



FACULDADE BAIANA DE DIREITO
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

ISADORA BORGES DE MACÊDO PORTELA

**ATIVISMO JUDICIAL EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA: DOS
LIMITES EM FACE DO ESTATUTO DO CONTRIBUINTE**

Salvador
2012

ISADORA BORGES DE MACÊDO PORTELA

**ATIVISMO JUDICIAL EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA: DOS
LIMITES EM FACE DO ESTATUTO DO CONTRIBUINTE**

Monografia apresentada ao curso de graduação em Direito, Faculdade Baiana de Direito, como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito.

Orientador: Professora Daniela de Andrade Borges

Salvador
2012

TERMO DE APROVAÇÃO

ISADORA BORGES DE MACEDO PORTELA

ATIVISMO JUDICIAL EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA: DOS LIMITES EM FACE DO ESTATUTO DO CONTRIBUINTE

Monografia aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em
Direito, Faculdade Baiana de Direito, pela seguinte banca examinadora:

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Salvador, ____/____/ 2012

A minha mãe, Sônia, minha maior
incentivadora em todos os dias de
minha vida.

AGRADECIMENTOS

Agradeço, primeiramente, a todos os professores e colegas que me acompanharam em minha formação acadêmica, auxiliando na construção de um alicerce de conhecimento essencial para a realização deste trabalho de pesquisa e para minha vida profissional.

À professora Daniela de Andrade Borges, que me orientou na produção deste trabalho acadêmico, primando sempre pela excelência, apontando meus erros e acertos.

Ao professor João Glicério Oliveira Filho, pela amizade e atenção dedicada a seus alunos na realização da monografia.

Ao professor Gabriel Marques, meu orientador no Núcleo de Pesquisa da Faculdade Baiana de Direito, inspiração dentro do Direito Constitucional, na construção das bases teóricas para a realização desta pesquisa.

Aos funcionários da biblioteca da Faculdade Baiana de Direito pela paciência e auxílio.

E, por fim, agradeço novamente a minha mãe, Sônia, pelo carinho e dedicação, me ajudando a revisar o texto e enxergar os erros onde eu já não mais conseguia ver.

“É preciso força pra sonhar e perceber que a estrada vai além do que se vê”.

Marcelo Camelo

RESUMO

O presente trabalho acadêmico discute sobre o movimento de inserção do Poder Judiciário no cenário político, através do Ativismo Judicial – tema este bastante atual e corriqueiro no âmbito jurídico, diante das especificidades do Direito Tributário. Primeiramente, perpassará a Separação de Poderes, para que alcance a importância do Judiciário no contexto contemporâneo. O constitucionalismo atual, com a inserção de princípios e normas programáticas atribuiu ao Judiciário a função de preencher as lacunas da legislação através de sentenças criativas. Aos juízes e Tribunais cabe, também, o exercício do Controle de Constitucionalidade, o qual concede ao Judiciário importante influência política, permitindo a alguns autores concluir pela sua supremacia perante os demais Poderes. Após, serão destrinchadas as características do Direito Tributário, com suas limitações ao Poder de tributar, seus princípios e regras, de que forma deverá ocorrer a sua interpretação, além dos mandamentos mais importantes para a compreensão do espírito constitucional: legalidade em sentido lato e estrito, segurança jurídica e certeza do direito, isonomia tributária e não-confisco. O Direito Tributário, com alicerces predominantemente constitucionais, é dotado de maior rigidez, além de englobar algumas limitações materiais ao Poder de Reforma: cláusulas pétreas. Por fim, serão estudadas as decorrências práticas da aplicação do Estatuto do Contribuinte na resolução do caso concreto pelo Poder Judiciário, tratando sobre os limites da sua criatividade e discricionariedade na realização da vontade constitucional de proteger o cidadão. Para isso, serão pontuados alguns aspectos do comportamento do magistrado em posturas ativistas em matéria tributária, como, por exemplo, a modulação dos efeitos temporais das decisões do Supremo Tribunal Federal, tratando sobre a observância ou não ao sistema tributário nacional.

Palavras-chave: Ativismo Judicial; Poder Judiciário; Limites ao Poder de Tributar; Estatuto do Contribuinte; Interpretação Judicial; Modulação dos efeitos temporais.

ABSTRACT

This academic paper discusses the movement of insertion of the judiciary in the political arena, through Judicial Activism - a topic very current and commonplace in the juridical scene, in face of specifics of the Tax Law. First, will treat of the Separation of Powers, to arrive in the importance of the judiciary in the contemporary context. Constitutionalism today, with the inclusion of principles and program standards gave the judiciary the social function of filling gaps in the law through creative sentences. Judges and Courts exercise, too, the Judicial Review, which provides strong political influence, allowing some authors to conclude the supremacy of the judiciary against the others Powers. After, de features of Tax Law will be treated, with their limitations of the taxing powers, their principles and rules, how their interpretation should happen, besides the most important commandments for understanding the constitutional spirit: legality in the broad and strict sense, legal security and certainty of law, tax equality and non-forfeiture. Tax Law, with predominantly constitutional foundations, is characterized by increased rigidity, and contain some material limitations to power of Reform; immutable clauses. Finally, the practical consequences of the application of the Statute of the Taxpayer will be studied in the resolution of the particular case by the judiciary, treating of the limits of their creativity and discretionary power in implementing the constitutional wish on protecting the citizen. With this objective, will be considered some aspects of the activist behavior of the judge in taxation, for example, the temporal modulation of the effects of the decisions of the STF, dealing with the observance or not the tax system.

Keywords: Judicial Activism; Judiciary Power; Limits on Taxing Power; Statute of the Taxpayer; Judicial Interpretation; temporal modulation of the effects.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

art.	artigo
CTN	Código Tributário Nacional
CF/88	Constituição Federal da República
CPC	Código de Processo Civil
STF	Supremo Tribunal Federal

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	10
2 DO ATIVISMO JUDICIAL	14
2.1 DA SEPARAÇÃO DE PODERES	15
2.1.1 Exposição Geral	16
2.1.2 Evolução da atividade judiciária	19
2.2 DA CRIATIVIDADE NO PODER JUDICIÁRIO	24
2.3 DO ATIVISMO JUDICIAL CONTEMPORÂNEO	31
2.3.1 Dos pontos positivos	32
2.3.2 Dos pontos negativos	34
3 DOS LIMITES À INTERPRETAÇÃO DA NORMA TRIBUTÁRIA	37
3.1 DO SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO	37
3.1.1 Das limitações ao poder de tributar	40
3.1.2 Do Estatuto do Contribuinte como cláusula pétrea	43
3.1.3 Das diferenças entre princípios e regras	46
3.1.4 Da interpretação em matéria tributária	48
3.2 DOS PRINCÍPIOS MAIS RELEVANTES EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA	53
3.2.1 Da legalidade em sentido lato e estrito	54
3.2.2 Da Segurança Jurídica e da Certeza do Direito	57
3.2.3 Da Isonomia Tributária	58
3.2.4 Do não-confisco	60
4 DA LIMITAÇÃO DA ATIVIDADE JUDICIÁRIA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA	62
4.1 DA INTERPRETAÇÃO JUDICIAL EM FACE DOS PRINCÍPIOS E REGRAS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS	67
4.2 DA MODULAÇÃO DOS EFEITOS TEMPORAIS DAS DECISÕES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA	70
4.3 DO ATIVISMO JUDICIAL NA APLICAÇÃO DO DIREITO TRIBUTÁRIO	73
5 CONCLUSÃO	79
REFERÊNCIAS	85

INTRODUÇÃO

A discussão sobre o movimento do ativismo judicial no cenário jurídico brasileiro, frente ao direito tributário e, principalmente, ao estatuto do contribuinte, é discussão atual e perpassa a limitação estabelecida pela Constituição Federal e pela Legislação tributária ao próprio Estado, em nome dos contribuintes. O Direito Tributário é ramo delimitado principalmente por suas normas constitucionais. As normas tributárias trazidas pelo Constituinte servem como fonte e como limite para a produção e aplicação das leis (em sentido amplo) e para a interpretação feita pelos operadores do Direito.

Num momento histórico-jurídico em que os princípios são os grandes protagonistas, tanto na área acadêmica como na jurisprudência, existem alguns ramos do Direito (como o Direito Penal, por ex.) que exigem uma utilização de forma cautelosa. Os princípios devem vir sempre como inspiração para a criação das normas, criando um sistema no qual se extrairão as premissas básicas que nortearão as leis. Mas a estrita legalidade imposta ao Direito Tributário e ao Direito Penal exige que tudo o que for determinado ao jurisdicionado, lhe causando algum ônus, deva estar descrito em lei.

A Constituição, ao tratar das normas tributárias, buscou dar a elas o máximo de segurança jurídica possível, tendo como objetivo proteger o próprio contribuinte. A doutrina chama de Estatuto do Contribuinte o conjunto de normas e princípios que delimitam as fronteiras para a invasão na esfera de direitos do contribuinte pela tributação. Os princípios constitucionais servem para proteger aquele que se submete à incidência da norma, e devem ser, também, ponderados com a Supremacia do Interesse Público, para que, de forma constitucional, a receita obtida supra os gastos e despesas do Estado.

As lacunas normativas, a grande presença de princípios no sistema jurídico, e as normas que dão margem a mais de uma interpretação, exigem dos juízes uma postura ativista, de forma a integrar o direito ao caso concreto. Ao Poder Judiciário são levados diversos casos em que o jurisdicionado busca a correta aplicação da norma, e muitas vezes os juízes se veem obrigados a decidir a questão diante de normas e princípios que parecem não determinar a postura correta, são vagas.

Muitas vezes o Judiciário adota posturas em que, justificadas por ideais políticos, representam verdadeiros “jeitinhos”, desrespeitando a vontade Constitucional ao proteger o contribuinte.

Os encargos tributários devem ser regulados frente a uma estrita legalidade, garantindo aos contribuintes a segurança jurídica e a previsibilidade prometida pela Constituição. Por enquanto que, no direito como um todo, o Ativismo Judicial vem sendo uma necessidade na aplicação das normas ao caso concreto, no Direito Tributário as incongruências e incompletudes devem ser solucionadas, principalmente, pela lei, para que as decisões judiciais sejam pautadas em critérios uniformes, garantindo a igualdade e a segurança jurídica. Mesmo a interpretação das normas pelo Poder Judiciário deve ser guiada pelo Sistema criado pelo Legislador Constituinte.

O Poder Legislativo deve buscar reduzir imprecisões conceituais para dar a certeza da aplicação da norma de forma correta. E mesmo que ao próprio Poder Judiciário seja dada a função de solucionar conflitos interpretativos, este deve ponderar tais interpretações com todos os princípios que protegem a confiança do contribuinte.

Os sujeitos de direito devem saber o que esperar das normas tributárias, deve haver uma proteção à confiança do jurisdicionado, não dando abertura para interpretações e analogias que o atinjam indevidamente. Não se defende, aqui, uma proteção do contribuinte a qualquer custo, até porque, muitas vezes a proteção de um, pode prejudicar os demais. Porém a proteção se dá na própria previsibilidade da norma, através de uma interpretação conforme a vontade constitucional.

Aos juízes, atualmente, é atribuído grande poder político, e não somente jurídico, de “governar” através de sentenças, ponderando o que é melhor para o Estado e o que é melhor para o cidadão. No direito tributário, entretanto, a atuação judiciária deve ser diferenciada, levando em conta as peculiaridades do sistema constitucional tributário.

O tema da presente pesquisa científica de monografia foi escolhido devido à percepção de que a atuação judiciária, quando diz respeito à matéria tributária, deve ser diferenciada. Encontram-se, atualmente, alguns exemplos de atuação judiciária no Brasil, em que a decisão prejudica o contribuinte, pois, por questões políticas, não é cumprida a vontade da lei e do Sistema Constitucional como um todo. Existem

decisões que, ao invés de cumprirem com o determinado na lei, dão um “jeitinho” para que tal atuação do Estado seja confirmada.

A importância teórica da discussão sobre esse tema se reflete na necessidade de embasamento doutrinário para que a limitação da atuação do Poder Judiciário em matéria tributária se aplique corretamente no caso concreto. É necessário justificar os motivos pelos quais a atuação deve ser diferenciada, para que não haja dúvidas da forma como o juiz deverá lidar com o direito tributário em suas decisões. Os próprios juízes devem ficar convencidos de que, no direito tributário, não pode haver postura discricionária. Toda decisão deve ser baseada nas leis e no espírito constitucional.

Os movimentos jurídico-doutrinários sempre servem como base para uma tendência prática e, o estudo da necessidade de segurança jurídica e de proteção do contribuinte na aplicação do direito tributário fundamenta uma postura mais ativa por parte do Poder Legislativo, para integrar a legislação tributária e a Constituição através das próprias leis. Já por parte do Poder Judiciário, a atuação deve ser mais restrita, se limitando a interpretar sistematicamente de acordo com a Constituição, já que é vedado o “*non liquet*”.

Além disso, o tema é importante, principalmente, num ponto de vista social, já que deve ser cumprido o objetivo da Constituição ao regular e traçar limitações para todo o direito tributário em suas normas: proteger a parte frágil da relação Estado x Cidadão, o contribuinte, sem esquecer também do interesse público que existe por trás da tributação. A atuação judiciária em obediência à vontade constitucional traz uma previsibilidade e, conseqüentemente, segurança jurídica àquele que se submete à norma tributária. O jurisdicionado deve saber o que esperar da norma, lutando contra a sua aplicação indevida no caso concreto.

A pretensão da pesquisa é explicar como deve ser a limitação da atuação do Poder Judiciário, frente ao estatuto do contribuinte, perpassando a origem e o conceito do ativismo judicial e a natureza do direito tributário. Será tratado o tema da influência da releitura da Separação de Poderes para o surgimento do ativismo judicial e sua aplicação em matéria tributária.

A metodologia empregada à realização do trabalho acadêmico se deu através da utilização de pesquisa bibliográfica da doutrina tributarista e constitucional. Além

disso, devido à evidente atualidade da discussão sobre o tema, ainda é pouca a bibliografia, sendo encontrados algumas palestras e artigos na internet.

A pesquisa foi dividida em capítulos, tratando primeiramente dos aspectos gerais do ativismo judicial, passando pelo crescimento da atividade judiciária ocasionado pela nova atitude constitucional, que exige o implemento da criatividade judicial. Após, será adentrado o tema específico deste trabalho, tratando do direito tributário, suas especificidades e características, suas limitações ao poder de tributar, seus princípios, dentre outros. E, por fim, serão unidos os dois primeiros capítulos, para que se desenvolva o motivo principal do trabalho: a união da realidade ativista do Poder Judiciário, às características da tributação, pautada na legalidade e na exigência da segurança jurídica do contribuinte.

2 DO ATIVISMO JUDICIAL

O ativismo judicial é um movimento do Poder Judiciário decorrente do próprio modelo de Constituição (MEDEIROS, 2011, p. 530), do modelo de controle de constitucionalidade, e da omissão ou retardamento excessivo dos Poderes representativos no cumprimento das obrigações constitucionais (CAMPOS, 2011, p. 541). É na lacuna da lei e na inércia da administração que a jurisdição ganha seu espaço e cresce, resolvendo, no caso concreto, as demandas que lhe são trazidas. Além das lacunas, o Poder Judiciário é instrumento de fiscalização dos demais poderes, e dele mesmo (através dos recursos), para evitar que irregularidades se perpetuem.

Luis Roberto Barroso, em seu artigo “Constituição, Democracia e Supremacia Judicial: Direito e política no Brasil contemporâneo”, nos apresenta a origem do termo ativismo judicial, como rótulo para qualificar a atuação da Suprema Corte Americana dentre os anos de 1954 a 1969. Apesar da conotação pejorativa que a expressão assumiu historicamente, equiparada ao exercício impróprio do poder judicial, Barroso esclarece (2011, p. 232-233):

A ideia de ativismo judicial está associada a uma participação mais ampla e intensa do Judiciário na concretização dos valores e fins constitucionais, com maior interferência no espaço de atuação dos outros dois Poderes. Em muitas situações, sequer há confronto, mas mera ocupação de espaços vazios.

O caráter programático advindo das Constituições Sociais, e presentes até hoje, deu maior abertura para que o juiz pudesse realizar os direitos da sociedade, no caso concreto que lhe foi trazido, mas, nem sempre foi assim. O Poder Judiciário tem um histórico de fragilidade dentre os outros Poderes, sem poder político algum. A evolução do direito e das constituições fez com que o poder jurisdicional construísse sua grandeza, seus direitos, suas prerrogativas, e que, hoje, ocupe lugar de tanta importância no poderio estatal.

Atualmente, duas veredas são apontadas para explicar as raízes e os fundamentos do protagonismo judicial: a de que a teoria majoritária não acredita mais que direito e moral estejam separados, e “a incapacidade que as instâncias representativas, até então, têm apresentado para resolver os grandes problemas nacionais, a quase

maioria constitucionalizados, levando que o judiciário passe a ser um dos canais a que se recorra para resolvê-los” (DE PAULA, 2011, p. 15).

Sobre o reingresso dos valores no Direito (PIRES, 2011, p. 33):

(...) se verificou especialmente pela via dos princípios, que se multiplicaram nas Constituições e assumiram eficácia normativa. Diante de normas tão abertas, dirigidas diretamente não à determinação de condutas, mas dotadas de conteúdo preponderantemente finalístico, ficou mais do que evidente que o papel do intérprete não se resumia à de boca que pronuncia as palavras da lei.

Paulo Gustavo Gonet Branco chama o ativismo judicial de conceito fugidio. Para ele, há de se ter cuidado com a ampliação demasiada de seu significado, correndo o risco de tornar o termo inútil ou superabrangente. Tal indeterminação semântica, para o autor, acarreta em uma confusão doutrinária: não se sabe se a atitude ativista é desejável ou negativa (BRANCO, 2011, p. 388-394). O autor conclui que:

Tanto os que criticam, como os que enaltecem o ativismo parecem ter pressuposta a intuição de que a ação considerada revela um afastamento do juiz do âmbito do que seria o esperado nas suas funções corriqueiras. Os que rejeitam o ativismo falam, então, em quebra do princípio da separação de poderes, em detrimento do Estado democrático de direito e os que aclamam, atribuem-lhe virtudes saneadoras de desvios do modelo de repartição de poderes.

Diante da incerteza quanto ao conceito e da indiscutível presença do ativismo judicial no constitucionalismo contemporâneo mundial e brasileiro, o presente trabalho busca, através da análise histórica da ascensão do Poder Judiciário, jurídica e política, fundamentar a sua importância no cenário atual, apontando em que momento é positivo ou indevido. Busca, ainda, justificar o porquê deve ter tratamento diferenciado com relação aos ramos do Direito que exigem maior segurança jurídica, guiados fortemente pelo princípio da legalidade, como no Direito Penal, e no caso aqui estudado, no Direito Tributário.

2.1 SEPARAÇÃO DE PODERES

A teoria da Separação de Poderes no molde mundialmente conhecido e utilizado foi criada pelo filósofo Montesquieu, na Inglaterra, e representa um marco importantíssimo na evolução política e jurídica. A partir dos ensinamentos dos teóricos clássicos, como Locke, Montesquieu, Hobbes, por exemplo, criaram-se bases fundamentais à estrutura dos Estados Modernos e Contemporâneos. A

imagem tão clara que temos atualmente sobre a necessidade da divisão de Poderes, da fiscalização recíproca, e da importância individual de cada Poder foi algo alcançado paulatinamente.

A história nos mostra que a teoria da Separação de Poderes, desde a sua criação, até os dias atuais, sofreu alterações consideráveis em sua organização, resultando principalmente na evolução da importância do Poder Judiciário no cenário Estatal.

2.1.1. Exposição Geral

Com o fim do feudalismo e início da alta Idade Média, havia uma necessidade histórica de um Estado forte, que fosse capaz de manter a Soberania Nacional e propiciasse meios para o desenvolvimento econômico da sociedade que, naquele momento, se caracterizava pela expansão do poder econômico e político do Estado. O modelo estatal que se adequava a essa nova realidade era o Absolutismo.

O Absolutismo é um sistema político de governo em que os dirigentes assumem poderes ilimitados. Foi marcado por uma forte centralização política nas mãos dos reis, patrocinados pela burguesia comercial a qual interessava um governo forte e capaz de organizar a sociedade. Em troca dessa ajuda financeira e política da burguesia, os reis criaram um sistema administrativo eficiente, unificando moedas e impostos, melhorando a segurança de seus reinos, e mantendo o Estado sem divergências políticas e econômicas (CASTRO, 2008, p. 199).

Porém, por outro lado, houve um desvirtuamento desse Poder Absoluto dado ao rei; um poder sem limitação tende a cometer abusos. O objetivo de conseguir a formação de um Estado Soberano foi atingido, todavia, o custo da exploração da sociedade para manter os luxos e caprichos da realeza e da nobreza era irrazoável.

A própria burguesia que se uniu com a Monarquia num primeiro momento para se fortalecer e suplantiar o poderio dos senhores feudais, se viu prejudicada e passou a se opor ao controle ilimitado do Estado na vida dos cidadãos. O trauma do Absolutismo Monárquico trouxe a necessidade de um novo modelo em que o Poder não ficasse concentrado nas mãos de um só Soberano.

Nessa esteira, alguns teóricos perfilharam-se defendendo uma ideia que resultou no enfraquecimento do Absolutismo e, sob a influência dos ideais iluministas, golpearam definitivamente aquele modelo, tornando possível o nascimento do Liberalismo. Essa teoria ganhou expressão através de pensadores como John Locke (2006, p. LXII/LXXXV) e Adam Smith, dentre outros.

Smith acreditava que a iniciativa privada deveria agir livremente, com pouca ou nenhuma intervenção governamental e, para isso, o Estado deveria ser mínimo exercendo somente funções essenciais à manutenção da Soberania. Juntamente com o Liberalismo, John Locke idealizou a teoria da Separação de Poderes, para ele, indispensável para a contenção de abusos dentro do sistema político.

A ideia de Separação dos Poderes se relaciona com uma teoria que tentava explicar a origem do Estado a partir de um acordo entre os cidadãos, em que abriam mão de alguns de seus direitos em prol da manutenção da ordem – o Contrato Social. Os principais representantes do Contratualismo foram Thomas Hobbes e John Locke.

Thomas Hobbes, filósofo do Absolutismo, acreditava que os homens viviam em uma constante guerra e que, por isso, era necessário que se instituísse um Poder forte e soberano (O Leviatã), resultado da união de todos os direitos daqueles que fariam parte da sociedade; este poder seria absoluto e para ele não haveria limites (CASTRO, 2008, p. 201).

Locke, por seu turno, acreditava que a natureza se autorregulava, e, para resolver os eventuais conflitos, deveria se instituir um Estado mínimo, responsável pelas funções essenciais. Ele idealizou um primeiro modelo de Separação de Poderes (bipartido), sendo eles o Legislativo (responsável por criar as leis que regeriam aquela sociedade, para a manutenção do contrato social - abdicação de parcela da liberdade de todos que fariam parte da sociedade) e o Executivo (responsável por colocar essas leis em prática). Ademais, em sua teoria, Locke também contemplou o que ele chamou de um terceiro poder: o Federativo. Este último compreende o poder da guerra e da paz, de fazer ligas e alianças, e todas as transações com todas as pessoas e sociedades fora da república. Os doutrinadores, em sua maioria, não consideram o Federativo um outro Poder, mas sim, parte do Poder Executivo (MAGALHÃES, 2004).

Entretanto, não foi o modelo de Locke que prevaleceu e prevalece até os dias atuais. Montesquieu foi o responsável por aperfeiçoar a teoria de Locke, todavia, viu a necessidade de mais um Poder, responsável por resolver os conflitos eventuais entre as pessoas, aplicando a letra fria da lei: o Judiciário.

Em seu livro mais famoso (2000, p. 25), Montesquieu tratou da necessidade de um modelo político que separasse o Poder de forma que não houvesse arbitrariedades, e que cada parte desse poder fosse responsável por limitar e vigiar umas às outras. Criou, então, a Teoria da Separação dos Poderes Tripartida, contemplando o Legislativo, Executivo e Judiciário. Juntamente com esta teoria, Montesquieu idealizou o “sistema de freios e contrapesos”; “pela disposição das coisas, o poder freie o poder”.

Vale ressaltar que o artigo 16 da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão da Assembleia Nacional Francesa (1789) dispõe que “toda sociedade na qual a garantia dos direitos não for assegurada, nem a separação de poderes determinada, não tem Constituição”.

Dirley da Cunha Júnior (2010, p. 19) assevera que:

O princípio da separação de poderes deve ser compreendido como um meio a proporcionar, tanto quanto possível, não uma separação rígida de funções, mas, sim, uma coordenação, colaboração ou um entrosamento entre as distintas funções estatais, numa relação de interdependência, do modo a permitir que cada Poder, ao lado de suas funções típicas ou principais, correspondentes à sua natureza, possa, em caráter secundário, colaborar com os demais ou desempenhar funções que, teoricamente, não pertencem ao seu âmbito de competência, mas ao de outro Poder, desde que, para tanto, não seja sacrificado o seu núcleo essencial.

A Separação de Poderes em sua perspectiva abstrata é aquela em que há uma balança entre os três poderes, sempre em equilíbrio. Mas em uma perspectiva prática, é raro que se consiga a obtenção desse equilíbrio. O que se vê é que, na grande maioria das vezes, há uma predominância de um Poder.

A promoção da Separação de poderes tripartida, tendo em vista os dois principais modelos de Estados Liberais, quais sejam, Estados Unidos e França, ocorreu de forma diametralmente oposta. Sobre o tema Rogério Bastos Arantes (2007, p. 84) preleciona o seguinte:

A experiência francesa, mais republicana do que liberal, não concedeu poder político ao seu Judiciário; já a americana, mais liberal do que republicana, não só atribuiu à magistratura a importante função de prestação de justiça nos conflitos entre particulares, como elevou o

Judiciário a condição de poder político, capaz de se colocar entre o governo e o cidadão, na defesa dos Direitos Individuais.

Na França, o Poder dotado de mais força e expressão política, foi o Poder Legislativo. A lei era considerada a expressão da vontade do povo (BOBBIO, 1987, p. 95-96) e, por isso, os demais poderes deveriam segui-la em sua literalidade. O Poder Executivo era limitado devido ao receio da volta ao Absolutismo, e o Poder Judiciário era considerado meramente uma “inanimada boca da lei” (MONTESQUIEU, 2000, p. 55). Sobre o tema, Mauro Cappelletti (1999, p.31) destaca que se entendia quase escandaloso sugerir que os juízes criassem o direito, em vez de meramente declará-lo.

Aléxis de Tocqueville, estudioso dos regimes políticos francês e americano, ponderou que:

No contexto americano, a magistratura independente era a última barreira às paixões democráticas desenfreadas, e sua autonomia poderia ser considerada condição de sobrevivência, no longo prazo, do próprio regime republicano, sujeitos a investidas constantes da maioria política contra os direitos de liberdade.

Ele quis significar que era indispensável a presença de um Judiciário ativo e dotado de autonomia, para que possíveis abusos dos demais poderes fossem controlados e evitados.

No Brasil, na atualidade, percebe-se uma maior influência do modelo americano de atuação judicial. O Poder Judiciário brasileiro passou por uma evolução e conseqüente mudança de paradigmas, tendo como marco crucial para tal acontecimento a Constituição Federal de 1988, que passou a exigir do Poder Judiciário uma postura mais politizada, como será visto a seguir.

2.1.2 Evolução da Atividade Judiciária

Assim que a Separação de Poderes foi concretizada no ordenamento francês, a doutrina tradicional daquele país pregava que a função estatal do Judiciário deveria ser meramente declaratória, sem expressão política. Vigia um formalismo exacerbado do Poder Judiciário, em que não havia espaço para atividade criativa alguma. Neste sentido, Mauro Cappelletti (1999, p. 32) afirma que “o formalismo tendia a acentuar o elemento da lógica pura e mecânica no processo jurisdicional,

ignorando ou encobrendo, ao contrario, o elemento voluntarístico, discricional da escolha”.

Escolas como a *Sociological jurisprudence* e o *Legal Realism* nos EUA, a *Interessenjurisprudenz* e a *Freirechtsschule* na Alemanha, e o método da *Libre Recherche Scientifique* de François Geny e de seus seguidores na França, destacaram que seria uma ilusão a ideia de que o juiz se encontra na posição de "declarar" o direito de maneira não criativa sem envolver a valoração pessoal do julgador (CAPPELETTI, 1999, p. 32). Esse pensamento desencadeou o que se chamou de "revolta contra o formalismo": tratou-se de um movimento doutrinário, e dos próprios juízes, em demonstrar que o papel do Judiciário se revela muito mais difícil e complexo do que se pensara.

No entender de Cappelletti (1999, p. 33):

Escolha significa discricionariedade, embora não necessariamente arbitrariedade; significa valoração e balanceamento; significa ter presentes os resultados práticos e as implicações morais da própria escolha; significa que devem ser empregados não apenas os argumentos da lógica abstrata, ou talvez os decorrentes da análise linguística puramente formal, mas também e, sobretudo, aqueles da história e da economia, da política e da ética, da sociologia e da psicologia.

O juiz é imparcial, mas não neutro. O juiz deve ter sua função política. Apesar do dogma da completude, idealizado pelos positivistas clássicos, que defende que o ordenamento contempla a normatização para todas as hipóteses aplicáveis aos casos concretos, é o juiz que acaba por dar coesão e aplicar as leis quando assim for possível e aplicar os princípios e analogia quando faltar a norma para o caso em concreto.

A história do Poder Judiciário é de luta pela sua expressão política. A ilusão de que os juízes seriam meras “bocas da lei” caiu por terra, já que os dogmas da completude e da coerência só se tornam verdadeiros num ambiente de mudança vertiginosa da sociedade, com a integração realizada pelo Judiciário. A Justiça não encontra todas as respostas demandadas pela sociedade na letra fria e literal de lei; é preciso que se saiba interpretar em conformidade com o conjunto de normas, lei e Constituição.

Porém, não se deve considerar que o Positivismo foi superado por completo, sendo pontuado apenas em seu aspecto histórico (PIRES, 2011, p. 36):

A superação do positivismo não deve ser compreendida como o completo abandono do instrumental teórico desenvolvido pela doutrina positivista, nem como um simples retorno ao jusnaturalismo. Em diversos pontos, o positivismo realizou um grande avanço no pensamento jurídico, de forma que, substituí-lo inteiramente seria nada mais que um verdadeiro retrocesso. Com efeito, o positivismo contribuiu para incorporar ao pensamento jurídico determinados elementos indispensáveis ao Estado democrático de Direito, como o anseio por segurança, o respeito à lei formal e busca da objetividade na interpretação jurídica. Confiança, segurança jurídica, separação de poderes, objetividade, respeito à lei formal: todos esses elementos permanecem relevantes na atualidade.

Os acontecimentos que realmente revolucionaram a função do Judiciário na França, e países que seguem este modelo, foram a Revolução Industrial, a "questão social", e a posterior mudança de atitude do Estado, saindo de um paradigma mínimo e restrito a poucas funções (Liberal), para um com acúmulo de atribuições a fim de atender aos direitos sociais de seu povo (Estado Social).

Os direitos sociais exigem do Poder Público uma atuação positiva; não basta que se diga que os sujeitos do Estado de Direito são possuidores dos mesmos, é preciso promovê-los. As Constituições Sociais, como por exemplo, a do México (1917) e a de Weimar (Alemanha – 1919), eram dotadas de princípios e normas programáticas, com uma amplitude que exigia uma especificação para a aplicação concreta dessas normas nos mais diversos casos. E esse papel foi designado ao Judiciário. Quanto mais vaga a letra da lei e mais imprecisos forem os termos de direito utilizados, maior espaço haverá para a discricionariedade e, conseqüentemente, criatividade do Judiciário.

A Constituição Americana (1787) é dotada de um reduzido número de artigos (sete artigos e vinte e sete emendas), logo, não são suficientes para atender a todas as demandas exigidas pela sociedade, deixando lacunas que são superadas através da atividade criativa do juiz. Porquanto, a Corte Americana destacou-se das demais, mantendo-se politicamente expressiva ao longo de toda a sua história.

A expansão sofrida pelo Poder Judiciário no século XX foi tanto em relação à prestação da justiça, quanto ao controle de constitucionalidade. Segundo Rogério Bastos Arantes (2007, p. 84):

A condição de poder político do Judiciário nos tempos modernos decorre de sua capacidade de controlar os atos normativos dos demais poderes, especialmente as leis produzidas pelo parlamento, e que essa função de controle de constitucionalidade coloca o Judiciário em pé de igualdade com os demais poderes.

Sacha Calmon discorre sobre o tema, sugerindo que do incremento da importância e do papel do Poder Judiciário frente ao Constitucionalismo atual decorre a existência de uma administração constitucional (COÊLHO, 2006, p. 54):

A esta altura cabe perguntar se a questão do controle das leis perante a Constituição enquanto Lei Maior (Paramount Law), decorrência natural da separação de Poderes (...), já não se deslocou para a área da administração das próprias constituições. A resposta é sobremaneira ínvia. Até hoje procuram-se delimitar os lindes dos órgãos aos quais se atribui a custódia das Constituições, em homenagem ao poder de conformação do legislador (mandatário por excelência do povo). Mas, cada vez mais, as cortes europeias – melhor que as cortes jurisdicionais de controle difuso – confirmam a assertiva: os controladores das leis, por isso que cústodes da Constituição, estão a construir uma “Doutrina de Constituição”. É dizer, tornam-se ideólogos desses textos diretórios que programam, democraticamente, como jamais ocorreu na história, as sociedades modernas. O que é isso senão uma administração constitucional? Não podemos deixar de gizar que o desenvolvimento da questão do controle de constitucionalidade das leis, seja pelas cortes constitucionais, seja pelos tribunais judiciais, independentemente dos métodos difuso ou concentrado, além de revelar opções históricas, está deixando entrever uma superação inevitável da Teoria da Tripartição em sua fórmula clássica. Por toda parte, órgãos destinados a controlar a conformidade da ordem jurídica com a Constituição são reforçados na medida em que estas se apresentam como programas complexos de ordenação social, vencida há muito a ambiência liberal-burguesa em que surgiu o Constitucionalismo.

As normas programáticas, colocadas na maioria das vezes na forma de princípios, devem ser aplicadas pelos três Poderes, mas ao Judiciário ficou reservada a função de guardião da Constituição. Através da provocação do Judiciário nas demandas dos processos judiciais, resta aos juízes implementar a lei e a Constituição, exigindo atuação prática do Poder Executivo, identificando as omissões legislativas e julgando se as leis produzidas estão em conformidade com a Constituição, afastando-as no caso concreto (controle difuso por todos os juízes e tribunais, no caso do Brasil) ou até declarando sua inconstitucionalidade (controle concentrado, exercido no Brasil, principalmente, pelo STF) .

A influência do modelo do Judiciário Americano foi notável, já que desde o início era dotado da expressão política. A Suprema Corte Americana era responsável por proferir a última palavra nas questões gerais da sociedade. Falava-se até em uma degeneração em um “governo de juízes”, pois o controle de constitucionalidade era difuso com força vinculante, ou seja, todos os juízes poderiam tornar uma lei inconstitucional.

Já em países como a Áustria, por exemplo, foi adotado o modelo concentrado. Roberto Bastos Arantes explica (2007, p. 94):

As cortes constitucionais do modelo concentrado são órgãos reconhecidamente políticos e, estando apenas um pouco mais insulados por garantias e privilégios, operam como uma espécie de legislador às avessas, negando validade às leis que consideram incompatíveis com a Constituição.

No Brasil, o Supremo Tribunal Federal, que é a instância máxima do Poder Judiciário, assemelha-se a uma corte constitucional do modelo concentrado austríaco. Distingue-se, pois, já que no ordenamento brasileiro é adotado um sistema híbrido, no qual coexistem o controle concentrado e o difuso.

Ingeborg Maus (2000, p. 185), em seu trabalho “Judiciário como Superego da Sociedade” compara o Judiciário com a figura de um pai e acrescenta que:

Com a expansão do Poder Judiciário no século XX não houve apenas uma ampliação objetiva das funções do Judiciário, com o aumento do poder da consolidação do controle jurisdicional sobre o legislador. Acompanha essa evolução uma representação da Justiça por parte da população que ganha contornos de veneração religiosa.

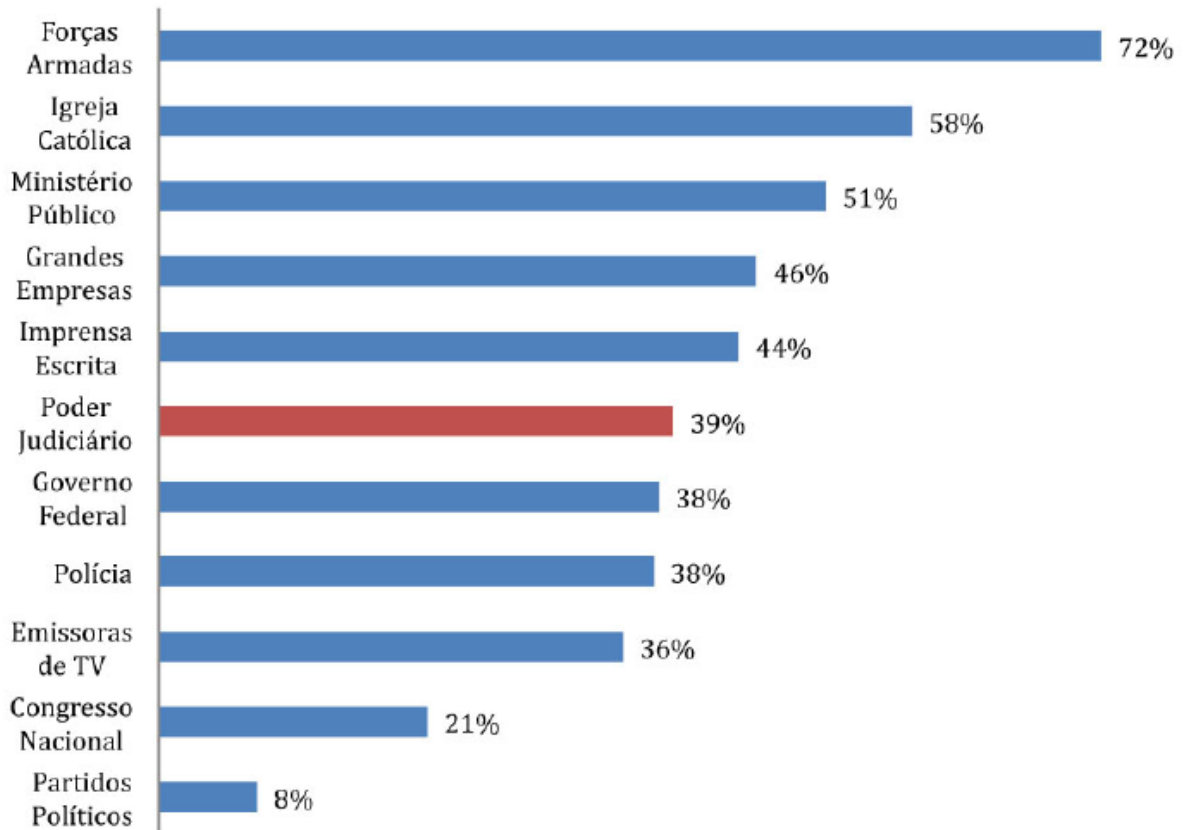
A Justiça teria se tornado um modo de obtenção concreta pela sociedade dos direitos elencados na Constituição, onde o juiz teria em suas mãos o poder de exigir atitudes do Poder Público omissivo. Acerca de tal entendimento, a citada autora (MAUS, 2000, p. 186-187) acrescenta que:

A introdução de pontos de vista morais e de valores na jurisprudência não só lhe confere maior grau de legitimidade, imunizando suas decisões contra qualquer crítica, como também conduz a uma liberação da Justiça de qualquer vinculação legal que pudesse garantir sua sintonização com a vontade popular, no caso dos Estados Unidos.

Quanto à confiança dedicada pela população ao Poder Judiciário, existem pesquisas solicitadas pelo Conselho Nacional de Justiça (CNJ) à Fundação Getúlio Vargas (FGV). O Índice de Confiança na Justiça (ICJ Brasil) do 4º trimestre de 2011 constatou que o povo continua buscando a solução de seus conflitos através do Poder Judiciário, mesmo com todas as suas mazelas¹.

¹ <http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/9282>, visualização em 26 de abril de 2012.

GRÁFICO 07: CONFIANÇA NAS INSTITUIÇÕES^[5]



A pesquisa demonstra que, entre diversas instituições, o Poder Judiciário ocupa lugar importante entre os Poderes Políticos, porém seus problemas estruturais e ideológicos impedem que apareça em colocação melhor. A confiança da população no Poder Judiciário para o atendimento dos direitos da população, através da sentença judicial, só se justifica se houver um efetivo acesso a Justiça. Fatores que interferem neste índice negativamente são exemplificados pela morosidade, causada pela grande massa de processos acumulados, pelo alto custo, além da confiança com relação à honestidade e à parcialidade do juiz.

2.2 DA CRIATIVIDADE NO PODER JUDICIÁRIO

Desde a “revolta contra o formalismo”, o Judiciário vem lutando pela sua expressão política. A ilusão de que os juízes seriam meras “bocas da lei” caiu por terra, já que dogmas, como o da completude e da coerência, só se tornam verdadeiros num ambiente de mudança vertiginosa da sociedade, com a integração realizada pelo Judiciário. A Justiça não encontra todas as respostas demandadas pela sociedade na letra fria e literal de lei; é preciso que se saiba interpretar em conformidade com o conjunto de normas, lei e Constituição.

Sobre a mudança da função interpretativa do Poder Judiciário, Thiago Magalhães Pires (2011, p. 29) assevera que:

A interpretação já não é mais considerada uma operação fria ou matemática, própria de um robô. As influências que se operam sobre o magistrado, vindas do meio, dos fatos e até de sua formação pessoal, não podem ser simplesmente ignoradas como se não existissem. Ademais, cláusulas abertas como princípios e tipos jurídicos também tiveram reconhecido o seu caráter normativo e passaram a ser concretizadas pelo Poder Judiciário. Esse último, por sua vez, se expandiu sobre o processo político: além de ter a palavra final sobre a interpretação da lei, ainda dá o tom do debate em torno da própria Constituição e com isso limita o espaço de atuação das maiorias ocasionais.

As Constituições modernas ainda trouxeram uma “dificuldade” maior, tornando quase impossível que haja objetividade na aplicação das normas ao caso concreto: a presença dos princípios gerais, que tem o objetivo de criar um modelo ideal de comportamento em sociedade, e normas programáticas, também em forma de princípios que, em grande parte das vezes, são normas que indicam os fins buscados pelo Estado, e estes fins devem ser buscados pelo Poder Público.

No entender de Thiago Magalhães Pires (2011, p. 34-35):

A Constituição de 1988 é um exemplo evidente de Carta substantiva: há valores cristalizados por toda a sua extensão, que limitam o conteúdo do direito a ser produzido e impõem deveres positivos ao legislador. A aplicação da Constituição se revela como um momento de reflexão acerca do direito positivo, e de sua legitimação à luz dos valores consagrados pela Lei Fundamental. Ademais, sedimentados os princípios da unidade e da efetividade da Constituição, tornou-se imperiosa a atribuição de eficácia normativa aos princípios constitucionais que, quase sempre inadequados à subsunção, e dotados de uma especial dimensão de peso, demandam o emprego da ponderação.

Normas programáticas são verdadeiros “mandados de otimização” (ALEXY, 2008, p. 90), e não é porque estão em forma de princípios que não devem ser obrigatórios no comportamento do Poder Público, pelo contrário, deve-se sempre almejar a sua concretização.

O Poder Legislativo deve usar essas normas como norteadoras na criação das leis, em busca de realizar os fins elencados pela Constituição. O Poder Administrativo deve atuar realizando e atendendo às necessidades práticas da sociedade, com o fim de proporcionar à população o cumprimento de seus direitos sociais. E, por fim, o Judiciário deve, através das sentenças dadas para solucionar as demandas propostas pela população, buscar interpretar as leis em conformidade com o conjunto de princípios constitucionais, afastando sua aplicação no caso prático em que não for pertinente, ou até (no controle concentrado feito, principalmente, pelo STF, no Brasil) declará-la inconstitucional.

Além disso, se o juiz constatar que no caso concreto houve alguma omissão por parte do Poder Público, ou avaliar que seja indispensável alguma intervenção prática, considerando as possibilidades, deve exigir a atuação em vista a satisfazer a necessidade do requerente no processo judicial.

Dirley da Cunha Júnior (2010, p. 21) preleciona que “qualificadas como questões jurídicas, as atividades políticas do Estado, quando não regularmente cumpridas submetem-se ao crivo do Judiciário, aqui residindo a própria essência da judicialização da política”.

Percebe-se, pois, que a ideia da Politização da Justiça é anterior a sua própria discussão e existe para oxigenar as decisões judiciais, não se distanciando, de forma alguma, da legalidade. Como aduz Dirley da Cunha Júnior (2010, p. 21):

O juiz-político continua imparcial e não cede às pressões de grupos e partidos; continua limitado e vinculado à Constituição, de modo que sua politização é tão somente expressão, numa sociedade complexa, de um aumento das possibilidades de escolha e decisão, e não de um processo de negação ou recusa da legalidade constitucional.

Tércio Sampaio dispõe em seu texto “O Judiciário frente à divisão de poderes” (2012, p.41-48) que o juiz agora também é responsável pelo sucesso político das finalidades impostas aos demais Poderes cabendo-lhe a função de impor a execução das políticas públicas previstas na Constituição. Não exercendo essa sua nova função, mostrando-se incapaz de promover a efetividade dos direitos fundamentais, o Judiciário acabaria se tornando conivente com a sistemática violação da Constituição.

O quesito necessidade-possibilidade deve ser sempre observado pelo juiz em suas decisões a favor da pessoa requerente e contra o Poder Público. Existem decisões

pontuais que podem prejudicar, num plano maior, a coletividade. Os atos do Judiciário possuem uma demasiada carga de responsabilidade, justamente por esse acúmulo de funções; não há como negar que o Judiciário tomou para si, talvez devido à tarefa dada pela Constituição, o controle da atuação dos três Poderes.

Dirley entende (2010, p. 24) que o Judiciário se tornou corresponsável pela realização das políticas públicas dos outros Poderes, e aqueles que nos prestam a atividade jurisdicional devem ter consciência desse papel.

Ser ativista é demonstrar uma postura proativa, é cumprir as suas obrigações e suas funções da melhor forma possível, transformando as determinações normativas e teóricas em prática. Por parte dos Poderes, cada um deve buscar cumprir suas funções, sempre com o objetivo de concretizar os ideais constitucionais. Os representantes dos Poderes devem ter a consciência constante dos seus limites, com relação a uns aos outros (separação de poderes), à Constituição e à Legislação.

É inegável que o Juiz no Direito, em geral, tem a tarefa de preencher os mandados normativos para a aplicação no caso concreto e, para isso, precisa ser criativo, utilizar seus conhecimentos interdisciplinares, regras de experiência e conceitos prévios. A subsunção deve ser feita quando possível de forma direta, mas quando for necessário preencher lacunas, o juiz deve ter a autonomia para tal. A criatividade não é só na sentença em si, mas, especialmente, na forma de condução do processo, utilizando o formalismo associado ao princípio da instrumentalidade das formas.

No entendimento dos doutrinadores Fredie Didier, Paula Sarno Braga e Rafael Oliveira (2010, p. 286):

O princípio da supremacia da lei, amplamente influenciado pelos valores do Estado liberal, que enxergava na atividade legislativa algo perfeito e acabado, atualmente deve ceder espaço a crítica judicial, no sentido de que o magistrado, necessariamente, deve dar a norma geral e abstrata aplicável ao caso concreto uma interpretação conforme a Constituição, sobre ela exercendo o controle de constitucionalidade se for necessário, bem como viabilizando a melhor forma de tutelar os direitos fundamentais.

Há, porém, o questionamento razoável, sobre o qual o presente trabalho se debruça, sobre o ativismo judicial com relação às matérias do Direito em que se exige a legalidade estrita e a segurança jurídica. Sobre o Direito Penal, há maior consenso sobre a atuação do Poder Judiciário, baseando-se sempre na legalidade, inclusive

para garantir os direitos do réu. Porém, com relação ao Direito Tributário, objeto desta pesquisa, ainda não há suficiente tratamento sobre como deve ocorrer a sua aplicação. Esse tema será melhor desenvolvido posteriormente.

Quanto à grande tarefa do Judiciário em alcançar todas as atividades do Estado, existe um óbice, um ônus, tanto para o próprio judiciário como para aqueles que buscam o atendimento de suas demandas através dele: a sobrecarga do Judiciário leva a sua ineficiência. O montante de processos judiciais no Brasil é colossal e tende a aumentar cada vez mais, e isso gera a conhecida morosidade que prejudica a vida de tantos. Nesse contexto, milhares de pessoas veem suas vidas suspensas na espera da decisão do juiz. A grande massa de processos resulta também em uma menor qualidade da prestação jurisdicional, o juiz assoberbado pode vir a se abster das minúcias de cada caso.

O judiciário utiliza o controle de constitucionalidade das leis e o controle dos atos administrativos como meio de intervir de forma construtiva no trabalho dos outros Poderes, ou seja, havendo omissão dos outros Poderes, cabe ao Judiciário garantir a efetivação das políticas públicas. Todavia, os atos do próprio Judiciário não sofrem um controle externo por outros Poderes, e sim, um autocontrole, por seus próprios órgãos superiores.

Em países que adotam o modelo de controle de constitucionalidade concentrado, as cortes constitucionais são órgãos separados do Poder Judiciário. Apesar de no modelo híbrido brasileiro STJ e STF fazerem parte do Judiciário, seus membros são nomeados pelo Presidente da República e a forma de investidura do cargo é bastante politizada: os membros não são somente juízes de carreira, são advogados, doutrinadores; pessoas que, em tese, acumulam um notável saber jurídico. Ao Supremo Tribunal Federal foi reservada, pela Constituição Federal de 1988, a posição de órgão de cúpula de todo o Poder Judiciário e, especialmente, a guarda e defesa da Constituição.

Apesar do crescimento da atuação do Poder Judiciário ao redor do mundo, acredita-se que o ativismo judicial tem como grande motivação, principalmente no ambiente brasileiro, o descrédito nos demais Poderes. Os membros dos Poderes que obtêm a sua legitimidade através do voto popular são, na sua maioria, despreparados para exercer tal função. E não é só isso: os governantes eleitos pelo voto popular são,

muitas vezes, protagonistas de situações de abuso não condizentes com o cargo que exercem.

Dirley da Cunha Júnior (2010, p. 23) expõe que:

A constituição de 1988 inovou profundamente a função do Judiciário no âmbito do Estado Social, onde o Legislativo e o Executivo não cumprem adequadamente a incumbência constitucional ou nada fazem para criar as condições materiais necessárias para assegurar a efetividade dos direitos sociais.

O Judiciário é o único poder ao qual o cidadão pode recorrer para obter a Justiça, tanto numa perspectiva micro (como numa questão de direito individual entre particulares), quanto numa perspectiva macro de busca por direitos sociais contra o Estado. Apesar de elegerem seus representantes, após a eleição, estes costumam se afastar da população e se fechar em seus gabinetes, tornando-se inacessíveis. Essa carência é suprida pelo acesso ao Judiciário, o único poder que não obtém sua legitimidade oriunda do voto popular, contraditoriamente é aquele mais próximo do cidadão.

Deve-se compreender que o Ativismo Judicial é, sim, um movimento de mudança de atitude do Poder Judiciário exigido pela Constituição. A forma que o Poder Constituinte estabeleceu de como seria o Estado de Direito Brasileiro pós 1988 exige que os juízes se encarreguem de efetivar a Constituição, quando da omissão dos demais Poderes.

Tate e Vallinder, citados por Rogério Bastos Arantes (2007, p. 108), argumentam que a Judicialização da Política depende ainda da disposição dos integrantes do Judiciário, de agir, de tomar iniciativas e tomar para si a responsabilidade pela implementação de direitos e pela solução dos grandes conflitos da sociedade, configurando o Ativismo Judicial.

Ademais, é o Poder Judiciário quem diz qual é a correta aplicação da norma constitucional, preenche as lacunas, confere significado aos termos jurídicos de difícil compreensão e possibilita a aplicação da norma pelos demais sujeitos que utilizam o direito. O Judiciário além de construir o direito a partir da norma já existente, criada pelo Legislativo, cria normas novas de sua própria autoria, a exemplo das sentenças, que nada mais são do que normas concretas individualizadas.

O Ativismo Judicial, de uma maneira geral, se dá através das sentenças destinadas a solucionar as demandas propostas pela população, pela busca de uma interpretação das leis em conformidade com o conjunto de princípios constitucionais, afastando sua aplicação no caso prático em que não for pertinente, ou até (no controle concentrado feito, principalmente, pelo STF, no Brasil) declará-la inconstitucional. Além disso, se o juiz constatar que no caso concreto houve alguma omissão por parte do Poder Público, ou avaliar que seja indispensável alguma intervenção prática, considerando as possibilidades, deve exigir a atuação em vista a satisfazer a necessidade do requerente no processo judicial.

O Ativismo Judicial é a decorrência prática da politização da justiça, e da consequente judicialização da política (CUNHA JUNIOR, 2010, p. 15). O professor Eduardo Maneira (2012, em palestra no XV Congresso Internacional de Direito Tributário), ao tratar do Ativismo Judicial, assevera que o caráter principiológico das normas constitucionais trouxe os conflitos de natureza eminentemente política, e os temas morais controversos, bastante frequentes nas sociedades democráticas, para serem julgados pelo Poder Judiciário, ocasionando o que se chama de judicialização da política.

Quando ocorre a reiteração de decisões em um mesmo sentido, dá-se ensejo à formulação das chamadas Súmulas. Estas são enunciados do Poder Judiciário criados com o fim de dar celeridade aos julgamentos e garantir a segurança jurídica, uniformizando os temas comuns no Brasil. Atualmente, observa-se uma razoável multiplicação destas e a força delas é bastante considerável, especialmente quando a elas é dada a capacidade de vincular a decisão dos juízes e tribunais acerca de determinado tema – são as chamadas Súmulas Vinculantes.

As Súmulas Vinculantes se diferem das demais, justamente, por possuírem um caráter coercitivo, são de aplicação obrigatória, só havendo possibilidade de afastamento se for comprovado que as mesmas não são aplicáveis à especialidade do caso em apreço, distinguindo-se das leis que, por sua vez, podem ser afastadas no caso concreto.

É interessante perceber que as súmulas vinculantes se tornaram um importante instrumento para a transformação do Poder Judiciário em instância política. Em razão do poder discricionário que se concede aos juízes, a importância da

justificação de seus convencimentos se revela ainda mais relevante, o que os obriga a ter cuidado redobrado com a fundamentação de suas decisões e na utilização das súmulas (DIDIER *et al*, 2010, p. 378).

O Judiciário, com a evolução que vem sofrendo, elevou-se ao nível dos outros Poderes para tomar o seu lugar de Terceiro Gigante, junto com o “legislador mastodonte e o leviatanesco administrador” (CAPPELLETTI, 1999, p. 47). O crescimento do poder do Judiciário e sua influência no cenário político atual não justificam que a Criatividade do Juiz seja indiscriminada ou que o Ativismo Judicial ultrapasse seus limites e invada a competência alheia. Ao Judiciário foram atribuídas inúmeras responsabilidades com a intenção de evitar os vícios, logo, o Poder que limita e exige tanto dos outros, deve ter também seus limites. Se não houvesse limites, haveria um “Governo de Juízes”, uma “Tirania de Juízes”, uma aristocracia do Judiciário.

2.3 DO ATIVISMO JUDICIAL CONTEMPORÂNEO

Tendo seu início com as Constituições Sociais do México (1917) e de Weimar (1919), o Ativismo Judicial é um movimento imposto aos juízes pelo modelo constitucional contemporâneo, que adota uma postura politicamente pró-ativa, com o fim de concretizar os direitos sociais e constitucionais na sociedade. A presença de normas gerais, abstratas e programáticas exige do Poder Judiciário decisões criativas e aptas a ensejar no plano concreto a vontade Constitucional.

O juiz atual não é mais o mesmo do nascimento do Poder Judiciário. A incumbência dada ao Judiciário não fica restrita somente ao seu âmbito de atuação. O Judiciário tem a obrigação de, através de suas sentenças, implementar os direitos sociais ou exigir dos outros Poderes que o faça.

A característica de rigidez da Constituição, ou seja, a dificuldade que se impõe para alterar suas normas é o que dá ensejo ao Controle de Constitucionalidade, exercido pelos juízes e tribunais. A possibilidade de exercer essa função controladora dos demais Poderes é um fator determinante para a politização da Justiça.

Daniel Giotta de Paula (2011, p. 16) descreve o movimento neoconstitucionalista:

Essa nova maneira de identificar o direito, que alguns timbram como pós-positivista, à falta de nome melhor para descrever a corrente de pensamento, seria o “marco filosófico do chamado neoconstitucionalismo, movimento que defende uma nova forma de ver o direito, partindo da normatividade, da supremacia e da centralidade da Constituição, para chegar a um modelo marcado, entre outros, pelo papel normativo dos princípios e por uma maior amplitude do espaço de atuação do intérprete”.

O Judiciário, atualmente, foi alçado à qualidade de Poder garantidor e deve agir como tal; seus representantes não são somente reprodutores da letra da lei, mas criadores do Direito. A atuação do Poder Judiciário que, num primeiro momento, foi meramente declaratória, sofreu um processo de evolução até se tornar efetivamente política.

Porém, o trabalho do juiz deve ser supletivo, sempre buscando através de sua decisão adequar aos princípios e regras que concedem os direitos aos cidadãos. Não se trata de uma criatividade por si só, o juiz não deve “legislar”, mas deve suprir as lacunas quando o próprio direito permitir. Em alguns ramos jurídicos, como no tributário, a prevalência da legalidade acaba por limitar a atuação e o artifício da criatividade, já que somente a lei pode instituir, aumentar tributos ou o ônus para o contribuinte.

O professor Eduardo Maneira, em palestra no XV Congresso Internacional de Direito Tributário, denominada “Ativismo Judicial em matéria tributária” (2012), aponta a existência na doutrina de dois tipos de ativismo judicial: o forte (*hard*) e o frágil, fraco (*soft*). O primeiro se daria através da aplicação de métodos filosóficos ou pragmáticos, diretamente, sem a mediação da norma jurídica constitucional. O Ativismo Judicial fraco, por sua vez, recorreria ao material normativo constitucional para suprir as omissões do Poder Legislativo ou do Poder Executivo.

2.3.1 Dos pontos positivos

Em um sistema jurídico ideal, na formulação positivista, o juiz teria apertada margem de discricionariedade, bastando a ele analisar o caso concreto, identificar o direito aplicável, e decidir. Porém, a realidade jurídica atual não possibilita a existência da figura desse juiz ideal, a possibilidade de ser discutir pautas morais na solução dos casos apresentados ao Poder Judiciário ampliou a possibilidade do juiz criar o direito a partir dos princípios (DE PAULA, 2011, p. 18).

No contexto atual, o ativismo judicial é um comportamento adequado, necessário e esperado dentro do Estado de Direito Pós-positivista, em que se valoriza o princípio da instrumentalidade das formas. Sobre a Separação de Poderes na atualidade, Dirley da Cunha Junior (2010, p.20) afirma:

É necessária, portanto, sob as vestes do paradigma do novo Estado do Bem-Estar Social, uma nova leitura sobre o vetusto dogma da separação de Poderes, a fim de que ele possibilite o atendimento das reivindicações da sociedade contemporânea, incomparavelmente mais completa do que aquela na qual foi originalmente concebido, para poder continuar servindo ao seu escopo original de garantir Direitos Fundamentais contra o arbítrio e, hoje também, a omissão estatal.

Ingeborg Maus (2000, p. 196) afirma que “o juiz torna-se o próprio juiz da lei investindo-se como sacerdote-mor de uma nova ‘divindade’: a do direito supra positivo e não-escrito; nessa condição é-lhe confiada a tarefa central de sintetizar a heterogeneidade social”.

O Poder Judiciário pode exercer o Controle de Constitucionalidade das leis e atos legislativos e também dos atos do Poder Executivo. Esse controle é a exigência de que os atos dos três poderes estejam de acordo com as normas e princípios constitucionais.

A qualidade ativista do Poder Judiciário concede aos juízes e tribunais liberdade na aplicação das leis. Utilizando essa característica positivamente, o juiz tem a função de integrar a norma ao caso concreto, superando as aceleradas transformações sociais. As leis sociais estáticas, para não se tornarem ineficientes, necessitam da atividade criativa do Judiciário. É este Poder que tem a maior proximidade com a população, possibilitando a melhor aplicação da lei, e por isso deve ter a preocupação de analisar cada caso, inclusive na aplicação das súmulas.

A discricionariedade dos juízes e tribunais deve ser utilizada de forma muito criteriosa, porquanto, estes devem compreender que tem como espelho e foco o Texto Constitucional e que não são ilimitados. As diferentes instâncias são responsáveis pelo controle das decisões judiciais.

O Judiciário proporciona a possibilidade de real acesso à justiça pela população, não só uma justiça formal, tendo um julgamento qualquer pelo juiz, mas uma material, quando as partes obtém, de fato, uma sentença justa e em conformidade com os direitos de cada um. O juiz é responsável pela ponderação dos princípios e posterior criação de uma norma específica para, então, aplicá-la no caso concreto. Há

situações em que o texto legal é suficiente e não necessita da atividade criativa do juiz para sua aplicação, todavia, em uma grande parcela das demandas recebidas, o juiz precisará utilizar das normas-princípios, se valendo da ponderação para normatizar o caso em apreço.

Luís Roberto Barroso *et al.* (2008, p. 350) afirmam que:

No estágio atual, a ponderação ainda não atingiu o padrão desejável de objetividade, dando lugar a ampla discricionariedade judicial. Tal discricionariedade, no entanto, como regra, deverá ficar limitada às hipóteses em que o sistema jurídico não tenha sido capaz de oferecer a solução em tese, elegendo um valor ou interesse que deva prevalecer. A existência de ponderação não é um convite para o exercício indiscriminado de ativismo judicial. O controle de legitimidade das decisões obtidas mediante ponderação tem sido feito através do exame da argumentação desenvolvida.

A garantia da motivação das decisões judiciais possui natureza de direito fundamental do jurisdicionado, logo, o juiz tem a obrigação de explicar os motivos que o levaram a proferir cada sentença. A legitimidade da decisão é obtida através dos argumentos dados pelo juiz. Sua explicação deve ser suficiente para convencer as partes de que se buscou no processo a verdade mais próxima possível da real (DIDIER *et al.*, 2010, p. 289).

Existe, portanto, a obrigação da prestação de contas do Poder Judiciário para com a população, através da motivação das decisões judiciais. Todavia, Luís Roberto Barroso afirma que o Judiciário não pode ser um Poder Populista (2010), ou seja, não pode se deixar guiar pelas aspirações da sociedade em que o apelo social pode levar a um julgamento equivocado ou em desconformidade com a norma constitucional. A atividade jurisdicional deve ser neutra e imune a pressões sociais. Para o autor constitucionalista, muitas vezes a decisão mais correta é uma decisão impopular.

2.3.2 Dos pontos negativos

Quando exercido de forma correta e adequada, o ativismo judicial é eminentemente positivo. O propósito de tal iniciativa é fazer com que o Poder Judiciário participe concretamente da construção da sociedade buscada pela Constituição. Todavia, não é sempre que os juízes e tribunais conseguem, ou querem, adotar essa

característica (ativista) de forma adequada. O Judiciário é criticado quando comete abusos e excessos na sua atividade.

Apesar da mudança da perspectiva da Separação de Poderes atual, o Judiciário deve ter a consciência de sua competência, e da dos demais Poderes, respeitando essa divisão. Os representantes da atividade jurisdicional não devem sobrepor às decisões alheias de forma injustificada ou que leve a um prejuízo em um plano maior do que uma só demanda processual.

Quanto ao Supremo Tribunal Federal (STF), Fábio Martins Andrade (2010, p. 34) aduz que:

Houve na história recente do STF um momento muito bem delineado no qual o discurso político invadiu o discurso jurídico. Significa que, por vezes, as considerações sobre a conveniência, a oportunidade e as consequências de eventual decisão passaram a assumir relevante papel na tomada de decisão pelos Ministros. A preocupação com a governabilidade passou a integrar o espectro decisório da Suprema Corte.

O Ativismo Judicial é um fenômeno dito necessário, porém, não pode ser levado ao extremo. O Poder Judiciário deve se reservar ao cumprimento do seu papel, sem extrapolar suas competências. A atuação judiciária deve se pautar sempre em fundamentos jurídicos, preocupando-se, em segundo plano, com a política. O Consequencialismo não pode justificar o desrespeito às leis e à Constituição.

Em certa entrevista, o ministro Ricardo Lewandowski destacou o protagonismo do Poder Judiciário, como um todo, e principalmente do Supremo Tribunal Federal, no que seria a “Era dos Direitos”, ou seja, “Era do Poder Judiciário” ou de Ativismo Judicial (ANDRADE, 2010, p. 40).

Luís Roberto Barroso (2010), em entrevista para o blog *Os Constitucionalistas*, ressaltou que “a hegemonia do Judiciário se deve a um Legislativo fraco e sem credibilidade; em uma democracia, não é bom que exista uma instância hegemônica, é preciso que os poderes se contrabalancem efetivamente”. Ele afirma que vivemos um momento em que há certa proeminência do Supremo e do discurso jurídico, e que esse quadro tem servido bem ao país, mas não pode ser um estado permanente. Barroso sugere que uma Reforma Política é necessária para recuperar a força, prestígio e credibilidade do Legislativo, e possibilitar uma democracia de fato.

A supremacia do Poder Judiciário não está imune a perversões; da mesma forma que, em outros momentos históricos, houve abusos por parte dos Poderes Executivo e Legislativo, não se pode negar a possibilidade de ocorrência de excessos ocasionais. Cappelletti afirma que existem os riscos de “autoritarismo, lentidão e gravosidade, de inacessibilidade, de irresponsabilidade, de inquisitorialidade policialesca” (1999, p. 49). Porém, o referido autor assevera que, no que se refere ao Poder Judiciário, os riscos são menos gravosos, exatamente por sua própria estrutura organizacional e natureza pulverizada que dificultam uma atitude centralizada e autoritária.

3 DOS LIMITES À INTERPRETAÇÃO DA NORMA TRIBUTÁRIA

Dentro de um sistema normativo, cada matéria merece atenção especial quanto à sua interpretação, para que esta aconteça tendo como parâmetro os princípios e regras específicos. No Direito Tributário, especialmente, a necessidade de resguardar a segurança jurídica do contribuinte, diante da limitação à sua propriedade pelo Estado, através dos tributos, faz com que a interpretação seja revestida de limitações, como garantia de que as relações sejam estáveis e previsíveis.

O Direito Tributário é matéria de grande tratamento constitucional, que serve como base para toda a legislação. E a estabilidade da norma constitucional, através da sua rigidez, é de extrema importância para toda a sistematização tributária. Enquanto outras matérias do direito dão abertura a interpretações extensivas, princípios de caráter programático, de menor exigibilidade, o sistema constitucional de direito tributário é formado por regras obrigatórias e princípios aos quais deve ser dada maior efetividade possível, para resguardar os direitos fundamentais do cidadão.

Neste capítulo, através da descrição do direito tributário, com todas as suas especificidades, tem o objetivo de demonstrar o motivo pelo qual a interpretação em matéria tributária deve ser diferente, mais cuidadosa, tendo sempre como parâmetros suas limitações ao poder de tributar, que se desdobra também em limites ao próprio poder de interpretar.

3.1 DO SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO

O sistema constitucional tributário é um segmento do sistema constitucional brasileiro (ATALIBA, 1975, p. 13). O Direito Tributário é ramo autônomo da ciência jurídica, no campo do direito público, que disciplina os tributos, abrangendo todo o “conjunto de princípios e normas reguladoras da criação, fiscalização e arrecadação das prestações de natureza tributária” (AMARO, 2009, p. 2). A tributação é uma

forma de intervenção no patrimônio particular do cidadão e, por isso, não poderia ser ilimitada, logo, a própria Constituição instituiu as balizas para garantir a compatibilização entre o desenvolvimento estatal e do cidadão.

Regina Helena Costa define o direito tributário como “o conjunto de normas jurídicas que disciplinam a instituição, a arrecadação e a fiscalização de tributos” (2009, p. 10). Sacha Calmon traz como objeto do direito tributário a regulação do relacionamento, da relação jurídica, entre Estado e contribuinte, tendo em vista o pagamento e o recebimento do tributo (COELHO, 2006, p. 34):

O Direito tributário cuida especificamente das receitas derivadas do patrimônio particular transferidas para o tesouro público mediante “obrigações tributárias” previstas em lei. A ênfase do Direito Tributário centra-se na relação jurídica e não na atividade estatal de obtenção de receitas. Não é Direito de Estado, é relação jurídica entre sujeitos sob os auspícios da legalidade e da igualdade.

O direito tributário é ramo do direito dentre os mais importantes na organização estatal, afinal, é dessa sistematização que se extraem os recursos financeiros, oriundos da tributação, para o sustento de toda a estrutura organizacional de um país e para a garantia do cumprimento dos direitos e deveres concedidos à população pela Constituição Federal.

A Constituição é a lei máxima do Estado de Direito, que dá fundamento de validade às demais normas jurídicas, submete todos os cidadãos e os próprios Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário. As normas constitucionais caracterizam-se pela imperatividade de seus comandos, obrigando a todos, inclusive o próprio Estado (CARRAZZA, 2008, p. 34). Roque Antônio Carrazza afirma que a Constituição é a lei tributária fundamental, por conter as diretrizes básicas, aplicáveis a todos os tributos (2008, p. 490).

Alexandre Macedo Tavares assevera que (2008, p. 7-18):

Não se pode conceber qualquer análise interpretativa sem a observância da superioridade jurídica da Constituição sobre as demais normas. A Constituição é a Norma Fundamental dentro de um ordenamento, cuja supremacia não pode ser ofuscada ou amesquinhada por qualquer preceito legal que pretenda inovar originariamente o ordenamento jurídico [...]. Justamente a força normativa da Constituição, que é preexistente à ação do legislador ou do administrador público, serve de abrigo da sociedade contra toda e qualquer investida arbitrária do poder público.

Sobre o direito tributário constitucional, Sacha Calmon aduz que (COELHO, 2006, p. 37):

O Direito Positivo Brasileiro é extremamente rico se comparado com o Direito de outros povos. A nossa Constituição é a que mais contém regras e princípios tributários em todo o orbe. Demais disso, entre os Estados Federais, o Brasil é o que mais regrou as competências e limitações das pessoas políticas que convivem na Federação. Elaboramos a teoria das normas gerais mais que qualquer povo.

A afirmação de Aliomar Baleeiro (2010, p. 2-4) sobre as Constituições brasileiras, desde a redação de 1946, que nenhuma outra a excede quando ao zelo dedicado às disposições jurídicas dos princípios tributários, continua pertinente com relação à carta de 1988. Houve, aliás, um incremento dos princípios como limitações ao poder de tributar.

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 é a principal fonte do direito tributário, responsável por delimitar seu objeto, traçar suas limitações, ditar seus conceitos essenciais, para que a legislação infraconstitucional venha somente complementar, ou instituir os tributos, o que já foi autorizado em instância superior. Regina Helena aduz que a Constituição (COSTA, 2009, p.16):

Abriga o lineamento para o adequado exercício da ação estatal de exigir tributos. Sublinhe-se constituir peculiaridade do direito brasileiro o fato de o sistema tributário estar delineado essencialmente na própria Constituição, diversamente do que se dá na maioria dos países, nos quais o texto fundamental dedica pouca atenção à disciplina da tributação, regrada primordialmente pela legislação infraconstitucional.

A autora também extrai duas características relevantes para a adequada compreensão dos parâmetros a serem observados pelo legislador e administrador tributários: o fato da rigidez da Constituição Federal ser transmitida ao sistema tributário nacional, que somente poderá ser modificado, em sua estrutura básica, por meio de emenda constitucional; e o balizamento estabelecido na Lei Maior que a legislação infraconstitucional e as decisões judiciais deverão seguir (COSTA, 2009, p. 16).

O tratamento tão complexo dado pela Constituição ao sistema tributário nacional se justifica pela grande importância da tributação na estruturação do Estado, pois, é dela que advém o abastecimento dos cofres públicos para o custeio das despesas estatais e dos direitos dos cidadãos, além de sua função extrafiscal, ou seja, o “emprego de instrumentos tributários para o atingimento de finalidades não arrecadatórias, mas, sim, incentivadoras ou inibitórias de comportamentos” (COSTA, 2009, p. 48).

Ao mesmo tempo, extrai-se da própria Constituição, através de seus dispositivos, o caráter protetivo dedicado ao contribuinte: o direito tributário é regulado de forma a defender dos excessos estatais e garantir, constitucionalmente, que não haja prejuízo demasiado ao cidadão. É o pensamento de Sacha Calmon: “se por um lado o poder de tributar apresenta-se vital para o Estado, beneficiário da potestade, por outro a sua disciplinação e contenção são essenciais à sociedade civil ou, noutras palavras, à comunidade dos contribuintes” (COÊLHO, 2006, p. 39).

Regina Helena Costa enumera quais foram as matérias em que a Constituição Federal se ocupou. São elas: a previsão das regras matrizes de incidência, a classificação dos tributos, a repartição das competências tributárias e as limitações ao poder de tributar, traduzidas, essencialmente, em princípios e imunidades (2009, p. 16-17). A própria especificação dos tributos, com suas características e suas hipóteses de incidência são formas de limitação ao poder de tributar.

A supremacia da Magna Carta exige que suas normas sejam incondicionalmente observadas, não são meras recomendações (CARRAZZA, 2008, p. 34). Toda essa regulamentação, de forma direta ou indireta, protege o constituinte, garantindo que a tributação seja previsível, e que tudo o que extrapole esses limites seja considerado inválido.

Paulo de Barros Carvalho trata ao subsistema constitucional tributário e assevera que (2011, p. 190):

Pertencendo ao estrato mesmo da Constituição, da qual se destaca por mero expediente lógico de cunho didático, o subsistema constitucional tributário realiza as funções do todo, dispondo sobre os poderes capitais do Estado, no campo da tributação, ao lado de medidas que asseguram as garantias imprescindíveis à liberdade das pessoas, diante daqueles poderes. Empreende, na trama normativa, uma construção harmoniosa e conciliadora, que visa atingir o valor supremo da certeza, pela segurança das relações jurídicas que se estabelecem entre Administração e administrados.

As diretrizes estabelecidas pela Constituição equivalem, na verdade, a um controle, um balizamento, são limites que dão ao contribuinte uma maior segurança, garantindo que não haja surpresa, e que a invasão em sua propriedade e liberdade não seja desmedida.

3.1.1 Das limitações ao poder de tributar

Ao Estado é dado o Poder de Tributar, aspecto da própria Soberania (MACHADO, 2010, p. 33). O poder de tributar é exercido pelo Estado por delegação do povo (COELHO, 2006, p. 39). É clara a função da tributação no custeio das atuações estatais em benefício da própria sociedade.

Regina Helena Costa (2009, p. 4-6) afirma que:

Se, de um lado, a exigência dos tributos pode, inadequadamente, dificultar ou mesmo inviabilizar o exercício dos direitos fundamentais, de outro, parece evidente que vários dos direitos assegurados no ordenamento jurídico dependem, para sua proteção, dos recursos advindos da receita tributária [...]. Interessante observar que os direitos fundamentais dão suporte à atividade tributante do Estado, ao mesmo tempo em que configuram limites intransponíveis a esta mesma atividade.

Aliomar Baleeiro dispõe que “o sistema tributário movimenta-se sob completa aparelhagem de freios e amortecedores, que limitam os excessos acaso detrimientosos à economia e à preservação do regime e dos direitos individuais” (2010, p. 2). Ives Gandra assevera (MARTINS, 2010, p. 25):

Estou convencido de que o atual sistema, como o anterior, é mais uma carta de direitos do contribuinte contra a excessiva e reconhecida carga tributária da Federação tripartida que é o Brasil [...]. Tendo o constituinte a plena consciência de que a carga tributária é excessiva, optou, como já o fizera o constituinte anterior, por um sistema rígido pelo qual tudo o que estiver em lei é permitido ao Fisco e nada obriga ao contribuinte se em lei não estiver.

A tributação é, segundo Hugo de Brito Machado (2010, p. 30), sem sombra de dúvidas, o instrumento de que se tem valido a economia capitalista para sobreviver, afim de que o Estado realize os seus fins sociais. Porém, há uma invasão no direito de propriedade e de liberdade do cidadão (uma das características da tributação é a compulsoriedade), e, por isso, o poder de tributar deve vir acompanhado de restrições em forma de proteção do contribuinte.

Roque Antônio Carrazza afirma que, no Brasil, não há o que se falar em poder tributário. Há, na verdade, uma competência tributária, disciplinada e regada pelo Direito, através das normas constitucionais (CARRAZZA, 2008, p. 489). Regina Helena Costa assevera que a competência tributária corresponde ao poder de tributar juridicamente limitado pela própria Constituição (2009, p. 42). É a atribuição para editar leis que abstratamente instituem tributos, e somente possui competência aqueles que detêm capacidade legislativa, ou seja, as pessoas políticas ou entes federados (ALEXANDRINO *et al*, 2005, p. 2).

Ao criar o sistema tributário nacional, a Constituição tratou de estabelecer competências determinadas para os entes da Federação, em obediência ao princípio federativo e das autonomias municipais e distritais (CARRAZZA, 2008, p. 487). Luciano Amaro afirma (2009, p. 93):

Numa federação, especialmente na brasileira, em que mesmo os Municípios têm esfera própria de atribuições exercidas com autonomia, a Constituição preocupa-se com prover de recursos os vários entes políticos – União, Estados, Distrito Federal e Municípios – a fim de que cada qual possa atender aos seus respectivos dispêndios.

Não poderia haver nada diferente em uma democracia. A invasão no patrimônio do contribuinte, mesmo justificada pela supremacia do interesse público, não poderia ser de forma ilimitada. A competência tributária é a aptidão que a Constituição dá aos entes federativos para que instituem os tributos (AMARO, 2009, p. 93), e é exercida exclusivamente pelo poder legislativo (CARRAZZA, 2008, p. 492). O ente político, através do seu legislativo, tem a faculdade de exercer a competência que lhe foi atribuída pela Constituição, instituindo ou não o tributo.

A própria Constituição utiliza o termo “Limitações ao Poder de Tributar”, na Seção II, a partir do artigo 150. Foi a primeira vez que a Constituição dedicou toda uma seção às principais garantias do contribuinte contra o Fisco (MARTINS, 2007, p. 251). Estas correspondem ao conjunto de princípios e normas que disciplinam os balizamentos da competência tributária (AMARO, 2009, p. 106). Na atualização do livro de Aliomar Baleeiro (2010, p. 4), Limitações constitucionais ao Poder de tributar, há que:

Com o advento da Constituição da República de 1988, os princípios e as demais limitações, que se concretizaram em direitos individuais fundamentais, ou direitos humanos, de forma expressa e literal, ganham os atributos de internacionalização, da prevalência, da irreversibilidade e da inesgotabilidade.

O rol constitucional não é exaustivo, nem todas as limitações estão dispostas na seção II (arts. 150 a 152), aparecem também dispersas nos artigos do Sistema Tributário Nacional e da Constituição como um todo, além de também se espaiarem pela legislação infraconstitucional e pelos tratados internacionais que o Brasil seja parte. O próprio caput do artigo deixa claro que as garantias ao contribuinte poderiam ser ampliadas: “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos municípios: [...]”.

Luciano Amaro aduz (2009, p. 107):

As chamadas “limitações ao poder de tributar” integram o conjunto de traços que demarcam o campo, o modo, a forma e a intensidade de atuação do poder de tributar [...]. O que fazem, pois, essas limitações é demarcar, delimitar, fixar fronteiras ou limites ao exercício do poder de tributar.

As limitações constitucionais ao poder de tributar aparecem no sistema tributário nacional, basicamente, através de princípios e imunidades. Apesar da possibilidade de princípios e diretrizes serem extraídos das imunidades, estes não se confundem. Enquanto as imunidades são normas supressivas de poder tributário, os princípios são critérios de validade formal ou material à criação de normas jurídicas (BALEIRO, 2010, p. 31).

3.1.2 Do Estatuto do Contribuinte como Cláusula Pétreia

O constituinte originário, ao tratar sobre a possibilidade de editar emendas constitucionais, através do Poder Constituinte de reforma, estabeleceu alguns limites, já que, sendo um poder instituído, ele não pode ser ilimitado. Dentre essas balizas, além das limitações formais, de ordem procedimental e circunstancial (todos dispostos no art. 60 e parágrafos² da Constituição Federal), existem também as limitações materiais, chamadas de cláusulas pétreas (art. 60, §4º).

A forma federativa do Estado, o voto direto, secreto, universal e periódico, a separação de Poderes e os direitos e garantias individuais foram as matérias eleitas

² Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:

I – de um terço, no mínimo, dos membros da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal;

II – do Presidente da República;

III – de mais da metade das Assembleias Legislativas das unidades da Federação, manifestando-se, cada uma delas, pela maioria relativa de seus membros.

§1.º A Constituição não poderá ser emendada na vigência de intervenção federal, de estado de defesa ou de estado de sítio.

§2.º A proposta será discutida e votada em casa do Congresso Nacional, em dois turnos, considerando-se aprovada se obtiver, em ambos, três quintos dos votos dos respectivos membros.

§3.º A emenda à Constituição será promulgada pelas Mesas da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, com o respectivo número de ordem.

§4.º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

I – a forma federativa do Estado;

II – o voto direto, secreto, universal e periódico;

III – a separação dos Poderes;

IV – os direitos e garantias individuais.

§5.º A matéria constante de proposta de emenda rejeitada ou havida por prejudicada não pode ser objeto de nova proposta na mesma sessão legislativa.

como essenciais, e qualquer proposta que diminua o alcance ou a amplitude, tendendo a abolir tais normas, não deverão ser objeto de deliberação.

O autor Paulo Gustavo Gonet Branco esclarece (2010, p. 293):

O que explica a consagração dessas cláusulas de perpetuidade é o argumento de que elas perfazem um núcleo essencial do projeto do poder constituinte originário, que ele intenta preservar de quaisquer mudanças institucionalizadas. E o poder constituinte pode estabelecer essas restrições justamente por ser superior juridicamente ao poder de reforma.

Mas a regra que trata das cláusulas pétreas não é válida somente na edição das emendas constitucionais, deve ser aplicada de forma extensiva, ou seja, qualquer lei ou ato normativo, ou até decisão judicial, que diminua a amplitude ou tenda a abolir os direitos elencados no §4º, I a IV, serão inconstitucionais e, por isso, deverão sofrer controle jurisdicional.

Quanto aos direitos e garantias individuais, não será admissível qualquer mudança que restrinja seus efeitos, ainda que minimamente. Existe polêmica doutrinária se este inciso (IV) abrangeria ou não os direitos sociais: alguns autores afirmam que são cláusulas pétreas somente os direitos individuais, por opção do constituinte originário; outros consideram que os direitos sociais não podem deixar de ser considerados cláusulas pétreas, pois valores como a dignidade da pessoa humana, valor social do trabalho, sociedade justa e solidária, são essenciais para a concepção de Estado acolhida pela Magna Carta. Para esta doutrina, existem outros direitos espalhados na Constituição, além daqueles dispostos dos artigos 6º a 11 (MENDES, COELHO, BRANCO, 2010, p. 301).

Os direitos e garantias individuais relacionados ao contribuinte e ao Sistema Tributário Nacional também estão protegidos pelo art. 60, §4º, IV, logo, são cláusulas pétreas: as emendas que dispõem sobre tais matérias só poderão ampliar ou melhorar a proteção que a Lei Maior já concedeu. Sobre isso, conclui-se que a irreversibilidade dos direitos e garantias fundamentais se estende às limitações constitucionais ao poder de tributar, eis que estas também configuram como proteção ao cidadão contribuinte, sendo meras especializações (BALEEIRO, 2010, p. 28):

A partir do julgamento da ADin. nº 9.397 (15-12-93), confirmado em outros, em especial na PET nº 1.466-PB (28-08-98), o Supremo Tribunal Federal identificou e acolheu as limitações constitucionais ao poder de tributar, tanto as imunidades, como os direitos do contribuinte (à legalidade, irretroatividade, anterioridade, igualdade e não confisco), consagrados na

Seção II do Capítulo do Sistema Tributário, como direitos humanos irreversíveis, imodificáveis por meio do poder derivado de emenda e reforma, conferido ao legislador.

Além de elencar os direitos do contribuinte como direitos e garantias individuais, o autor Américo Lourenço Masset Lacombe também relaciona o direito tributário com a cláusula pétrea da forma federativa do Estado (2010, p. 102): ao tratar da autonomia das unidades federativas, no que concerne à matéria tributária, Lacombe realça as questões do princípio da imunidade recíproca e da discriminação de rendas. A imunidade tributária recíproca está disciplinada no art. 150, VI, a, e determina que as unidades federativas não podem instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços uns dos outros. Já a discriminação de rendas é realizada através da própria distribuição das competências privativas. Cada ente federativo possui seus tributos próprios, exceto no caso das contribuições de melhorias e taxas em que a competência é comum (LACOMBE, 2010, p. 105-110).

Os princípios constitucionais tributários determinam um modelo de aplicação das demais normas tributárias. As normas e princípios são mais que meras inspirações, são limites a criação, aplicação e interpretação das normas infraconstitucionais.

A doutrina chama de Estatuto do Contribuinte o conjunto de normas que tendem a proteger o cidadão das arbitrariedades estatais dentro do direito tributário. O artigo 150 da Constituição Federal listou algumas das principais garantias asseguradas ao cidadão, dentre elas a legalidade, igualdade, irretroatividade, anualidade, vedação ao confisco e a liberdade de trânsito. Não se trata de uma enumeração taxativa, diversos outros princípios e normas estão espalhados na legislação infraconstitucional.

Sacha Calmon apresenta os temas tributários eleitos pela Constituição, dentre eles, o que chama de Estatuto do Contribuinte: a enunciação dos princípios retores da tributação, das vedações ao poder de tributar, das imunidades e dos direitos do contribuinte (1992, p. 1).

O Estatuto é como uma junção de todas as normas tributárias que de alguma forma concedem direitos e protegem o contribuinte. É como um código de defesa do contribuinte *numerus apertus*. É a combinação entre os direitos humanos e do cidadão, com as limitações tributárias, frente à necessidade do Estado de

arrecadação. Geraldo Ataliba apresenta uma perspectiva internacional da expressão “estatuto do contribuinte” (1975, p. 19):

Estas palavras trazem à memória o nome de Louis Trotabas, que é o maior tributarista francês da atualidade. Ele, em grande parte, é seguidor de Gaston Jèze, criou esta locução estatuto do contribuinte, que é exatamente o conjunto fundamental, essencial, de garantias e de normas constitucionais, que dão ao contribuinte um situação determinada, teórica (em tese), mas institucionalmente assegurada e que não pode ser violada por lei alguma, porque o estatuto do contribuinte é essencialmente constitucional. É o conjunto de normas e princípios constitucionais que definem, em tese, a esfera mínima de direitos subjetivos públicos, constitucionais do contribuinte, diante da ação tributária do Estado e, portanto, coloca os termos essenciais do relacionamento Estado-contribuinte, fisco-contribuinte, que estão no nosso direito, nos princípios específicos da tributação.

E esta defesa ao contribuinte, ou seja, os direitos fundamentais tributários que formam o estatuto do contribuinte, sejam eles positivados ou não, conforme já referido acima, são espécie dos “direitos e garantias individuais” eleitos como cláusulas pétreas, ou seja, limites materiais à reforma ou interpretação indevida, estabelecido no artigo 60, parágrafo quarto, da Constituição Federal.

Regina Helena Costa levanta a questão das alterações promovidas por emendas constitucionais, principalmente na seara tributária, em que a situação se dá em maior intensidade. Para a autora, a relevância do tema se explica justamente pelos questionamentos quanto a ofensa às cláusulas pétreas, além do prejuízo à própria funcionalidade do Sistema Constitucional Tributário, daí decorre a necessidade do controle de constitucionalidade de tais emendas (2012, p. 57-59).

3.1.2. Da diferença entre princípios e regras

O sistema constitucional tributário é formado pelos princípios e regras tributários, e daí se extrai a maior ou menor obrigatoriedade da aplicação da norma, se há possibilidade de ponderação ou não. As regras são de aplicação direta, não são passíveis de afastamento no caso concreto, principalmente, quando aparecem estabelecendo normas de cumprimento por parte do Estado, para garantia da proteção do cidadão contribuinte.

Esta distinção é um dos pilares da moderna dogmática constitucional (BARROSO, 2008, p. 337). Inicialmente, regras e princípios são tipos de normas, ambos dizem o dever-ser. São utilizados alguns critérios para distingui-los, como a generalidade, a forma de seu surgimento, dentre outros, e, segundo Robert Alexy, diante desses critérios, as diferenças entre princípios e regras não são somente quanto ao grau, mas também quanto à qualidade da norma (2008, p. 87-91):

O ponto decisivo na distinção entre regras e princípios é que princípios são normas que ordenam que algo seja realizado na maior medida possível dentro das possibilidades jurídicas e fáticas existentes. Princípios são, por conseguinte, mandamentos de otimização [...]. Já as regras são normas que são sempre ou satisfeitas ou não satisfeitas. Se uma regra vale, então, deve se fazer exatamente aquilo que ela exige; nem mais nem menos. Regras contêm, portanto, determinações no âmbito daquilo que é fática e juridicamente possível.

Luís Roberto Barroso, baseado nas concepções de Ronald Dworkin e Robert Alexy, também conceitua as regras e os princípios (2008, p. 338-339):

Regras são, normalmente, relatos objetivos, descritivos de determinadas condutas e aplicáveis a um conjunto delimitado de situações. Ocorrendo a hipótese prevista no seu relato, a regra deve incidir, pelo mecanismo tradicional da subsunção [...]. Princípios, por sua vez, contêm relatos com maior grau de abstração, não especificam a conduta a ser seguida e se aplicam a um conjunto amplo, por vezes indeterminado, de situações.

Outro ponto importante na distinção entre princípios e regras é quanto à colisão entre eles. Na colisão entre princípios, há possibilidade de ponderação, sopesamento, para que cada um seja aplicado na maior medida possível. Já entre regras, a manutenção de duas normas conflitantes não é possível, exceto se houver alguma cláusula de exceção, ou que uma delas seja inválida (ALEXY, 2008, p. 91-103).

Não existe hierarquia entre princípios e regras, diante da unidade da Constituição, mas isso não impede que ambos cumpram funções distintas dentro do ordenamento, através de uma distribuição equilibrada: “as regras desempenham o papel referente à segurança jurídica – previsibilidade e objetividade das condutas – e os princípios, com sua flexibilidade, dão margem à realização da justiça do caso concreto” (BARROSO, 2008, p. 337-339).

Rodrigo Aiache constrói algumas conclusões sobre a função dos princípios, como “sustentação do sistema jurídico”, “alicerce”, guardiães dos valores fundamentais, guia de orientação aos legisladores e intérpretes, além de servir à integração do

direito, suprindo as lacunas (CORDEIRO, 2006, p. 135). Por fim, ressalta que os princípios conferem sentido às regras tributárias, porquanto elas são apenas concreções necessárias a segurança jurídica do Estado e dos cidadãos (CORDEIRO, 2006, p. 136).

Na compreensão do direito, deve-se sempre levar em consideração essa diferenciação basilar. A interpretação do sistema normativo, e, no caso aqui estudado, do sistema constitucional tributário, deve partir, primeiramente, da identificação das normas, do que são regras e do que são princípios jurídicos. Após esse primeiro passo, extremamente importante para uma boa compreensão do texto, deve-se entender que as regras jurídicas sempre devem ser aplicadas quando da existência do suporte fático, não há o que se falar em ponderação, principalmente dentro do direito tributário que prima pela segurança jurídica. Já os princípios são passíveis de ponderação, para melhor busca da justiça no caso concreto, porém, no direito tributário, mesmo essa ponderação deve ser previsível ao cidadão contribuinte.

3.1.3 Da interpretação em matéria tributária

Devido às suas especificidades, a interpretação no Direito Tributário também deve ser diferenciada, tendo sempre como parâmetro as limitações ao Poder de tributar, com todos os seus princípios e regras. Aqui não se discute somente sobre a metodologia utilizada pelo intérprete da norma tributária, mas também os efeitos que os princípios, dentre eles, o da segurança jurídica, igualdade, legalidade, acarretam à leitura sistemática da norma.

Roque Carrazza conceitua a interpretação como “atividade cognoscitiva que visa a precisar o significado e o alcance das normas jurídicas, possibilitando-lhes uma correta aplicação” (2008, p. 42):

Esta tarefa, voltada, precipuamente, à descoberta da *mens legis* (da vontade do Estado contida na norma jurídica), exige a constante invocação dos grandes princípios, mormente em face das disposições incertas e das palavras equívocas ou polissêmicas que costumam recamar nossos textos legislativos. Afinal, a procura pela verdade científica não pode terminar na

simples leitura de um texto legislativo (ainda mais quando ele briga com texto legislativo hierarquicamente superior).

Quanto ao método cabível na aplicação da norma tributária, atualmente, apesar da grande importância dos princípios garantidores da certeza do direito, não há o que se falar em prevalência da interpretação literal, exegética. O constitucionalismo atual adota predominantemente o método interpretativo sistemático, “em que os preceitos jurídicos são comparados com os demais dispositivos do ordenamento, havendo íntima conexão entre os princípios”, (MARTINS, 2010, p. 167) e o Direito Tributário, na maioria das vezes, não foge a essa regra. José Eduardo Soares de Melo preleciona (MARTINS, 2010, p. 162):

A atividade interpretativa não pode nem deve ser exercida de modo desordenado, precipitado, atabalhado, às pressas, impondo-se uma postura científica e obediência aos postulados da hermenêutica, cujo objetivo é o estudo e a sistematização dos processos aplicáveis à interpretação [...]. O hermeneuta deve considerar o sentido da norma num contexto dinâmico, a sua permanente renovação e interação, porque os comandos que nela se contêm impõem uma atualização adaptada à realidade social.

O direito tributário exige do intérprete uma interpretação através de uma visão ampla, observando o conjunto de normas que o formam. A interpretação sistemática é aquela que busca resolver as lacunas e aparentes antinomias através do próprio espírito constitucional dedicado à matéria, neste caso, a tributação.

Existe alguma polêmica, também, sobre a utilização de analogias e interpretação extensiva em caso de surgimento de lacunas ou indeterminações no direito tributário, justificando-se que estas seriam capazes de gerar inseguranças e imprevisibilidades ao cidadão contribuinte. Entende-se por interpretação extensiva “o procedimento pelo qual se admite a possibilidade de que em determinada norma legal expressa compreende-se certo acontecimento não previsto em lei” (NETO, 2011, p. 86). Enquanto analogia é a possibilidade de aplicação de uma norma já existente para uma situação semelhante (NETO, 2011, p. 86). Sobre a questão das lacunas, José Eduardo Soares de Melo assevera (MARTINS, 2010, p. 172):

A questão da lacuna envolve o exame da completude do sistema jurídico, circunstância em que o legislador teria normado todas as situações e fenômenos possíveis de regramento. O ordenamento conteria princípios explícitos e implícitos necessários e suficientes para solucionar os litígios.

Nelson Monteiro Neto, no artigo “Problemas da Interpretação Extensiva e da Aplicação Analógica no Campo Tributário”, sugere que a própria lei informe quando pode ser utilizada a analogia ou a interpretação extensiva, para que não haja arbitrariedades (2011, p. 87).

Quanto aos conceitos indeterminados, Ricardo Lodi Ribeiro (2008, p. 65) assevera que:

A lei não abre espaço para uma escolha subjetiva do aplicador, muito embora careçam eles sempre de um preenchimento valorativo. Isso não significa que essa valoração resultará em uma escolha entre mais de uma situação possível, pois a indeterminação do enunciado não leva a indeterminação na aplicação destes, que só autorizam uma unidade de solução justa em cada caso, extraída por uma atividade de cognição objetiva, e não de volição.

A presença de lacunas e conceitos indeterminados na legislação tributária gera uma insegurança quanto à aplicação. A garantia aos contribuintes da segurança jurídica e da isonomia exige dos aplicadores do direito, e principalmente dos juízes, uma interpretação e integração uniforme, regular e previsível.

O Código Tributário Nacional possui capítulo específico para a interpretação e integração da legislação tributária, o que, para Ricardo Lobo Torres, trouxe mais dúvidas do que soluções para os problemas (2000, p. 25). Em seu art. 108, determina a ordem a ser utilizada no caso de ausência de disposição expressa, colocando em primeiro lugar o uso da analogia (I). Já no §1º do mesmo artigo, como decorrência do princípio da legalidade, fica estabelecido que “O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei”. José Eduardo Soares de Melo critica o artigo, afirmando que, contraditoriamente, está eivado de imperfeições e lacunosidade (MARTINS, 2010, p. 172).

Ricardo Lobo Torres conclui que “a própria afirmativa da existência de lacuna ou do espaço ajurídico e da possibilidade do emprego da analogia ou do argumento *a contrario* constitui um problema de interpretação” (2000, p. 35)

Na jurisprudência do Supremo, há entendimento de que é proibido instituir tributos por meio da analogia, além de ampliar as obrigações já previstas (ÁVILA, 2006, p. 438).

A doutrina hermenêutica clássica levantou uma polêmica discussão sobre a existência de uma vontade da lei (*mens legis*), ou seja, “vontade do Estado contida na norma jurídica” (CARRAZZA, 2011, p. 50), ou de uma vontade do legislador (*mens legislatoris*) ao realizar a lei. E, dessa forma, a leitura exegética da norma deveria ocorrer, de forma que os intérpretes procurassem obedecer àquela vontade.

Há uma evidente dificuldade, na aplicação prática, na procura da sedimentação de entendimentos e interpretações, “quando se procura cristalizar rigidamente um único sentido ou a *mens legislatoris*”, justamente devido às mudanças sociais e culturais de cada geração (BALEEIRO, 2010, p. 50). Mas não se trata da cristalização de interpretações no Direito Tributário. O que se deve extrair do sistema normativo é o espírito dedicado à tributação, para que seja possível descortinar qual o sentido das normas almejado na Constituição. Em atualização da obra de Aliomar Baleeiro (2010, p. 50) encontra-se que:

Hoje, o constitucionalismo vê a Constituição como um sistema de normas que aspira a uma unidade de sentido e de compreensão, unidade essa que somente pode ser dada por meio de princípios, continuamente revistos, compreendidos e reexpressos pelos intérpretes e aplicadores do Texto Magno. Ou seja, a análise estruturadora sistêmica é necessariamente aberta, visto que, não raramente, normas e princípios estão em tensão e aparentam conflito. Chamamos tais conflitos e tensões de “aparentes”. Porque a compreensão profunda da Constituição é sempre buscada, sempre descoberta, de forma contínua.

Daí se extrai a importância dos princípios da ordem tributária na interpretação do sistema, ponto de partida para o intérprete não só para a aplicação da norma, mas também para a criação de normas para o caso concreto, como é o caso do Poder Judiciário.

A intenção, nesse momento, não é fazer renascer uma polêmica, já superada, mas sim, destacar, através de uma interpretação sistemática da Constituição e das leis tributárias, que não é por acaso que o Direito Tributário foi instituído dessa forma. Todas as decorrências práticas de um ramo do direito com uma base normativa central, constitucional e dotado do caráter de rigidez, foram intencionais. Houve uma escolha dos legisladores constitucionais em dar maior segurança aos contribuintes, e os intérpretes devem sim obedecer a essa vontade extraída da Constituição.

A Carta de 1988 tomou para si o papel principal para a organização do sistema normativo da tributação. De forma exaustiva, determinou as competências, as espécies de tributos e suas características e especificidades, as limitações ao Poder

de Tributar, dentre outras regras e princípios. A própria Carta Republicana estabeleceu quais matérias deveriam ser tratadas através das leis complementares e das leis ordinárias.

Exatamente pela prevalência do princípio da legalidade e da segurança jurídica no Direito Tributário, as leis exercem papel extremamente importante e o legislador, ao produzi-las, deve ter em mente como deve ser a qualidade dessa norma, quanto aos detalhes, dando margem ao mínimo de discricionariedade por parte dos administradores e por parte dos magistrados, e impedindo a existência de arbitrariedades. A lei deve procurar ser exaustiva, diminuindo a margem de insegurança, de amplitude de significados, de omissões, de lacunas, etc. Além disso, a legislação também deve atuar de forma que, caso surjam tais situações, informe de que forma os intérpretes devem integrar essa norma no caso concreto.

As leis complementares no sistema tributário nacional são responsáveis pela criação de regras gerais, aplicáveis a todo o território nacional e a todos os entes federativos, e devem, em obediência ao princípio da uniformidade da tributação, tender a padronizar os institutos, favorecendo a isonomia e a segurança jurídica. Deve trazer, ainda, a forma de aplicação do tributo, para que a lei ordinária que for discipliná-lo seja baseada nessa regra geral.

Já as leis ordinárias têm o importante papel de instrumentalizar a criação dos tributos em geral. É através da lei ordinária, na maioria das vezes, que o ente federativo cria o tributo de sua competência, conforme estabelecido na Constituição, com as especificidades existentes no caso concreto, para a União, Estados ou municípios.

O art. 146, em seu inciso II, estabelece que cabe à lei complementar regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. É imperioso destacar a importância da lei complementar no Sistema Tributário Nacional. A própria Constituição (arts. 146 e 24, I, e parágrafos) estatui os casos que serão regulados através de lei complementar, cuja aprovação depende de quórum de maioria absoluta.

Regina Helena Costa (2009, p. 18) diz que configura “veículo legislativo destinado a complementar e a fazer operar a própria Constituição”. As leis complementares são

responsáveis por uniformizar a tributação nacional, instituindo regras que deverão ser respeitadas por todos os estados federativos.

O Código Tributário Nacional é a principal lei complementar na sistematização tributária, é a norma geral maior, que guiará as demais. Cada unidade federativa cria seu tributo estadual, porém, obedecendo às diretrizes gerais do CTN.

Além da lei complementar, outros tipos de leis ou atos normativos integram o sistema tributário nacional. Dentre eles, o papel mais relevante conferido à lei ordinária no Direito Tributário, responsável pela instituição de tributos, com a respectiva descrição das hipóteses de incidência (COSTA, 2009, p. 23).

3.2 DOS PRINCÍPIOS MAIS RELEVANTES EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Dentro do sistema constitucional tributário foram eleitos alguns princípios fundamentais, que guiam toda a tributação. São também limitações ao poder de tributar e configuram como direitos ao contribuinte, garantindo-lhe a segurança jurídica necessária. Ao tratar dos princípios constitucionais tributários, Roque Carrazza (2008, p. 36), primeiramente, retrata a sua importância dentro da própria Constituição: o autor assevera que dentro da Carta Magna existem normas mais importantes, e as menos importantes, algumas são simples regras, enquanto outras são verdadeiros princípios:

Os princípios são as diretrizes, isto é, nortes, do ordenamento jurídico [...]. A Constituição é, pois, um conjunto de normas e princípios jurídicos, atuais e vinculantes. Os princípios possuem acentuado grau de abstração, traçando, destarte, as diretrizes do ordenamento jurídico. Enunciam uma razão para decidir em determinado sentido.

Os princípios tributários são constitucionais, ou seja, fixados pela Constituição, e por isso, o administrador, legislador e aplicador da lei são obrigados a respeitá-los e obedecê-los (ATALIBA, 1975, p. 27).

Considerar o princípio como mera norma programática não se coaduna com o direito tributário, pautado na tipicidade e na segurança jurídica, por isso, os legisladores infraconstitucionais, os constituintes derivados, e, principalmente, neste estudo, os intérpretes jurisdicionais, devem fazer uma leitura do sistema constitucional tributário partindo dos alicerces, das bases principiológicas. Todas as demais normas que

formam o ordenamento jurídico tributário devem estar em consonância com os princípios constitucionais. Roque Carrazza assevera que (2008, p. 41):

Em razão do seu caráter normativo, os princípios constitucionais demandam estrita observância, até porque, tendo amplitude maior, sua desobediência acarreta consequências muito mais danosas ao sistema jurídico que o descumprimento de uma simples regra, ainda que constitucional. São eles que estabelecem aquilo que chamamos de pontos de apoio normativo para a boa aplicação do direito [...]. Nenhuma interpretação poderá ser havida por boa (e, portanto, jurídica) se, direta ou indiretamente, vier a afrontar um princípio jurídico-constitucional.

O livro “Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar” de Aliomar Baleeiro insiste na necessidade de compreensão da Constituição como um todo, e de que a concretização dos princípios, sua evolução e sua relação com os demais princípios depende de uma interpretação sistemática, para que se vislumbre uma compatibilidade entre eles (2010, p. 33).

Qualquer norma que se mostre contrária à harmonia constitucional tributária deve ser considerada inválida, ilegítima e inconstitucional, e não é a dita “razoabilidade política” que deve possibilitar a fundamentação de tamanha erronia.

Neste trabalho, os princípios constitucionais, basilares do sistema tributário, configurarão como diretrizes e como limitações ao poder de tributar e ao poder de interpretar. Ante o foco deste estudo, o ativismo judicial, sem prejuízo das imunidades e dos demais princípios tributários, serão esmiuçados aqueles princípios considerados mais importantes para a compreensão dos limites à atividade judiciária.

3.2.1 Da Legalidade em sentido lato e estrito

O Direito Positivo tem a função de estabilizar, no tempo, expectativas jurídicas de forma congruente (RIBEIRO, 2010, p. 25-44). No Direito Tributário, a lei exerce função preponderante, notadamente pelo princípio da estrita legalidade (BECHO, 2011, p. 105), a dogmática é fortemente positivista (BECHO, 2011, p. 98). A exigibilidade da aplicação da legalidade estrita se justifica, principalmente, pela Segurança Jurídica (CARRAZZA, 2008, p. 244) e boa-fé do cidadão. Aliás, a legalidade na tributação se correlaciona diretamente com a própria democracia, impondo que não haja arbitrariedades na cobrança de tributos.

Ao tratar das limitações constitucionais do poder de tributar, Aliomar Baleeiro elege a legalidade como uma das mais importantes, por suas implicações políticas e jurídicas (2010, p. 2). O princípio da legalidade é causa e consequência dos demais princípios tributários, afinal, a exigibilidade da regulamentação através das leis advém da necessidade de se garantir a segurança jurídica, a previsibilidade, a igualdade, etc., e é responsabilidade do legislador (principalmente, mas não só) obedecer e implementar os princípios eleitos da Constituição.

A tipicidade, expressão da legalidade imposta ao Direito Tributário, é garantia irrefutável da segurança jurídica aos contribuintes, a aplicação igualitária para aqueles em condições equivalentes. Quando a sistematização normativa do direito tributário (como também no direito penal) escolhe pela adoção de conceitos classificatórios, seu objetivo é a eliminação da discricionariedade inerente aos atos de aplicação da lei (BALEEIRO, 2010, p. 192).

Roque Carrazza afirma que o Estado de Direito garante o império da lei, como expressão da vontade popular (2008, p. 239):

Nos países onde existe o chamado Estado de Direito, a lei – norma geral, abstrata e igual para todos os que se encontram em situação jurídica equivalente – provém do Legislativo, cujos membros são eleitos pelo povo. Por exprimir [...] a vontade geral, possui um primado sobre os atos normativos emanados dos demais Poderes. Deveras, a Administração Pública, que a realiza nos casos concretos, apoia-se exclusivamente na lei. O Judiciário, de seu turno, é o garantidor máximo da legalidade.

Ricardo Lodi Ribeiro fala de um direito a proteção da confiança legítima do contribuinte (2007, p. 99). Além da criação e majoração de princípios através da lei, esta deve servir também para determinar os conceitos, para que haja uma regularidade na interpretação pelos demais Poderes. O art. 97 do Código Tributário Nacional enumera as matérias tributárias sujeitas à reserva legal:

A instituição de tributos, ou a sua extinção (I); a majoração de tributos, ou sua redução (II); a definição do fato gerador da obrigação tributária principal e do seu sujeito passivo (III); a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo (IV); a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas (V); as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades (VI).

Há ainda que se ressaltar, segundo Roque Carrazza, que em matéria tributária, o princípio da legalidade não exige somente que os tributos sejam instituídos por meio de lei, mas que existam também mecanismos revisores da legalidade da tributação, nas esferas administrativa e, principalmente, judicial (2008, p. 246):

Aliás, em nosso país, o contribuinte tem, em relação ao Fisco, duas ordens de garantias: uma material, e outra formal. Material, na medida em que ele só pode ser compelido a pagar tributos que tenham sido criados por meio de lei ordinária (da pessoa política competente). E, formal, já que, a cada instante, é dado ao contribuinte bater às portas do Judiciário (princípio da universalidade da jurisdição) a fim de que este Poder verifique se a Administração Fazendária agiu ou está agindo de conformidade com a lei, na cobrança tributária.

É função do Poder Legislativo, através das leis, e só delas, a criação dos fatos jurídicos, deveres e sanções tributárias. A lei é, inclusive, limite formal e material na atuação do Poder Judiciário, já que o juiz recebe sua competência e função através dela, por meio de processo legalmente disciplinado, e obedecendo às regulamentações legais e constitucionais, principalmente (BALEEIRO, 2010, p. 107):

Inócuo seria se não se impusesse a qual aplica o Direito, seja o Poder Judiciário (com exclusividade, nos casos dos delitos e das penas) seja o Poder Executivo, que ajustem os seus atos ao teor exato da lei, portanto, à norma nela contida. A adequação das decisões judiciais e demais atos de aplicação da lei, os mecanismos de revisão dessas decisões, adotados pelo ordenamento jurídico, assim como os dogmas de proibição de inovação ou alteração da lei através de órgãos que não são do Poder Legislativo, funcionam como garantias que visam a realizar o império da legalidade.

A doutrina diverge quanto à importância das demais fontes (doutrinária e jurisprudencial) no direito tributário. Alguns colocam a lei como fonte básica, não enumerando a doutrina e jurisprudência como fonte do direito tributário (AMARO, 2008, p. 165); outros apontam também que, apesar de secundárias, as demais também ocupam lugar importante (BECHO, 2011, p. 99-100). Porém, o que não se discute é a superioridade da legalidade no sistema tributário, e a obediência que as demais fontes do direito devem observar.

Pedro Caymmi qualifica a tipicidade da norma tributária como um *plus* à legalidade (2007, p. 80):

[...] Impõe a necessidade de adequação da tributação a uma descrição hipotética de quais as possíveis condutas gravadas, que devem estar necessariamente fixadas em uma norma jurídica. É uma garantia de que as consequências imputadas pelas regras tributárias às condutas vão estar previstas em regras gerais.

Em sentido lato, a legalidade é importante para extrair o próprio espírito do Direito Tributário no Estado de Direito: todo o sistema constitucional deve ser pautado na garantia de previsibilidade, corolário da legalidade, para que o contribuinte possa confiar na estrutura do Estado. Já em sentido estrito, a exigência constitucional de que todos os ônus causados pela tributação ao cidadão sejam estabelecidos na

forma da lei, determinando que tipo de lei deve ser produzida (ordinária ou complementar), qual o quórum necessário, etc.

3.2.2 Da Segurança Jurídica e da Certeza do Direito

O princípio da Segurança Jurídica possui primordial importância e atua, no Direito Tributário, como sobreprincípio, “fundamentando e dando sentido a diversas das limitações constitucionais ao poder de tributar” (PAULSEN, 2006, p. 62):

A segurança jurídica implica uma visão axiológica convergente da legalidade, da irretroatividade e das anterioridades de exercício e nonagesimal [...], assumindo implicações necessárias na revelação da potencialidade normativa de tais garantias.

O princípio da segurança jurídica equivale, ainda, ao princípio da não surpresa, da previsibilidade dentro de sistema constitucional tributário. Hugo de Brito Machado (2010, p. 55) assevera que o princípio da segurança jurídica, na seara da tributação, é garantido através da legalidade, formal e material, da isonomia e pelo caráter vinculado da atividade administrativa de cobrança do tributo. É um instrumento de preservação da liberdade e da propriedade (PAULSEN, 2006, p. 65).

Pedro Caymmi assevera que (2007, p. 39):

O valor segurança jurídica, dotado de expressiva força no modelo de Estado de Direito, traduz uma ideia básica de previsibilidade e estabilidade da atuação jurídica do Estado, que é implementada em uma organização social na qual os indivíduos têm a possibilidade objetiva de conhecimento dos direitos subjetivos que possuem e dos deveres jurídicos a que estão obrigados, se tutelando a confiança destes indivíduos na ação estatal, que não os surpreenderá com comandos jurídicos cujo conteúdo não é corretamente divulgado ou passível de apreensão por aqueles submetidos ao órgão de Poder.

O autor coloca a tipicidade como “a mais básica das expressões de segurança jurídica em matéria tributária, possibilitando ao particular a confiança, previsibilidade e calculabilidade da legislação” (CAYMMI, 2007, p. 81). Além disso, pontua o valor da segurança social, diretamente ligada à implementação da justiça (CAYMMI, 2007, p. 129).

Paulo de Barros Carvalho trata, *a priori*, do sobreprincípio da certeza do direito, norma situada na própria raiz do dever ser, e presente implicitamente em todos os ramos do Direito. Na própria sentença judicial, há de haver a certeza de que aquilo que foi determinado é devido e exigível (2011, p. 198-199). É da certeza do direito

que decorre o juízo de previsibilidade, “de tal modo que os destinatários dos comandos jurídicos não de poder organizar suas condutas na conformidade dos teores normativos existentes” (CARVALHO, 2011, p. 199-200):

Tal sentimento tranquiliza os cidadãos abrindo espaço para o planejamento de ações futuras, cuja disciplina jurídica conhecem, confiantes que estão no modo pelo qual a aplicação das normas do direito se realiza. Concomitantemente, a certeza do tratamento normativo dos fatos já consumados, dos direitos adquiridos e da força da coisa julgada, lhes dá a garantia do passado. Essa bidirecionalidade passado/futuro é fundamental para que se estabeleça o clima de segurança das relações jurídicas, motivo por que dissemos que o princípio depende de fatores sistêmicos. Quanto ao passado, exige-se um único postulado: o da irretroatividade [...]. No que aponta para o futuro, entretanto, muitos são os expedientes principiológicos necessários para que se possa falar na efetividade do primado da segurança jurídica.

Os princípios constitucionais tributários se interligam de tal forma, emitindo um só espírito, e a segurança jurídica pode ser considerada o objetivo final do Estatuto do Contribuinte, corolário da certeza do direito. Do princípio da segurança jurídica se extraem outros princípios tributários como a irretroatividade e a anterioridade da lei tributária.

3.2.3 Da Isonomia tributária³

A onipresença do princípio da igualdade, com vasta dimensão aplicativa, faz com que surjam disposições estabelecendo igualdades específicas, subprincípios, diante de finalidades e critérios determinados (VELLOSO, 2010, p. 11). Dentro do que se chama de Isonomia, princípio geral do Direito, pode ser extraído, especificamente, o princípio da isonomia tributária (ALEXANDRINO, 2005, p. 80).

A igualdade tributária é especialização da igualdade determinada no art. 5º, caput, da Constituição Federal. Mesmo que não houvesse disposição positivando o

³ Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: [...]

§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

princípio da igualdade tributária, não seria possível a manutenção de norma dissonante com a Constituição como um todo.

Na Constituição de 1988, a igualdade tributária está regulada no art. 150, II⁴. Este deve ser aplicado em seu aspecto material: tratar igualmente os iguais, e desigualmente os desiguais. Os autores Marcelo Alexandrino e Vicente Paulo aduzem o seguinte (2005, p. 80):

A lei não poderá estabelecer diferenças entre os contribuintes com base em critérios arbitrários, ou relativos a condições inerentes às pessoas ou a seu status. A própria Constituição cuidou de, já no mesmo inciso, explicitar parâmetros que não podem ser utilizados para que se considere desigual a situação de contribuintes: ocupação profissional ou função exercida e denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

Para que se estabeleçam desigualdades, devem ser criados critérios constitucionais (e não legais) justificados em parâmetros que o legislador constituinte considerou razoáveis (ALEXANDRINO, 2005, p. 81).

A necessidade da obediência a este direito do contribuinte é facilmente visualizada na aplicação jurisprudencial. Questões resolvidas pelo Poder Judiciário de forma divergente, ou com constantes mudanças de opinião, fazem com que contribuintes nivelados tenham tratamentos distintos. Na edição nº 145 da Revista Dialética de Direito Tributário, Ricardo Lodi Ribeiro (2007, p. 99) defende o direito à proteção da confiança legítima do contribuinte, levantando a importância da previsibilidade e da manutenção das interpretações nas decisões judiciais.

A igualdade tributária engloba, ainda, outros subprincípios, como o da capacidade contributiva e o da uniformidade da tributação. Estes princípios acabam permitindo a existência de desigualdades plausíveis, e que se tornam obrigatórias. Desigualdades arbitrárias, isto é, sem justificação constitucional, não são permitidas (ÁVILA, 2006, p. 362). A exceção a uniformidade da tributação nacional equivale à promoção do equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do país⁵. Com relação à capacidade contributiva (ÁVILA, 2006, p. 363):

⁴ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

⁵ Art. 151. É vedado à União:

I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida

Como os impostos devem ser graduados segundo a capacidade econômica dos contribuintes, eles não podem aniquilar essa capacidade econômica, no sentido de não permitir que o sujeito passivo possa ter a possibilidade de desenvolver sua existência digna (art. 1º), sua livre iniciativa (art. 170, *caput*), o livre exercício de atividade econômica (art. 170, parágrafo único) e sua propriedade privada (arts. 5º, *caput*, e 170, II).

O princípio da igualdade, além do destinatário principal, que é o legislador, deve ser obedecido pelo administrador e pelos juízes e tribunais. A regularidade das decisões repetitivas, de casos semelhantes, traz ao cidadão contribuinte a confiança de que as demais causas serão julgadas da mesma forma.

3.2.4 Do Não Confisco⁶

O princípio do Não Confisco não constava expressamente na Constituição anterior. O próprio conceito do que seja confiscatório é indeterminado, de difícil delimitação (CARVALHO, 2011, p. 213), “não existe definição do limite a partir do qual se ultrapassa o que seria uma tributação pesada e passa-se a ter uma tributação confiscatória” (ALEXANDRINO, 2005, p. 103). Além da própria segurança jurídica, este princípio encontra suas bases na proteção ao direito de propriedade (ALEXANDRINO, 2005, p. 103). Ives Gandra opina que (2010, p. 44):

Não é fácil definir o que seja confisco, entendendo eu que, sempre que a tributação agregada retire a capacidade de o contribuinte se sustentar e se desenvolver (ganhos para suas necessidades essenciais e ganhos a mais do que essas necessidades para reinvestir ou se desenvolver, estar-se-á perante o confisco.

O caráter confiscatório muito tem a ver com a ideia de razoabilidade do valor cobrado no tributo. Por exemplo, justificado na extrafiscalidade, é razoável que se utilize alíquotas altas nos impostos que incidem sobre o cigarro.

Ives Gandra acrescenta que o confisco não pode ser examinado a partir de um tributo, somente, mas a partir da universalidade de toda a carga tributária incidente sobre um único contribuinte (2010, p. 44).

a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País;

⁶ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

Regina Helena Costa (2009, p. 75) afirma que o não confisco consiste num dos limites postos pela capacidade contributiva à progressão fiscal, ao mesmo tempo em que protege o contribuinte do cerceamento de outros direitos constitucionais. Efeito confiscatório é quando acontece uma tributação excessiva, que invade demasiadamente a esfera de liberdade do cidadão. Ocorre, ainda, em momentos em que a tributação não deveria ter sido realizada, quando desrespeita alguma regra ou princípio tributário.

4 DA LIMITAÇÃO DA ATIVIDADE JUDICIÁRIA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Ao longo desse trabalho se discute toda a evolução do Poder Judiciário, com relação à Separação de Poderes. O Judiciário diante do constitucionalismo atual é Poder de extrema importância, ao ponto de alguns afirmarem até uma certa predominância, principalmente por ser o principal responsável pela implementação da Constituição e dos direitos aos cidadãos no caso concreto. Através dos recursos e do controle de constitucionalidade, o juiz acaba controlando os atos dos três Poderes.

Daí se discutir a realidade atual de criatividade do Poder Judiciário, da articulação entre a Constituição, a legislação e a sociedade. O Judiciário acaba ocupando o papel de oxigenação do sistema normativo, trazendo as novidades fáticas, e tornando possível a convivência harmônica com a sociedade, para que a norma não perca a sua efetividade. As lacunas e antinomias que surgem no caso concreto devem ser supridas pelo magistrado, já que há a proibição do *non liquet*, e por isso, ele deve realizar uma leitura adequada, principalmente com relação aos princípios, para que seja possível a integração sistemática.

Porém, ao aplicar o direito o juiz nunca pode olvidar das especificidades de cada ramo jurídico, com suas características. Enquanto alguns ramos são formados por normas programáticas, exigindo do Judiciário uma criatividade maior, outros são guiados precipuamente pela legalidade e pela segurança jurídica, garantias irrefutáveis para o cidadão, como acontece com o Direito Tributário. Em matéria tributária, mesmo os princípios induzem uma aplicação segura, previsível para o contribuinte.

Há diferenças na aplicação do direito pelo Poder Judiciário a depender da matéria a ser discutida. E, em se tratando de direito tributário, existem diversas normas, principiológicas ou não, que regulam a sua aplicação e a sua criação. Sobre o tema, Sacha Calmon assevera que (COELHO, 2006, p. 43):

O poder judiciário não é soberano na interpretação das leis. Em certos setores do direito, os critérios de interpretação, decisão e aplicação da norma já estão predeterminados na própria lei para maior garantia dos cidadãos. Não lhe compete substituir o legislador, mas apenas revelar o sentido objetivo da regra jurídica aplicável ao caso, fixando-lhe o alcance.

A Constituição Federal é a principal fonte de Direito Tributário no Brasil, dela emanam todas as demais normas. O poder constituinte originário se preocupou em

regular a matéria tributária para que houvesse uma maior segurança jurídica, decorrente da rigidez constitucional. O sistema tributário nacional é o conjunto de normas constitucionais e infraconstitucionais que disciplinam a atividade tributante. Além da rigidez constitucional, que exige um processo especial para sua modificação, outra consequência fática da normatização tributária na Constituição é o limite preestabelecido, que resulta numa “restrita liberdade” outorgada aos legisladores (COSTA, 2009, p. 33).

Toda a normatização que a Constituição dedicou ao Direito Tributário e a preocupação em acentuar seu caráter de legitimação na própria legalidade, são corolários da necessidade de se arrecadar recursos para o sustento da estrutura estatal, e, ao mesmo tempo garantir a democracia e os direitos dos cidadãos contribuintes. A exigência da tributação é essencial, porém, não pode ser pautado na discricionariedade, passando por cima de direitos fundamentais.

Há visivelmente um desequilíbrio na relação tributária Estado *versus* contribuinte, em razão do princípio da supremacia do interesse público, e até mesmo pela necessidade da arrecadação. E o Poder Judiciário tem também essa função de buscar uma equidade ao proteger o cidadão, efetivando o Estatuto do Contribuinte.

O caráter de segurança jurídica e previsibilidade que o Direito Tributário deve possuir é tão marcante, que todas as características da tributação, todos os seus princípios, competências e limitações, são parte do Estatuto do Contribuinte, do modelo tributário esperado pelo cidadão, que não pode, nem deve, ser frustrado. Por isso, a jurisdição também deve funcionar como instrumento de persecução dessa estabilidade, através de uma uniformidade jurisprudencial (RIBEIRO, 2010, p. 32).

As decisões judiciais são fontes de direito, já que funcionam como normas jurídicas para o caso concreto. A jurisprudência é a decisão judicial emitida de modo uniforme, repetidas vezes em casos idênticos e, para Diego Diniz Ribeiro, “nada mais lógico que as normas veiculadas pelo Poder Judiciário sejam capazes de gerar expectativas, e, por conseguinte, orientar o sentido a ser tomado pelos jurisdicionados em questões similares às já decididas” (2010, p. 30):

Tais expectativas geradas pelas decisões judiciais apresentam graus diferentes. Quando proferida por um tribunal local apresenta maior capacidade de estabilização do que quando emanada por um juiz singular. Da mesma forma, quando criada por um tribunal superior apresenta uma capacidade de estabilização ainda maior. O fato de ser proferida pelo plenário de um tribunal superior e redundar em súmulas, inclusive

vinculantes, só reforça a capacidade de estabilização de uma dada decisão judicial.

Ao tratar do Estado de Direito, Roque Carrazza aduz que também ele configura como limite aos poderes públicos: “concretiza-se numa proibição de agir em desfavor das pessoas” (2008, p. 240-243):

Nele, para a melhor defesa dos direitos individuais, sociais, coletivos e difusos, a Constituição vincula não só o administrador e o juiz, mas o próprio legislador. De fato, tais direitos são protegidos também diante da lei, que deve se ajustar aos preceitos constitucionais. A garantia disso está no controle de constitucionalidade, que, na maioria dos ordenamentos jurídicos, é levado a efeito pelo Poder Judiciário [...]. Mais até que o legislador, o administrador público e o juiz – por não serem senhores, mas servidores da lei – estão intensamente subordinados à Constituição, inclusive a seus magnos princípios. É a ela, antes da própria lei, que devem mirar, enquanto desempenham suas relevantes funções.

Todos os Poderes devem obediência ao Estatuto do Contribuinte e, principalmente, às limitações ao Poder de Tributar. Tais limites não são válidos somente para o Poder Legislativo. O Executivo também possui funções na tributação, e ao executá-la, deve sempre ter como parâmetro o sistema constitucional tributário como um todo, para que não haja desarmonia. Da mesma forma, o Poder Judiciário, preocupação do presente estudo, deve realizar sua função sempre lembrando o seu papel primordial: proteger a Constituição e garantir a sua supremacia.

Logo, o Judiciário, ao julgar a constitucionalidade de leis, deve considerar sua harmonização com o sistema, não deixando que se perpetuem normas dissonantes e inconstitucionais. E ao se deparar com situações que exijam interpretações, para a solução no caso concreto, deve observar o sistema constitucional como um todo, emitindo decisões também congruentes.

Sacha Calmon reconhece que a existência, na Constituição, de numerosas regras e princípios, de conteúdo aberto, sobre tributação, confere ao controle jurisdicional da constitucionalidade das leis tributárias, seja o difuso, seja o concentrado, grande interesse teórico e prático (COELHO, 2006, p. 55). Sobre o Poder Judiciário e os princípios justributários, o autor alerta:

A prática dos grandes princípios justributários, entre eles o da capacidade contributiva, o da não-confiscatoriedade dos tributos, o da extrafiscalidade para adequar a propriedade à sua função social, irá depender da maturidade e a capacidade do Poder Judiciário, enquanto guardião da lei constitucional. A leitura política da Constituição e sua aplicação à vida, lhe exigirá cultura, sensibilidade e determinação. As pautas e padrões que estipular, balizarão a eficácia e os limites dos grandes princípios civilizatórios abroquelados no Estatuto Constitucional.

Os princípios constitucionais tributários determinam um modelo de aplicação das demais normas tributárias. As regras e princípios são mais que meras inspirações ou aspirações programáticas, são limites a criação, aplicação e interpretação das normas infraconstitucionais.

A presença de lacunas e conceitos indeterminados na legislação tributária geram uma insegurança quanto à aplicação. A garantia aos contribuintes da segurança jurídica e da isonomia exige dos aplicadores do direito, e principalmente dos juízes, uma interpretação e integração uniforme, regular e previsível. A atuação do Judiciário não deve ser discricionária, inovadora, deve-se compreender que por trás da indeterminação, já existe uma resposta correta ao caso concreto, emanada do Sistema Tributário Constitucional.

A tributação é, segundo Hugo de Brito Machado (2010, p. 30), sem sombra de dúvidas, o instrumento de que se tem valido a economia capitalista para sobreviver, afim de que o Estado realize os seus fins sociais. Porém, há uma invasão no direito de propriedade e de liberdade do cidadão (uma das características da tributação é a compulsoriedade), e, por isso, o poder de tributar deve vir acompanhado de restrições em forma de proteção do Contribuinte.

Exatamente pela necessidade do Estado de invadir a esfera de direitos do cidadão, a lei e a Constituição buscam protegê-lo através de um conjunto de princípios e regras que limitam o Poder de Tributar estatal. O juiz, e qualquer outro aplicador do direito, no momento que encontrar possibilidades de divergência, deve buscar o sentido constitucional da norma. Compreendendo todo o sistema, é mais simples extrair o verdadeiro significado de tal termo, ou suprir as lacunas com a analogia e aplicação de princípios.

A atuação do Poder Judiciário, em matéria tributária, deve, da mesma forma, acompanhar o pensamento sistemático imposto pela Constituição. De forma alguma o ativismo judicial pode extrapolar, deixando de atender a vontade constitucional, para atender a necessidades políticas. O Judiciário deve ser um órgão de proteção do contribuinte, e não uma “segunda instância do Governo” (ANDRADE, 2010, p. 43).

Sobre a atuação judicial, especificamente do Supremo Tribunal Federal, Misabel Derzi, atualizando o livro de Aliomar Baleeiro assevera que (2010, p. 61):

Ora a tese de que o Supremo Tribunal Federal não pode atuar como legislador positivo, isolar parte da norma a fim de viabilizá-la frente à Constituição, devendo recusar validade e aplicação integral à norma que contraria preceitos fundamentais, se choca com a Constituição de 1988. O Estado Democrático de Direito trabalha com exigências jurídicas concretas. Nele estão mantidas clássicas instituições governamentais e princípios como a separação de poderes, a legalidade, a segurança jurídica. Mas isso, que era suficiente no liberalismo pleno, não mais se concilia com o Estado Democrático de Direito em vigor. Esse, na construção de uma sociedade justa, repudia direitos meramente retóricos e abstratos, para só se harmonizar com a efetividade e a concreção. Por isso, a Constituição dota os direitos e garantias fundamentais de aplicação imediata, sem intervenção do Poder Legislativo, e concede poder regulamentador, normatizador – supletivo ao Poder Judiciário (art. 5º, LXXI).

Enquanto Renata Elaine Silva (2009, p. 133) acrescenta que:

O julgador jamais poderá substituir o legislador. Na sua função de aplicador e criador de norma individual e concreta, ou geral e concreta, jamais poderá atuar como legislador positivo, principalmente sobre matéria tributária, que tem sua delimitação constitucionalmente estabelecida.

As afirmações das autoras acima parecem contraditórias, mas, enquanto Misabel Derzi afirma a possibilidade do juiz construir a norma ao caso concreto, dotando os princípios jurídicos de efetividade, Renata Elaine Silva ressalta a importância da obediência que o juiz deve dedicar ao constituinte e ao legislador tributário, sabendo extrair dessas normas a resposta ao caso concreto. Apesar da aparente dissonância entre os pensamentos, as autoras tratam dos “dois lados da moeda” do Judiciário ao tratar de matéria tributária: limitado, porém inspirado no sistema.

O Supremo Tribunal Federal é responsável pelo Controle de Constitucionalidade, tanto de forma Concentrada, quanto Difusa, dos atos e normas tributárias, e a atenção dedicada deve ser redobrada, justamente pelo caráter técnico do Direito Tributário. A decisão politizada deve ser colocada em segundo plano, pois, deve ser observado, a priori, o aspecto jurídico, a norma aplicável ao caso concreto, de acordo com uma interpretação sistemática. O cidadão contribuinte deve ser protegido, pois esta foi a função que a Constituição destinou ao Judiciário.

Regina Helena Costa (2009, p. 27) aponta três critérios que devem servir como referência em relação à jurisprudência: “a uniformidade, a estabilidade e a irretroatividade, todas expressões de segurança jurídica”.

Outra questão importante que deve ser destacada é a atuação do Poder Constituinte Derivado, em questões de Direito Tributário. Apesar da rigidez, que impõe uma maior dificuldade na modificação Constitucional, a tributação é objeto de grande interesse político, é a fonte de recursos mantenedores das atividades estatais. Por

isso, foram adicionados, pós 1988, alguns artigos à Constituição, na parte que trata do sistema tributário, e muitos deles são passíveis de crítica.

Surge dessa reflexão outra função importante do Poder Judiciário: controlar a Constitucionalidade dessas Emendas. Infelizmente, foram consideradas legítimas algumas normas que desrespeitam, inclusive, cláusulas pétreas. Esta atitude judiciária deve ser criticada. Já que o Poder Político admitiu a ofensa ao Sistema Tributário, o Judiciário, órgão técnico-jurídico, deve defender o Direito, e a ordem constitucional, e não permitir a concretização de uma afronta à norma constitucional.

O Ativismo Judicial em matéria tributária deve ser limitado em seu aspecto politizado, pois a aplicação deve ser técnica. Mesmo a interpretação sistemática, o preenchimento das lacunas, a determinação de conceitos, deve se dar de forma jurídica, e não política. A preocupação com as consequências políticas não pode justificar a presença de antinomias dentro do Sistema.

O presente trabalho acadêmico busca justamente investigar a necessidade de uma atuação técnica por parte do Poder Judiciário, quando relacionado ao Direito Tributário. O Judiciário deve atuar defendendo a gama de princípios tributários constitucionais, direitos e garantias individuais, e, portanto, cláusulas pétreas, chamados pelos doutrinadores de Estatuto do Contribuinte. Deve-se compreender que, apesar do crescimento exponencial do Ativismo Judicial nas demais matérias jurídicas, em matéria tributária deve haver uma cautela, justamente por se tratar de uma invasão na esfera de direitos do cidadão contribuinte.

4.1 DA INTERPRETAÇÃO JUDICIAL EM FACE DOS PRINCÍPIOS E REGRAS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

A inter-relação entre todas as normas que se ocupam do Direito Tributário dá origem ao Sistema Tributário Nacional. Muitas vezes, ao analisar o caso concreto, sente-se falta de alguma normatização, ou encontram-se conceitos de difícil determinação. Deve haver toda uma preocupação em resolver estas questões através da interpretação sistemática, buscando suprir as faltas através do entendimento extraído a partir de toda a legislação, constitucional e infraconstitucional.

Ao juiz é vedado o *non liquet*, e, por isso, sua decisão deve ser sempre baseada no que a Constituição escolheu para a norma, para o contribuinte e para o Estado. Há, sim, resposta para cada questionamento feito no caso concreto, desde que observado o sistema constitucional tributário, com todos os seus princípios e normas. A atuação do Judiciário não deve ser discricionária, deve-se compreender que por trás da indeterminação, já existe uma resposta correta ao caso concreto, emanada do Sistema Tributário Constitucional.

Para que o intérprete crie uma norma coerente substancialmente, deve-se fundamentar em um suporte normativo, utilizando normas mais gerais para justificar a construção de uma norma mais específica para o caso concreto. É o que diz Humberto Ávila (2006, p. 33-35):

A fundamentação será tanto mais coerente quanto mais bem suportado por outro for um enunciado. Isso depende, evidentemente, da extensão e da intensidade da fundamentação. A extensão era assegurada pela busca em fundamentar os enunciados mais específicos nos enunciados mais gerais [...]. Partindo dessas considerações, pode-se afirmar que a construção da coerência substancial de um sistema deve ser feita a partir do grau de abstração vinculado à sobreposição axiológica das normas jurídicas, no sentido de que os princípios que possuem maior grau de abstração determinam o significado normativo de outras normas menos abstratas.

Ao tratar, ainda, dos sobreprincípios, caracterizados por exigir a realização de um ideal mais amplo, o autor fala da sua função eficaz interpretativa, “na medida em que servem para interpretar as regras já expressamente previstas pelo ordenamento jurídico, restringindo ou ampliando significados” (ÁVILA, 2006, p. 46).

Exatamente pela necessidade do Estado de invadir a esfera de direitos do cidadão, a lei e a Constituição buscam protegê-lo através de um conjunto de princípios e regras que limitam o Poder de Tributar estatal. O juiz, e qualquer outro aplicador do direito, no momento que encontrar possibilidades de divergência, deve buscar o sentido constitucional da norma. Compreendendo todo o sistema, é mais simples extrair o verdadeiro significado de tal termo, ou suprir as lacunas com a analogia e aplicação de princípios.

O magistrado deve estar preparado ao se deparar com lacunas normativas ou conceitos indeterminados, conhecer o sistema tributário nacional para que seja capaz de realizar uma análise sistemática, primando pela vontade constitucional, pela aplicação do espírito desejado pelo constituinte.

O CTN, no art. 108, estabeleceu uma ordem taxativa de instrumentos para integrar a norma tributária, na ausência de disposição expressa adequada ao caso concreto: I – a analogia; II – os princípios gerais de direito tributário; III – os princípios gerais de direito público; e IV – a equidade. O aplicador do Direito, de uma maneira geral, deve utilizar esta ordem: tanto o administrador, quando a autoridade judiciária, etc.

Os parágrafos primeiro e segundo do referido artigo estabelecem, respectivamente, que o emprego de analogia não pode implicar na exigência de tributo não previsto em lei, e que o emprego da equidade não pode não poderá resultar na dispensa de pagamento de tributo devido. O juiz deve utilizar essas regras em consonância com todos os demais princípios, utilizando dos instrumentos permitidos na integração tributária para a produção de uma norma sistematicamente aceita.

Ao realizar uma análise sistêmica das normas tributárias, extraindo uma norma jurídica para o caso concreto, o juiz não se torna legislador, mas “tradutor” da lei tributária para o cidadão. Os mandatos dirigidos ao contribuinte, que geram ônus diferentes daqueles já existentes no sistema, só podem ser criados pelo legislador, respeitando a previsibilidade e a legalidade.

Ao interpretar o sistema tributário, e ao se deparar com a necessidade de ponderação de princípios, ou até na aplicação das regras, o juiz deve considerar também o caráter de cláusula pétrea dos direitos do contribuinte. Ele não é imune às limitações materiais, pois estas não são de restrita observância do legislativo e dos constituintes derivados. Todos os Poderes devem respeito às cláusulas pétreas, e no direito tributário essa obediência é extremamente importante na busca de uma relação equânime entre Estado e contribuinte.

Outro ponto que o juiz deve sempre observar ao aplicar o direito tributário, e todos os demais, é a diferença entre princípios e regras. Ao compreender o sistema tributário, deve haver uma identificação de quais normas são regras, e quais são princípios. Dessa constatação prévia, decorre uma interpretação mais qualificada, ao se entender que as regras, quando encontram seu suporte fático específico, devem ser obrigatoriamente aplicadas. E quanto aos princípios, apesar da possibilidade de ponderação, a aplicação deve ser máxima de ambos os combatentes, e, no direito tributário, deve-se primar por uma conclusão lógica, óbvia, esperada pelos contribuintes.

A construção de uma norma adequada ao caso concreto, no direito tributário, perpassa a interpretação de cada princípio. Desde a supremacia da Constituição, passando pelo princípio da legalidade, segurança jurídica, até a compreensão de que mudanças jurisprudenciais abruptas e inesperadas geram decisões desiguais aos contribuintes, e, inclusive, tornando a norma confiscatória.

O princípio da legalidade informa ao Judiciário que o direito tributário e suas mudanças substanciais devem advir da lei. O magistrado deve seguir obrigatoriamente as regras aplicáveis ao caso concreto, e se inspirar nos princípios, lembrando-se de todos para construir sistematicamente a norma individual.

A segurança jurídica e a certeza do direito exigem que o juiz decida de forma previsível, pois tal decisão decorre do sistema. Decisões que destoam das demais são afrontas a estes princípios, e, ainda, ao princípio da isonomia tributária, permitindo que contribuintes na mesma situação, teoricamente sujeitos à mesma norma, sejam julgados de forma diferente, com uma invasão maior ou menor de seus patrimônios.

Outro ponto importante é a lembrança do Judiciário de que não é somente a lei que pode ter caráter confiscatório, mas suas decisões inclusive. Um exemplo de situação em que o juiz decide de forma confiscatória é quando modula suas decisões, para definir que não haverá a restituição do contribuinte do que foi arrecadado por uma lei inconstitucional. É o que será demonstrado no capítulo a seguir.

4.2 DA MODULAÇÃO DOS EFEITOS TEMPORAIS DAS DECISÕES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Dentro da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, importante instituto ativista da atualidade no Poder Judiciário é o da modulação dos efeitos das decisões *erga omnes*, regulamentado pela lei 9868/99, em seu artigo 27:

Art. 27. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.

A inconstitucionalidade da norma é o reconhecimento da sua nulidade dentro do sistema jurídico, por isso, em regra geral, deve ter seus efeitos desconsiderados desde a sua criação. A mesma regra é cabível para as decisões em matéria tributária. Andrei Pitten Velloso (2008, p. 7) corrobora com esse entendimento afirmando que as leis tributárias inconstitucionais são nulas *ab initio*, não produzem efeitos válidos na ordem jurídica e, por conseguinte, os recolhimentos por ela impostos não de ser restituídos, mediante compensação ou repetição do indébito.

Porém, por motivo de segurança jurídica ou excepcional interesse social, a lei permitiu que o Judiciário modulasse os efeitos temporais da decisão de três maneiras: *ex tunc* (efeitos retroagem à data da criação da norma, regra geral), *ex nunc* (a decisão produz seus efeitos somente do trânsito em julgado em diante), ou a partir de momento estabelecido no futuro.

Essa possibilidade de modulação dos efeitos temporais da decisão judicial foi criada para evitar grandes inseguranças jurídicas, mas deve ser usado com razoabilidade “sob pena de seu uso descomedido servir de uma inesgotável fonte de matéria-prima à perniciosa indústria da inconstitucionalidade útil em matéria tributária” (TAVARES, 2008, p. 8). Os efeitos retroativos são a regra geral, sendo a concessão de efeitos prospectivos uma exceção.

A utilização do método da modulação dos efeitos temporais deve ser feita desde que uma maioria significativa, de 2/3 (dois terços), dos ministros votantes interprete que tal decisão poderá, naquele momento, causar insegurança, ou prejudicar interesse social suficientemente relevante. Não é instrumento discricionário, que pode ser manuseado por qualquer razão.

Em matéria tributária, essa modulação deve ser aplicada de forma a defender o Estatuto do Contribuinte, já que a própria Constituição escolheu que a tributação deveria ser desta forma. O professor Eduardo Maneira tratou do presente tema brilhantemente, no XV Congresso Internacional de Direito Tributário. Em suma, assevera que existe um evidente ativismo judicial na modulação dos efeitos das decisões em matéria tributária, e deduz a forma devida da sua aplicação no trecho transcrito a seguir:

Quando se atribui ao Supremo Tribunal Federal o poder de modular os efeitos temporais de suas decisões, devemos invocar o princípio da não surpresa, que deve ser o guia a conduzir essa modulação dos efeitos em matéria tributária. Por exemplo: deve ser conferido o efeito *ex nunc* em

obediência ao princípio da não surpresa, a eventual modificação de jurisprudência em detrimento dos contribuintes, bem como em decisões em ações rescisórias desfavoráveis aos contribuintes. Pelas mesmas razões, se deve inverter a orientação quando a decisão é em favor das fazendas públicas, pois estas devem necessariamente ter efeito *ex tunc*. Não se pode alegar que o Estado possa ser surpreendido, com eventual declaração de inconstitucionalidade de lei tributária. A não surpresa, como todos os princípios constitucionais tributários, são limitações ao poder de tributar e não podem ser invocadas por quem é titular desse Poder. Em tempos de ativismo Judicial no qual o poder judiciário, com frequência cada vez maior invalida as ações dos poderes, bem como, efetivamente exerce o papel de legislador positivo, devemos ampliar o raio de ação do princípio da não surpresa. Em suma, não surpresa em sentido amplo deve atuar como instrumento constitucional de limitação do poder judicial de tributar, fenômeno do século XXI.

Paulo Roberto Lyrio Pimenta (2006, p. 39-45) concorda asseverando que, na seara tributária, os princípios da segurança jurídica, boa-fé e da confiança estão presentes de maneira marcante, possibilitando a relativização da nulidade da norma inconstitucional, porém, somente para proteger o interesse do contribuinte, e não do Fisco.

Andrei Pitten Velloso chama de temerária a modulação dos efeitos da pronúncia de inconstitucionalidade em matéria tributária. O autor apresenta o caso do Recurso Extraordinário (RE 556.664), em cujo voto, o ministro Gilmar Mendes priorizou o interesse fazendário, com justificativa na segurança jurídica supostamente causada pela declaração de inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei nº 8212/1991. Velloso questiona tal entendimento (2008, p. 8):

Mas que insegurança jurídica é esta? Se os preceitos são inconstitucionais e os contribuintes já versaram aos cofres públicos os valores exigidos pelo Fisco, a declaração da sua ilegitimidade jurídica deveria produzir o efeito de autorizá-los a postular a restituição do que pagaram ao arripio da Constituição. Tal autorização, que sempre fez parte da nossa tradição jurídica, não implicaria insegurança jurídica alguma, haja vista o intérprete maior da Carta da República já ter se manifestado definitivamente sobre o direito aplicável à espécie [...]. É óbvio que o reconhecimento pleno do direito à repetição do indébito não geraria insegurança jurídica; pelo contrário, reforçaria a segurança jurídica dos contribuintes quanto à efetividade dos seus direitos garantidos constitucionalmente, vindo a roborar a força jurídica das limitações ao poder de tributar, frequentemente abalada por ações irresponsáveis do legislador.

A natureza da tributação é compulsória e foi por isso que a Constituição trouxe uma carga protetiva ao contribuinte em suas normas e princípios: para que não houvesse discricionariedades e arbitrariedades.

A modulação da forma descrita acima não pode ser chamada de democrática, já que perpetuou a apropriação pelo Poder Público da propriedade do cidadão, possibilitando a existência da “nova e promissora fonte de receitas: os tributos

inconstitucionais não-restituíveis” (VELLOSO, 2008, p. 12-13). O STF não agiu constitucionalmente ao cancelar uma ilegalidade, um desrespeito à confiança e à previsibilidade devida ao cidadão, ao contrário, se furtou de cumprir o seu papel de guardião constitucional. O artigo “A (in)aplicação dos efeitos prospectivos na jurisprudência do STF em matéria tributária”, de Fábio Martins de Andrade, traz a mesma observação sobre a postura do Supremo (2010, p. 45-55).

Diego Diniz Ribeiro vai em sentido contrário ao discordar que a modulação dos efeitos temporais deva ser aplicada somente para beneficiar o contribuinte, asseverando que, da mesma forma que as decisões judiciais causam expectativas aos cidadãos, elas também geram “uma legítima e jurídica expectativa para o Poder Executivo, que, por seu turno, conta com os valores a serem percebidos com a arrecadação desse tributo para cumprir com os seus deveres” (2010, p. 36). O autor conclui que o mesmo princípio da segurança jurídica válido como garantia para o contribuinte, deve servir ao interesse público.

Outro motivo determinante defendido para justificar a pré-decisão em favor da fazenda pública, em matéria tributária e administrativa, é o princípio da supremacia do interesse público sobre o particular. Porém, não deixando de considerar sua importância, é mais um princípio dentro do sistema, logo, não se deve desconsiderar a existência dos demais, mas, sim, utilizar regras de ponderação. É o que sustenta Humberto Ávila (2006, p. 277):

Em vez de fornecer um critério para a ponderação abstrata de bens jurídicos e interesses, esse princípio predetermina uma decisão. Em vez de atribuir importância a determinados valores, interesses ou bens e instituir pensamentos diretivos para a futura determinação de uma regra, como ocorre nos princípios, ele impede ou restringe intensamente o processo dialético da ponderação com uma regra abstrata de preferência, em favor do interesse público. Esta é mais uma causa de falta de eficácia dos princípios constitucionais.

A defesa do interesse público não pode ser a qualquer custo, pois o interesse do contribuinte na tributação é frágil e defendido ferozmente pela Constituição. Não se pode justificar o desrespeito ao não confisco, à legalidade, à igualdade, à segurança jurídica, baseando-se, simplesmente, na supremacia do interesse público. Tal argumento não é suficiente para manter situações de evidente inconstitucionalidade no sistema normativo tributário.

4.3 DO ATIVISMO JUDICIAL NA APLICAÇÃO DO DIREITO TRIBUTÁRIO

Ao Poder Judiciário é dada a atribuição de controlar o poder de tributar inadequado, quando for provocado, tanto pelo contribuinte, quanto pela própria Administração.

O Supremo Tribunal é responsável pelo controle de constitucionalidade, tanto de forma concentrada, quanto difusa, dos atos e normas tributárias, e a atenção dedicada deve ser redobrada, justamente pelo caráter técnico do Direito Tributário. A decisão politizada deve ser colocada em segundo plano, pois, deve ser observado, *a priori*, o aspecto jurídico, a norma aplicável ao caso concreto, de acordo com uma interpretação sistemática. O cidadão contribuinte deve ser protegido, pois esta foi a função que a Constituição destinou ao Judiciário.

Regina Helena Costa (2009, p. 27) aponta três critérios que devem servir como referência em relação à jurisprudência: “a uniformidade, a estabilidade e a irretroatividade, todos expressões de segurança jurídica”.

Outra questão importante que deve ser destacada é a atuação do poder constituinte derivado, em questões de direito tributário. Apesar da rigidez, que impõe uma maior dificuldade na modificação Constitucional, a tributação é objeto de grande interesse político, é a fonte de recursos mantenedores das atividades estatais. Por isso, surgiram, pós 1988, alguns artigos, e muitos deles são passíveis de crítica.

Surge dessa reflexão outra função importante do poder judiciário: controlar a constitucionalidade dessas emendas constitucionais. Infelizmente, foram consideradas legítimas algumas normas que desrespeitam, inclusive, cláusulas pétreas. Esta atitude judiciária deve ser criticada. Já que o poder político admitiu a ofensa ao sistema tributário, o Judiciário, órgão técnico-jurídico, deve defender o Direito, e a ordem constitucional.

O ativismo judicial em matéria tributária deve ser limitado em seu aspecto politizado, pois a aplicação deve ser técnica. Mesmo a interpretação sistemática, o preenchimento das lacunas, a determinação de conceitos, deve se dar de forma jurídica, e não política. A preocupação com as consequências políticas não pode justificar a presença de antinomias dentro do Sistema.

Um exemplo de norma de constitucionalidade duvidosa é o art. 149-A, introduzido pela Emenda Constitucional nº 39 de 2002. Regina Helena Costa (2009, p. 139) explica:

Em verdade, a origem dessa contribuição revela desrespeito ao próprio Estado de Direito. Num breve retrospecto dos fatos que levaram à sua previsão constitucional, inconformados com a perda da arrecadação derivada do reiterado reconhecimento, pelo STF, da inconstitucionalidade de taxas instituídas para remunerar o serviço de iluminação pública, ante a ausência dos atributos da especificidade e da divisibilidade, como exige o art. 145, II, CR, prefeitos de todo o país articularam a apresentação de emenda constitucional visando introduzir a previsão de um tributo especificamente destinado a esta finalidade. Como denominá-lo de “taxa” seria, mais uma vez, incorrer em óbvia inconstitucionalidade, resolveram batizá-lo de “contribuição”, que ganhou previsão em artigo próprio. A hipótese consubstancia ofensa a cláusula pétrea – o princípio da separação de poderes-, uma vez que tendo proclamado o STF que o serviço de iluminação pública, por constituir serviço geral, somente pode ser custeado pela receita advinda da arrecadação de impostos, não poderia uma emenda constitucional veicular disposição frontalmente contrária ao julgado.

Desta vez, o conhecido “jeitinho brasileiro” foi elevado à norma constitucional. O STF poderia, ao ser provocado, ter declarado novamente a inconstitucionalidade, mas aceitou a Contribuição para a Iluminação Pública como um novo tributo. Além disso, ao determinar quais eram os possíveis tributos, a Constituição (poder constituinte originário) limitou de que forma o Estado poderia invadir o patrimônio do contribuinte, e ao trazer um novo tributo, a emenda desrespeita a cláusula pétrea. E ainda, as contribuições determinadas pelo constituinte originário são todas de competência da União, somente a Contribuição de Iluminação Pública é de competência dos Municípios.

O STF vem se demonstrando um órgão político, mas, essa, na verdade, não é a sua função, principalmente quando diz respeito à tributação. O Supremo Tribunal Federal é a Suprema Corte Constitucional, responsável por defender a aplicação da Constituição de forma correta.

Os precedentes do Supremo Tribunal Federal têm ainda uma função pedagógica, já que os juízes e tribunais tendem a acompanhá-los, vinculantes ou não. Por isso, o ativismo judiciário em matéria tributária, de forma politizada, acaba se espalhando indevidamente por todo o Poder Judiciário (ANDRADE, 2010, p. 43).

Fábio Martins de Andrade (2010, p. 42) afirma, ainda, que:

Deve haver um engajamento por parte dos acadêmicos para abrir as trilhas dos doutrinadores para pavimentar o caminho e dos advogados para zelar

pela qualidade da jurisprudência sobre esses temas que ainda carecem de adequada aplicação pelos intérpretes da Constituição.

O Poder judiciário, principalmente o Supremo Tribunal Federal, tem a função, em última instância, de garantir a proteção do contribuinte, de forma harmônica ao sistema tributário nacional, logo, apesar da importância da motivação política, a decisão judicial não pode destoar do restante do ordenamento jurídico. A solução deve ser esperada, previsível, e não justificada na “razoabilidade” para perpetuar situações inconstitucionais.

O ativismo judicial esperado em matéria tributária, na verdade, não ultrapassa o regular exercício da jurisdição: é somente o Poder Judiciário cumprindo o seu papel de guardião constitucional. Os magistrados e tribunais devem obedecer o espírito constitucional, não deixando que surjam incongruências dentro do sistema. Além disso, a jurisprudência deve tentar ao máximo manter uma regularidade em suas decisões, para que o contribuinte possa confiar e obter a segurança jurídica necessária.

O ativismo judicial em matéria tributária é indevido quando o judiciário inova normativamente, produzindo ou possibilitando a manutenção de normas que não se coadunam com o sistema tributário nacional. A politização da Justiça vem causando à tributação a tendência de se defender os princípios favoráveis ao Estado, em detrimento daqueles que procuram proteger o cidadão contribuinte. Justifica-se na razoabilidade, na supremacia do interesse público, dentre outros argumentos. Porém, não se pode olvidar dos demais princípios eleitos constitucionalmente, além de todas as normas que integram o Estatuto do Contribuinte.

O Judiciário tem sim papel importante no Direito Tributário, e suas decisões podem sim ser consideradas fonte de direito, já que indiscutivelmente atuam nas lacunas e antinomias jurídicas. Porém, a atuação do Judiciário deve ser de forma previsível, óbvia e decorrente da leitura Constitucional. Não pode haver interpretação destoante das demais normas do sistema.

Angelina Mariz de Oliveira (2009, p. 7) chama de “abusivo” o ato administrativo individual e concreto, que aplica legislação válida de modo diferente do que foi previsto: a pessoa ou fatos diferentes, irrazoavelmente ou desproporcionalmente. Mas não só o ato administrativo pode ser abusivo, o Poder Judiciário também pode cometer atos abusivos. Ao ser provocado a solucionar questões de ordem prática, o

Juiz deve aplicar a norma de maneira correta, defendendo o contribuinte, se for o caso. O que se vê na prática muitas vezes é uma postura judiciária em corroboração com a atitude indevida da Administração.

A atuação do Poder Judiciário, em matéria tributária, deve, da mesma forma, acompanhar o pensamento sistemático imposto pela Constituição. De forma alguma o ativismo judicial pode extrapolar, deixando de atender a vontade constitucional, para atender a necessidades políticas.

Renato Lopes Becho, ao tratar sobre as alterações jurisprudenciais diante das fontes do Direito Tributário conclui que se deve reconhecer que as decisões judiciais geram expectativas jurídicas e criam direitos e obrigações novas, exigindo dos operadores, principalmente dos julgadores, mais atenção às mudanças de opinião (2011, p. 119). O contribuinte deve poder confiar na jurisprudência tributária, como fonte de direito tributário. O art. 5º, XXXVI traz o princípio da irretroatividade da lei, garantindo ao jurisdicionado o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada, e essas alterações de entendimento jurisprudencial acabam lesando tais institutos. Becho assevera, entretanto, que:

A análise global das fontes do Direito [...] poderá levar os julgadores a decidir com mais segurança. A ponderação a partir de diversas linhas doutrinárias diferentes e a reflexão sobre os precedentes judiciais, além da necessária verificação legal, a partir do texto Constitucional, poderá evitar que os julgadores se vejam na situação descrita.

Há ainda o instituto da correção legislativa da jurisprudência no Direito Constitucional Tributário Brasileiro (OLIVEIRA, 2010, p. 41-56). Ao Poder Judiciário é entregue a guarda da Constituição (art. 102, caput, da CFRB de 1988), porém, suas decisões *erga omnes* e suas súmulas não vinculam o Poder Legislativo. Por isso, este último pode vir a discordar das tendências jurisprudenciais, editando nova lei. Ao mesmo tempo em que há um incremento da segurança jurídica, obedecendo à legalidade tributária, a mudança radical para o contribuinte acaba, controversamente, lesando sua confiança.

Eduardo Moraes da Rocha (2010, p. 37-42) aduz que não pode haver prevalência entre os princípios favoráveis ao Estado, em detrimento aos que defendem o contribuinte. Não há hierarquia entre os princípios constitucionais tributários, logo, o julgador não pode se furtar da ponderação considerando somente um ou outro. O fenômeno da politização da justiça que leva ao Judiciário decidir da forma mais

favorável ao Estado, acaba por infringir frontalmente a Constituição, que tentou proteger o cidadão das arbitrariedades e discricionariedades.

5 CONCLUSÃO

Diante de todo o exposto no presente trabalho acadêmico, pode-se concluir o seguinte:

- a. Partindo da Separação de Poderes, a importância do Poder Judiciário cresceu vertiginosamente. O juiz, que antes era considerado mera “boca da lei”, no contexto do constitucionalismo contemporâneo passou a exercer função inclusive política. Atualmente, a supremacia da constituição e a busca da realização dos direitos fundamentais encontram a possibilidade de efetivação através das decisões judiciais, normas para o caso concreto. O Judiciário, que no constitucionalismo liberal era diminuído perante os demais Poderes representativos, passou por radical mudança com a ascensão dos princípios e normas programáticas, para hoje se tornar, para alguns doutrinadores, o Poder protagonista. O juiz passou de um papel de neutralidade, para exercer atividade politizada, controlando os atos dos demais Poderes, através do Controle de Constitucionalidade, suprimindo as omissões, e, inclusive, "governando" através das decisões.
- b. A nova postura do Poder Judiciário, na atualidade constitucional, ocasionou a implementação de sua criatividade, dando ao magistrado uma amplitude de discricionariedade, limitada por normas de caráter amplo. O Judiciário passou a ser o órgão revisor e controlador dos demais Poderes. A sua própria estrutura hierarquizada, através das instâncias de poder, com uma teórica qualificação dos membros, possibilita a revisão das decisões judiciais. Enquanto, através do controle de constitucionalidade, pode avaliar se as atividades do legislativo e executivo se coadunam com a Constituição. Inclusive o juiz de primeiro grau pode “governar”, requisitando que o Poder Público omisso realize políticas públicas desejadas pela Norma Maior. O Supremo Tribunal Federal é o topo da sistematização judiciária no Brasil, e somente ele pode revisar suas próprias decisões.
- c. O Poder Judiciário, apesar de suas dificuldades estruturais, principalmente no Brasil, é o Poder mais próximo do cidadão. Os demais poderes, Legislativo e Executivo, cujos membros são representantes do povo, legitimados pelo voto,

acabam se afastando da população. Somente através do acesso a justiça, o cidadão pode lutar por seus direitos erigidos na Constituição.

- d. Da ascensão do Poder Judiciário também se pode concluir sobre a necessidade de se impor limitações à criatividade do juiz, na resolução do caso concreto. Os princípios, normas abertas, os conceitos indeterminados, as lacunas e antinomias no Direito dão ao magistrado maior margem de discricionariedade, possibilitando, muitas vezes, decisões arbitrárias ou irrazoadas. O judiciário, apesar de ser um meio para o cidadão obter a justiça, muitas vezes não é a autoridade mais capacitada para resolver a demanda. Para isso, o juiz deve estar dotado, além de um conhecimento grande sobre o direito, de auxiliares, como, por exemplo, a figura dos *custos legis*, para lhe amparar em outras áreas.
- e. Outra consequência importante da ascensão do Poder Judiciário é a sobrecarga do seu sistema, da sua capacidade de acompanhar o crescimento do número de demandas, ocasionando a demora e a ineficácia.
- f. A atividade interpretativa do Judiciário não pode ser uniforme em todas as áreas do direito, pois cada uma possui seus princípios próprios, e suas regras de interpretação. Enquanto alguns ramos são dotados de normas em sua maioria amplas, programáticas, outros possuem uma predominância da legalidade estrita, como é o caso do Direito Tributário, preocupação deste estudo.
- g. O Direito Tributário é ramo jurídico que encontra seus alicerces na Constituição. O constituinte originário teve a preocupação em resguardar as normas fundamentadoras da sustentação do Estado. O caráter de rigidez das normas constitucionais tributárias dificulta, ou tenta dificultar, alterações discricionárias. O contribuinte tem sua esfera de liberdade quanto ao seu patrimônio restringida devido à tributação, e, para dar balizas ao próprio Estado, a Constituição cercou o cidadão de cuidados e proteções.
- h. As limitações ao poder de tributar foram erigidas, principalmente, através de princípios e imunidades, são espaços em que o Estado não pode tocar através da tributação. Além desse capítulo da Constituição, existem normas espalhadas pelo sistema tributário nacional que, juntas, formam o chamado

estatuto do contribuinte, um código de defesa do cidadão. Este conjunto de normas nada mais é do que direitos e garantias individuais especializados, dos contribuintes, logo, estão inclusos nas limitações materiais determinadas no art. 60, §4º, IV, da Constituição Federal, as cláusulas pétreas.

- i. Ao interpretar o sistema tributário nacional deve haver, a priori, uma análise sobre quais normas são regras, e quais são princípios. Dessa constatação prévia decorre uma segurança sobre a obrigatoriedade e a especificidade das normas: as regras possuem suporte fático específico, são de aplicação obrigatória; já os princípios são normas mais amplas, passíveis de realização de ponderações. Entretanto, no direito tributário, mesmo o balanceamento realizado pelo intérprete deve ser feito de forma previsível, óbvia.
- j. Quanto à metodologia aplicada na interpretação do Direito Tributário, não foge do que se aplica no Constitucionalismo atual. Apesar da predominância da segurança jurídica e da legalidade, não é a literalidade exegética a mais utilizada, mas a sistematicidade, a inter-relação entre todas as normas, decorrente de uma visão mais ampla. O método interpretativo sistemático busca solucionar os problemas interpretativos através da leitura macro de todas as demais normas, seguindo o espírito dedicado à tributação.
- k. O princípio da legalidade informa ao intérprete do direito tributário que as normas devem ser estáveis, para que o contribuinte saiba o que esperar da tributação. A lei exerce função essencial para a garantia da democracia, para que não aconteçam arbitrariedades, com restrições desmedidas ao patrimônio do cidadão. A legalidade é uma das mais importantes limitações ao Poder de tributar, é causa e consequência dos demais princípios tributários, afinal, a exigibilidade da regulamentação através das leis advém da necessidade de se garantir a segurança jurídica, a previsibilidade, a igualdade, etc. É através da lei, principalmente, que o ideal constitucional é disseminado pelo sistema tributário, se arraigando em situações mais específicas, obedecendo e implementando os princípios eleitos da Constituição. A legalidade no Direito tributário deve ser considerada tanto em sentido amplo, quanto em sentido estrito.
- l. A segurança jurídica e a certeza do Direito são sobreprincípios que dão ao contribuinte a garantia de que seus direitos sejam cumpridos. A segurança

- jurídica é possibilitada pela estabilidade das normas, e a certeza do direito está relacionada à não surpresa, a previsibilidade e uniformidade das normas e das decisões administrativas e judiciais.
- m. A isonomia tributária exige do legislador e do aplicador do Direito que os cidadãos contribuintes em igual situação, ou seja, em um mesmo suporte fático, sofram uma tributação equivalente. É princípio de importante observância do Poder Judiciário na questão das mudanças de opinião e modulação dos efeitos temporais em matéria tributária.
 - n. O princípio constitucional tributário do não confisco ordena que haja uma ponderação na determinação dos valores dos tributos. Exige que haja uma razoabilidade, dependendo se a função esperada é fiscal ou extrafiscal. Requer, ainda, que a tributação seja justa, devida, dentro dos parâmetros normativos.
 - o. Toda a carga de normas protetivas, regras e princípios, na Constituição e na legislação deve ser acompanhada pelo Judiciário. O alicerce do direito tributário se encontra na constituição, e sua rigidez, além do caráter de cláusula pétrea do estatuto do contribuinte, tornam-no diferentes dos demais ramos, e exigem que a interpretação em matéria tributária seja técnica, jurídica e sistemática.
 - p. Da análise dos princípios e regras tributários, e do espírito dedicado à tributação pelo Constituinte, pode-se concluir sobre a importância de se discutir o ativismo judicial em um espectro mais específico, ao se tratar de um ramo do direito diferenciado dos demais. Todas as características do direito tributário levam a uma compreensão de como a interpretação deve ser realizada, de qual postura deve ser adotada pelo magistrado.
 - q. A Constituição demonstra uma vontade especial de proteger o contribuinte das arbitrariedades estatais. Apesar da supremacia do interesse público e da importância da tributação, essencial para o financiamento da estrutura do Estado, a invasão no patrimônio do particular contribuinte foi limitada, a tributação foi desenhada de determinada forma, e qualquer fuga a este modelo é indevido, inconstitucional e confiscatório.

- r. Evidentemente, o Poder Judiciário e, principalmente, o Supremo Tribunal Federal, guardião da Constituição Federal, tem o papel essencial de realizar esse desejo normativo, acompanhar o espírito dedicado à tributação, protegendo o cidadão contribuinte. O juiz não deve se justificar em critérios politizados ditos razoáveis para permitir a existência de leis, atos, ou decisões judiciais dissonantes com o sistema constitucional tributário.
- s. Ponto importante aqui tangenciado foi a questão da modulação dos efeitos temporais das decisões dadas pelo Supremo Tribunal Federal em matéria tributária. A modulação é exercício do ativismo judicial ao permitir que o Supremo decida a partir de quando os efeitos serão efetivados. A norma inconstitucional é nula, e, por isso, não deveria produzir nenhum efeito. Porém, através desta atividade ativista da modulação, o STF, ao declarar uma norma inconstitucional, pode optar que os efeitos não sejam retroativos, *ex tunc*, mas a partir da decisão, ou de outro momento a ser determinado. Tal atividade pode ter resultados menos perigosos e atentatórios aos direitos em outros ramos jurídicos, mas, em matéria tributária, decisões que permitem a manutenção dos efeitos de uma lei tributária inconstitucional são confiscatórias.
- t. Em um momento de visível protagonismo judicial, o direito tributário não pode ser deixado ao bel prazer de magistrados e tribunais políticos. A interpretação em matéria tributária realizada pelo Poder Judiciário deve ser técnica e sistemática.
- u. O Judiciário deve atuar defendendo os direitos fundamentais, e a gama de princípios tributários constitucionais, chamado pelos doutrinadores de Estatuto do Contribuinte. Deve-se compreender que, apesar do crescimento exponencial do Ativismo Judicial nas demais matérias jurídicas, em matéria tributária deve haver uma cautela, justamente por se tratar de uma invasão na esfera de direitos do cidadão contribuinte.
- v. Num momento histórico-jurídico de crescimento vertiginoso do Ativismo Judicial, sendo este importante na integração e na aplicação da norma ao caso concreto, o direito tributário vai numa contramão jurídica: em matéria tributária, esta atuação deve respeitar limites constitucionais e legislativos

visando proteger a confiança e a boa-fé daqueles que se submetem à norma tributária e às decisões judiciais em matéria tributária: os Contribuintes.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Direito Tributário na Constituição e no STF**. 9. ed. Niterói: Impetus, 2005.

ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Tradução: Virgílio Afonso da Silva. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

ANDRADE, Fábio Martins de. O Consequencialismo, a Modulação Temporal dos Efeitos e o Ativismo Judicial nas Decisões do Supremo Tribunal Federal e o Estado de Direito. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha, v. 172, jan. 2010, p. 35-43.

ANDRADE, Fábio Martins de. A (In)Aplicação dos Efeitos Prospectivos na Jurisprudência do STF em Matéria Tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha, v. 175, abr. 2010, p. 45-55.

ARANTES, Rogério Bastos; Judiciário: Entre a Política e a Justiça. In. AVELAR, Lucia; Cintra, Antônio Octávio. (org.). **Sistema Político Brasileiro: uma introdução**. 2. ed. São Paulo: Editora Unesp, 2007, p. 81-116.

ATALIBA, Geraldo. Hermenêutica e sistema constitucional tributário. **Interpretação no Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, EDUC, 1975, p. 13-34.

ÁVILA, Humberto. A teoria dos princípios e o Direito Tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, v. 125; p. 33 a 49 – fev, 2006.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Atualização de: Misabel Abreu Machado Derzi. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BARROSO, Luís Roberto. **Hegemonia da Justiça se deve a um legislativo fraco**. 2010. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2010-mai-26/hegemonia-judiciario-legislativo-fraco-afirma-barroso>>. Acesso em: 10 nov. 2011.

BARROSO, Luís Roberto. Constituição, Democracia e Supremacia Judicial: Direito e Política no Brasil contemporâneo. In: FELLET, André Luiz Fernandes; DE PAULA, Daniel Giotti; NOVELINO, Marcelo. **As novas faces do Ativismo Judicial**. Salvador: Jus Podivm, 2011, p. 225-249.

BARROSO, Luís Roberto (Org.). **A Nova Interpretação Constitucional: Ponderação, direitos fundamentais e relações privadas**. 3. ed. rev. São Paulo: Renovar, 2008.

BECHO, Renato Lopes. As alterações jurisprudenciais diante das fontes do Direito tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, v. 188; p. 99 a 119 – maio, 2011.

BOBBIO, Norberto. **Estado, Governo, Sociedade: para uma teoria geral da política**. 9. ed. São Paulo: Paz e Terra, 1986.

BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Em busca de um conceito fugidio. In: FELLET, André Luiz Fernandes; DE PAULA, Daniel Giotti; NOVELINO, Marcelo. **As novas faces do Ativismo Judicial**. Salvador: Jus Podivm, 2011, p. 387-401.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. LEI 5172 de 25 de outubro de 1966.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1998.

BRASIL. Lei n.º 9868, de 10 de novembro de 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9868.htm>, Acesso em: 30 de maio de 2012.

CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. Moreira Alves V. Gilmar Mendes: A Evolução das dimensões metodológica e processual do ativismo judicial do Supremo Tribunal Federal. In: FELLET, André Luiz Fernandes; DE PAULA, Daniel Giotti; NOVELINO, Marcelo. **As novas faces do Ativismo Judicial**. Salvador: Jus podivm 2011, p. 541-595.

CAPPELLETTI, Mauro. **Juízes Legisladores?** Tradução: Carlos Alberto Alvaro de Oliveira. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 1993.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24.ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21.ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

CASTRO, Flávia Lages de. **História do Direito Geral e Brasil**. 6. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

CAYMMI, Pedro Leonardo Summers. **Segurança Jurídica e Tipicidade Tributária**. Salvador: Jus Podivm, 2007.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1992.

CORDEIRO, Rodrigo Aiache. **Princípios constitucionais tributários**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2006.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva, 2009.

CUNHA JUNIOR, Dirley da. **A Judicialização da Política, a Politização da Justiça e o papel do Juiz no Estado Constitucional Social e Democrático de direito**. In: Fórum de Teses da Faculdade Baiana de Direito, 2, 2008, Salvador. Teses da Faculdade Baiana de Direito, Salvador: Faculdade Baiana de Direito. 2008. p. 15-28.

DE PAULA, Daniel Giotti. Uma leitura crítica sobre o ativismo e a judicialização da política. In: FELLET, André Luiz Fernandes; DE PAULA, Daniel Giotti; NOVELINO, Marcelo. **As novas faces do Ativismo Judicial**. Salvador: Jus Podivm, 2011, p. 15-27.

DIDIER JR, Fredie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael. **Curso de Direito Processual Civil**. 5. ed. Salvador: Editora Jus Podivm, 2010, v. 2.

FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **O Judiciário frente à divisão de Poderes: Um princípio em decadência?**. Disponível em: <<http://academico.direitorio.fgv.br/ccmw/images/3/31/II-texto3-Tercio.pdf>>. Acesso em: 30 de maio de 2012.

LACOMBE, Américo Lourenço Masset. **Princípios Constitucionais Tributários**. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

LOCKE, John. **Dois tratados sobre o Governo Civil**. 4. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MAGALHÃES, José Luiz Quadros de. **A teoria da Separação de Poderes**. Belo Horizonte: 2004. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/5896/a-teoria-da-separacao-de-poderes>>. Acesso em: 10 fev. 2011.

MANEIRA, Eduardo. **ATIVISMO Judicial em matéria tributária**. Disponível em: <<http://sachacalmon.com.br/biblioteca/apresentacoes/ativismo-judicial/>>. Acesso em: 27 abr. 2012.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **O Sistema Tributário na Constituição**. 6. Ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

_____. **O sistema tributário brasileiro. Curso de Direito Tributário**. Cood. Ives Gandra da Silva Martins. 12. Ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

MAUS, Ingeborg. Judiciário como Superego da Sociedade – O papel da atividade jurisprudencial na sociedade orfã. **Revista Novos Estudos**. São Paulo: CEBRAP, v. 58, nov. 2000, p. 183-202.

MEDEIROS, Bernardo Abreu de Medeiros. Ativismo, Delegação ou estratégia? A Relação Inter Poderes e a Judicialização no Brasil. In: FELLET, André Luiz Fernandes; DE PAULA, Daniel Giotti; NOVELINO, Marcelo. **As novas faces do Ativismo Judicial**. Salvador: Jus Podivm, 2011, p. 529-540.

MELO, José Eduardo Soares de. **Interpretação e integração da legislação tributária**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord). **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2010.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 5. Ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

MONTEIRO NETO, Nelson. **Problemas da Interpretação Extensiva e da Aplicação Analógica no Campo Tributário** - Revista Dialética de Direito Tributário, v. 185, p. 87 a 93, fev, 2011.

MONTESQUIEU, Charles de Secondat, Baron de. **O espírito das leis: as formas de governo, a federação, a divisão dos poderes, presidencialismo versus parlamentarismo.** Tradução: Pedro Vieira Mota. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

OLIVEIRA, Angelina Mariz de. Exercício Abusivo do Poder de Tributar. **Revista Dialética de Direito Tributário**, v. 171, p. 7-17, dez. 2009.

OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. Notas sobre a Correção Legislativa da Jurisprudência no Direito Constitucional Tributário Brasileiro. **Revista Dialética de Direito Tributário**, v. 181, p. 41-56, out. 2010.

PAULSEN, Leandro. **Segurança Jurídica, Certeza do Direito e Tributação: a concretização da certeza quanto à instituição de tributos através das garantias da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade.** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. A Atribuição de Efeitos Prospectivos à decisão de Inconstitucionalidade em Matéria Tributária em face da Recente Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. **Revista Dialética de Direito Tributário**, v. 135, p. 39-45, dez. 2006.

PINHO, Rodrigo César Rebello. **Da organização do Estado, dos Poderes e Histórico das Constituições.** 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

PIRES, Thiago Magalhães. Pós-positivismo sem trauma: o possível e o indesejável no reencontro do Direito com a Moral. In: FELLETT, André Luiz Fernandes; DE PAULA, Daniel Giotti; NOVELINO, Marcelo. **As novas faces do Ativismo Judicial.** Salvador: Jus Podivm, 2011, p. 29-72.

RIBEIRO, Diego Diniz. A Modulação de Efeitos no Controle de Constitucionalidade em Matéria Tributária e a Jurisprudência do STF. **Revista Dialética de Direito Tributário**, v. 178, p. 25-44, jul. 2010.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. A Proteção da Confiança Legítima do Contribuinte. **Revista Dialética de Direito Tributário**, v. 145, p. 99-115, out. 2007.

_____. Os conceitos indeterminados no Direito Tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, v. 149, p. 63-76, fev. 2008.

ROCHA, Eduardo Moraes da. Um exame crítico do Julgado do Supremo Tribunal Federal que admitiu a Construção de Pautas Fiscais de Caráter Absoluto na

Substituição Tributária Progressiva. **Revista Dialética de Direito Tributário**, v. 179, p. 37-42, ago. 2010.

SILVA, Renata Elaine. **Decisões em Matéria Tributária**: jurisprudência e dogmática do Supremo Tribunal Federal em controle de constitucionalidade. São Paulo: Saraiva, 2009.

TAVARES, Alexandre Macedo. A Responsabilidade Estatal pelo Desempenho Irregular da Função de legislar como Engrenagem do Sistema de Freios e Contrapesos à Possibilidade de o STF atribuir Eficácia Prospectiva às Decisões de Inconstitucionalidade em Matéria Tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**, v. 159, p. 7-18, dez. 2008.

TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário**. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

VELLOSO, Andrei Pitten. A Temerária “Modulação” dos Efeitos da Pronúncia de Inconstitucionalidade em Matéria Tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**, v. 157, p. 7-16, out. 2008.

_____. **O princípio da Isonomia Tributária**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.