, tem como característica principal o encurtamento das distâncias do globo, tornando-o mais acessível sob todos os aspectos. A facilidade de locomoção, de informação e de comunicação reduz as fronteiras entre os países e as pessoas. O efeito desse processo no mercado econômico é inegável, ou o contrário, visto que ele é apontado por ser o próprio motor responsável por tais avanços⁸. Em seu próprio ritmo, o Direito tenta alcançar as mudanças que ocorrem à velocidade da luz (geralmente embutida num cabo de fibra-óptica). Se nas relações comerciais e interpessoais o âmbito local cede ao regional e, logo, ao internacional, faz-se necessária uma legislação que acompanhe esse movimento.

Como resultado, o Estado nacional tem sua soberania enfraquecida porque as grandes fontes normativas internacionais estão situadas fora de suas fronteiras. Segundo críticas, o período atual estaria caracterizado por um esvaziamento do direito público e em âmbito internacional os Estados nacionais estariam mais vulneráveis aos interesses dos Estados com maior potencial militar e dos grandes poderes econômicos privados⁹.

Como primeiro exemplo, do efeito invasivo da globalização às democracias internas, veja-se que os interesses econômicos internacionais dispõem de variadas medidas para condicionar e incutir de forma determinante as suas ideologias nas medidas políticas adotadas pelos Estados, principalmente os subdesenvolvidos ou em desenvolvimento, de economia mais frágil, onde se encaixam os países da América Latina. Tome-se como modelo o “Consenso de Washington”, um conjunto de condicionantes feito no início da década de 90 aos países da dita região para que pudessem receber investimentos externos e fosse possível a obtenção de auxílio financeiro das instituições internacionais, como FMI e Banco Mundial¹⁰.

Esse “consenso” trouxe como pauta a necessária adoção de medidas como a privatização das empresas públicas, a total desregulamentação das atividades produtivas, a ampliação da segurança patrimonial, o fortalecimento do direito de propriedade, o que na opinião de alguns teria gerado uma prevalência de processos de exclusão social sobre os de inclusão. Interesses econômicos externos acabaram por ser internalizados¹¹.

Independentemente da opinião que se tenha sobre a (in)correção de tais medidas para as então recentes democracias latino-americanas, o que se quer demonstrar é que o processo de globalização, em maior ou menor medida, envolve a fragilização da soberania dos interesses locais, porquanto parte considerável das ações públicas adotadas tem origem em

fatores e interesses externos. Isso, por si só, já estaria a representar uma perda para as democracias locais.

Sob um segundo aspecto, sabe-se que parte das normativas que regem o comércio internacional não derivam de qualquer órgão público, senão de acordos internacionais entre entes privados, editadas nos grandes escritórios de advocacia, formando a *lex mercatoria*. Os mecanismos de resolução de conflitos, igualmente, não necessitam passar por qualquer instância governamental, local ou internacional, ante a constante adoção de métodos como a mediação, a arbitragem, ou da possibilidade de se recorrer às competências das câmaras de comércio, que também são entidades de resolução de controvérsias eminentemente privadas. No âmbito das relações privadas decorrentes da globalização, portanto, fica reduzido o caráter autoritativo e coercitivo do direito, sendo crescente a ideia de autorregulação, surgindo o que se tem chamado de “*soft law*” – um direito não estatal e flexível, apto a se adequar às rápidas mudanças do mercado¹².

Em contrapartida, o “império da lei”, ou “*the rule of law*”, resta enfraquecido pelas exigências do mercado econômico no mundo globalizado e, mais que isso, os Estados nacionais estariam compelidos pelo mercado internacional a participar desse conjunto de transformações, do contrário, as sociedades juridicamente desarticuladas estariam automaticamente excluídas dos possíveis benefícios da globalização¹³.

Isso ocorre em razão do “multilocalismo” (ou “poligamia de lugar”). Os diversos atores globais (multinacionais, organizações governamentais, associações, indivíduos *etc.*) estariam enxergando no globo terrestre, acima das linhas fronteiriças de cada Estado, um mosaico de ordens jurídicas, podendo escolher em qual delas prefere atuar. Assim, a facilidade de mobilidade possibilita, por exemplo, que uma empresa instale cada etapa de sua produção no Estado cuja legislação lhe pareça mais benéfica. Eis o direito “*à la carte*”¹⁴.

Num movimento que se equipara à guerra fiscal em que vivem os Estados-membros da federação brasileira, os Estados nacionais, principalmente os com menor poderio econômico, são compelidos a legislar em função do setor privado. Não bastasse a pressão político-econômica, que é natural num ambiente de mercado aberto, é importante mencionar também os indicativos que tratam da corrupção política internacional, denunciando a compra e venda de normas internas, fator que também é levado em conta, em diversos estudos, para apontar o enfraquecimento das forças políticas locais¹⁵.

Pode-se ver, assim, que constitucionalismo e globalização estão interligados, já a primeiro momento, porque ambos são movimentos que se caracterizam pela maior fluidez que dão ao Direito. É imperioso observar também, que, por serem fenômenos contemporâneos,

inevitavelmente estão sujeitos às influências das mesmas correntes filosóficas e políticas preponderantes em seu tempo. Sem muito espaço para dúvidas, em âmbito político-econômico internacional atualmente vigora a ideologia do neoliberalismo, que prega, basicamente, uma redução do aparelho estatal com base no argumento de que a menor intervenção na economia possibilita aos indivíduos que se desenvolvam e progridam mais rapidamente, pelo que defende a privatização e o livre comércio.

Da mesma forma que a globalização impõe a submissão da política ao mercado, impõe também a submissão da lei ao contrato, como demonstram os exemplos já trazidos. Uma economia globalizada significa uma economia local mais livre de ataduras e, portanto, menos regulamentada por normas jurídicas estatais ou de direito internacional¹⁶.

Essa é uma das consequências mais claras do que vem sendo descrito até aqui. A lógica neoliberal, que preza por um “Estado mínimo”, demanda um menor número de intervenções estatais no âmbito das relações interpessoais, privilegiando sempre a liberdade e a propriedade, direitos fundamentais que, em termos genéricos, exigem um dever de abstenção por parte do Estado. Espera-se do legislador apenas uma atuação “estratégica”, regulando o mínimo necessário à garantia dos direitos individuais.

É esse o ponto onde os efeitos da globalização e o constitucionalismo têm seus laços mais estreitados. Embora se utilize de justificações outras, em sua maioria de matiz teórica, o constitucionalismo também tem como um dos seus efeitos mais característicos a submissão e a limitação do legislador. O faz, todavia, em nome de todos os direitos fundamentais, sejam eles individuais ou sociais e em nome também da democracia.

Atienza chama a atenção, ainda, para o fato de que um Direito menos local e mais global, seguindo as razões do panorama ora exposto, tende a perder um pouco do seu teor prescritivo, ordenador de condutas, mas a privilegiar e facilitar as formas de ação, tornando-se mais instrumental¹⁷. A atribuição desse traço instrumental ao Direito não conforma nenhuma novidade, mas uma análise mais detida pode levar à conclusão de que a preponderância da instrumentalidade também é um dos efeitos do constitucionalismo.

Ora aclamado como instrumento de dominação, ora como de resistência, o Direito é um dos meios pelo qual se processam legitimamente as mudanças sociais de qualquer gênero¹⁸. O constitucionalismo acentua essa ambivalência característica ao Direito pela centralidade que dá aos valores constitucionais, que têm conteúdo aberto e forte carga axiológica. Como boa ferramenta, está apta a cumprir a finalidade pela qual seja manejada. Não que o Direito seja apenas instrumento e esteja vazio de conteúdo, decerto que não, e o debate sobre o atual papel da moral no Direito aponta em sentido contrário, mas a amplitude

dos direitos fundamentais abarcam interesses diversos, o que, afinal, é benéfico no ambiente de um Estado Democrático de Direito.

A dita ambivalência do direito é, portanto, também um instrumento de inclusão, de forma que o constitucionalismo não se confunde com um produto da política neoliberal, embora possa ser utilizado a seu serviço.

É importante verificar, todavia, que tanto por conta da influência do pensamento neoliberal, que se acentua ao ensejo da inevitável globalização, quanto em razão do espectro de limitações impostas pelo constitucionalismo, o legislador tem a sua discricionariedade diminuída, enquanto que há uma expansão de atuação do Poder Judiciário em função da tutela da jurisdição constitucional.

As exposições feitas até aqui se dão para que seja posto em contexto com a globalização tanto o modelo de estrutura jurídica que o constitucionalismo propõe quanto o Estado constitucional de Direito no Brasil, que tem se marcado por uma atuação judicial forte, ou mesmo exacerbada¹⁹. Esse fenômeno, como se sabe, se por um lado representa garantia à democracia, com proteção à liberdade de expressão, opinião, imprensa, radiodifusão, sufrágio etc., também representa um risco a ela, porque pode por em submissão o poder de decisão do parlamento legitimado pela maioria²⁰.

O que se extrai do sistema brasileiro, todavia, é um alargamento do papel não só da jurisdição, mas de toda a cultura jurídica em geral, sobre as quais são postos um dever de cunho pragmático e uma responsabilidade cívica, desconhecidos enquanto era majoritário o positivismo formalista²¹. Cabe aos juristas, ao que indica, ainda que pareça utópico, esforçarem-se para integrar de forma coerente e harmônica essas duas dimensões conflitantes, mas que não podem ser suprimidas.

Nem se pode abrir mão da democracia, dos interesses da maioria, ou dos direitos fundamentais (tanto individuais quanto sociais), assim como também não se pode fugir do tempo em que se vive e não acompanhar as transformações do globo, obstaculizando a economia, os avanços decorrentes da globalização, que não deixam de também compor um real interesse interno.

Nesse ambiente, a tributação, meio essencial pelo qual o Estado concretiza suas ações, exerce um papel de destaque e serve de bom modelo de estudo porque reflete todas as contradições atualmente vividas no Estado constitucional brasileiro. Com a finalidade de concretizar os direitos que demandam uma atuação positiva do Estado e garantir o exercício dos direitos individuais, a tributação é efetivada pelo *dever* de contribuição de todos os

cidadãos, que são obrigados a abrir mão de parte do seu patrimônio, em relativização à liberdade e à propriedade.

Como se vê, o aspecto dúbio do constitucionalismo se repete quando do exercício do poder de tributar, pelo que se mostra pertinente um estudo mais aprofundado das mudanças por que vêm passando as relações jurídicas tributárias no Brasil desde a consolidação do atual sistema jurídico.

2. O ESTADO CONSTITUCIONAL BRASILEIRO E O PAPEL DA JURISDIÇÃO CONSTITUCIONAL

Conforme já mencionado no tópico anterior, o constitucionalismo teve início com o fim da Segunda Guerra Mundial. O principal marco do seu surgimento foi a Constituição Alemã de 1949 e a criação do seu Tribunal Constitucional Federal, em 1951, seguido em importância pela Constituição da Itália, de 1947, e a respectiva Corte Constitucional, de 1956.

Foram impulsionadas por um sentimento de reação ao nazismo e ao fascismo, daí porque se exige, desde esse momento histórico, que uma Constituição, para que seja reconhecida como tal, disponha necessariamente de uma declaração de direitos fundamentais e de tribunais com competência a lhes resguardarem. É a marca do constitucionalismo “em sentido forte”²².

Aproximando-se da doutrina do *judicial review*, o sistema passa a permitir que o Poder Judiciário, em nome dos direitos fundamentais arrolados no texto constitucional, substitua a vontade do legislador, no sentido de evitar arbitrariedades e violações a direitos humanos. É um período de “desconfiança na democracia de massas”²³.

Inspirados nesses dois verdadeiros marcos e na produção filosófica e científica do período, outros sistemas de tradição romano-germânica passaram a adotar esse modelo de sistema constitucional, como Portugal (1976) e Espanha (1978), marcando um período de redemocratização e reconstitucionalização nesses países. A pretensão desses novos regimes constitucionais é a reestabilização democrática e a promoção de uma profunda mudança social. Essa é também a aspiração de exemplos mais recentes, como a Constituição brasileira de 1988. Em comum, em todos os casos, a saída de regimes autoritários, a necessidade de se resguardar os ideais democráticos e a atribuição ao Judiciário o desempenho desse papel²⁴.

No Brasil e nas demais democracias latino-americanas, o enfraquecimento da representatividade com relação aos poderes legislativo e executivo se dá pela experiência que aponta a ineficiência institucional em se efetivar um sistema justo e igualitário, por conta do

longo histórico de corrupção, autoritarismo, exploração e desigualdade social presentes na região desde a época do colonialismo, habituada, portanto, à imposição dos interesses externos (da matriz) em desfavor dos interesses locais²⁵.

O sentimento coletivo de defesa contra o poder público (executivo e legislativo), desta forma, é latente. Daí porque, no Brasil, se operou a inclusão no texto constitucional de tantos (e excessivos) regramentos, declarações de direitos e a criação de uma jurisdição constitucional tão ampla, reunindo num só ordenamento jurídico os dois sistemas de controle de constitucionalidade existentes no mundo (o difuso, de origem estadunidense, e o concentrado, de origem europeia). É de se ver, assim, que a constituição nasce do sentimento de mudança social, albergando um sem-número de promessas sociais e vinculando o governante ao seu cumprimento. Luís Roberto Barroso chega a falar que, pela primeira vez, surge um “sentimento constitucional” no país²⁶.

Por conseguinte, todos os grandes anseios da sociedade receberam tratamento constitucional, havendo uma extensa pauta de direitos sociais a serem providos pelo Estado. É que nesse novo regime, o Direito, por meio da constituição, é visto como o responsável pela mudança social e não mais a política, por meio dos partidos políticos. Consubstanciou-se o que foi chamado por Canotilho de “constituição dirigente”: um largo conjunto de diretrizes a dar racionalidade e legitimidade às ações políticas²⁷.

A demasiada amplitude da jurisdição constitucional, todavia, é apontada como um risco à própria democracia que se intenta implantar. Afinal, o desgaste na legitimidade dos representantes não é capaz, como único argumento, de transferir substancialmente o poder de decisão para o Judiciário. Esse fenômeno deságua em possíveis decisões contramajoritárias e, conseqüentemente, sem legitimidade frente ao corpo social. Sob este aspecto, a democracia resta igualmente abalada.

O controle de constitucionalidade se sustenta, entre outros, pelo argumento de que democracia não é o governo da maioria, mas de todos, da maioria somada à minoria, cabendo o controle dos abusos de uma sobre a outra. A questão é que no modelo posto, a princípio, só o Judiciário seria capaz de efetivamente impor limites à sua atividade (autocontenção). Entretanto, alguns estudos apontam que, no Brasil, não só o Supremo Tribunal Federal não tem reconhecido limites à sua atuação, mas que essa postura tem encontrado apoio social e, em certa medida, apoio até dos representantes do poder político legitimado pelo voto, havendo uma verdadeira expansão da autoridade do STF²⁸.

Os números são um bom termômetro:

Os dados são eloquentes. Em 1940, o Supremo recebeu 2.419 processos; este número chegará a 6.376 em 1970. Com a adoção da Constituição de 1988, saltamos para 18.564 processos recebidos em 1990, 105.307 em 2000 e 160.453 em 2002, ano em que o Supremo recebeu maior número de processos em toda a sua história. Em 2007, foram 119.324 processos recebidos²⁹.

No Brasil, a jurisdição constitucional tem atuado massivamente na vida política, adentrando em todos os assuntos que tenham um mínimo de interesse público. O STF passa a decidir, inclusive, grandes questões morais, como hipóteses para interrupção de gestação e permissão de experiências com células-tronco.

Para essa tarefa, utiliza-se de técnicas interpretativas as mais diversas, dando a elas a funcionalidade que lhe pareça mais adequada, superando a concepção de que sua atuação estaria restringida ao papel de um legislador negativo e “a prática [...] tem construído cada vez mais técnicas decisórias que permitem a ampliação da interferência do juiz constitucional no conteúdo da norma submetida à sua análise”³⁰.

Tome-se como exemplo a técnica da declaração parcial de inconstitucionalidade sem redução do texto e a interpretação conforme a constituição, assim como o desenvolvimento de uma nova hermenêutica, específica ao direito constitucional. Resulta na chamada “mutação constitucional informal”. “Mutação constitucional” porque é uma forma de adequação do texto constitucional à realidade social, uma adaptação às novas exigências fáticas decorrentes das constantes mudanças por que passa a sociedade; “informal” porque ocorre sem alteração no seu texto³¹.

Streck chama a atenção para os excessos cometidos pelo Supremo Tribunal Federal, no que afirma ser, em razão da escala e da amplitude com que a corte vem exercendo suas funções, um “terceiro turno da constituinte”, alertando para a série de mudanças no texto constitucional muito além das meras resoluções interpretativas³².

Em nome do direito não podemos fragilizar o direito. Não se pode confundir a jurisdição constitucional, absolutamente necessária para concretizar direitos previstos na Constituição, com um apelo indevido à jurisdição para que atue nas hipóteses que não estão previstas na Constituição [...]. Temos uma Constituição que é o Alfa e o Ômega da ordem jurídica democrática. Uma Constituição dirigente e compromissória. Viver em uma democracia tem seus custos. Neste caso um custo básico: os pré-compromissos constitucionais só podem ser liberados por aqueles que a própria Constituição determina (o poder constituinte derivado). Se tudo o que não está previsto na Constituição pode ser “realizado” pelo Poder Judiciário, não precisaríamos sequer ter feito a Constituição [...]³³.

É inegável que o poder de guarda da constituição dá ao Judiciário uma função essencialmente política. Exceder os limites da sua atuação implica também em exceder-se politicamente sobre os demais poderes, decidindo fundamentalmente o conteúdo de todas as normas constitucionais. Cabe ao juiz constitucional determinar seu limite de atuação para que

seja garantido um espaço democrático na sua própria decisão, afinal, a capacidade de decisão pelo legislador democraticamente legitimado também é um princípio a ser resguardado³⁴.

É essa a crítica que se faz ao STF, o excesso de judicialização e de atuação transforma o tribunal numa instância mais política que jurídica, alterando o teor de suas decisões, mais técnico-políticas e “agregando uma enorme quantidade de argumentos consequencialistas ao procedimento decisório do Tribunal”³⁵.

Como efeito, prolatam-se decisões com forte carga legiferante e determinam a última palavra sobre o sentido e a extensão dos direitos fundamentais e dos princípios constitucionais, com repercussão em todos os ramos do direito, inclusive e mais notadamente o direito tributário.

Esse fenômeno vai além do processo de constitucionalização do direito, que é entendido como a tendência de compreender todos os ramos jurídicos a partir da ótica do direito constitucional. Nele, toma-se em conta os princípios constitucionais aplicáveis aos institutos infralegais para que lhes seja dada uma interpretação conforme a constituição, ou seja, mais um dos efeitos do constitucionalismo. Paulo Lôbo afirma que o direito civil foi o segmento mais afetado por essa convergência constitucionalizante³⁶.

A atuação judicial, nesse contexto, resolve os conflitos entre os princípios constitucionais, dá a eles o sentido que entender adequado, o que pode resultar numa completa alteração na aplicabilidade do instituto jurídico que esteja em apreciação ou, ainda, alterar completamente o sentido e a finalidade do próprio princípio, ainda que o texto constitucional se mantenha intacto. Essa forma de julgar não só acelera e consolida a constitucionalização, mas promove verdadeira mudança no direito.

Entende-se que no ramo do direito tributário essas mudanças têm sido ainda mais profundas. Com a Constituição Federal de 1988 e a expansão do acesso à jurisdição constitucional, o direito tributário passa a se sujeitar à incidência de todos os princípios constitucionais e as manifestações dos tribunais têm se dado no sentido de que cabe a ele promover valores que anteriormente não lhe eram comuns.

Institutos clássicos, como a legalidade tributária, ou a capacidade contributiva, são substancialmente modificados, em razão de uma mudança no próprio papel da tributação nesse novo Estado de Direito. Elementos como a segurança jurídica e solidariedade social passam a fazer parte das fundamentações judiciais, impondo à atividade tributária um novo valor, a justiça fiscal.

O que se tem afirmado é que na nova ordem constitucional o controle de constitucionalidade das normas tributárias ganha maior complexidade, pois traz no dois polos

de qualquer litígio dois interesses de peso para o sistema jurídico: de um lado, as “razões de Estado”; de outro, os “direitos fundamentais dos contribuintes”, aos quais já foi reconhecido o *status* de direito fundamental³⁷. A dita complexidade se acentua porque as “razões de Estado” se justificam também na concretização dos direitos fundamentais e na necessidade de o Estado dispor de meios para que efetive os direitos sociais que o texto fundamental determina.

Tem-se entendido que a atividade tributária deve procurar atingir três valores: neutralidade econômica, eficiência e justiça fiscal³⁸.

3. O REFLEXO DO ESTADO CONSTITUCIONAL BRASILEIRO NAS RELAÇÕES JURÍDICAS TRIBUTÁRIAS

3.1. A nova função da tributação

Nesse novo contexto constitucional, a tributação passa a se legitimar na necessidade de o Estado dispor de meios para executar todas as políticas sociais prometidas. Seguindo o modelo de “Estado Fiscal”, o Estado brasileiro tem como única fonte substancial de renda os recursos advindos do poder de tributar. A atividade tributária, portanto, deixa de ser meramente o meio de angariar recursos para financiar o aparelho estatal e passa a ser o mecanismo pelo qual é assegurada a proteção e a concretização dos direitos fundamentais. Essa mudança de perspectiva reflete a mudança por que passou a própria ordem constitucional, uma vez que era prevalecente no ordenamento jurídico anterior a proteção patrimonial, agora substituída pela proteção ao ser humano e à sociedade³⁹.

O exercício do poder de tributar, portanto, encontra justificativa nos direitos humanos e, conseqüentemente, acaba limitado por eles mesmos. Ou seja, é, também, afastada a ideia de que os limites ao poder de tributar seriam “autolimites”, sendo estabelecidos pelo próprio Estado. A constituição não é mais vista como um documento proveniente do poder estatal, mas do exercício da soberania do povo. “Muda-se, assim, a fonte do nascimento do poder tributário que, de uma mera criação autoritária do Estado, passa para uma concessão dos cidadãos, baseada na constitucionalização do direito de propriedade e da livre iniciativa econômica”⁴⁰.

Não há como raciocinar sobre direitos fundamentais sem examinar os equivalentes deveres, dentre os quais, o dever de ratear o custo do Estado querido pela sociedade. Com efeito, na medida em que a sociedade quer um Estado que não seja proprietário de todos os bens (de cuja exploração resultariam recursos suficientes para seu funcionamento) e, mais, se ela pretende que esse Estado faça algo [...], o dinheiro de que necessita deverá vir de alguma outra origem que não seja a mera exploração de seu patrimônio. Vale dizer, virá da tributação⁴¹.

Em outras palavras, o direito de propriedade é assegurado pela tributação, que tem como pressuposto a própria relativização deste. Assim, o Estado, ente responsável pela concretização da pauta de direitos sociais, garante o exercício dos direitos fundamentais mediante a contrapartida do *dever fundamental de pagar tributos*, elemento necessário à manutenção de todo o sistema⁴².

Importante destacar que o dever de pagar tributos não se confunde com a obrigação tributária, ou seja: o dever fundamental de contribuir, derivado da constituição, não está diretamente vinculado a nenhum outro direito fundamental específico; eles não decorrem de uma relação jurídica. Direitos e deveres compõem o texto constitucional de forma harmônica e se inter-relacionam porque se propõem à mesma finalidade, gravitam ambos em torno do mesmo objetivo, mas não há um vínculo específico entre eles. Cada direito e cada dever, em verdade, se correlaciona com os poderes estatais que se destinam à sua observância⁴³.

O dever de pagar tributos, portanto, é tão abstrato quanto o direito de receber a contraprestação que fundamenta o poder estatal de tributar. Da mesma forma que os direitos e os deveres fundamentais legitimam e validam o poder de coerção para que o Estado exija o pagamento da *obrigação tributária*, ou para que imponha restrições a direitos em nome de uma determinada política fiscal; os direitos e os deveres fundamentais também justificam e legitimam os meios de controle popular da atuação do poder público, por meio das ações populares, pela legitimidade para iniciar processo legislativo, pela imposição de publicidade e transparência aos atos praticados pelo poder público *etc.*

Pode-se dizer ainda que a contrapartida decorrente do dever fundamental de pagar tributos é a concessão pelo Estado do direito à propriedade privada, que seria mantida, mediante as contribuições, em função de se evitar a instalação do Estado Patrimonial⁴⁴.

No plano da exigência tributária, o poder de tributar se concretiza em último grau por meio da obrigação tributária, que é a relação jurídica que se dá entre Fisco (poder público) e contribuinte (cidadão) para a cobrança da quantia devida a título de tributo. “O pagamento do tributo cumpre o dever e satisfaz a obrigação”⁴⁵.

Ou seja, a obrigação tributária é o produto mais concreto do poder de tributar, o que implica dizer que se sujeita aos mesmos privilégios e limitações deste. A relação jurídica tributária deve estar em harmonia com os valores do Sistema Tributário Nacional, daí porque vem, conjuntamente com o Sistema, sofrendo constantes alterações em resultado das novas interpretações constitucionais.

Em suma, pode-se dizer que a grande mudança ocorrida no exercício do poder de tributar é que agora ele se justifica também no princípio da solidariedade, traçado como

objetivo fundamental no art. 3º, inciso I, da Constituição Federal, meio de atuação do “Estado redistribuidor”, guiado pelo valor da justiça, em contraposição ao aspecto meramente patrimonialista e fundado na mera manutenção do aparato estatal⁴⁶.

3.2. A nova moral tributária

Conforme já enfatizado, o modelo de Estado constitucional de Direito instalado atualmente no Brasil e na maioria das democracias contemporâneas se caracteriza por abarcar novos paradigmas na formatação do fenômeno jurídico. De forma mais marcante, a inclusão no texto constitucional de princípios dotados de normatividade e aplicabilidade imediata reacendeu as discussões sobre a interferência da moral no Direito. A validade de um enunciado normativo não se verifica mais por uma adequação conceitual ou estrutural-formal, mas por meio de uma justificação de compatibilidade com os postulados finalísticos e axiológicos do sistema, mediante um discurso jurídico.

A constituição supera o papel de mera fonte formal de validade e passa a ser matriz de um sistema integrado normas, determinante na estruturação semântica das normas tributárias, que devem estar em harmonia com todo o sistema⁴⁷. Essa mudança altera substancialmente a forma de estudar o Direito Tributário.

Concepções como as de Alfredo Augusto Becker, no sentido de que o Direito Tributário deveria ser estudado de forma isolada, em busca de uma pureza conceitual dos seus institutos, com o mínimo de interferência dos demais ramos do Direito e submetido apenas aos seus regramentos específicos, cumpriu um importante papel na sofisticação da teoria jurídico-tributária nacional, mas já não se sustenta nesse novo modelo de sistema constitucional.

A compreensão sobre o poder de tributar evoluiu junto com as concepções de Direito. Paulo Caliendo explica que atualmente o poder de tributar deriva de uma visão “sistemática” na qual seu exercício se dá no sentido da concretização dos valores de liberdade e igualdade. Neste momento, a tributação é exercida como um instrumento para a realização da justiça, de modo que a imposição tributária (em abstrato), assim como todas as relações jurídico-tributárias (em concreto), devem ser guiadas pelo ideal da “justiça fiscal”, ou seja, pela compatibilidade material (ética) com os valores do sistema jurídico.

Essa perspectiva corresponderia a uma superação das concepções “conceitual” e “normativista” do poder de tributar. Na primeira concepção, o poder de tributar é a expressão de um poder de império (*jus imperii*) sobre os indivíduos. Há uma clara divergência entre Estado e indivíduo e a tributação é o comando coercitivo para que parte da riqueza privada

seja transferida para o Estado. Nesse momento, a norma é presumidamente justa em função da autoridade que a emite. Na segunda concepção, o poder de tributar se justifica pelo exercício de uma competência normativa, na qual a sua legitimidade é aferida pela observância dos procedimentos previamente estabelecidos. O debate jurídico se dá em função da compatibilidade estrutural-sintática das normas com o ordenamento jurídico e as relações tributárias se estabelecem entre sujeitos de direito (contribuinte e fisco). Essa visão de sistema tributário é vazia de qualquer valor ou conteúdo ético⁴⁸.

Resume o mencionado autor afirmando que “podemos, assim, definir a história da tributação como a história que leva o indivíduo da *servidão à cidadania*”⁴⁹. Essa mudança pode ser constatada pelas alterações substanciais que os institutos de Direito Tributário vêm sofrendo em razão do modelo constitucional atualmente adotado (a constitucionalização do direito tributário). Mas não é só isso, pode-se dizer, ainda, que a jurisprudência e a doutrina brasileira têm contribuído de forma determinante para que, ao longo dos últimos anos, seja acentuado o conteúdo moral presente nas normas tributárias.

Pode ser tomado como primeiro exemplo o princípio da solidariedade social. Segundo Humberto Ávila, ainda que a Constituição Federal de 1988 aponte como objetivo fundamental da república (art. 3º, I) a construção de uma sociedade solidária e que esse dispositivo possa ser utilizado, em caráter abstrato, para justificar de maneira ampla o poder de tributar, *jamaiz* poderia ser suscitado como fundamento *exclusivo* e *direto* para a instituição ou a manutenção de um tributo específico. Isso ocorreria porque a par dos princípios constitucionais, o texto fundamental também dispõe de regras estruturais que estabelecem competências tributárias e limitações materiais à fixação das hipóteses de incidência. Assim, por serem disposições normativas de mesma estatura constitucional, o princípio da solidariedade social (de conteúdo abstrato) não poderia ser interpretado de modo a confrontar as regras constitucionais, que são mais específicas⁵⁰.

Em contraposição a esta ideia, no julgamento da Ação Declaratória de Inconstitucionalidade nº 3.105, que tinha como objeto o art. 4º, *caput*, da Emenda Constitucional nº 41/2003, em que cria a contribuição social incidente sobre os proventos de aposentadoria e pensões, o STF se pronunciou no sentido de declarar a constitucionalidade da norma impugnada, sob o fundamento de que por os inativos estarem inseridos num determinado grupo (da previdência social), por fazerem parte de um segmento que lhes gera benefícios diretos, mas que demanda, também, financiamento específico, seriam igualmente responsáveis pela manutenção do sistema de seguridade social, daí porque seria válida a cobrança de contribuição previdenciária deste conjunto de pessoas, em “obediência aos

princípios da solidariedade e do equilíbrio financeiro e atuarial, bem como aos objetivos constitucionais de universalidade, equidade na forma de participação no custeio [...]”⁵¹.

O que se vê, portanto, é uma extensão substancial do princípio da solidariedade, que passa de “objetivo fundamental da república”, de enunciado de teor axiológico a guiar teleologicamente o sistema jurídico, a um enunciado capaz de legitimar diretamente uma competência tributária não prevista pelo poder constituinte originário.

Para um segundo exemplo, pode-se mencionar a utilização dada ao princípio da segurança jurídica quando do julgamento dos REs 560.626, 556.664 e 559.882. Os recursos foram julgados em conjunto e os ministros foram unânimes em declarar inconstitucionais os arts. 45 e 46, da Lei n. 8.212/91, que fixavam em dez anos os prazos prescricional e decadencial das contribuições previdenciárias. Entendeu-se que havia violação à Constituição, que exige Lei Complementar para regular a matéria, sendo aplicável, portanto, o prazo geral de cinco anos, conforme previsto no Código Tributário Nacional.

A questão sobre a segurança jurídica está na decisão dos ministros de modularem os efeitos da referida declaração de inconstitucionalidade, atribuindo-lhe efeitos *ex nunc*. Deste modo, em nome da “segurança jurídica”, impediram que os contribuintes que pagaram indevidamente tributos já atingidos pela prescrição ou pela decadência fossem restituídos do indébito tributário, em face do erário federal. O voto do Ministro Gilmar Mendes foi no seguinte sentido:

[...] Estou acolhendo parcialmente o pedido de modulação de efeitos, tendo em vista a repercussão e a insegurança jurídica que se pode ter na hipótese; mas estou tentando delimitar esse quadro de modo a afastar a possibilidade de repetição de indébito de valores recolhidos nestas condições, com exceção das ações propostas antes da conclusão do julgamento.

Ao decidir por essa providência, é flexibilizada até mesmo a concepção de que cada indivíduo só pode ser tributado dentro dos limites materiais e formais previstos no ordenamento jurídico. O STF, ao mesmo tempo em que reconhece a existência de recolhimentos tributários inconstitucionais, decide sumariamente que os contribuintes que até aquela data não haviam ingressado judicialmente com pedidos de repetição de indébito, não teriam direito à restituição. Convalida, portanto, uma tributação inconstitucional em nome da “segurança jurídica”.

Embora a sucinta fundamentação não disponha a respeito, o que se verifica é uma extensão do alcance desse princípio.

[...] a ideia de segurança jurídica ganha uma nova dimensão, superando o modelo do Estado Liberal, onde representou a proteção do cidadão contra o poder do Estado, com a ideia de *segurança jurídica*, e do Estado Social, em que, na eterna busca da Justiça Social, ganhou a feição de *seguridade social*. No Estado Democrático e Social,

marcado pela sociedade de risco, a segurança se traduz em *seguro social*. De acordo com essa nova dimensão da segurança, o Estado garante proteção aos cidadãos contra os riscos sociais, a partir de ‘uma nova comunhão de responsabilidade entre o cidadão e o Estado, ou uma nova comunhão de riscos e chances’.⁵²

No mesmo sentido seriam as mudanças ocorridas com relação aos princípios da legalidade e da capacidade contributiva. Defende parte da doutrina que esses princípios já não têm mais o antigo formato de proteção individual à atuação estatal, a conformarem um limite negativo ao poder de tributar. Na nova sistemática constitucional, onde inclusive as relações tributárias são carregadas de conteúdo moral e ético, esses princípios adquirem um caráter menos individual e mais plural.

A capacidade contributiva não estaria limitada às manifestações de riqueza, mas conformaria um critério essencial para a repartição justa da carga tributária entre os cidadãos. Por sua vez, a legalidade estrita, ou a chamada “tipicidade fechada”, cede espaço a cláusulas abertas ou conceitos indeterminados no sentido de evitar a elisão tributária abusiva⁵³.

Essa nova compreensão, que aparentemente só tende a se acentuar, denuncia que os tribunais e parcela da doutrina entendem que no Estado Democrático de Direito há (ou deve haver) uma confluência entre os interesses dos contribuintes e do Estado⁵⁴, afinal a tarefa deste é garantir e concretizar os direitos daqueles. Chega-se a afirmar, portanto, que é um verdadeiro mito a ideia de contraposição entre direitos dos contribuintes e interesses do Estado, “pois a grande questão no direito tributário não é mais a relação vertical entre fisco-contribuinte, mas uma relação horizontal entre os vários contribuintes de uma mesma sociedade”⁵⁵.

Entretanto, apesar da plausibilidade teórica dessas afirmações, que se alinham em parte com o movimento de constitucionalização de direitos e com o conteúdo de uma Constituição de forte viés social, é necessário afirmar que, em nome da coletividade, os direitos individuais não podem ser sumariamente suprimidos por práticas jurisprudenciais. Se, em princípio, não há divergência de interesses entre Estado e indivíduo, não se pode automaticamente concluir haver consenso entre os interesses dos indivíduos.

Isso implica dizer que o poder tributário, de modo geral, deve se fundamentar no benefício da coletividade e nos postulados de justiça fiscal que demandam uma contribuição mais equânime, seguindo a nova concepção da capacidade contributiva. Entretanto, numa escala individual, mais próxima das relações jurídicas tributárias em concreto, não se pode admitir que um tribunal, em nome do interesse geral, negue aplicabilidade a um direito individual inquestionável.

Se é certo que não se deve ler a Constituição pensamento apenas nas liberdades individuais, é certo também que o oposto é igualmente prejudicial a um Estado que se pretenda de Direito. A concepção atual de constitucionalismo se mostra uma tentativa de meio termo entre os modelos de Estado Liberal e Social. Incidir em excesso para qualquer um dos lados parece ser um retrocesso a experiências que já se mostraram sem sucesso.

CONCLUSÃO

Primeiro, viu-se que o constitucionalismo em “sentido forte” está instalado na maioria das democracias acidentais e pode significar um modelo de estrutura jurídica (Estado constitucional de Direito); uma teoria jurídica ou mesmo uma ideologia. Os estudos se centraram na análise do constitucionalismo enquanto estrutura jurídica, marcada pela normatividade que dá ao texto constitucional, pela necessária declaração de direitos fundamentais e pela atribuição ao Poder Judiciário de competência para garantir a observância e cumprimento deles, por meio da jurisdição constitucional.

Cuida-se de um modelo de Estado que surgiu após a Segunda Guerra Mundial, em oposição ao forte autoritarismo presente na Alemanha e na Itália. Por essa razão, se caracteriza também por impor claras limitações ao Poder Legislativo. O respeito aos direitos fundamentais é o objetivo primordial desse sistema e a jurisdição constitucional é o meio de cumprimento desses deveres.

O constitucionalismo é contemporâneo ao processo de globalização, sendo diretamente influenciado por ele, mas não se confunde. A globalização tem a feição de promover a superposição dos interesses internacionais sobre os locais. A capacidade de mobilidade e a ligeira troca de informações são responsáveis por uma expansão no mercado internacional, tornando os Estados nacionais submetidos às grandes potências econômicas do globo. Aponta-se, por isso, um esvaziamento do direito público interno e uma expansão de uma nova forma de direito, “*soft law*”, mais flexível e com pouca ou nenhuma interferência estatal na sua elaboração e execução. A globalização, seguindo o ideal de fazer preponderar os interesses do mercado internacional se assemelha ao constitucionalismo pela redução do papel decisório e representativo do legislador.

Chegou-se à conclusão de que constitucionalismo e neoliberalismo (a ideologia contemporânea à globalização) não têm uma relação de causa e efeito, mas podem atuar em conjunto.

Perquirindo sobre o modelo de Estado constitucional vigente no Brasil, viu-se que com o advento da Constituição de 1988, por um sentimento histórico de descrédito com relação à ineficiência dos governos na promoção de uma solidária justa e igualitária, foram introduzidas no texto constitucional uma série de demandas de cunho social, tornando o Estado um grande promotor de políticas públicas positivas e responsável pela realização de uma verdadeira mudança social no Brasil.

A excessiva normatização constitucional das políticas públicas a serem cumpridas pelos agentes políticos possibilita que o Poder Judiciário, mais notadamente pelo seu órgão mais alto, o Supremo Tribunal Federal, atue de modo exacerbado, muitas vezes com apoio da população e do próprio poder parlamentar legitimado, ingressando em discussões de forte teor político e trazendo para as suas decisões argumentos mais técnico-políticos que jurídicos.

Assim, o STF passa a atuar decidindo sobre políticas públicas e sobre o conteúdo e o alcance de todas as normas constitucionais, promovendo uma verdadeira mutação constitucional sem que necessariamente tenha havido modificações em seu texto. Streck fala em “terceiro turno da constituinte”.

Essa forma de atuação fica mais visível no campo do Direito Tributário. Primeiro, porque a nova constituição é vista como uma constituição social, emanada da sociedade para ela mesma. Logo, a atividade tributária se justifica na necessidade de concretizar os direitos previstos constitucionalmente, se legitima como forma de promoção da justiça e dos direitos fundamentais, tendo como contrapartida o dever fundamental de contribuição para que sejam mantidas as liberdades, a propriedade.

Essa nova visão, entretanto, passa a ser utilizada de forma desmedida nos discursos de justificação das decisões judiciais, o que tem gerado uma constante modificação e extensão do conteúdo dos princípios vigentes sobre as relações tributárias. Conceitos já clássicos como legalidade tributária, capacidade contributiva, ou até mesmo a própria segurança jurídica, que têm sua origem teleológica fincada num limite negativo à atuação estatal, passam a ser compreendidos de forma diferenciada, sob o entendimento de que nesse novo estado de coisas não há mais uma divergência entre interesses do Estado e dos cidadãos. O que se verifica é que o excesso com que essa justificação tem sido utilizada tem desvirtuado a função dos institutos jurídicos mencionados.

Viu-se também que o princípio da solidariedade, fixado no texto constitucional de maneira abstrata e como um objetivo da República tem sido utilizado de forma exclusiva e direta a legitimar a manutenção de um tributo específico, não prevista pelo legislador ordinário.

Por fim, conclui-se que a forma excessiva com que tem atuado a jurisdição constitucional brasileira em matéria tributária, tem sido suprimidos os direitos e garantias individuais em detrimento de valores coletivos ou sociais para além do que prevê a própria constituição, uma vez que os direitos individuais não podem ser sumariamente superados. Assim, as recentes alterações ocorridas podem significar um retrocesso na consecução de um Estado Democrático de Direito.

REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. Derechos Fundamentales y Estado constitucional democrático. In: CARBONELL, Miguel. **Neoconstitucionalismo(s)**. 4.ed. Madrid: Trotta, 2009.

ATIENZA, Manuel. **Constitucionalismo, globalización y derecho**. Disponível em: http://www.fd.unl.pt/docentes_docs/ma/amh_MA_7783.doc. Acesso em: 10 jan. 2013.

ÁVILA, Humberto. Limites à Tributação com Base na Solidariedade Social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra. **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 68-88.

BARROSO, Luís Roberto. **Neoconstitucionalismo e constitucionalização do Direito. O triunfo tardio do Direito Constitucional no Brasil**. Jus Navigandi, Teresina, ano 10, n. 851, 1 nov. 2005. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/7547>>. Acesso em: 20 fev. 2013.

BERCOVICI, Gilberto. A Constituição Dirigente e a Constitucionalização de Tudo (ou do Nada). In: Cláudio Pereira de Souza Neto; Daniel Sarmiento. (Org.). **A Constitucionalização do Direito: Fundamentos Teóricos e Aplicações Específicas**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007, p. 167-175.

BEZERRA, Paulo Cesar Santos. **Mutação Constitucional: Os Processos Mutacionais como Mecanismos de Acesso à Justiça**. Disponível em: <http://www.sefaz.pe.gov.br/flexpub/versao1/filesdirectory/sessions579.pdf>. Acesso em: 20 fev. 2013.

BORGES DE FREITAS, Graça Maria. **A reforma do judiciário, o discurso econômico e os desafios da formação do magistrado hoje**. Disponível em: http://www.trt3.jus.br/escola/download/revista/rev_72/Graca_Freitas.pdf. Acesso em: 06 mar. 2013.

CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito: Uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

COMANDUCCI, Paolo. Formas de (neo)constitucionalismo: Un análisis metateórico. In: CARBONELL, Miguel. **Neoconstitucionalismo(s)**. 4.ed. Madrid: Trotta, 2009.

FERRAJOLI, Luigi. Pasado y futuro del Estado de Derecho. In: CARBONELL, Miguel. **Neoconstitucionalismo(s)**. 4.ed. Madrid: Trotta, 2009.

GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade Social e Tributação. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra. **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 168-189.

GUASTINI, Ricardo. La “constitucionalización” del ordenamiento jurídico: El caso Italiano. In: CARBONELL, Miguel. **Neoconstitucionalismo(s)**. 4.ed. Madrid: Trotta, 2009.

LAPORTA, Francisco J. **Globalización e Imperio de la Ley: Algunas dudas westfalianas**. Disponível em: http://www.uam.es/otros/afduam/pdf/9/177_198%20franci...aporta.indd.pdf. Acesso em: 15 fev. 2013.

LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direitos Fundamentais dos Contribuintes**. Recife: Nossa Livraria, 2005.

LÔBO, Paulo Luiz Netto. **Constitucionalização do Direito Civil**. Jus Navigandi, Teresina, ano 4, n. 33, 1 jul. 1999 . Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/507>>. Acesso em: 22 fev. 2013.

NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**. Coimbra: Almedina, 1998.

PASUKANIS, Evgeni B. **Teoría general del derecho y marxismo**. Barcelona: Labor, 1976.

PISARELLO, Gerardo. Estado de derecho y crisis de la soberanía en América Latina: algunas notas entre la pesadilla y la esperanza. In: CARBONELL, Miguel. **El Estado de Derecho: Dilemas para América Latina**. Palestra Editores, 2009, pp. 223-248.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. Constitucionalização do Direito Tributário. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Temas de Direito Constitucional Tributário**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, pp. 01-24.

SANTOS, Gustavo Ferreira. **Neoconstitucionalismo, Poder Judiciário e Direitos Fundamentais**. Curitiba: Juruá Editora, 2011.

STRECK, Lênio Luiz; BARRETO, Vicente de Paulo; OLIVEIRA, Rafael Tomaz. **Ulisses e o Canto das Sereias: Sobre Ativismos Judiciais e os Perigos da Instauração de um “Terceiro Turno da Constituinte”**. Revista de Estudos Constitucionais, Hermenêutica e Teoria do Direito (RECHTD) 1(2):75-83, julho-dezembro, 2009, UNISINOS.

VIEIRA, Oscar Vilhena. **Supremocracia**. Revista Direito GV [online]. 2008, vol.4, n.2, pp. 441-463. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1590/S1808-24322008000200005>. Acesso em: 20 fev. 2013.

¹ FERRAJOLI, Luigi. Pasado y futuro del Estado de Derecho. In: CARBONELL, Miguel. **Neoconstitucionalismo(s)**. 4.ed. Madrid: Trotta, 2009, pp. 18-20.

² GUASTINI, Ricardo. La “constitucionalización” del ordenamiento jurídico: El caso Italiano. In: CARBONELL, Miguel. **Neoconstitucionalismo(s)**. 4.ed. Madrid: Trotta, 2009, pp. 50-58.

³ FERRAJOLI, Luigi. Pasado y futuro del Estado de Derecho. In: CARBONELL, Miguel. **Neoconstitucionalismo(s)**. 4.ed. Madrid: Trotta, 2009, pp. 18.

⁴ ATIENZA, Manuel. **Constitucionalismo, globalización y derecho**. Disponível em: http://www.fd.unl.pt/docentes_docs/ma/amh_MA_7783.doc. Acesso em: 10 jan. 2013.

⁵ ALEXY, Robert. Derechos Fundamentales y Estado constitucional democrático. In: CARBONELL, Miguel. **Neoconstitucionalismo(s)**. 4.ed. Madrid: Trotta, 2009, p. 38.

⁶ FERRAJOLI, Luigi. Pasado y futuro del Estado de Derecho. In: CARBONELL, Miguel. **Neoconstitucionalismo(s)**. 4.ed. Madrid: Trotta, 2009, pp. 19-20.

⁷ FERRAJOLI, Luigi. Pasado y futuro del Estado de Derecho. In: CARBONELL, Miguel. **Neoconstitucionalismo(s)**. 4.ed. Madrid: Trotta, 2009, p. 20.

⁸ ATIENZA, Manuel. **Constitucionalismo, globalización y derecho**. Disponível em: http://www.fd.unl.pt/docentes_docs/ma/amh_MA_7783.doc. Acesso em: 10 jan. 2013.

-
- ⁹ FERRAJOLI, Luigi. Pasado y futuro del Estado de Derecho. In: CARBONELL, Miguel. **Neoconstitucionalismo(s)**. 4.ed. Madrid: Trotta, 2009, p. 22.
- ¹⁰ BORGES DE FREITAS, Graça Maria. **A reforma do judiciário, o discurso econômico e os desafios da formação do magistrado hoje.** Disponível em: http://www.trt3.jus.br/escola/download/revista/rev_72/Graca_Freitas.pdf. Acesso em: 06 mar. 2013.
- ¹¹ PISARELLO, Gerardo. Estado de derecho y crisis de la soberanía en América Latina: algunas notas entre la pesadilla y la esperanza. In: CARBONELL, Miguel. **El Estado de Derecho: Dilemas para América Latina**. Palestra Editores, 2009, pp. 223-248.
- ¹² ATIENZA, Manuel. **Constitucionalismo, globalización y derecho.** Disponível em: http://www.fd.unl.pt/docentes_docs/ma/amh_MA_7783.doc. Acesso em: 10 jan. 2013.
- ¹³ LAPORTA, Francisco J. **Globalización e Imperio de la Ley: Algunas dudas westfalianas.** Disponível em: http://www.uam.es/otros/afduam/pdf/9/177_198%20franci...aporta.indd.pdf. Acesso em: 15 fev. 2013.
- ¹⁴ LAPORTA, Francisco J. **Globalización e Imperio de la Ley: Algunas dudas westfalianas.** Disponível em: http://www.uam.es/otros/afduam/pdf/9/177_198%20franci...aporta.indd.pdf. Acesso em: 15 fev. 2013.
- ¹⁵ LAPORTA, Francisco J. **Globalización e Imperio de la Ley: Algunas dudas westfalianas.** Disponível em: http://www.uam.es/otros/afduam/pdf/9/177_198%20franci...aporta.indd.pdf. Acesso em: 15 fev. 2013.
- ¹⁶ ATIENZA, Manuel. **Constitucionalismo, globalización y derecho.** Disponível em: http://www.fd.unl.pt/docentes_docs/ma/amh_MA_7783.doc. Acesso em: 10 jan. 2013.
- ¹⁷ ATIENZA, Manuel. **Constitucionalismo, globalización y derecho.** Disponível em: http://www.fd.unl.pt/docentes_docs/ma/amh_MA_7783.doc. Acesso em: 10 jan. 2013.
- ¹⁸ PASUKANIS, Evgeni B. **Teoría general del derecho y marxismo.** Barcelona: Labor, 1976.
- ¹⁹ VIEIRA, Oscar Vilhena. **Supremocracia.** Revista Direito GV [online]. 2008, vol.4, n.2, pp. 441-463. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1590/S1808-24322008000200005>. Acesso em: 20 fev. 2013.
- ²⁰ ALEXY, Robert. Derechos Fundamentales y Estado constitucional democrático. In: CARBONELL, Miguel. **Neoconstitucionalismo(s)**. 4.ed. Madrid: Trotta, 2009, p. 38.
- ²¹ FERRAJOLI, Luigi. Pasado y futuro del Estado de Derecho. In: CARBONELL, Miguel. **Neoconstitucionalismo(s)**. 4.ed. Madrid: Trotta, 2009, p. 18.
- ²² COMANDUCCI, Paolo. Formas de (neo)constitucionalismo: Un análisis metateórico. In: CARBONELL, Miguel. **Neoconstitucionalismo(s)**. 4.ed. Madrid: Trotta, 2009, p. 77.
- ²³ VIEIRA, Oscar Vilhena. **Supremocracia.** Revista Direito GV [online]. 2008, vol.4, n.2, pp. 441-463. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1590/S1808-24322008000200005>. Acesso em: 20 fev. 2013.
- ²⁴ BARROSO, Luís Roberto. **Neoconstitucionalismo e constitucionalização do Direito.** O triunfo tardio do Direito Constitucional no Brasil. Jus Navigandi, Teresina, ano 10, n. 851, 1 nov. 2005. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/7547>>. Acesso em: 20 fev. 2013.
- ²⁵ PISARELLO, Gerardo. Estado de derecho y crisis de la soberanía en América Latina: algunas notas entre la pesadilla y la esperanza. In: CARBONELL, Miguel. **El Estado de Derecho: Dilemas para América Latina**. Palestra Editores, 2009, pp. 223-248.
- ²⁶ BARROSO, Luís Roberto. **Neoconstitucionalismo e constitucionalização do Direito.** O triunfo tardio do Direito Constitucional no Brasil. Jus Navigandi, Teresina, ano 10, n. 851, 1 nov. 2005. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/7547>>. Acesso em: 20 fev. 2013.
- ²⁷ BERCOVICI, Gilberto. A Constituição Dirigente e a Constitucionalização de Tudo (ou do Nada). In: Cláudio Pereira de Souza Neto; Daniel Sarmento. (Org.). **A Constitucionalização do Direito: Fundamentos Teóricos e Aplicações Específicas.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007, p. 167-175. pp. 168-169.
- ²⁸ VIEIRA, Oscar Vilhena. **Supremocracia.** Revista Direito GV [online]. 2008, vol.4, n.2, pp. 441-463. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1590/S1808-24322008000200005>. Acesso em: 20 fev. 2013.
- ²⁹ VIEIRA, Oscar Vilhena. **Supremocracia.** Revista Direito GV [online]. 2008, vol.4, n.2, pp. 441-463. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1590/S1808-24322008000200005>. Acesso em: 20 fev. 2013.

-
- ³⁰ SANTOS, Gustavo Ferreira. **Neoconstitucionalismo, Poder Judiciário e Direitos Fundamentais**. Curitiba: Juruá Editora, 2011. p.86.
- ³¹ BEZERRA, Paulo Cesar Santos. **Mutação Constitucional: Os Processos Mutacionais como Mecanismos de Acesso à Justiça**. Disponível em: <http://www.sefaz.pe.gov.br/flexpub/versao1/filesdirectory/sessions579.pdf>. Acesso em: 20 fev. 2013.
- ³² STRECK, Lênio Luiz; BARRETO, Vicente de Paulo; OLIVEIRA, Rafael Tomaz. **Ulisses e o Canto das Sereias: Sobre Ativismos Judiciais e os Perigos da Instauração de um “Terceiro Turno da Constituinte”**. Revista de Estudos Constitucionais, Hermenêutica e Teoria do Direito (RECHTD) 1(2):75-83, julho-dezembro, 2009, UNISINOS.
- ³³ STRECK, Lênio Luiz; BARRETO, Vicente de Paulo; OLIVEIRA, Rafael Tomaz. **Ulisses e o Canto das Sereias: Sobre Ativismos Judiciais e os Perigos da Instauração de um “Terceiro Turno da Constituinte”**. Revista de Estudos Constitucionais, Hermenêutica e Teoria do Direito (RECHTD) 1(2):75-83, julho-dezembro, 2009, UNISINOS. p. 83.
- ³⁴ SANTOS, Gustavo Ferreira. **Neoconstitucionalismo, Poder Judiciário e Direitos Fundamentais**. Curitiba: Juruá Editora, 2011. pp. 71-80.
- ³⁵ VIEIRA, Oscar Vilhena. **Supremocracia**. Revista Direito GV [online]. 2008, vol.4, n.2, pp. 441-463. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1590/S1808-24322008000200005>. Acesso em: 20 fev. 2013.
- ³⁶ LÔBO, Paulo Luiz Netto. **Constitucionalização do Direito Civil**. Jus Navigandi, Teresina, ano 4, n. 33, 1 jul. 1999. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/507>>. Acesso em: 22 fev. 2013.
- ³⁷ Ver ADIn nº 939/DF.
- ³⁸ CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito: Uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009. p. 100.
- ³⁹ GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade Social e Tributação. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra. **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 168-189. pp. 169-171.
- ⁴⁰ LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direitos Fundamentais dos Contribuintes**. Recife: Nossa Livraria, 2005, p. 25.
- ⁴¹ GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade Social e Tributação. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra. **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 168-189. p. 182.
- ⁴² NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**. Coimbra: Almedina, 1998. p. 64.
- ⁴³ LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direitos Fundamentais dos Contribuintes**. Recife: Nossa Livraria, 2005, pp. 32-33.
- ⁴⁴ LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direitos Fundamentais dos Contribuintes**. Recife: Nossa Livraria, 2005, pp. 35, 36.
- ⁴⁵ LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direitos Fundamentais dos Contribuintes**. Recife: Nossa Livraria, 2005, p. 33.
- ⁴⁶ GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade Social e Tributação. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra. **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 168-189. p. 177.
- ⁴⁷ CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito: Uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009. pp. 86-87.
- ⁴⁸ CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito: Uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009. pp. 85-89.
- ⁴⁹ CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito: Uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009. p. 89.
- ⁵⁰ ÁVILA, Humberto. Limites à Tributação com Base na Solidariedade Social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra. **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 68-88. pp. 69-70.
- ⁵¹ Para mais, conferir voto do Ministro César Peluso, na ADIn nº 3.105.

⁵² RIBEIRO, Ricardo Lodi. Constitucionalização do Direito Tributário. *In*: RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Temas de Direito Constitucional Tributário**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, pp. 01-24. p. 09.

⁵³ RIBEIRO, Ricardo Lodi. Constitucionalização do Direito Tributário. *In*: RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Temas de Direito Constitucional Tributário**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, pp. 01-24. pp. 09-13, *passim*.

⁵⁴ LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direitos Fundamentais dos Contribuintes**. Recife: Nossa Livraria, 2005, p. 37.

⁵⁵ RIBEIRO, Ricardo Lodi. Constitucionalização do Direito Tributário. *In*: RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Temas de Direito Constitucional Tributário**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, pp. 01-24. p. 10.