

In Dubio pro Contribuinte nas Competências Tributárias: os Direitos Fundamentais embasam a Tese?

In Dubio pro Taxpayer on Tax Powers: Fundamental Rights justify the Thesis?

Filipe Silvestre Lacerda Bastos

Mestrando em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ). Pós-graduado em Direito Tributário pela Fundação Getúlio Vargas (FGV/RJ). Advogado. Procurador do Município (Rio de Janeiro).

E-mail: filipelbastos@gmail.com.

Resumo

Em nome da defesa de direitos fundamentais, como o direito de propriedade e o de liberdade, surgem ideias que defendem uma proteção prévia ao contribuinte. Ao que parece, apesar de concepções diversas, compartilham da premissa da visão do tributo como forma de restrição grave e excepcional do Estado no patrimônio e na liberdade do indivíduo. Assim, há proximidade com ideias libertárias.

Portanto, no presente trabalho, o objetivo é examinar se é possível o *in dubio pro* contribuinte no plano das competências tributárias, em outras palavras, se a postura prévia favorável ao contribuinte é possível de ser defendida na verificação da abrangência das competências tributárias trazidas pela Constituição de 1988.

Palavras-chave: Estado, tributação, direitos fundamentais, competência tributária, *in dubio pro* contribuinte.

Abstract

For the preservation of fundamental rights such as the right to property and freedom, there are ideas that advocate a prior protection to the taxpayer. Apparently, despite different, share the premise that tax is a serious and exceptional State's restriction in property and freedom of individual. Thus, there is proximity to libertarian ideas.

Therefore, in this study, the objective is examine whether it is possible *in dubio pro* taxpayer in terms of tax powers, in other words, if the prior favorable position to the taxpayer can be defended in check of the comprehensiveness of tax powers brought by the Constitution of 1988.

Keywords: State, taxation, fundamental rights, tax power, *in dubio pro* taxpayer.

1. Introdução

Através da invocação de direitos fundamentais, em especial, o direito de propriedade, há defensores de posição prévia favorável ao contribuinte em maté-

ria tributária, o que encontra amparo na formulação: *in dubio pro* contribuinte. É bem conhecida a proposição tendo por base uma leitura ampliada do art. 112 do Código Tributário Nacional, ou seja, havendo dúvida acerca da incidência da norma tributária a uma situação particular, propõe-se que alcance também o tributo, sendo mais do que o *in dubio pro* infrator.

O que se pretende analisar é se os direitos fundamentais conferem amparo à defesa do *in dubio pro* contribuinte, o que passa pela problematização da relação entre os direitos fundamentais e a tributação. Busca-se, em especial, trazer considerações sobre a tese do *in dubio pro* contribuinte para as discussões sobre a abrangência da competência tributária, propondo-se a responder se subsiste a tese do *in dubio pro* contribuinte no plano das competências tributárias. Desde logo, avisa-se que, no presente estudo, não se pretende trazer o modo de compreensão das competências tributárias, eis que demanda aprofundamento, o que não é possível realizar nesse breve texto. Dessa forma, ciente da insuficiência, opta-se pela vantagem de aprofundar os fundamentos comumente invocados para a defesa da tese do *in dubio pro* contribuinte, examinando se é um caminho constitucionalmente adequado para a compreensão das competências tributárias.

A fim de precisar o objeto de estudo, cumpre salientar que o *in dubio pro* contribuinte pode ser visto de outras formas. A título de exemplo, Fernando Facury Scaff traz o enfoque de sua aplicação em julgamentos administrativos, para saber como compreender o voto de qualidade em caso de empate, analisando ainda se é um voto de qualidade ou um voto duplo.¹ Ao final do texto, o autor defende que em caso de empate, aplica-se o *in dubio pro* contribuinte, afastando a imposição de pagar o tributo ou aplicando a alíquota mais favorável.² Porém, expressamente afirma que o fundamento não é a proteção dos direitos individuais do contribuinte, o que inclusive critica. Para o autor, o fundamento é o desequilíbrio existente entre as partes, problematizando, dentre outras questões, a presunção de certeza e de liquidez da Certidão de Dívida Ativa.³ É uma questão voltada à posição do contribuinte no contencioso administrativo, assim ligada ao aspecto processual, que demandaria a análise do processo administrativo e respectivas garantias, dentre outros pontos, sendo assim, nesse aspecto, mais amplo que a análise do *in dubio pro* contribuinte. Não é o que se pretende abordar no presente texto, em que o *in dubio pro* contribuinte é visto sob o enfoque da proteção de direitos fundamentais em face da tributação.

2. Construções Teóricas em Favor do Contribuinte

Passa-se a apresentar argumentos que podem subsidiar a restrição das competências tributárias em nome de direitos fundamentais, destacando que a análise crítica é deixada para tópico posterior. Ainda que nem todas as formulações teóricas tragam considerações específicas sobre a questão das competências, o exame é válido pela possibilidade de replicar o argumento para o ponto de estu-

¹ “*In dubio pro* contribuinte e o voto de qualidade nos julgamentos administrativo-tributários.” *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 220. São Paulo: Dialética, janeiro de 2014, p. 22.

² *Ibidem*, p. 38.

³ *Ibidem*, pp. 35-37.

do, sem se pretender afirmar que implicaria mera transposição, sendo possível reclamar certos ajustes.

Primeiramente, cabe referir à construção de Ives Gandra da Silva Martins.⁴ Relevante trazer a classificação que apresenta sobre normas de aceitação social e de rejeição social. As normas de aceitação social seriam de cumprimento ordinário, independentemente da existência de sanção, oriundas quase sempre do direito natural. Ao passo que as normas de rejeição social seriam as normas em que a sanção é a própria essência da obrigação, causa para o seu cumprimento.⁵ Para o autor, o tributo é norma de rejeição social, a sanção é a causa real do pagamento do tributo, sem a sanção, seria muito difícil cogitar de cumprimento. Além disso, destaca a rejeição social da norma tributária em razão da deficiência na aplicação dos recursos obtidos com a tributação, conforme se verifica de trecho transcrito abaixo:

“(...) a teoria que levava a norma tributária a ganhar colorido de norma de rejeição social devia-se à crença de que a participação do Estado ‘era indevida’, pois retirava do trabalho e dos bens do contribuinte os recursos para os quais não tinha contribuído. Hoje a teoria já não é mais da *participação indevida*, mas *desmedida*, pois se reconhece que as necessidades estatais devem ser cobertas pelos recursos tributários. Entretanto, essas necessidades só em parte são de interesse público; noutra parte são do interesse privado dos detentores de poder, e, portanto, a exigência é superior e *desmedida* em relação às necessidades reais, adentrando assim no campo das normas de rejeição social.”⁶ (Destaques no original)

Então, o caráter odioso do tributo também seria devido às mazelas na aplicação dos recursos. Assim, embora admita certa atuação do Estado na economia, quanto maior for o grau da intervenção, com o inevitável caráter de desperdício de recursos públicos, maior será o caráter de rejeição.⁷

Considerando o objeto de estudo, outro ponto relevante é que a partir da noção de tributo como norma de rejeição social, o autor aponta a semelhança entre a sanção tributária e o tributo. Nesse sentido, teria andado bem o Código Tributário Nacional (CTN) ao reunir o tributo e a penalidade pecuniária sob o mesmo gênero: obrigação tributária. O legislador teria percebido a semelhança entre o tributo e a penalidade pecuniária, ambos representariam formas de imposição, sem que se abra ao sujeito passivo a possibilidade de discussão. A diferença entre os institutos seria de mera técnica de arrecadação, reclamando, assim, regime jurídico único.⁸ Como consequência, ambos deveriam ser interpretados de forma semelhante e conjunta, ou seja, de forma mais favorável ao contribuinte, que seria o sujeito mais fraco da relação tributária. Se não restar caracterizada de forma escoreita a hipótese de incidência do tributo, a interpretação deve ser

⁴ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Teoria da imposição tributária*. 2ª ed. São Paulo: LTr, 1998.

⁵ *Ibidem*, pp. 128-129.

⁶ *Ibidem*, p. 132.

⁷ *Ibidem*, pp. 129; 406-407.

⁸ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Teoria da imposição tributária*. 2ª ed. São Paulo: LTr, 1998, pp. 197; 208-211 e 408.

mais favorável ao contribuinte, aplicando-se o art. 112 do CTN não só à penalidade, como também ao tributo. É a defesa do *in dubio pro* contribuinte.

A partir da aproximação entre tributo e sanção e da qualificação de norma de rejeição social, constrói a ideia de tributo como algo agressivo, imposto pelo Estado opressor ao contribuinte. Ótica que é reforçada ao se noticiar a deficiência do Estado na aplicação dos recursos públicos.

Outra construção que se comenta é a proposta de releitura do *in dubio pro* contribuinte feita por Marcos de Aguiar Villas-Bôas.⁹ Essa com repercussão explícita no subsistema de competências tributárias.

O autor afirma que o *in dubio pro* contribuinte seria extraído do sistema constitucional tributário, em razão das diversas normas voltadas a proteger o contribuinte, como as que preveem o direito de propriedade e o de liberdade. Propõe acepção diversa da tradicional, que preconiza julgamento favorável ao contribuinte em caso de dúvida, trazendo fundamentos para justificar a existência da norma constitucional do *in dubio pro* contribuinte.¹⁰

Segundo o autor, o Direito Tributário traz uma peculiaridade: trata da relação entre o Estado e o contribuinte, destacando o tributo como instrumento de arrecadação estatal que atinge os direitos fundamentais do contribuinte.¹¹ Outro fundamento seria a proximidade com o Direito Penal em função da relevância dos bens jurídicos envolvidos. A propriedade seria extremamente importante, porque é a base para que as pessoas tenham recursos necessários para ter acesso a diversos bens essenciais, como moradia, alimentos e remédios, sobretudo considerando que a prestação dos serviços do Estado é deficiente. Se o Direito Penal é regido pelo *in dubio pro reo* para proteger o direito de liberdade, o Direito Tributário deve ser regido pelo *in dubio pro* contribuinte, tutelando o direito de propriedade, e em certo grau, o próprio direito de liberdade.¹²

Expõe que o art. 112 do CTN também deve ser aplicado aos tributos, eis que seria uma manifestação do *in dubio pro* contribuinte no plano infraconstitucional.¹³ O autor alude, ainda, à igualdade preconizada pela Constituição, asseverando que deve ser protegida a parte mais fraca da relação jurídico-tributária, no caso o contribuinte, tal como no Direito do Trabalho, o trabalhador.¹⁴

A nova roupagem que apresenta consiste em afirmar que não é uma norma interpretativa prévia definitiva ou que sempre que ocorrer dúvidas determine a prevalência do interesse do contribuinte. Ao invés disso, propõe uma prevalência em abstrato e relativa. Funcionaria como um peso inicial na ponderação, promovendo pequeno desequilíbrio na balança em favor do contribuinte,¹⁵ impondo que o ônus argumentativo para limitar as normas constitucionais que resguardar

⁹ VILLAS-BÔAS, Marcos de Aguiar. *In dubio pro* contribuinte: *visão constitucional em busca da proteção dos direitos fundamentais*. São Paulo: MP, 2012.

¹⁰ *Ibidem*, pp. 161-163.

¹¹ *Ibidem*, p. 170.

¹² *Ibidem*, pp. 171-175.

¹³ *Ibidem*, pp. 181-182.

¹⁴ VILLAS-BÔAS, Marcos de Aguiar. *In dubio pro* contribuinte: *visão constitucional em busca da proteção dos direitos fundamentais*. São Paulo: MP, 2012, pp. 193-198.

¹⁵ *Ibidem*, pp. 251-252.

dam o contribuinte (propriedade e liberdade) seja maior. Seria um parâmetro objetivo na ponderação, evitando que o julgador se apoie em interesses pessoais ou daqueles que não estão litigando.¹⁶

Sobre a interpretação das competências tributárias, aduz o seguinte:

“Como vimos afirmando, se as normas de direitos fundamentais possuem uma superioridade axiológica perante as demais, deve existir um parâmetro para a ponderação dos casos difíceis que as envolvam. Uma vez que a relação tributária consiste na atuação do poder estatal sobre os direitos fundamentais do cidadão, o parâmetro deverá ser empregado nos casos difíceis que envolvam o Direito Tributário. Quando houver maiores dúvidas no que diz respeito à competência de determinado ente para tributar uma situação, o que significa não existir argumentos fortes ao seu favor, a questão deverá ser julgada em favor do contribuinte, fazendo valer os seus direitos fundamentais.”¹⁷

Então, em caso de conflito com outra norma constitucional, sustenta que há prevalência *a priori* dos direitos fundamentais, o que deve ser confirmado no exame da situação concreta. Assim, é um *standard*, em que existindo um conflito entre um direito fundamental e outra norma constitucional, inclusive a que atribui competência tributária, em princípio, prevalece o direito fundamental.¹⁸

Por fim, traz-se a concepção de Paulo Caliendo sobre o que denomina de *in dubio contra sacrificium*.¹⁹ Argumenta que o sacrifício particular somente pode vir através de normas expressas e claras, uma vez que é excepcional, não sendo admissível através de preceitos tácitos. Existindo dúvida, não deve ser criado sacrifício ao patrimônio do contribuinte, em nome do princípio do *in dubio contra sacrificium*. Assim, apenas em situações de clara previsão, seria possível cogitar de incidência do tributo, visto como sacrifício ao patrimônio do indivíduo, sob pena de violar o núcleo da proteção ao contribuinte. Por isso, entende que a tributação deva ser vista como restrição de direitos fundamentais.²⁰

Em seguida, o autor apresenta situações em que o critério do *in dubio contra sacrificium* é aplicável: vedar a analogia gravosa ao contribuinte, autorizar a utilização da equidade, embasar a interpretação mais favorável em matéria de sanções tributárias, impossibilitar desconsiderações de situações de alegados planejamentos abusivos, dentre outras. Ao que parece, pode-se chegar a conclusões similares, por fundamentos diversos do *in dubio contra sacrificium*. Por exemplo, a analogia para tributação de fato não previsto em lei é vedada de forma expressa pelo art. 108, parágrafo 1º, do CTN, além de estar em contrariedade à legalidade (geral)

¹⁶ VILLAS-BÓAS, Marcos de Aguiar. “*In dubio pro contribuinte: continuação do debate*”. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 220. São Paulo: Dialética, janeiro de 2014, p. 120.

¹⁷ VILLAS-BÓAS, Marcos de Aguiar. *In dubio pro contribuinte: visão constitucional em busca da proteção dos direitos fundamentais*. São Paulo: MP, 2012, p. 188.

¹⁸ *Ibidem*, pp. 126-128.

¹⁹ CALIENDO, Paulo. “Direitos fundamentais do contribuinte e interpretação tributária: conceito e aplicação do princípio *in dubio contra sacrificium*”. *Scientia Iuris* (UEL) vol. 18, n. 1, julho de 2014, pp. 181-216.

²⁰ CALIENDO, Paulo. “Direitos fundamentais do contribuinte e interpretação tributária: conceito e aplicação do princípio *in dubio contra sacrificium*”. *Scientia Iuris* (UEL) vol. 18, n. 1, julho de 2014, p. 194.

e à legalidade tributária. Então, há outros argumentos, tanto no plano infraconstitucional como no plano constitucional (vide a legalidade), não sendo necessário recorrer ao *in dubio contra sacrificium*.

Em relação ao próprio art. 112 do CTN, o autor assevera que é aplicável aos casos de sanções tributárias, aproximando-se da posição majoritária na doutrina e rechaçando o *in dubio pro* contribuinte.²¹ Não obstante algumas premissas que parece compartilhar, a construção do *in dubio contra sacrificium* não tem, em princípio, pretensão semelhante ao que propõem os dois autores anteriormente citados. De toda forma, cita-se a posição, por partir da perspectiva da tributação como restrição de direito fundamental e pela defesa, ainda que em sentido fraco (menor grau), da prevalência do interesse do contribuinte.

Nesse tópico, buscou-se apresentar construções teóricas que possam embasar uma postura prévia favorável contribuinte ao se proceder à compreensão das competências tributárias. Se é certo que apenas uma delas teceu considerações específicas sobre o subsistema das competências tributárias, o exame das três é útil em razão da defesa de argumentos que podem ser replicados, em certo grau, na interpretação das competências tributárias. Algumas ideias são restritas à aplicação da norma de incidência, assim no plano infraconstitucional. Não se afirma que os conflitos operam-se da mesma forma ao se discutir a atribuição de competências, uma vez que situado no plano constitucional. Porém, entende-se possível citar os argumentos dessas construções e verificar se podem justificar postura prévia diante das normas atributivas de competências tributárias. Sem olvidar que uma dessas construções, partindo de premissas semelhantes, concluiu pela prevalência *a priori* dos direitos fundamentais em situações de dificuldade sobre a delimitação das competências tributárias.

3. Aprofundando o Fundamento

Visto isso, cumpre aprofundar o fundamento filosófico que pode estar conferindo amparo a essas construções, ainda que não façam referência. Ressalte-se que, posteriormente, será realizado exame crítico dos argumentos e do fundamento filosófico. Como o objetivo do presente estudo é adquirir maior generalidade, valendo para confrontar com outras opiniões assentadas em argumentos similares, opta-se pela análise conjunta das premissas. Pode implicar redução de precisão ao se generalizar, aproximando construções teóricas que se sabe que são diversas, porém, pensa-se que é um meio adequado para examinar criticamente as premissas que de certa forma são compartilhadas, não se prendendo ao desenvolvimento de cada construção teórica, servindo o que foi exposto no tópico anterior para identificar as peculiaridades de cada uma.

3.1. Pensamento libertário

A postura de prevalência *a priori* do interesse do contribuinte em face da tributação resta articulada em argumentos de tributo como sanção, como norma de rejeição social, como ataque aos direitos fundamentais ou do inevitável desper-

²¹ *Ibidem*, p. 213.

dício dos recursos arrecadados na “máquina estatal”. Isso implica, em certo grau, uma perspectiva refratária à tributação. Embora não se esteja afirmando a defesa por parte dos autores, essa visão da tributação pode ter fundamento filosófico no pensamento libertário, dentre as correntes liberais, a que mais extrai conclusões no sentido de limitar a atuação estatal.

De forma sintética, o liberalismo pode ser identificado como modo de pensar em que o centro é o indivíduo, este enquanto sujeito autônomo deve ter a liberdade para escolher os meios para dirigir sua vida, responsabilizando-se por eles, desde que não firam direitos de terceiros.²² Assim, o centro é o indivíduo e não alguma entidade coletiva, como nação, grupo étnico ou comunidade; rejeita-se a figura do Estado paternalista informando o modo de cada qual conduzir sua vida e interferindo em suas escolhas. O liberalismo manifesta-se na esfera política, vinculado à defesa de liberdades públicas, como a liberdade de expressão e de religião, e na esfera econômica - em que significa a rejeição da intervenção estatal no mercado, a defesa da propriedade privada e da livre iniciativa.²³

O libertarianismo (ou libertarismo) defende a liberdade tanto no aspecto político como no aspecto econômico. Porém, há doutrina liberal que defende as liberdades públicas e, ao mesmo tempo, apoia intervenções do Estado no campo econômico, voltadas à promoção da igualdade material, o que não significa eliminar a liberdade no campo econômico, eis que algum grau precisa ser garantido para ser considerado como pertencente ao liberalismo. É o denominado liberalismo igualitário. A nota é que neste não se preconiza o Estado-mínimo, com liberdade econômica quase que total,²⁴ como é feito no libertarianismo. Em verdade, no campo econômico, sustenta o aspecto igualitário, mitigando a liberdade individual na medida em que exige que sejam assegurados à pessoa os meios materiais necessários para a realização de seu projeto pessoal.²⁵

O libertarianismo é uma vertente do liberalismo que defende bastante a liberdade econômica e a proteção dos direitos patrimoniais, sendo contrário à intervenção estatal na economia e a políticas redistributivas, pregando a existência de um Estado-mínimo.²⁶ De acordo com o pensamento libertário, claro, trazendo apenas uma noção, que por ser breve, pode pecar por simplificar e generalizar, forte que o indivíduo tem a propriedade sobre o próprio corpo e seus bens (*self-ownership*).²⁷ Os indivíduos possuem direitos pré-políticos (naturais) à vida, à liberdade e à propriedade, que constituem a razão de ser do próprio Estado, que

²² O liberalismo sofre críticas, por exemplo, das filosofias comunitaristas e das republicanas, em razão do excessivo foco no indivíduo, o denominado “egocentrismo” das doutrinas liberais, esquecendo que os indivíduos estão engajados em contextos culturais específicos. SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; e SARMENTO, Daniel. *Direito Constitucional: teoria, história e métodos de trabalho*. Belo Horizonte: Fórum, 2012, p. 616. *E-book*.

²³ *Ibidem*, pp. 604-607.

²⁴ MURPHY, Liam; e NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade: os impostos e a justiça*. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005, pp. 87-88.

²⁵ SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; e SARMENTO, Daniel. *Direito Constitucional: teoria, história e métodos de trabalho*. Belo Horizonte: Fórum, 2012, pp. 605-607. *E-book*.

²⁶ *Ibidem*, pp. 625-626.

²⁷ BRANDÃO, Rodrigo. “Entre a anarquia e o Estado do bem-estar social: aplicações do libertarianismo à filosofia constitucional”. *RDE - Revista de Direito do Estado* vol. 14, 2009, p. 145.

deve cingir-se à tutela dos direitos individuais e à contenção do uso ilegítimo da força pelos cidadãos.²⁸

Na visão libertária, em razão de seu caráter coercitivo, a atuação estatal somente seria tolerada na medida em que estritamente necessária ao custeio de atividades governamentais legítimas no contexto de um Estado-mínimo, ou seja, relacionadas com a proteção dos direitos à vida, à liberdade e à propriedade. O tributo é visto como uma retirada injusta, ainda que possa ser tutelada pelo ordenamento jurídico, uma vez que priva o indivíduo de seu direito de propriedade, interferindo em sua liberdade de dirigir sua vida como bem lhe aprouver. A interferência do governo sobre a liberdade através da tributação estará sob suspeita e precisará de justificativa excepcionalmente forte, como, por exemplo, financiar um exército, um poder judiciário, uma força policial, a fim de justamente garantir a liberdade, a segurança e a propriedade. Não se admite a tributação para promover bem-estar geral, assegurar justiça distributiva ou igualdade de oportunidades. O Estado não pode exigir queda nos lucros, assim como não pode exigir que um indivíduo troque de religião. Para a posição libertária, haveria uma incoerência moral em se defender outros direitos liberais e ao mesmo tempo diminuir a relevância da liberdade econômica e dos direitos patrimoniais. Já os liberais igualitários discordam, esposando que não são semelhantes liberdades existenciais com a liberdade econômica quase total, uma vez que não está no bojo de uma autonomia individual enquanto essência do ser humano.²⁹

Outro aspecto constante do pensamento libertário é a ênfase no desperdício dos recursos arrecadados dos particulares pelo Estado. Visualiza-se o tributo mais como instrumento voltado ao custeio das “necessidades da máquina estatal” ou “de interesses privados dos detentores do poder”, do que forma de custear as necessidades da sociedade civil. O tributo é apresentado como similar a um castigo imposto aos indivíduos, privados de seus bens para custear a máquina estatal.³⁰ Dessa forma, mais um motivo para que a tributação seja mínima, diminuindo o desperdício e o desvio na aplicação dos recursos.³¹

3.2. “Libertarismo vulgar”

Os autores não afirmam que as construções teóricas têm inspiração libertária. Conforme já destacado, não se pretende afirmar que são adeptos do libertarianismo. De toda forma, as premissas utilizadas aproximam-se de noções libertárias, ainda que irrefletidas. Liam Murphy e Thomas Nagel indicam que muitas ideias de política e justiça tributária estão contaminadas pelo que denominam de “libertarismo vulgar”, em oposição ao que chamam de libertarismo de direito. O libertarismo de direito seria o pensamento filosófico político, tal como anterior-

²⁸ *Ibidem*, pp. 140-141.

²⁹ MURPHY, Liam; e NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade: os impostos e a justiça*. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005, pp. 86-89.

³⁰ GODOI, Marciano Seabra de. “Crítica à visão libertarista do tributo e do Direito Tributário”. In: GASSEN, Valcir (org.). *Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário*. Brasília: Consulex, 2012, pp. 196-197.

³¹ JUSTEN FILHO, Marçal. “Sistema constitucional tributário: uma aproximação ideológica”. *Revista da Faculdade de Direito da UFPR* ano 30, n. 30. Curitiba, 1998, p. 222.

mente descrito.³² Ao passo que o libertarismo vulgar representaria algumas ideias de direito moral rigoroso e absoluto à propriedade e de merecimento dos retornos de mercado que estão incorporadas no senso comum, através de um conjunto de pressupostos irrefletidos e geralmente tácitos em uma economia capitalista. Seria uma versão confusa e disfarçada do verdadeiro libertarianismo. Para os autores, exemplo marcante é a discussão de justiça tributária que se centraria sobre a distribuição tomando como base a renda pré-tributária, pressupondo de forma tácita que a distribuição pré-tributária do bem-estar material seja justa. Outro pressuposto irrefletido seria a ideia do merecimento que surge na mentalidade dos que participam de uma economia capitalista: os retornos mais altos obtidos são de algum modo merecidos como recompensa, em razão do esforço da pessoa e da disposição em se arriscar, o que implica que o mercado existe enquanto fenômeno separado do governo.

4. Análise Crítica da Postura Prévia *pro* Contribuinte

No presente tópico, cumpre efetuar o exame crítico dos argumentos das construções teóricas apresentadas, ao que parece influenciadas por premissas liberais, ainda que irrefletidas.

Em primeiro lugar, não se pode confundir o tributo com sanção ou tentar aproximar os institutos, afirmando que as diferenças sejam diminutas, apenas quanto à forma de arrecadação. A Constituição faz referência aos tributos que podem ser instituídos pelos entes federativos, destacando as espécies tributárias: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais (art. 145 ao art. 149-A da CRFB/1988). Pela análise das espécies tributárias, ainda que haja divergência sobre a classificação, não se pode extrair da Constituição que tributo seja sanção pela prática de ato ilícito. Pela leitura constitucional, a conclusão é em sentido oposto, não havendo referência, ao prever os tributos, de situações que se qualificam como atividades ilícitas. Isso é ratificado no tópico das limitações constitucionais ao poder de tributar, que delinea os aspectos gerais do regime tributário, com a legalidade, a irretroatividade, a anterioridade, a anterioridade nonagesimal, a vedação à tributação confiscatória e as imunidades (essas últimas, em relação aos impostos). Nesse ponto, é relevante a vedação que a tributação implique confisco, denotando que o tributo não pode ser confundido com sanção.

O raciocínio mantém-se no que toca aos dispositivos constitucionais sobre atribuição de competências tributárias dos impostos, em que se faz referência a situações materiais (serviços, propriedade, mercadorias, dentre outras), sem prever a prática de atos ilícitos. Além disso, a disciplina constitucional sobre repartição de receitas tributárias não faz qualquer menção a justificar que se possa incluir no conceito constitucional de tributo a ideia de sanção.

A partir da Constituição, em especial do Sistema Tributário Nacional, é possível extrair uma noção do que se entende por tributo, um conceito constitucional de tributo. Se por um lado, como na maioria dos conceitos, possui certo grau de

³² MURPHY, Liam; e NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade: os impostos e a justiça*. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005, pp. 44-52.

indeterminação,³³ é viável extrair da Constituição, de um ponto de vista excludente, que sanção não está no conceito de tributo. Logo, tributo não é sanção. A conclusão não se altera pelo exame da Constituição como um todo, uma vez que o contexto constitucional não ampara a pretensão de um conceito diverso, em que o tributo seja considerado sanção por ato ilícito ou se confunda com a sanção.

Destaque-se que o próprio Código Tributário Nacional confirma isso no art. 3º, ao dispor que o tributo não constitui sanção por ato ilícito. O tributo não é sanção nem é devido em razão da prática de uma ilicitude, embora possa existir o dever de pagar com abstração de que o fato gerador tenha ocorrido em uma situação de ilícito. Em verdade, a sanção surge como consequência da violação de uma norma.³⁴

Não é adequado também denominar o tributo como norma de rejeição social. Em primeiro lugar, porque a classificação entre normas de aceitação social e de rejeição social demandaria aprofundamento do papel da sanção no âmbito normativo, sendo difícil compreender a ideia de norma de aceitação social. Afinal, se não existisse um conjunto de normas voltadas a tutelar a propriedade, ainda assim seria respeitada? E, ainda que existentes, por diversas vezes não é violada? Ademais, a afirmativa de que o tributo somente é pago em razão da existência de sanção demandaria embasamento empírico, não se podendo extrair conclusão *a priori*. Por fim, ressalte-se que a obrigação de pagar tributos possui fundamento na solidariedade social, o que impede que as normas tributárias sejam qualificadas *a priori* como normas de rejeição social,³⁵ ou seja, normas que apenas seriam cumpridas em razão da ameaça de sanção, não oferecendo aos destinatários qualquer justificativa moral para cumprimento.

Além disso, não parece adequada a perspectiva de apresentar o tributo como forma de ataque ou de restrição aos direitos fundamentais,³⁶ considerando que é simplificar em demasia o que está em jogo.

Como bem aponta Marciano Seabra de Godoi, a visão de que o tributo é limitação ou sacrifício aos direitos de liberdade e de propriedade não parece compatível com a evolução histórico-política do tributo, em que ultrapassada a sociedade estamental, deixa de ser receita pública esporádica e odiosa e passa a ser a fonte básica e permanente dos serviços e políticas públicas.³⁷

³³ Embora a matéria seja controversa, não cabendo aprofundamento no presente estudo, cumpre salientar que se adota a ideia de conceito como uma ideia que se tem sobre um objeto, assim bem ampla, aberta e, em princípio, com dose de indeterminação, entendendo-se como raros os conceitos absolutamente determinados.

³⁴ AMARO, Luciano. *Direito Tributário brasileiro*. 14ª ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 25.

³⁵ Nesse sentido: GODOI, Marciano Seabra de. "Crítica à visão libertarista do tributo e do Direito Tributário". In: GASSEN, Valcir (org.). *Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário*. Brasília: Consulex, 2012, p. 204.

³⁶ Para um exemplo, confira-se o seguinte trecho: "Uma vez que o Direito Tributário é um meio de retirar propriedade dos particulares para abastecer o Estado e permitir que esse realize as finalidades para ele propostas, não vejo como negar que a tributação é uma limitadora constante do direito fundamental de propriedade." (VILLAS-BÓAS, Marcos de Aguiar. "In dubio pro contribuinte: continuação do debate". *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 220. São Paulo, janeiro de 2014, p. 112.

³⁷ GODOI, Marciano Seabra de. "A volta do *in dubio pro* contribuinte: avanço ou retrocesso?" In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. Vol. 17. São Paulo: Dialética, 2013, p. 185.

Os recursos são necessários para o custeio não apenas dos denominados direitos sociais, em relação aos quais, tradicionalmente, se atenta mais para a sua dimensão prestacional, mas também dos denominados direitos individuais ou de liberdade. Os direitos individuais não exigem prestações meramente negativas, ou seja, uma esfera livre de atuação estatal, como se poderia pensar em uma primeira análise. A estrutura necessária para a proteção dos direitos de propriedade e de liberdade é formada por instituições de segurança e de aplicação do sistema jurídico, dependendo de recursos para o custeio. Aplica-se, inclusive às liberdades políticas, por exemplo, com a manutenção do aparato necessário para a organização e a realização de eleições. Para efetivamente tutelar um direito exige-se que o Estado volte recursos e pessoal em tal tarefa. Nesse sentido, todos os direitos são positivos.³⁸ E, os direitos demandam recursos, a incluir inclusive os denominados direitos “negativos” ou de primeira geração. Cumpre trazer trecho da obra de Stephen Holmes e Cass R. Sunstein:

“To the obvious truth that rights depends on government must be added a corollary, one rich with implications. Rights cost money. Rights cannot be protected or enforced without public funding and support. This is just as true of old rights as of new rights, of the rights of Americans before as well as after Franklin Delano Roosevelt’s New Deal. Both the right to welfare and the right to private property have public costs. The right to freedom of contract has public costs no less than the right to health care, the right to freedom of speech no less than the right to decent housing. All rights make claims upon the public treasury.”³⁹

Assim, entende-se como equivocada a visão do tributo como subtração dos direitos dos indivíduos.⁴⁰

Cumpre mencionar o alerta de Liam Murphy e Thomas Nagel sobre ser uma ilusão a propriedade da renda como direito pré-tributário. Afirmam que a propriedade enquanto convenção está tão enraizada nas pessoas que acaba por se tornar invisível (exemplo de libertarismo vulgar). O caráter convencional da propriedade existiria porque depende de um sistema de leis que a tutelam e do Estado, este depende da existência de recursos. Embora a proteção de alguma forma de propriedade privada seja elemento essencial da liberdade humana, a estrutura geral dos direitos de propriedade deveria ser determinada, em grande medida, pela consideração de outros fatores,⁴¹ como leis e convenções do qual o sistema tributário é integrante. A propriedade seria sustentada em parte pela existência do sistema tributário, não sendo possível ser avaliada isoladamente do sistema dentro do qual inserida.⁴² Outrossim, não se poderia pensar em uma hipotética

³⁸ HOLMES, Stephen; e SUNSTEIN, Cass R. *The cost of rights: why liberty depends on taxes*. Nova York: W.W. Norton & Company. Edição Kindle, posição 512.

³⁹ *The cost of rights: why liberty depends on taxes*. Nova York. W.W. Norton & Company. Edição Kindle, posição 108.

⁴⁰ Nesse sentido, GODOI, Marciano Seabra de. “Crítica à visão libertarista do tributo e do Direito Tributário”. In: GASSEN, Valcir (org.). *Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário*. Brasília: Consulex, 2012, p. 200.

⁴¹ MURPHY, Liam; e NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade: os impostos e a justiça*. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005, pp. 61-62.

⁴² *Ibidem*, pp. 98-99.

renda em um mercado sem governo, uma vez que o mercado depende do governo e seus meios de imposição. Os resultados pré-tributários seriam resultado de um mercado, mas não livre, e sim regulado de acordo com um conjunto de princípios políticos estabelecidos pelo governo.⁴³

Stephen Holmes e Cass R. Sunstein também destacam a ligação entre propriedade, mercado e Estado,⁴⁴ cabendo transcrever trecho em que de forma figurada bem ilustram a conexão entre propriedade e Estado: “It therefore makes no more sense to associate property rights with ‘freedom from government’ than to associate the right to play chess with freedom from the rules of chess. Property rights exist because possession and use are created and regulated by law.”⁴⁵

De forma semelhante, J. L. Saldanha Sanches em reflexão aponta a profunda interconexão entre mercado, propriedade e tributação (Estado financiado pelas receitas fiscais), rebatendo as assertivas de que a tributação representaria simples oneração da sociedade, que antes existia e se desenvolvia de forma eficiente.⁴⁶ E, também Marciano Seabra de Godoi, que assevera que o tributo compõe, junto com outros institutos, o quadro institucional necessário para a preservação dos direitos no âmbito de uma economia capitalista de mercado.⁴⁷

Dessas obras, é preciso extrair o alerta de perspectiva: a propriedade e o mercado não podem ser observados sem que se atente para a atuação estatal, sob pena de se ter uma visão parcial e insuficiente. Para o desenvolvimento de ambos, deve-se afastar um cenário de insegurança, em que prevaleça a violência e a “lei” do mais forte.⁴⁸ Necessita-se que o Estado estabeleça um sistema de proteção, através de diplomas normativos, com um sistema judicial que garanta a aplicação, se necessário, com o apoio de força policial oficial. Isso não implica desprestigiar a relevância da propriedade ou da liberdade econômica, importantes para o desenvolvimento individual e do próprio bem-estar da sociedade.⁴⁹

Destaque-se que não se pretende aqui estudar se a carga tributária no Brasil é excessiva ou se é adequado o sistema tributário, o que demandaria estudos, análise intensa de dados empíricos, comparando com outros países, sem esquecer a necessidade de confronto com a dimensão dos gastos públicos, o que ainda assim revelar-se-ia empreitada tormentosa. De toda forma, percebe-se que escapa ao âmbito do presente estudo.

O que se busca destacar é que pensar o Estado e a tributação como violação ao direito de propriedade e à liberdade econômica não seria propriamente adequado. Apenas considera um aspecto da equação, olvidando que esses mesmos

⁴³ *Ibidem*, pp. 46-47.

⁴⁴ HOLMES, Stephen; e SUNSTEIN, Cass R. *The cost of rights: why liberty depends on taxes*. Nova York: W.W. Norton & Company. Edição Kindle, posição 652; 713.

⁴⁵ *Ibidem*, posição 660.

⁴⁶ SANCHES, J. L. Saldanha. *Justiça Fiscal*. Lisboa: Francisco Manuel dos Santos, 2010, pp. 24-25. Colaboração de João Tabora da Gama.

⁴⁷ GODOI, Marciano Seabra de. “A volta do *in dubio pro contribuinte*: avanço ou retrocesso?” In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. Vol. 17. São Paulo: Dialética, 2013, p. 204.

⁴⁸ HOLMES, Stephen; e SUNSTEIN, Cass R. *The cost of rights: why liberty depends on taxes*. Nova York: W.W. Norton & Company. Edição Kindle, posição 798.

⁴⁹ *Ibidem*, posição 674.

direitos dependem dos meios institucionais para a sua proteção e desenvolvimento, dentre os quais a própria tributação. Se o pensamento libertário até admite a tributação para custear o aparato necessário para a tutela dos direitos individuais (serviços judiciais, de defesa e polícia),⁵⁰ a visão de tributação como vulneração de direito fundamental já parece inadequada. Indo além, afigura-se mais imprópria, ao se aprofundar o papel da tributação na efetivação dos direitos fundamentais em geral.

Além disso, a ideia de Estado-mínimo parece não ter sido agasalhada pela Constituição Federal de 1988.⁵¹ Por mais que valorize a proteção à propriedade privada e à liberdade, inclusive no campo econômico, através da liberdade de iniciativa e da livre concorrência, a Constituição também traz mandamentos inequivocamente voltados à dimensão social do Estado, prevendo direitos sociais (educação, saúde e moradia) e não estabelecendo hierarquia entre os direitos individuais e os direitos sociais. Além disso, a Constituição elenca dentre os objetivos fundamentais: a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a erradicação da pobreza e a redução das desigualdades sociais e regionais. Assim, não se pode olvidar a necessidade de considerar o Direito Tributário em conjunto com o Direito Financeiro, porquanto os recursos arrecadados devem ser empregados para efetivar os direitos fundamentais em geral (inclusive os sociais) e os objetivos fundamentais postos.⁵² A justiça de um sistema de tributação não deve ser examinada sem a análise dos gastos públicos.⁵³

Não cabe a assertiva de que necessariamente haverá o desperdício dos recursos arrecadados, o que justificaria o caráter odioso do tributo. Se não é correto afirmar que os recursos arrecadados dos contribuintes terão uma destinação necessariamente melhor do que se permanecessem na esfera privada, por outro lado, isso não significa que necessariamente o recurso a ser arrecadado pelo Estado não tenha utilidade, perdendo-se na máquina estatal,⁵⁴ o que parece ser o pensamento libertário. Por mais que se reconheça a existência de problemas graves no funcionamento do Estado, como desvios de recursos, confusão entre o interesse público e o interesse privado e ineficiência de atividades estatais, não se pode colocar como algo generalizado e absoluto. O Estado ainda exerce relevante função na efetivação de direitos fundamentais com a aplicação dos recursos pro-

⁵⁰ GALLO, Franco. *Las razones del Fisco: ética y justicia em los tributos*. Tradução de José A. Rozas e Francisco Cañal. Madrid: Marcial Pons, 2011, p. 71.

⁵¹ Nesse sentido, ver: BRANDÃO, Rodrigo. “Entre a anarquia e o Estado do bem-estar social: aplicações do libertarianismo à filosofia constitucional”. *RDE - Revista de Direito do Estado* vol. 14, 2009, p. 190; SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; e SARMENTO, Daniel. *Direito Constitucional: teoria, história e métodos de trabalho*. Belo Horizonte: Fórum, 2012, p. 630. *E-book*.

⁵² FOLLONI, André. “Direitos fundamentais, dignidade e sustentabilidade no constitucionalismo contemporâneo: e o Direito Tributário com isso?” *In: ÁVILA, Humberto (org.). Fundamentos do Direito Tributário*. São Paulo: Marcial Pons, 2012, pp. 29-30.

⁵³ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. “Legitimação do tributo: algumas notas”. *Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento* vol. 3, n. 3, 2015, p. 9.

⁵⁴ BRANDÃO, Rodrigo. “Entre a anarquia e o Estado do bem-estar social: aplicações do libertarianismo à filosofia constitucional”. *RDE - Revista de Direito do Estado* vol. 14, 2009, p. 190. GODOL, Marciano Seabra de. “A volta do *in dubio pro* contribuinte: avanço ou retrocesso?” *In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). Grandes questões atuais do Direito Tributário*. Vol. 17. São Paulo: Dialética, 2013, p. 199.

venientes dos tributos. É preciso afastar-se da crença de que em geral os recursos arrecadados serão mal aplicados, o que é posto como premissa para sustentar uma visão restritiva da tributação, vislumbrando o Direito Tributário como instrumento de defesa do contribuinte frente à “sanha arrecadatória estatal”.⁵⁵ É importante que o Estado obtenha os recursos necessários para o custeio de suas atividades, dentre as quais a efetivação dos próprios direitos fundamentais. Assim, essa visão refratária à tributação parece desequilibrar a equação, eis que do outro lado, reclama-se recursos para fazer frente às despesas, campo do Direito Financeiro.⁵⁶

Thomas Piketty assevera que o desenvolvimento da perspectiva social do Estado em países ricos no século XX coincide com o aumento em proporção da arrecadação tributária na renda nacional, permitindo a consolidação de um Estado Fiscal, o que demonstra a relevância da tributação para a efetivação de despesas sociais. Comparando com a média das receitas fiscais na renda nacional dos países de desenvolvimento intermediário e dos países mais pobres, nestes em que a média é ainda mais baixa, afirma que estão aquém do necessário para financiar serviços de garantia do sistema (como a polícia) e, ao mesmo tempo, a educação e a saúde. Ou, então, o que pode acontecer é que os profissionais sejam mal pagos, implicando que nenhum serviço público funcione corretamente. E, isso leva a um círculo vicioso, que contribui para desacreditar o Estado, tornando mais difícil o apoio da sociedade às medidas voltadas a mobilizar aumento da receita tributária.⁵⁷ Assim, embora com nuances próprias, possível pensar que o Estado Brasileiro esteja inserido nesse círculo vicioso.

A tributação afigura-se como importante forma de angariar recursos para que o Estado faça frente às despesas necessárias à efetivação de direitos e objetivos constitucionais, sem contar o papel extrafiscal da tributação, através da utilização do tributo como indutor ou inibidor de comportamentos em nome do atingimento de uma finalidade constitucionalmente relevante, como, por exemplo, a proteção ao meio ambiente, variável que soma importância à tributação, na tarefa de realização dos valores juridicamente tutelados pela ordem constitucional. Não se concorda com a descaracterização da dimensão coletiva do tributo, com base na precariedade dos gastos públicos, negligenciando que os direitos fundamentais dependem desses recursos. O que não implica o inverso, ou seja, uma interpretação prévia em favor do Fisco. Dessa forma, a visão do tributo como espoliação dos direitos fundamentais e do ordenamento tributário como de exceção não se sustentam na Constituição de 1988.⁵⁸

Como, em síntese, a ideia do *in dubio pro* contribuinte (ou *in dubio contra fiscum*) geralmente está associada à prevalência em favor do contribuinte para os

⁵⁵ SCAFF, Fernando Facury. “O jardim e a praça ou a dignidade da pessoa humana e o Direito Tributário e Financeiro”. *Revista do Instituto de Hermenêutica Jurídica* vol. 4, 2006, pp. 100-101.

⁵⁶ *Ibidem*, pp. 101-102.

⁵⁷ PIKETTY, Thomas. *O capital no século XXI*. Tradução de Monica Baumgarten. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014, pp. 466; 478.

⁵⁸ Nesse sentido: GODOL, Marciano Seabra de. “A volta do *in dubio pro* contribuinte: avanço ou retrocesso?” In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. Vol. 17. São Paulo: Dialética, 2013, p. 197.

casos em que existe mais de uma interpretação possível,⁵⁹ cabe tecer considerações sobre o processo interpretativo.

É comum no fenômeno linguístico que uma mesma palavra designe mais de um significado, ocorrendo o que se denomina de ambiguidade ou ambiguidade por polissemia. A fim de aclarar qual o significado, deve-se considerar o contexto em que a palavra é empregada.⁶⁰ Não se deve confundir a ambiguidade com a vagueza (ou indeterminação) dos conceitos ou vagueza das palavras. O fenômeno refere-se à dificuldade de se definir o conceito de um objeto,⁶¹ havendo situações em que sua aplicabilidade suscita dúvidas.⁶²

O texto legal com o desiderato de abranger um número infindável de situações é composto por vocábulos carregados de fluidez e indeterminação.⁶³ Em geral, os conceitos possuem indeterminação ou são vagos até certo grau.⁶⁴ A noção de conceitos (absolutamente) determinados é bem rara, podendo ser mencionados os conceitos numéricos.⁶⁵ A indeterminação é da natureza da linguagem, estando presente em quase todos os conceitos, existindo uma diferença de grau da indeterminação.

Consoante se busca estudar a atribuição constitucional de competências tributárias, cumpre asseverar que a abertura da Constituição é notória, porque busca tratar os pontos fundamentais, sem descer às minúcias, tarefa da legislação infraconstitucional. Além disso, ainda que a linguagem, em geral, apresente indeterminação, os dispositivos constitucionais valem-se, com maior frequência que a legislação infraconstitucional, de conceitos jurídicos dotados de alto grau de indeterminação. Sem contar a elevada carga axiológica que permeia a Constituição. Tudo isso confirma a abertura dos conceitos utilizados para a repartição de competências.

Dessa forma, em razão da indeterminação da linguagem, com o grau de abertura e vagueza dos conceitos, parece complicado exigir certeza, sob pena apli-

⁵⁹ CALIENDO, Paulo. "Direitos fundamentais do contribuinte e interpretação tributária: conceito e aplicação do princípio *in dubio contra sacrificium*". *Scientia Iuris* (UEL) vol. 18, n. 1, julho de 2014, pp. 186-187.

⁶⁰ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 22; GRAU, Eros Roberto. *Direito, conceitos e normas jurídicas*. São Paulo: RT, 1988, p. 59.

⁶¹ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 22; GRAU, Eros Roberto. *Direito, conceitos e normas jurídicas*. São Paulo: RT, 1988, p. 23.

⁶² GUIBOURG, Ricardo A.; GHIGLIANI, Alejandro M.; e GUARINONI, Ricardo V. *Introducción al conocimiento científico*. Buenos Aires: Editorial Universitaria de Buenos Aires, 2004, p. 48.

⁶³ Há divergência em doutrina sobre o que recai a indeterminação. Alguns acreditam que atinge a palavra ou termo, outros que a indeterminação acometeria o conceito, e por fim, há quem defenda ser um fenômeno complexo. De toda forma, com o objetivo de simplificar e sem adentrar em controvérsia que escapa ao escopo do texto, não é um ponto que se trata com rigorismo. Para aprofundamento, ver: GRAU, Eros Roberto. *Direito, conceitos e normas jurídicas*. São Paulo: RT, 1988, p. 72; QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2003, pp. 24-26.

⁶⁴ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 27.

⁶⁵ ENGISCH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*. 10ª ed. Tradução de J. Baptista Machado. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2008, pp. 208-209.

car a hipótese mais favorável ao contribuinte. O processo interpretativo não se esgota na mera verificação da possibilidade semântica de um texto, envolvendo a consideração das demais normas, das circunstâncias da realidade no caso concreto, dentre outros aspectos. Na linha do que expõe Gadamer, há um processo unitário que alcança compreensão, interpretação e aplicação, e não atos separados.⁶⁶ Então, se existir dúvida ou controvérsia sobre a aplicação de uma dada norma a uma situação, não se compartilha a tese de adesão ao sentido mais favorável ao contribuinte, o que implicaria a paralisação do processo interpretativo antes de seu esgotamento.

De extremo oposto, também não se pode admitir o *in dubio pro fisco*, privilegiando o interesse geral representado pelo Fisco (recursos necessários para garantir as prestações destinadas à coletividade) sobre o interesse particular representado pelo contribuinte. O que se aproximaria da já desgastada “supremacia do interesse público”, que não encontra amparo na Constituição Federal de 1988.⁶⁷ A questão deve ser desenvolvida no processo interpretativo, não sendo adequado conferir prevalência ou peso *a priori*. As propostas de modos de interpretação apriorísticos, baseados na prevalência do interesse envolvido, do particular (*in dubio pro contribuinte*) ou do Estado (*in dubio pro fisco*) estão e devem permanecer superadas.⁶⁸ Comentando sobre a formação de conceitos constitucionais tributários, inclusive no âmbito das competências tributárias, Andrei Pitten Velloso também rejeita concepções apriorísticas para os dois extremos.⁶⁹

Sobre o tema, havendo divergência sobre se um tributo é devido ou não, Marciano Seabra de Godoi rejeita que deva ser privilegiada a incidência tributária em nome do interesse público (da coletividade), porém, combate o inverso também, o *in dubio pro contribuinte*, que se baseia, em geral, em uma mensagem implícita de que o tributo é uma apropriação destrutiva (eis que se perde na máquina estatal) do patrimônio privado.⁷⁰ Os recursos arrecadados possuem uma função importante na efetivação de direitos fundamentais.

O núcleo da teoria do *in dubio pro contribuinte* é descrever a relação tributária como de opressão entre o Estado autoritário e o contribuinte desprotegido e o Direito Tributário como de exceção, por limitar direitos individuais (direito de propriedade e de liberdade). Ainda que se pretenda conferir outros contornos, essas premissas são encontradas na obra de Marcos de Aguiar Villas-Bôas.⁷¹ Não

⁶⁶ GADAMER, Hans-Georg. *Verdade e método*. Vol. 1. 14ª ed. Tradução de Flávio Paulo Meurer; revisão da tradução de Enio Paulo Giachini. Petrópolis: Vozes, 2014, pp. 407-409.

⁶⁷ CALIENDO, Paulo. “Direitos fundamentais do contribuinte e interpretação tributária: conceito e aplicação do princípio *in dubio contra sacrificium*”. *Scientia Iuris* (UEL) vol. 18, n. 1, julho de 2014, p. 193.

⁶⁸ No mesmo sentido: TÔRRES, Helene Taveira. “Interpretação e integração das normas tributárias”. In: GOMES, Marcus Lívio; e ANTONELLI, Leonardo Pietro (coords.). *Curso de Direito Tributário brasileiro*. Vol. 1. 3ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2010, pp. 261-262.

⁶⁹ VELLOSO, A. P. *Conceitos e competências tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005, pp. 101-102.

⁷⁰ GODOI, Marciano Seabra de. “Crítica à visão libertarista do tributo e do Direito Tributário”. In: GASSEN, Valcir (org.). *Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário*. Brasília: Consulex, 2012, pp. 199-200.

⁷¹ Nesse sentido, ver: GODOI, Marciano Seabra de. “A volta do *in dubio pro contribuinte*: avanço ou retrocesso?” In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. Vol. 17. São Paulo: Dialética, 2013, p. 184.

por outra razão, este expõe que a igualdade fundamentaria a proteção do contribuinte, fragilizado frente ao Estado.

Assim, não se concorda com a proposta de parcela minoritária da doutrina, posicionamento, antes comentado, de Ives Gandra da Silva Martins e de Marcos de Aguiar Villas-Bôas. O art. 112 do CTN é aplicável apenas ao aspecto sancionador, não alcançando o tributo. Também não se consegue vislumbrar a existência de uma norma constitucional do *in dubio pro* contribuinte, ainda que com caráter de conferir maior peso ao contribuinte em eventual confronto com o interesse fiscal. Do ordenamento constitucional, não se consegue ver um critério apriorístico e específico para a interpretação do Direito Tributário.

Não cabe invocar a alegada semelhança com o Direito Penal. Primeiramente, a noção de tributo não se confunde com sanção por ato ilícito, não havendo paralelo com o Direito Penal. Além disso, o âmbito penal precipuamente cuida da potencial restrição da liberdade física do indivíduo, o que não se põe no Direito Tributário. Nem se alegue que busca tutelar de forma especial bem jurídico de relevância, como a propriedade. Felipe Faria de Oliveira bem expõe a inexistência de uma especial conexão com a propriedade a justificar uma metodologia prévia, porquanto isso representa ignorar que outros ramos do Direito também preservam a propriedade, como o Direito Civil com a categoria dos direitos reais.⁷² Em sentido semelhante, Marciano Seabra de Godoi afirma inexistir método próprio ao Direito Tributário, preconizando os mesmos métodos de interpretação e aplicação empregados nos demais ramos do Direito.⁷³ E, Ricardo Lobo Torres, para quem o Direito Tributário não pode ser visto como excepcional, inexistindo especificidade metodológica.⁷⁴

Nem se alegue a dimensão objetiva dos direitos fundamentais como fundamento para a concepção. Além da dimensão subjetiva, relacionada à posição jurídica que os sujeitos possuem, em maior ou menor extensão, em geral, em face do Estado, haveria também uma dimensão objetiva. A partir do reconhecimento de que protegem os valores mais relevantes da coletividade, entende-se que haveria uma força irradiante dos direitos fundamentais que os converteria em diretriz para a interpretação e a aplicação de normas e atos jurídicos, além de deveres ligados à proteção e à promoção desses valores na ordem jurídico-social. Então, no aspecto que é afeto ao presente estudo, os direitos fundamentais seriam convertidos em norte para a interpretação das normas jurídicas em todo o Direito Positivo.⁷⁵

⁷² OLIVEIRA, Felipe Faria. *Direito Tributário e direitos fundamentais*. Belo Horizonte: Arraes, 2010, p. 242.

⁷³ GODOI, Marciano Seabra de. "Crítica à visão libertarista do tributo e do Direito Tributário". In: GASSEN, Valcir (org.). *Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário*. Brasília: Consulex, 2012, pp. 203-204.

⁷⁴ TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do Direito Tributário*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1992, pp. 31-32.

⁷⁵ SARMENTO, Daniel. "A proteção judicial dos direitos sociais: alguns parâmetros ético-jurídicos". In: NOVELINO, Marcelo (org.). *Leituras complementares de constitucional: direitos humanos e direitos fundamentais*. 4ª ed. Salvador: JusPodivm, 2010, pp. 389-427; MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; e BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, pp. 300-302.

O primeiro ponto é que em relação às próprias normas constitucionais, essa perspectiva deve ser vista com cautela, eis que não se pode promover uma hierarquia entre as normas constitucionais. Ressalte-se que o subsistema de competências tributárias é obra do Poder Constituinte Originário, com as ressalvas de alterações pontuais posteriores. Não se quer negar que os direitos fundamentais possam ser considerados na interpretação das normas constitucionais, porém outras normas também o são, incluindo o subsistema de competências impositivas. O que se repisa é que não se consegue extrair da Constituição a existência de uma norma constitucional no sentido de peso inicial na balança em favor do contribuinte. Novamente, o que se vislumbra dessa concepção é a busca de uma resposta, ainda que não definitiva, antes mesmo de se iniciar o processo interpretativo e que não encontra amparo no contexto constitucional.

A leitura deve-se dar pela Constituição. Se tutela o direito de propriedade e de liberdade, também prevê a tributação. Não é possível partir de uma pretensa maior conexão com a propriedade a justificar uma metodologia própria *a priori* favorável ao contribuinte (indiretamente, pode ser prejudicial aos demais contribuintes, uma vez que implica deixar de arrecadar recursos necessários para o custeio estatal). Isso não equivale negar que, na interpretação, deva-se preocupar com as proteções à liberdade, à propriedade e à segurança do contribuinte. Há normas constitucionais tributárias voltadas a tal tutela, em especial, no tópico das limitações constitucionais ao poder de tributar (legalidade, anterioridade, irretroatividade, vedação à tributação confiscatória e as imunidades), que, inclusive, podem adquirir contornos não tão tradicionais. Para trazer um exemplo, possível construir a partir da ideia de irretroatividade tributária (ou de proteção à confiança ou da ideia de não surpresa ou mesmo da segurança jurídica) um argumento de proteção ao contribuinte não apenas em face de uma mudança formal do ordenamento jurídico (com o advento de uma nova lei), como também em situações de mudanças de jurisprudência consolidada.

A partir das limitações constitucionais ao poder de tributar, dos direitos fundamentais e das demais normas constitucionais, não se compartilha do entendimento que preconiza a prevalência *a priori* do interesse contribuinte, ainda que de forma relativa.

5. Conclusão

Os direitos fundamentais são normas de alto conteúdo valorativo, incluindo os invocados direitos de propriedade e de liberdade. E, é certo que a Constituição também traz diversas normas voltadas à proteção do contribuinte. Porém, daí extrair como consequência uma metodologia de interpretação *a priori* favorável ao contribuinte parece que extrapola o que se pode extrair do sistema constitucional.

O tributo vem legitimado pela Constituição de 1988, não sendo compatível com a qualificação de excepcional nem com a perspectiva de vulneração de direitos fundamentais. As limitações postas pela Constituição servem para balizar a tributação, impedindo que adquira caráter excessivo. Destaca-se que a vedação à tributação confiscatória impede a atividade anômala e que escapa da noção ca-

racterística do tributo. Pelo argumento a contrário, confirma que a tributação normal e regular é admitida pela Constituição, não sendo vista como violação a direito fundamental.⁷⁶

A visão de Estado opressor é inadequada, sobretudo se considerado que não existe uma única categoria de contribuinte, podendo haver interesses diversos em face da tributação. Nesse ponto, saliente-se que os recursos arrecadados com os tributos são necessários para a tutela dos direitos fundamentais. Não se enxerga da leitura do texto constitucional uma perspectiva de direito de propriedade ofendido pela tributação, que imponha restrição na interpretação das competências tributárias ou ônus argumentativo considerável para que se possa entender que se está dentro de uma norma constitucional tributária. Os direitos de propriedade, de liberdade e de segurança não levam a concluir que deva prevalecer o interesse do contribuinte. O *in dubio pro* contribuinte parece não ser o caminho, embora no presente estudo não se tenha a possibilidade de aprofundar como compreender as competências tributárias, propondo formas de balizar a interpretação e o discurso.

Os direitos fundamentais também são relevantes para o processo interpretativo, uma vez que compõem o contexto constitucional, porém há outras normas. E, não se pode olvidar o contexto *macro*, uma vez que a não tributação irá privar o Estado de recursos necessários para garantir os direitos fundamentais, inclusive o próprio direito de propriedade. Dessa forma, uma postura *a priori* em favor do contribuinte não encontra suporte nas normas constitucionais (nem infraconstitucionais, diga-se), não se concordando com a existência do *in dubio pro* contribuinte. Assim, é preciso respeitar o processo interpretativo, que se por vezes não constitui tarefa fácil, não pode servir como justificativa para a prevalência *a priori* do interesse do contribuinte, sem suporte no ordenamento. Não se pode olvidar do grave risco de servir de muleta para o intérprete, que ao se deparar com uma situação em que se discute a amplitude da competência tributária, opte pelo caminho mais fácil, interrompendo o processo interpretativo e lançando mão do *in dubio pro* contribuinte para solucionar o conflito.

Referências Bibliográficas

- AMARO, Luciano. *Direito Tributário brasileiro*. 14^a ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2008.
- BRANDÃO, Rodrigo. “Entre a anarquia e o Estado do bem-estar social: aplicações do libertarianismo à filosofia constitucional”. *RDE - Revista de Direito do Estado* vol. 14, 2009.
- CALIENDO, Paulo. “Direitos fundamentais do contribuinte e interpretação tributária: conceito e aplicação do princípio *in dubio contra sacrificium*”. *Scientia Iuris* (UEL) vol. 18, n. 1, julho de 2014.

⁷⁶ GODOI, Marciano Seabra de. “A volta do *in dubio pro* contribuinte: avanço ou retrocesso?” In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. Vol. 17. São Paulo: Dialética, 2013, p. 186.

- ENGISCH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*. 10ª ed. Tradução de J. Baptista Machado. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2008.
- FOLLONI, André. “Direitos fundamentais, dignidade e sustentabilidade no constitucionalismo contemporâneo: e o Direito Tributário com isso?” In: ÁVILA, Humberto (org.). *Fundamentos do Direito Tributário*. São Paulo: Marcial Pons, 2012.
- GADAMER, Hans-Georg. *Verdade e método*. Vol. 1. 14ª ed. Tradução de Flávio Paulo Meurer; revisão da tradução de Enio Paulo Giachini. Petrópolis: Vozes, 2014.
- GALLO, Franco. *Las razones del Fisco: ética y justicia em los tributos*. Tradução de José A. Rozas e Francisco Cañal. Madri: Marcial Pons, 2011.
- GODOI, Marciano Seabra de. “A volta do *in dubio pro* contribuinte: avanço ou retrocesso?” In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. Vol. 17. São Paulo: Dialética, 2013.
- . “Crítica à visão libertarista do tributo e do Direito Tributário”. In: GASSEN, Valcir (org.). *Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário*. Brasília: Consulex, 2012.
- GRAU, Eros Roberto. *Direito, conceitos e normas jurídicas*. São Paulo: RT, 1988.
- GUIBOURG, Ricardo A.; GHIGLIANI, Alejandro M; e GUARINONI, Ricardo V. *Introducción al conocimiento científico*. Buenos Aires: Editorial Universitária de Buenos Aires, 2004.
- HOLMES, Stephen; e SUNSTEIN, Cass R. *The cost of rights: why liberty depends on taxes*. Nova York: W.W. Norton & Company. Edição Kindle.
- JUSTEN FILHO, Marçal. “Sistema constitucional tributário: uma aproximação ideológica”. *Revista da Faculdade de Direito da UFPR* n. 30. Curitiba, 1998.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. “Legitimação do tributo: algumas notas”. *Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento* vol. 3, n. 3, 2015.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Teoria da imposição tributária*. 2ª ed. São Paulo: LTr, 1998.
- MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; e BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- MURPHY, Liam; e NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade: os impostos e a justiça*. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005.
- OLIVEIRA, Felipe Faria. *Direito Tributário e direitos fundamentais*. Belo Horizonte: Arraes, 2010.
- PIKETTY, Thomas. *O capital no século XXI*. Tradução de Monica Baumgarten. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.
- QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2003.
- SANCHES, J. L. Saldanha. *Justiça Fiscal*. Lisboa: Francisco Manuel dos Santos, 2010. Colaboração de João Taborda da Gama.
- SARMENTO, Daniel. “A proteção judicial dos direitos sociais: alguns parâmetros ético-jurídicos”. In: NOVELINO, Marcelo (org.). *Leituras complementares de constitucional: direitos humanos e direitos fundamentais*. 4ª ed. Salvador: JusPodivm, 2010.

- SCAFF, Fernando Facury. “*In dubio pro contribuinte e o voto de qualidade nos julgamentos administrativo-tributários*”. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 220. São Paulo: Dialética, janeiro de 2014.
- . “O jardim e a praça ou a dignidade da pessoa humana e o Direito Tributário e Financeiro”. *Revista do Instituto de Hermenêutica Jurídica* vol. 4, 2006.
- SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; e SARMENTO, Daniel. *Direito Constitucional: teoria, história e métodos de trabalho*. Belo Horizonte: Fórum, 2012. *E-book*.
- TÔRRES, Heleno Taveira. “Interpretação e integração das normas tributárias”. *In: GOMES, Marcus Lívio; e ANTONELLI, Leonardo Pietro (coords.). Curso de Direito Tributário brasileiro*. Vol. 1. 3ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2010.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do Direito Tributário*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1992.
- VELLOSO, A. P. *Conceitos e competências tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005.
- VILLAS-BÔAS, Marcos de Aguiar. “*In dubio pro contribuinte: continuação do debate*”. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 220. São Paulo: Dialética, janeiro de 2014.
- . *In dubio pro contribuinte: visão constitucional em busca da proteção dos direitos fundamentais*. São Paulo: MP, 2012.