

A evolução histórica do direito tributário e do pensamento tributário

Júlio César Linck¹

Resumo: O presente artigo trata da evolução histórica do Direito Tributário e da consequente evolução na forma de pensar, de justificar e de se reconhecer a tributação. Para tanto, tentaremos dividir os diversos momentos históricos do Direito Tributário, relacionando-os à forma como o jurista tenta compreender o fenômeno jurídico. Sabemos que cada período por nós descrito não é estanque e sofre influências do período anterior e posterior; portanto, nossa divisão deve ser encarada como uma forma didática, para melhor se entender o objeto de nosso estudo. Assim, discorreremos sobre o surgimento da tributação e a sua evolução histórica no Brasil; sobre as três fases do pensamento jurídico-tributário (a conceitual, a normativa e a sistemática); sobre a interpretação sistemática do Direito Tributário. E, por fim, apresentaremos as nossas conclusões.

Palavras-chave: História do Direito Tributário. Interpretação sistemática. Evolução do pensamento tributário.

Introdução

A forma de pensar, de fundamentar e de se interpretar o Direito Tributário transformou-se e evoluiu de acordo com o desenvolvimento da sociedade. Portanto, torna-se necessário analisar a história da tributação para podermos entender nosso sistema tributário e melhor interpretá-lo. Neste sentido discorreremos resumidamente sobre a evolução histórica do Direito Tributário universal e, mais detalhadamente, sobre o Direito Tributário brasileiro, tentando fazer um paralelo com as diversas formas de pensar a tributação que objetivam compatibilizar o direito fundamental do ser humano à propriedade e a intervenção do Estado em sua esfera particular com a finalidade de retirar-lhe parte de seu patrimônio a título de tributos.

¹ Mestre em Direito pela PUCRS, Especialista em Direito Tributário pela UFRGS, Advogado Tributarista, Presidente do Conselho Deliberativo da FESDT.

1 O surgimento da tributação

A exigência tributária é tão antiga como a história da humanidade. No início, manifestava-se como um dever do derrotado para com o vencedor. Era uma imposição decorrente de guerra que tinha por objetivo indenizar o vencedor por suas despesas com a contenda. O tributo tinha o propósito de recomposição do patrimônio dilacerado em decorrência das batalhas, existindo alguns povos que se especializaram em guerrear como meio de custear os seus modos de vida. Durante a República Romana, os exércitos eram formados e custeados pelas famílias patrícias. Com o advento do Império e com o objetivo de centralizar o poder, a cobrança do tributo passou a justificar-se pela necessidade de se formar exércitos vinculados ao Imperador e não mais ao Senado, que era formado pelos chefes de cada família patricia.

Na Idade Média, o tributo passou a ser visto sob outra perspectiva. Havia uma grande descentralização e a competência era disputada entre o rei, o clero e o senhor feudal. Neste período, o tributo era recolhido a uma pessoa. Tal recolhimento poderia ocorrer na forma de trabalho ou pela entrega de uma parte da produção. Os servos eram vinculados à terra e, conseqüentemente, ao seu senhor; ainda, no caso de não cumprimento destas obrigações, poderiam sofrer penas corporais, penas de prisão e até mesmo penas de morte. Ao final deste período, os nascentes núcleos urbanos comerciais, denominados genericamente de burgos, passam também a disputar esta competência tributária, iniciando-se o pagamento de tributo, também, em dinheiro.

A Idade Moderna tem por característica o surgimento do absolutismo e a crescente centralização do poder nas mãos do príncipe. Ocorre, ainda, o surgimento dos Estados Nacionais. Neste período, o tributo passou a ser exigido exclusivamente de acordo com os interesses dos governantes. Existia uma confusão entre o caixa do Rei e o do Estado. Mais do que nunca, o tributo tinha por objetivo enriquecer o monarca. De fato, as razões do Príncipe são as razões do Estado. Contudo, uma evolução importante se havia iniciado ao final da Idade Média, com a Carta Magna inglesa de 1215: a necessidade de representação para haver tributação.¹

Na França, no final do século XVIII, em face de a tributação estar centrada sobre os trabalhadores e sobre a burguesia, inicia-se um movimento, exigindo, deste modo, uma distribuição mais uniforme da carga tributária, em que deveriam ser tributados, também, a nobreza e o clero. Em 1789, eclode a Revolução Francesa e, após, é redigida a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão. A partir de então, o tributo passou também a ser uma matéria discutida por políticos e por economistas, iniciando-se desta maneira a delimitação e a construção de um sistema mais racional e justo.

¹ Há o surgimento do pensamento contratualista com Hobbes, Locke e Rousseau que estabelecem a noção de contrato em oposição à ordem, como fundamento da sociedade moderna. Essa ideia encontra-se na base da noção de "governo das leis" e que ninguém está acima das leis, nem mesmo o Rei. Em Direito Tributário, tal ideia deu origem à noção de "nenhuma tributação sem representação" (*no taxation without representation*). Ver: CALIENDO, Paulo. *Direito Tributário - três modos de pensar a tributação - elementos para uma teoria sistemática do Direito Tributário*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 83.

2 Evolução histórica do tributo no Brasil

O estudo da evolução histórica do Direito Tributário brasileiro apresenta-se como uma ferramenta importante para a compreensão da dinâmica da referida disciplina, dado que o Direito é produto do desenvolvimento constante de uma sociedade e a análise de suas origens aporta-nos a elementos indispensáveis para o seu entendimento.

Há divergências sobre o surgimento do Direito Tributário no Brasil. Uma corrente de pensamento sustenta que a referida disciplina, no Brasil, nasce somente a partir de 1822, período em que surgiram as primeiras legislações tributárias entre nós; em contraposição, outra corrente afirma que muito antes já existiam leis tributárias emanadas da corte portuguesa.

De fato, a história nos demonstra que o primeiro tributo em terras brasileiras começou a ser cobrado logo após o descobrimento. Era o chamado quinto do pau-brasil, cobrado de todos os particulares autorizados pela Coroa, detentora do monopólio de todas as riquezas extraídas do solo brasileiro.² Em seguida, ainda na fase colonial, teve início a tributação sobre a exportação e sobre a venda de escravos.

Com a vinda da família real ao Brasil e com a Carta Régia de 1808, foram instituídos novos tributos, além da elevação daqueles que já existiam. Nesta época a Coroa passou a tributar a propriedade de prédios urbanos, a transmissão imobiliária e as heranças.

Apesar disso, a doutrina entende que esses tributos cobrados na época do Brasil Colonial não faziam parte de um conjunto harmônico de normas, de princípios e de institutos, devidamente sistematizados, capazes de caracterizar um Direito Tributário brasileiro.

Cabe referir que o Estado Fiscal no Brasil surgiu após a Independência do País,³ quando a receita pública passou a ser formada pelos fundos obtidos pelos empréstimos autorizados e garantidos pelo Legislativo e principalmente pelos tributos arrecadados pelo Estado.

Em 1824, foi proclamada a Constituição Política do Império do Brasil, que trazia poucas normas de Direito Tributário, mas declarava explicitamente que ninguém estava isento de contribuir para as despesas do Estado em proporção dos seus haveres.

Após a abdicação de D. Pedro I, instaurou-se no Brasil o Período Regencial, que vigorou no País de 1831 a 1840. Tal período foi bastante significativo para a estruturação da Fazenda Pública. Foram promulgadas leis importantes que estabele-

² BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *História do tributo no Brasil*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005. p. 35.

³ Segundo afirma Ricardo Lobo Torres, "A ideia de Justiça, em suas projeções para o campo das finanças públicas, teve extraordinária importância na época da constituição do Estado de Direito e da vitória do liberalismo (final do século XVIII). Antes, ao tempo do Estado Patrimonial, o tributo era cobrado com fundamento só na necessidade do Príncipe e a Justiça, comutativa ou privada, apenas lhe servia de justificativa periférica. Com advento do Estado Fiscal, as finanças passaram a se basear no tributo, cobrado agora com fundamento na Justiça distributiva e no seu princípio maior da capacidade contributiva sobre os quais se desenvolveu importante literatura" (Ver: TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 7. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000. p. 80).

ciam as normas a serem seguidas pelos agentes do Estado no controle e na arrecadação dos tributos, que regulavam o procedimento executivo da Fazenda Pública e que organizavam o Tribunal Nacional do Tesouro, com funções de direção e de fiscalização da renda e de despesas públicas; mais tarde, este último foi substituído pela Direção Geral da Fazenda Nacional em 1934.⁴

A Fazenda Pública sofreu grandes reformas estruturais neste período, com a descentralização dos tributos e com a distribuição de receitas entre as Províncias e o Governo Geral, ao se especificar o conceito de receitas gerais e providenciais e ao se enumerarem as espécies de tributos vigentes.

Verifica-se, portanto, que o sistema tributário brasileiro começou a ser esboçado, ainda que timidamente, a partir da promulgação da Carta Magna imperial. Cabe destacar que o sistema tributário nessa época, segundo nos informa Balthazar (2005), era "de natureza flexível, limitando-se a enunciar alguns princípios gerais a serem observados pelo legislador ordinário".⁵

Na época do Segundo Império (1840-1889), o sistema tributário já se encontrava mais organizado em relação ao período anterior. Entretanto, continuavam a registrar-se muitas falhas na cobrança de tributos, que era feita sem planejamento e de forma confusa. Um exemplo claro da falta de critérios na gestão orçamentária da época – que apenas repetiu o que já acontecia nos anos anteriores – era a cobrança do imposto de importação de acordo com as necessidades e com os anseios protecionistas da Coroa.⁶

A primeira Carta Magna do Regime Republicano consagrou o regime federalista, com autonomia política, administrativa e financeira dos Estados-Membros, estabelecendo a competência tributária, com a divisão mais precisa dos impostos da União e dos Estados. Foi também sobre a égide da Constituição de 1891 que surgiu no País, em 1923, o imposto de renda.

Contudo, foi somente a partir da promulgação da Carta Magna de 1934 que os Municípios passaram a ter competência tributária. Através da referida Constituição, foi expressamente proibida a bitributação, ainda que apenas para evitar a duplicidade de impostos idênticos à União e aos Estados. Outra novidade da Constituição de 1934 foi a criação de um novo tributo, a saber, a contribuição de melhoria.

De acordo com Balthazar, a Constituição de 1934 apresentou inúmeras inovações no campo do Direito Tributário e "se ainda não foi o texto que sistematizou a legislação tributária, firmou princípios antes ausentes das Cartas anteriores ou presentes de forma implícita ou ilimitada, como é o caso do princípio da imunidade recíproca".⁷

Na Constituição de 1937, alguns princípios foram mantidos e outros acrescentados. Apesar do regime ditatorial instaurado no País, aqueles foram relativamente observados.

⁴ Ver: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Memoria/administracao/reparticoes/1822a1970/tesouro.asp>>. Acesso em: 22 ago. 2008.

⁵ BALTHAZAR, 2005, op. cit., p. 83.

⁶ Ibid., p. 93, 101.

⁷ BALTHAZAR, 2005, op. cit., p. 118.

Em setembro de 1946, foi promulgada uma nova Constituição Federal, assegurando-se os princípios da forma republicana e representativa, a independência e a harmonia entre os Poderes e a autonomia municipal (Artigo 7º, inciso VII). Pelo Artigo 15, a Constituição atribuiu competência à União para decretar a cobrança dos seguintes impostos: importação de mercadorias de procedência estrangeira; consumo de mercadorias; produção, comércio, distribuição, consumo, importação e exportação de lubrificantes e de combustíveis líquidos ou gasosos de qualquer origem ou de qualquer natureza, estendendo-se esse regime, no que for aplicável, aos minerais do País e à energia elétrica; renda e proventos de qualquer natureza; transferência de fundos para o exterior; negócios de sua economia, atos e instrumentos regulados por lei federal.

O parágrafo primeiro do referido Artigo apresentou uma inovação ao isentar de cobrança de imposto sobre consumo alguns produtos determinados por lei, classificados como o mínimo indispensável à habitação, ao vestuário, à alimentação e ao tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica. Já o Artigo 17 estabeleceu o princípio da não-discriminação na cobrança de tributos, determinando que estes deveriam ser cobrados de forma uniforme e em todo território nacional, sem qualquer distinção ou preferência "para este ou aquele porto".⁸

O Artigo 20 estabelecia a competência de os Estados decretarem a cobrança dos seguintes tributos: propriedade territorial, exceto a urbana; transmissão de propriedade causa *mortis*; transmissão de propriedade imobiliária *inter vivos* e a sua incorporação ao capital de sociedades; vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive industriais – isenta, porém, a primeira operação do pequeno produtor –, conforme a definir a lei estadual; exportação de mercadorias de sua produção para o estrangeiro, até o máximo de 5% (cinco por cento) *ad valorem*, vedados quaisquer adicionais; os atos regulados por lei estadual, os do serviço de sua justiça e os negócios de sua economia. Também determinava a aplicação uniforme e não-discriminatória por procedência ou por destino das mercadorias para a cobrança do imposto sobre vendas e sobre consignação.

Além dos repasses da renda tributária cobrada pela União, os Municípios tinham a competência para cobrar os seguintes impostos: predial e territorial, urbano; de licença; de indústrias e profissões; sobre diversões públicas; sobre atos de sua economia ou assuntos de sua competência.

No Artigo 30, a Constituição outorgou à União, aos Estados e aos Municípios a competência para a cobrança de taxas, de outras rendas que possam provir do exercício de suas atribuições e da utilização de seus bens e serviços e da contribuição de melhoria, proibindo-se a cobrança desta última em limites superiores à despesa realizada, nem ao acréscimo de valor que da obra decorrer para o imóvel beneficiado.

A Constituição, deste modo, estabeleceu com maior clareza os repasses da União e dos Estados das rendas obtidas através da tributação aos Municípios e outorgou ao Congresso Nacional, com o auxílio do Tribunal de Contas, a fiscalização

⁸ Ver texto completo da Constituição Federal de 1946, disponível na página oficial do Senado Federal: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7%C3%A3o46.htm>.

da administração financeira e a execução do orçamento. Nos Estados e nos Municípios, a fiscalização ficaria a cargo do órgão designado nas respectivas Constituições Estaduais.

Em 1965, houve uma grande reforma tributária uma vez que os governantes brasileiros começaram a preocupar-se mais com os aspectos econômicos e com o sistema tributário que ainda se encontrava cheio de lacunas. Segundo nos ensina Balthazar, vários tributos cobrados na época eram apenas escriturais: "exações com fatos geradores estribados em contratos, aposições de selos, etc."⁹

Neste sentido, a reforma tributária foi efetuada com o estabelecimento de normas que determinavam a aquisição de recursos adicionais não-inflacionários para cobrir o déficit da União e que buscavam o equilíbrio das finanças com a economia mundial. Houve também a edição de leis que estabeleciam meios que facilitassem e que aperfeiçoassem a arrecadação fiscal, como, por exemplo, a Lei 4.506/64 que alterou a legislação do imposto sobre a renda; ainda, a criação de uma comissão especial formada por juristas e por técnicos do Ministério da Fazenda com a finalidade de elaborar um anteprojeto de emenda constitucional.

Dos trabalhos da referida comissão surgiu a EC 18/65 que alterou profundamente a concepção até então vigente com objetivo de facilitar a cobrança dos tributos, de organizar a estrutura tributária e de sanar os defeitos da Constituição de 1946.

Mais do que nunca, a instituição dos tributos passou a ter uma visão econômica e não apenas jurídica. A reforma trouxe grandes inovações no sistema tributário, como a conceituação mais objetiva das taxas, a tripartição dos tributos entre impostos, taxas e contribuição de melhoria, a distribuição da arrecadação dos impostos na esfera da União. A EC manteve os princípios já estabelecidos nas outras Constituições, o da legalidade e o da anterioridade. Não obstante, este último princípio sofreu uma redução no seu âmbito de aplicação, passando a ser exigido apenas para os impostos sobre o patrimônio e renda.

O Sistema Tributário Nacional surgiu com todas as suas características, a partir da EC 18/65. Com efeito, a referida Emenda proporcionou uma melhor sistematização das competências e das normas tributárias, com o estabelecimento de novos critérios e a classificação dos tributos entre impostos, taxas e contribuição de melhoria. Estabeleceu, ainda, o princípio, até hoje em vigor, segundo o qual "as taxas não terão como base de cálculo idêntica à que corresponda a imposto referido na Ementa".¹⁰

Tal Ementa, desta forma, surgiu para terminar de desenhar o sistema tributário brasileiro, uma vez que organizou de forma ordenada a cobrança dos tributos, ao limitar as competências e ao estabelecer os princípios que deveriam ser seguidos pelas administrações tributárias no exercício de suas funções.

Naquela época, vários trabalhos científicos surgiram de autoria de eminentes juristas, com a finalidade de interpretar o sistema tributário brasileiro. Assim, cabe destacar as obras de Ruy Barbosa Moreira, as de Amílcar de Araújo Falcão que, em 1959, publicou "Introdução ao Direito Tributário", e as de Aliomar Baleeiro que se

⁹ BALTHAZAR, 2005, op. cit., p. 134.

¹⁰ Art. 18 da Emenda Constitucional 18/65.

destacou por seus estudos em "As limitações constitucionais ao poder de tributar", de 1951, e "Uma introdução à Ciência das Finanças".

O País vivia em um clima propício para se estabelecer um verdadeiro sistema tributário, o que culminou com a edição da Emenda Constitucional de 1965 e com a promulgação do Código Tributário Nacional no ano seguinte,¹¹ tornando mais evidente a autonomia do Direito Tributário, apartando-se, pois, do Direito Financeiro.

Antes da entrada em vigor do CTN, as leis tributárias regulamentavam a cobrança de tributos com efeitos econômicos com o objetivo de gerar riquezas para a manutenção do Estado. O CTN inovou nesse aspecto, "concedendo uma feição às hipóteses de incidência tributária", ao outorgar à tributação uma função mais ampla de política econômica e não somente a de estabelecer tributos com a finalidade de manutenção do Estado.¹²

O CTN apresentou uma definição¹³ de tributo que destaca o caráter pecuniário e que não deriva de sanção por ato ilícito, devendo ser instituído aquele por lei e não vinculado à atividade administrativa, mediante a qual ele é cobrado.

A Emenda Constitucional, precursora no Direito Nacional do CTN e que permitiu a promulgação do mesmo, foi incorporada, ainda que não integralmente, à Constituição de 1967.

Para Meira, os trabalhos prévios à aprovação da Emenda 18/65 partiram de duas premissas:

1ª) Consolidação dos impostos de idêntica natureza em figuras unitárias, definidas por via de referência às suas bases econômicas, antes que a uma das modalidades jurídicas que pudessem revestir; 2ª) Concepção do sistema tributário no plano econômico e jurídico nacional, em substituição ao critério histórico, de origem essencialmente política, da coexistência de três sistemas tributários autônomos: federal, estadual e municipal.¹⁴

Por outro lado, a Constituição de 1967 instituiu novos princípios tributários, como o princípio da anterioridade e consagrou um capítulo específico ao Sistema Tributário Nacional. Além disso, no corpo da referida Constituição, também se encontravam alguns princípios referentes à organização do Estado brasileiro que refletiam diretamente na atividade tributária, o que levou alguns autores a sustentar que

¹¹ Destacam-se, neste contexto, as observações de Balthazar (2005) no que se refere à forma adotada para se editar o Código Tributário Nacional: "No regime da Constituição de 1946, promulgada a Emenda Constitucional 18/65, inexistia um regime próprio para as chamadas 'leis complementares'. A expressão já fora adotada pela Emenda Constitucional 17, de 26 de novembro de 1965, a qual acrescentou alguns parágrafos ao Art. 67 do texto, dispondo que: os projetos de leis complementares da Constituição e os de Código ou de reforma de Código receberão ementas perante as comissões, e sua tramitação obedecerá aos prazos estabelecidos nos regimes ou em resoluções especiais" (Art. 67, § 8º). BALTHAZAR, 2005, op. cit., p. 155.

¹² Ibid., p. 157.

¹³ Art. 3º da Lei 5.172/1966.

¹⁴ Ver: MEIRA, José de Castro. O sistema tributário na Constituição de 1988: os princípios gerais. *Revista da Faculdade de Direito*, Fortaleza, v. 29, n. 2, p. 203-220, jul./dez. 1988. Também disponível na página da Biblioteca Digital do Superior Tribunal de Justiça: <http://bdjur.stj.gov.br/dspace/bitstream/2011/16706/1/Sistema_Tribut%C3%A1rio_Constitui%C3%A7%C3%A3o.pdf>. Acesso em: 20 ago. 2008.

a Constituição deveria ser interpretada de forma sistemática no que se refere às normas aplicáveis ao Sistema Tributário.

No Artigo 19, a Constituição Federal de 1967 estabeleceu expressamente a competência de a lei complementar¹⁵ regular as normas gerais de Direito Tributário e de dispor sobre conflitos de competência tributária entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios e de regular as limitações constitucionais do poder tributário.¹⁶

Foi eliminada, no entanto, a competência de os Municípios instituírem e de cobrarem o antigo ICM.

Cabe frisar que a Carta de 1967 teve vida curta, devido à conjuntura pela qual passava o País e, com a Instituição do Ato Institucional n. 5, a mesma perdeu praticamente a sua vigência.

Em 1969, foi editada uma nova Constituição, que trouxe poucas inovações no campo do Direito Tributário. Foi criado o imposto único sobre minerais e sobre sua extração e extinta a Direção Geral da Fazenda Nacional, substituída pela Secretaria da Receita Federal, que tinha como objetivo a efetivação de meios que garantissem a melhor fiscalização e arrecadação tributária.

Através da Emenda Constitucional n. 1/69, os princípios gerais do Sistema Tributário Nacional foram consolidados, repetindo os já estabelecidos pela EC 18/65 e pela anterior Constituição de 1967, como o da legalidade tributária e o da anterioridade; da competência da Lei Complementar para regular as limitações ao poder de tributar e para estabelecer as normas gerais de Direito Tributário; da igualdade tributária; da irretroatividade da lei tributária; da proibição da cobrança de tributo com efeito de confisco, entre outros.

Deve-se destacar que o período de vigência da Constituição Federal de 1967 foi caracterizado pela existência do governo militar no Poder, o que fez com que alguns princípios fossem muitas vezes colocados de lado. Nesse período, houve a criação de algumas exações e algumas vezes a alteração de alíquotas das já existentes, gerando, deste modo, "instabilidade e insegurança jurídica entre os contribuintes".¹⁷

¹⁵ Sobre a dúplice finalidade da lei complementar, observa Fabio Canazaro: "As leis complementares à Constituição são divididas em dois grandes grupos: no primeiro, constam as leis complementares que fundamentam a validade de outros atos normativos (outras leis complementares, leis ordinárias, decretos legislativos e convênios); e no segundo, constam as leis complementares que não fundamentam outros atos normativos, ou seja, que atuam diretamente. No primeiro grupo, estão incluídas todas as leis complementares que podem ser qualificadas como balizadoras; sua finalidade será a de integrar a Constituição como as leis editadas pelos entes da Federação. No segundo grupo - leis complementares que atuam diretamente -, a finalidade integrativa não é afastada, entretanto, ela ocorre em espaço diverso, caso em que a finalidade de integração é concretizada no sentido da norma para com o sistema" (CANAZARO, Fabio. *Lei Complementar Tributária na Constituição de 1988*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005. p. 42-43).

¹⁶ Texto da Constituição de 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constitui%C3%A7ao67.htm>. Acesso em: 22 ago. 2008.

¹⁷ BALTHAZAR, 2005, op. cit., p. 176.

Com o restabelecimento do governo democrático, foi promulgada a atual Constituição Federal em 1988, inspirada nos anseios da sociedade, na busca de um governo fundado em bases e em princípios que visassem ao bem comum.

Os ideais democráticos da época fizeram com que a nova Constituição estabelecesse com mais clareza os princípios tributários, que anteriormente apareciam implicitamente nos Textos Constitucionais. Também consolidou novas garantias com a ampliação considerável da seção correspondente às limitações do poder de tributar.

Além disso, a Constituição de 1988 consagrou vários princípios relacionados aos direitos humanos e às liberdades individuais, que refletem diretamente no Sistema Tributário Nacional.

Com o surgimento da nova Constituição, o Sistema Tributário Nacional passou a ser interpretado com mais cautela, com a finalidade de garantir todos os princípios e todas as garantias assegurados pela Carta Magna. Desta maneira, a doutrina passou a dedicar-se ao estudo dos direitos e dos deveres dos Estados. Ainda, o tributo foi agora reconhecido não mais apenas como meio de manutenção da máquina administrativa estatal, mas também como meio de garantir e de custear os direitos fundamentais e o desenvolvimento de políticas públicas. Sem sombra de dúvida, a atual Constituição propiciou uma verdadeira revolução no pensamento doutrinário que passou a se preocupar com a busca de um equilíbrio entre o poder de tributar do Estado e os Direitos Fundamentais do cidadão, e com a Justiça Fiscal.

3 Uma nova forma de se entender o Direito Tributário

Após a análise da evolução histórica da tributação, cabe destacar como a doutrina interpreta e como tenta solucionar o problema referente à Justiça Fiscal, buscando o equilíbrio entre o dever de pagar tributos e os direitos fundamentais do contribuinte no âmbito do Estado Democrático de Direito.

Neste contexto, vale ressaltar, de acordo com Caliendo, que o pensamento jurídico evoluiu “através de uma sucessão de momentos na tentativa da compreensão do fenômeno jurídico”, passando pela fase conceitual, pela fase normativa e chegando-se à fase sistemática.¹⁸

3.1 Fase conceitual

A chamada fase conceitual caracteriza-se pelo movimento que buscou a compreensão do fenômeno jurídico a partir da noção de conceito jurídico e de suas espécies principais.

¹⁸ CALIENDO, Paulo. Dos três modos de pensar a tributação ou repensar o raciocínio jurídico. In: ROCHA, Leonel Severo; STRECK, Lenio Luiz (Org.). *Constituição, sistemas sociais e hermenêutica*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005b. p. 93-111.

A fase conceitual foi preconizada pelo pandectismo, ou pela jurisprudência dos conceitos; ainda, procurava “estabelecer como elemento central na compreensão do fenômeno jurídico a noção de conceito e suas espécies principais”.¹⁹

Tal fase ignorava a dinâmica das relações jurídicas, ao buscar, dentro de um sistema dogmático completo e fechado, a solução de todos os problemas jurídicos.

A Escola Pandectística preconizava uma descrição neutra e precisa do Direito; não buscava extrair o conceito nem fundamentar a obrigatoriedade do Direito em uma teoria metafísica, mas sim em descrever a sistemática da realidade empírica, buscando a identificação com as demais ciências exatas, como se pode observar da afirmação do filósofo Wundt: “[...] por força de seu processo jurídico-conceitual, tem um caráter estritamente lógico e é, em certa medida, comparável à Matemática”.²⁰

Os pandectistas partiram da observação do Direito Comum Romano para extrair princípios fixos e conceitos; a partir disso, desenvolveram as codificações, organizadas de tal forma que um conceito se submetia a outro.

Não se tratava, pois, da dedução praticada pelo jusnaturalismo, de noções metafísicas, mas sim da dedução operada pelo direito histórico, da observação da realidade empírica da qual se extraíam alguns princípios gerais. Com efeito, o papel do jurista limitava-se a observar a realidade, buscando identificar, racionalmente, o caráter jurídico do objeto observado.

3.2 Fase normativa

O autor da obra *Teoria pura do Direito*, do início do século XX, Hans Kelsen, é associado à escola normativista do Direito. Para Kelsen, o Direito era, assim, descomprometido de outras visões, como a filosófica ou a moral.

Ao analisar a fase normativista, Caliendo afirma que, para Kelsen, “o caráter jurídico de uma norma decorre de sua pertinência ao sistema de normas jurídicas. Assim, a validade e característica de uma norma pertencer ou não ao sistema jurídico”.²¹

Kelsen, através de sua teoria, buscou um conceito dotado de objetividade e de neutralidade para o Direito, excluindo do objeto de estudo tudo o que não pertencia precisamente ao jurídico.²² Necessitava, para atingir os seus objetivos, expulsar do ambiente científico todo e qualquer juízo de valor. O objetivo da teoria pura do

¹⁹ Id. Da Justiça Fiscal: conceito e aplicação. *Revista Direito Tributário*, ano 6, n. 29, p. 160, 2005a.

²⁰ WUNDT apud CANARIS, Claus Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do Direito*. Trad. de Antônio Menezes Cordeiro. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1989. p. 31.

²¹ CALIENDO, 2005a, op. cit., p. 161.

²² Kelsen comenta: “En cuanto se determina al derecho como norma (o, más precisamente, como un sistema de normas, como un orden normativo), y se limita la ciencia del derecho al conocimiento y descripción de normas jurídicas y de las relaciones que ellas constituyen entre los hechos por ellas determinados, se acota el derecho frente a la naturaleza, y a ciencia del derecho, como ciencia normativa, frente a todas las demás ciencias que aspiran a un conocimiento por leyes causales de los acontecimientos fáticos. Así se logra por fin un criterio seguro para separar unívocamente la sociedad de la naturaleza y la ciencia social de la ciencia natural” (Ver: KELSEN, Hans. *Teoría pura del Derecho*. Traducción de la segunda edición en alemán por Roberto J. Vernengo. México: Universidad Nacional Autónoma de México, 1986. p. 89).

Direito era, desta forma, atingir uma autonomia científica para a disciplina jurídica que, segundo Kelsen, vinha sendo deturpada pela Política e pelos estudos sociológicos, psicológicos e filosóficos.

Cabe ressaltar, no entanto, que a negativa kelseaniana de realizar juízos valorativos sobre o objeto da ciência jurídica, ou seja, as normas jurídicas, foi o método encontrado e utilizado pelo referido autor para buscar uma definição precisa e sem qualquer influência de elemento estranho à ciência.

Para Kelsen, o objeto da ciência jurídica é constituído pelas normas jurídicas e pelo conteúdo dessas normas, ou seja, pela conduta humana regulada. Kelsen divide a sua teoria em estática jurídica e dinâmica jurídica. A primeira estuda os conceitos e as normas jurídicas, buscando o seu específico significado e que também se preocupa com as definições de direito, dever, pessoa, obrigação jurídica; por outro lado, a segunda busca estudar as relações hierárquicas entre as normas através da famosa pirâmide normativa de Kelsen.

Para o referido autor, as normas jurídicas fazem parte de um sistema.²³ Aqui, o fundamento de validade de uma norma encontra-se na validade de outra norma. A norma que fundamenta a validade de outra é caracterizada, metaforicamente, como uma norma superior em relação a uma inferior. Uma norma jurídica, para Kelsen, não vale por seu conteúdo, mas sim por ter sido produzida de acordo com a norma fundamental.²⁴

3.3 Fase sistemática

A busca do significado e do alcance da norma dentro de um sistema jurídico é a síntese do que seja a interpretação sistemática do Direito, ou seja, a atividade do intérprete está voltada, nessa fase, à busca da definição linguística da norma, porém sempre situando-a dentro do sistema jurídico.

Conforme ressalta Juarez Freitas,

²³ Robert Walter assevera: "La teoría Pura Del Derecho contempla normativamente las reglas efectivas impuestas por hombres para hombres, Es decir, como disposiciones de deber ser, como normas. Ella es como una teoría dogmática jurídica. Es en esto por completo consciente de que la validez de normas, - o sea su existencia específica en el reino del deber ser - requiere una fundamentación. Para darla sirve la teoría de la norma fundamental. Ella puede ser explicada de la siguiente manera: en una consideración intrasistemática cada norma jurídica valida puede atribuirse a otra norma, que fundamenta su validez: la validez de la sentencia judicial, a la autorización del juez por medio de la ley. La validez de la ley, a la autorización del Parlamento a través de la Constitución, la validez de la Constitución, a algo así como la autorización que se da a una asamblea (Consejo) constituyente para promulgar la constitución. Este regreso continuo de relaciones de validez se estrella, empero, en un límite. Este reside allí donde, sin autorización jurídica, una persona o grupo de personas, toma el poder - de manera típica luego de una revolución o un golpe de Estado - y convoca, por ejemplo, un consejo o asamblea constituyente. Si se quiere interpretar como sistema válido de normas un sistema de mandatos (órdenes) que se ha vuelto efectivo tendrá que suponerse entonces que el primer acto - puramente fáctico - se apoya en una autorización. Este supuesto es la norma fundamental" (WALTER, Robert. *La doctrina del Derecho de Hans Kelsen*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2001. p. 35. Serie de Teoría Jurídica y Filosofía del Derecho, 13).

²⁴ KELSEN, 1986, op. cit., p. 205.

interpretar uma norma é interpretar o sistema inteiro: qualquer exegese comete, direta ou obliquamente, uma aplicação da totalidade do Direito [...]. Não se deve considerar a interpretação sistemática como simples instrumento da interpretação jurídica. É a interpretação sistemática, quando entendida em profundidade, o processo hermenêutico por excelência, de tal maneira que ou se compreendem os enunciados prescritivos no plexo dos demais enunciados, ou não se alcançará compreendê-los sem perdas substanciais. Nesta medida, mister afirmar, com os devidos temperamentos, que a interpretação jurídica é sistemática ou não é interpretação.²⁵

Essa é, pois, a chamada terceira fase para Caliendo, a do pensamento sistemático, que envolve diversos matizes, mas que possui como característica principal a crítica à fase conceitual e à fase normativa; ainda, “a busca de um novo paradigma, que em determinados autores, encontra-se na busca de uma análise mais completa do fenômeno jurídico”.²⁶

Segundo afirma o referido autor, os sistemas conceituais e normativos tornaram-se insuficientes para conduzir o intérprete a uma resposta justa e equitativa do fenômeno jurídico. Assim, foram surgindo novas propostas interpretativas que buscaram propiciar uma abrangência maior para o significado da norma jurídica. Para Caliendo,²⁷ são exemplos dessa preocupação os estudos realizados sobre “princípios” e “regras”; da “argumentação” e da “coerência” do discurso jurídico.

4 Interpretação sistemática do Direito

O estudo da interpretação sistemática do Direito pressupõe a determinação do alcance e do significado de sistema jurídico. Para tanto, recorreremos às valiosas lições de Juarez Freitas que, após analisar detalhadamente as concepções doutrinárias sobre o tema, conceitua o sistema jurídico, como sendo

uma rede axiológica e hierarquizada topicamente de princípios fundamentais, de normas estritas (ou regras) e de valores jurídicos cuja função é a de, evitando ou superando antinomias em sentido lato, dar cumprimento aos objetivos justificadores do Estado Democrático, assim como se encontram consubstanciados, expressa ou implicitamente, na Constituição.²⁸

Deve-se aclarar que por muito tempo prevaleceu na doutrina a ideia de que a única forma de se extrair o conteúdo da norma jurídica e de se compreender a aplicação do Direito provinha da subsunção da norma sobre os fatos. Entretanto, as dificuldades de se extrair do texto legal a vontade do legislador fizeram com que surgissem várias técnicas de Hermenêutica que auxiliaram o intérprete a identificar o alcance do significado da norma jurídica positivada.

²⁵ FREITAS, Juarez. *A interpretação sistemática do Direito*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 71.

²⁶ CALIENDO, 2005a, op. cit., p. 161.

²⁷ CALIENDO, loc. cit.

²⁸ FREITAS, Juarez. *A interpretação sistemática do Direito*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 54.

Neste sentido, são convenientes as palavras de Torres quando define o trabalho exegético como aquele que “busca a compreensão e o alcance do sentido do texto normativo”, ao ressaltar o objetivo da interpretação “de garantir a unidade do Direito, mercê da harmonia entre os seus princípios, categorias e palavras”.²⁹

Com efeito, a dogmática jurídica passou a preocupar-se com a subsunção automática da norma sobre os fatos, entendendo que essa técnica não era suficiente para garantir os objetivos de um Estado Democrático de Direito,³⁰ em virtude da existência de princípios constitucionais que exigem do intérprete um trabalho exegético maior do que simplesmente aplicar a norma sobre os fatos.

Tal preocupação da doutrina pode ser inferida da definição de sistema que nos oferece Freitas, citada anteriormente. De fato, da definição apresentada pelo referido autor, podemos concluir que o intérprete deve buscar o conteúdo da norma jurídica inserida em um sistema de Direito que preconiza um conjunto de valores e de princípios hierarquizados, capazes de atribuir ao Estado Democrático de Direito a necessária sustentabilidade e eficácia.

Nessa ordem de ideias, é importante assinalar o papel indispensável da interpretação³¹ sistemática do Direito que reconhece que não existe uma resposta única e cerrada aplicável ao caso dentro do sistema jurídico,³² obrigando o intérprete a buscar dentre as inúmeras soluções possíveis a melhor a ser aplicada ao caso concreto, através da análise do Direito como um conjunto de regras, de princípios e de valores.

Todavia, deve-se mencionar que o método sistemático é somente um dentro de um conjunto de métodos utilizados pela Hermenêutica jurídica. Essa não é uma observação menor, porque, para alguns autores, como Torres, a melhor exegese é a que utiliza todos os métodos existentes para a busca do melhor significado, principalmente quando se trata de normas de Direito Tributário.

Segundo afirma o referido autor:

²⁹ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995. p. 120-121.

³⁰ Sobre o Estado Democrático de Direito, importantes são as observações de Manuel Gonçalves Ferreira Filho, para quem: “A expressão ‘Estado Democrático de Direito’ foi cunhada pelo espanhol Elias Diaz que a empregou no livro *Estado de Derecho y Sociedad Democrática*, com o significado de Estado de transição para o socialismo. Está ela no Art. 1º da Constituição brasileira de 1988, como sinal da intenção, afinal não concretizada, de alguns constituintes” (FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Estado de Direito e Constituição*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 63).

³¹ Cabe destacar, no presente contexto, a definição de interpretar que nos apresenta Guastini, para quem “interpretar el Derecho una actividad consistente en decidir o proponer el significado de una formulación normativa. Esto se puede hacer de tres formas diferentes: conjeturando un significado, decidiendo o proponiendo un significado, o creando un significado” (Ver: GIMENO PRESA, Maria Concepción. *Interpretación y Derecho* – análisis de la obra de Riccardo Guastini. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2001. p. 119. Serie de Teoría y Filosofía del Derecho, 21).

³² A respeito disso, Juarez Freitas observa: “A interpretação sistemática deve ser entendida como uma operação que consiste em atribuir, topicamente, a melhor significação, dentre as várias possíveis, aos princípios, às normas estritas (ou regras) e aos valores jurídicos, hierarquizando-os num todo aberto, fixando-lhes o alcance e superando antinomias em sentido amplo, tendo em vista bem solucionar os casos sob apreciação (FREITAS, 2004, op. cit., p. 80).

A interpretação do Direito Tributário se subordina ao pluralismo metodológico. Inexiste prevalência de um único método. Tampouco ocorre a duplicidade imaginada pelo CTN, em que o método sistemático se aplica aos conceitos de estatura constitucional e o teleológico aos conceitos da legislação ordinária. O que se observa é a pluralidade e a equivalência, sendo os métodos aplicados de acordo com o caso, e com os valores ínsitos na norma; ora se recorre ao método sistemático, ora ao teleológico, ora ao histórico, até porque não são contraditórios, mas se complementam e se intercomunicam.³³

O referido autor, no entanto, ressalta a importância da interpretação sistemática e o seu papel que possibilita a integração entre os subsistemas. Afirma também que é o método que permite que "os conceitos e institutos sejam compreendidos em consonância com o lugar que ocupam ou com o sistema de que promanam, com vistas à unidade do Direito".³⁴

Por outro lado, Freitas reconhece que toda a interpretação é sistemática, ao declarar que

a realização da conformação teleológica, fundada sobretudo em apreciações de valor, encontra-se intimamente associada à noção de que, respeitadas diferenças periféricas entre os múltiplos ramos, todo processo hermenêutico afigura-se sistemático e sistematizante, inclusive porque necessita, lúcida e adequadamente, cumprir a mencionada dupla função de conferir ordem interna e de realizar adequada escolha valorativa.³⁵

Segundo o referido autor, a interpretação sistemática oferece uma série de vantagens. Uma delas é a de servir como orientação "para e qualquer interpretação (do texto, da História e dos valores), no intuito de vencer antinomias em sentido amplo (inclusive as de valoração), para o plano superiormente principiológico".³⁶

De fato, conforme nos assevera Ataliba, não é possível entender o texto de determinada norma sem "inserir-lo no contexto do qual faz parte".³⁷ Para tanto, a interpretação sistemática do Direito é a opção hermenêutica mais adequada por possibilitar a extração do significado da norma dentro do sistema de que faz parte, ou seja, em consonância com o ordenamento jurídico.

³³ TORRES, 1995, op. cit., p. 121.

³⁴ TORRES, op. cit., p. 124.

³⁵ FREITAS, 2004, op. cit., p. 77.

³⁶ Ibid., p. 81.

³⁷ Para Geraldo Ataliba: "Nenhuma norma jurídica paira avulsa, como que no ar. Nenhum mandamento jurídico existe em si, como que vagando no espaço, sem escoro ou apoio. Não há comando isolado ou ordem avulsa. Porque estes - é propedêutico - ou fazem parte de um sistema, nele encontrando seus fundamentos, ou não existem juridicamente". (Ver: ATALIBA, Geraldo. Procedimento tributário penal. RDP, v. 14, p. 373, 1970).

Considerações finais

1. A tributação surge como uma obrigação de guerra do vencido para com o vitorioso.

2. Na Roma antiga, a tributação era uma forma encontrada pelo Imperador para custear os gastos militares e contrapor-se à situação até então existente de o poderio militar estar em mãos de particulares.

3. Na Idade Média, havia uma descentralização e uma confusão na competência tributária entre o Rei, a nobreza e o clero, sendo o tributo cobrado em trabalho, *in labore*, ou espécie (produtos), *in natura*. Apenas ao final da Idade Média, surgem as cidades independentes que também vêm disputar esta competência tributária, mas que passam a cobrar os seus tributos em moeda, *in pecunia*.

4. A Idade Moderna é caracterizada pela centralização do Poder nas mãos do Príncipe, havendo uma confusão patrimonial entre o Soberano e o Estado. Mesmo assim, o princípio da legalidade está presente, herdado do disposto na Carta Magna inglesa.

5. Com os movimentos liberais do final do século XVIII, que culminaram com a Revolução Francesa, nasce a ideia da necessidade da igualdade tributária com o objetivo de aumentar a base tributável – o tributo deve alcançar a todos, burguesia, nobreza e clero, tornando-se uma preocupação, também, de políticos e economistas.

6. No Brasil existiam exações desde o seu Descobrimento, mas o sistema tributário passa realmente a delinear-se a partir de 1822, quando são emanadas regras tributárias inseridas em um conjunto harmônico de normas, de princípios e de institutos.

7. Podemos dividir o sistema tributário brasileiro em três períodos: o primeiro, de 1822 até mais ou menos 1965; o segundo, de mais ou menos 1965 até 1988; o terceiro, de 1988 até nossos dias.

8. Podemos relacionar o primeiro período com a fase conceitual; o segundo, com a fase normativa e o terceiro, com a fase sistemática.

9. A fase sistemática é caracterizada por uma preocupação com a Justiça Fiscal como princípio justificador do poder de tributar que, além da simples capacidade contributiva, traz em seu bojo a neutralidade fiscal e os Direitos Fundamentais dos contribuintes. Também o tributo se torna um meio para se atingir um fim, ou seja, o de custear os Direitos Fundamentais e o de promover as políticas públicas.