



# TRIBUTAÇÃO, SEGURANÇA E RISCO

Ricardo Lodi Ribeiro\*

## Resumo

O artigo analisa os reflexos da imprevisibilidade, da ambivalência e do pluralismo político, que marcam a *sociedade de risco*, sobre o valor da *segurança jurídica do contribuinte*, com base na construção da ideia de *segurança plural*, baseada na existência não mais de um monolítico *Direito do Contribuinte*, mas de diversos e contrapostos *Direitos dos Contribuintes*, estabelecidos por meio de uma relação horizontal marcada pela razão comunicativa. Essa mudança de paradigma enseja profundas modificações nos contornos dos institutos do Direito Tributário. Por outro lado, procura-se demonstrar ao longo do estudo que o pluralismo político da *sociedade de risco* exige que o consenso sobre os critérios de divisão de custos e benefícios sociais seja estabelecido por aqueles que irão suportá-los, uma noção que não se harmoniza com compromissos que alterem as relações passadas ou vinculem demasiadamente as gerações futuras.

## Palavras-chave

Segurança Jurídica. Sociedade de Risco. Legalidade. Direitos do Contribuinte.

## TAXATION, SECURITY AND RISK

## Abstract

This article analyzes the consequences of three features of the risk society — the lack of foresightedness, the ambivalence and the political pluralism — on the importance of the juridical security of the taxpayer, based on the idea of plural security, which is not supported by the existence of one single monolithic Right of the Taxpayer, but by the existence of several Rights of the Taxpayers that are both opposed to each other and established by means of a horizontal relationship distinguished by the communicative reason. This paradigm breakthrough allows the proposal of deep changes in the outline of the jurisprudence of the tax law. On the other hand, this thesis demonstrates that the political pluralism of the risk society demands the establishment of the consensus on the criteria of division of social costs and benefits by those who will support them, an idea that do not agree with commitment that modify past relationships or that entail the future generations too much.

## Keywords

Juridical Security. Risk Society. Legality. Taxpayer rights

---

\* Professor Adjunto de Direito Financeiro da UERJ. Coordenador do Programa de Pós-Graduação em Direito da UERJ. Presidente da Sociedade Brasileira de Direito Tributário (SBDT). Advogado.

## 1. A SEGURANÇA NO ESTADO ABSOLUTISTA, NO ESTADO LIBERAL NO ESTADO SOCIAL

A idéia de segurança jurídica vem permeando o pensamento jurídico desde a formação dos Estado Nacional, sendo associada à proteção do direito do contribuinte contra o exercício do poder de tributar por parte da Fazenda Pública.<sup>1</sup>

O momento histórico em que surge a moderna tributação,<sup>2</sup> na passagem do Estado Feudal para o Estado-Nação com as naturais tensões entre a nobreza e o rei, contribuiu para a formulação do maniqueísmo fisco-contribuinte. Documento ilustrativo desse momento histórico é a *Magna Charta*, de 1.215, em que os barões ingleses obrigam o Rei João Sem Terra a aceitar a prévia autorização do *Commune Consilium Regis*, gérmen do parlamento inglês, para a imposição de tributos. A despeito de se traduzir numa afirmação oligarca da nobreza sobre o rei, no doloroso processo de transição descentralizadora do regime feudal para a formação do Estado Nacional, a declaração coroou historicamente a luta dos contribuintes contra o arbítrio do poder de tributar estatal, muito antes, historicamente, da consolidação do princípio da legalidade como decorrência da soberania popular, o que só ocorreu após a Revolução Francesa.

Com a crise do feudalismo e a conseqüente consolidação do poder absoluto do rei, por ocasião da formação do Estado-Nação, a segurança irá deitar raízes na proteção que o soberano oferece aos cidadãos, que abandonam a liberdade encontrada no estado natural, onde estariam em permanente guerra, para encontrar a paz sob a proteção estatal.<sup>3</sup>

É na obra de Thomas Hobbes que iremos encontrar a primeira teoria do Estado moderno, advinda da superação do pluralismo jurídico peculiar à Idade Média <sup>4</sup> e servindo como alicerce do positivismo jurídico, revelado na concentração do poder normativo no Estado Nacional.<sup>5</sup>

---

<sup>1</sup> Entre a escassa bibliografia que examina especificamente a segurança jurídica no direito tributário destacamos: GARCIA NOVOA, César. **El Principio de Seguridad Jurídica em Materia Tributaria**. Barcelona: Marcial Pons, 2000, CASÁS, José Osvaldo. **Derechos y Garantías Constitucionales Del Contribuyente – A Partir del Principio de Reserva de Ley Tributaria**. Buenos Aires: Ad-Hoc, 2002 e NOVELLI, Flávio Bauer. “Segurança dos Direitos Individuais e Tributação”, **Revista de Direito Tributário** 25-26, p. 159-175., 1983.

<sup>2</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **A Idéia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991, p. 1. De acordo com o referido autor, não há que se falar em tributo antes do Estado Moderno.

<sup>3</sup> HOBBS, Thomas. **Leviatã ou A Matéria, Forma e Poder de Um Estado Eclesiástico e Civil**. Trad. Regina D´Angina. 2.ed., São Paulo: Ícone, 2003, p.123.

<sup>4</sup> PECES-BARBA MARTÍNEZ, Gregório. **Curso de Derechos Fundamentales – Teoría General**. Madrid: Universidad Carlos III de Madrid, 1999, p. 245-247.

<sup>5</sup> De acordo com HOBBS: “A LEI CIVIL é, para todo súdito, constituída por aquelas Regras que o Estado lhe impõe, Oralmente ou por Escrito, ou qualquer outro suficiente Sinal de sua Vontade, usando-as para Distinguir o que é Certo do que é Errado. Isto é, do que é contrário ou não

Se, num primeiro momento, o absolutismo serviu aos interesses da burguesia em ascendência, uma vez que atendia sua necessidade de segurança e previsibilidade conferida pelo Estado, aos poucos, essa aliança estratégica com a realeza, na luta contra os privilégios da nobreza, vai se esmaecendo pela busca da construção do seu próprio modelo de mundo, encontrando nas idéias de Locke a consagração da propriedade e da liberdade individual, arca-bouços do Estado Liberal.<sup>6</sup>

A luta pela liberdade dos modernos, como consagração dos ideais do individualismo burguês, coloca em primeiro plano o jusnaturalismo, com a tese de limitação do poder do estatal, a partir dos direitos naturais como um referencial externo ao exercício do poder político, desaguando na gênese do constitucionalismo moderno.<sup>7</sup>

É nesse ambiente histórico, de lutas da burguesia revolucionária contra o poder real e os privilégios da nobreza e do clero, que as idéias iluministas de Rousseau, Montesquieu e Voltaire incendeiam as nações européias e as colônias inglesas na América do Norte, com a ruptura da tradição e da visão teocrática do mundo.

A obra de Rousseau<sup>8</sup> se de um lado resgata a visão de segurança de Hobbes, a partir da proteção do indivíduo pelo Estado, superando o individualismo de Locke, de outro apresenta um viés bem mais democrático, com o princípio da legalidade se vinculando à autonomia do cidadão e à soberania popular, com prevalência da vontade da maioria sobre os direitos naturais tão caros aos liberais.<sup>9</sup>

Assim, abre-se o grande debate político-constitucional que caracterizou a discussão sobre segurança na Era Moderna. De um lado o liberalismo de Locke, fundado no individualismo e nos direitos naturais que antecedem ao próprio Estado, cujo poder deve ser limitado para preservar a liberdade do cidadão. De outro, a soberania popular de Rousseau, com o fortalecimento da vontade da maioria, representada pelo Estado, e enaltecimento das virtudes

---

é contrário à Regra.” (HOBBS, Thomas. **Leviatã ou A Matéria, Forma e Poder de Um Estado Eclesiástico e Civil**. Trad. Regina D’Angina. 2.ed., São Paulo: Ícone, 2003, p. 193).

<sup>6</sup> LOCKE, John. “Segundo Tratado Sobre o Governo”, **Os Pensadores**, Trad. Anoar Aiex. São Paulo: Nova Cultural, 1991, p. 263: “O Objetivo grande e principal, portanto, da união dos homens em comunidade, colocando-se eles sob governo, é a preservação da propriedade.”

<sup>7</sup> SOUZA NETO, Cláudio Pereira de. **Jurisdição Constitucional, Democracia e Racionalidade Prática**. Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p. 22.

<sup>8</sup> “Do Contrato Social”. **Os Pensadores**. Trad. Lourdes Santos Machado. São Paulo: Nova Cultural, 1991.

<sup>9</sup> SOUZA NETO, Cláudio Pereira de. **Jurisdição Constitucional, Democracia e Racionalidade Prática**. Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p. 26.

cívicas do homem.<sup>10</sup> Dessa idéia de soberania popular, é que surge o princípio da legalidade em sua feição moderna, como consagração dos ideais liberais e em reação à concepção monárquica de Estado.<sup>11</sup>

Os marcos de passagem do Estado Absolutista para o Estado Liberal são as revoluções burguesas do final do século XVIII e da primeira metade do século XIX, com destaque para a Independência Norte-Americana (1776) e a Revolução Francesa (1789), que, passada a agitação revolucionária, acabaram por consagrar modelos políticos que privilegiaram a visão iluminista Montesquieu<sup>12</sup> mais ligada ao ideário liberal, do que a soberania popular de Rousseau.

O triunfo das idéias liberais sobre a soberania popular na primeira metade do século XX na França, se dá como resultado de um refluxo conservador no ideário revolucionário francês, como contraponto ao Terror, de 1792-1793, de que a obra de Benjamim Constant é exemplo paradigmático. Nesta, destaca-se a concepção individualista de liberdade dos modernos, a superar a idéia publicista de liberdade dos antigos.<sup>13</sup>

---

<sup>10</sup> Note-se que com todas as transformações pelas quais o mundo passou nesses últimos dois séculos, a dicotomia entre liberalismo e republicanismo ainda está presentes nos debates políticos, especialmente após a derrocada do socialismo real e o resgate, no final do século XX, dos idéias republicanos de Rosseau. Sobre as distinções entre o Republicanismo e o Liberalismo, cf. MELO, Marcus André. "Republicanism, Liberalismo e Racionalidade". In: *Lua Nova* nº 55-56, 2002, p. 57-83, onde o autor ressalta o enaltecimento das virtudes cívicas no primeiro como alternativa à lógica de mercado que prepondera no último.

<sup>11</sup> AUER, Andréas. "O Princípio da Legalidade Como Norma, Como Ficção e Como Ideologia", In: HESPANHA, Antônio. *Justiça e Litigiosidade: História e Prospectiva*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1993, p. 125: "Em direito positivo, o princípio da legalidade é uma criação do século XIX. Apareceu na esteira das revoluções burguesas, como prolongamento, a uma vez, da teoria da soberania popular e da representação parlamentar, como reação à concepção monárquica do Estado. A constituição deixa de fundamentar a soberania do monarca, passando a restringi-la. A burguesia em ascensão, que entendia defender assim os seus interesses econômicos – a livre circulação de bens, das pessoas, a liberdade de comércio e de indústria, a propriedade -, impunha ao monarca o princípio da legalidade que então significava que as ofensas a estas liberdades econômicas apenas eram possíveis na base de uma lei, ou seja, com o acordo dos representantes da burguesia."

<sup>12</sup> MONTESQUIEU, Charles Louis de Secondat. *O Espírito das Leis*. Trad. Fernando Henrique Cardoso e Leôncio Martins Rodrigues, Brasília: UnB, 1982.

<sup>13</sup> CONSTANT, Benjamim. "Da liberdade dos antigos comparada à dos modernos". In: *Filosofia Política* 2. Trad. Loura Silveira. Porto Alegre: L&PM, 1985, p. 11.

Com a vitória dessas revoluções burguesas, os ideais liberais, que antecederiam ao próprio Estado, foram positivados,<sup>14</sup> acarretando o esgotamento do jusnaturalismo<sup>15</sup> e dando lugar ao triunfo do juspositivismo.<sup>16</sup>

De fato, há uma nítida vinculação da teoria da separação de poderes com o liberalismo e o positivismo,<sup>17</sup> na medida em que, estando os ideais individualistas burgueses consagrados pelo direito positivo, a sua aplicação por um poder judiciário não eleito, se limitaria ao mero esclarecimento da vontade inequívoca contida na obra do legislador.

Esse culto ao texto da lei e a limitação da interpretação à compreensão da sua literalidade se manifestaram ao longo de todo o século XIX, seja pela Escola da Exegese na França, pela Escola Histórica e pela jurisprudência dos conceitos, na Alemanha, ou pelo originalismo norte-americano.<sup>18</sup>

No século XX, o normativismo de Kelsen e de Hart, descobre na decisão judicial a criação do direito, num ato de vontade,<sup>19</sup> dentro da moldura estabelecida pela textura aberta da norma,<sup>20</sup> superando o positivismo tradicional do século XIX, que via na atividade do julgador uma mera aplicação do direito.<sup>21</sup>

Nesse ideário liberal, a segurança jurídica do contribuinte se consolida a partir da consagração do princípio da legalidade tributária. No âmbito desse

---

<sup>14</sup> GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo, **Justicia y Seguridad Jurídica en un Mundo de Leyes Descobocadas**. Madrid: Civitas, 1999, p. 32: “Como es sabido, y tras varios intentos previos en la fase propiamente revolucionaria, ésta será la gran obra de Napoleón, con la que intentó, en cierto modo, redimir con ella su despotismo y sus guerras y mostrar su fidelidad al ideario revolucionario: los Códigos civil, penal, do comercio, do procedimiento civil y de procedimiento penal, producidos en menos de diez años, y con una notable perfección, fenómeno del que no había precedentes históricos, causaron la justa admiración de los juristas y de la sociedad de todo el siglo XIX. Todos los Estados europeos, incluso los que siguieron fieles, en mayor o menor medida, a los principios del Antiguo Régimen, acogerán, esa técnica legislativa nueva. Los Códigos dominarán el siglo.”

<sup>15</sup> LIMA, Viviane Nunes Araújo. **A Saga do Zangão – Uma Visão Sobre o Direito Natural**. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

<sup>16</sup> SARMENTO, Daniel. **Direitos Fundamentais e Relações Privadas**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004, p. 29.

<sup>17</sup> SOUZA NETO, Cláudio Pereira de. **Jurisdição Constitucional, Democracia e Racionalidade Prática**. Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p. 87.

<sup>18</sup> Sobre o estudo do positivismo nos Estados Unidos, vide SEBOK, Anthony J., **Legal Positivism in American Jurisprudence**. Cambridge: Cambridge Univertisy Press, 1998.

<sup>19</sup> KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Trad. João Batista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 392.

<sup>20</sup> HART, Hebert L. A. **O Conceito de Direito**. Trad. de A. Ribeiro Mendes. 2. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996, p. 137

<sup>21</sup> SOUZA NETO, Cláudio Pereira de. **Jurisdição Constitucional, Democracia e Racionalidade Prática**. Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p. 117.

contexto, a liberdade do cidadão deve ser protegida contra o poder real, sobretudo na fixação das imposições fiscais.<sup>22</sup> Deste modo, a legalidade iluminista se funda no autoconsentimento, por meio dos representantes do povo no parlamento.<sup>23</sup>

De um modo ou de outro, essa visão marcou boa parte da doutrina tributarista do início do século XX, com Kruse na Alemanha, e A. D. Giannini, na Itália. No Brasil, Rubens Gomes de Sousa, Alfredo Augusto Becker, Gilberto de Ulhôa Canto, Alberto Xavier, Geraldo Ataliba e Paulo de Barros Carvalho, foram muito influenciados por este positivismo formalista, iluminando, até os dias atuais, a maior parte de nossa doutrina. Exemplo mais representativo do formalismo positivista na doutrina tributária do Brasil é a teoria da tipicidade fechada, desenvolvida por Alberto Xavier.<sup>24</sup> Note-se que o positivismo desenvolvido pela doutrina formalista brasileira, com a tese da tipicidade fechada, e a redução do fenômeno jurídico à mera subsunção do fato à norma se aproxima muito mais do positivismo tradicional do século XIX, do que do normativismo de Kelsen e de Hart, do século XX, uma vez que este nega o caráter unívoco do texto legal, admitindo a escolha de uma das opções por ele oferecidas como um ato de vontade do aplicador. Já a teoria da tipicidade fechada nega qualquer espaço de decisão ou valoração ao aplicador.<sup>25</sup>

No entanto, o éden liberal é abado pelo próprio desenvolvimento do capitalismo industrial, na segunda metade do século XIX, fazendo surgir uma classe operária que, em pouco tempo, é submetida a condições de trabalho desumanas, o que leva à organização do proletariado como agente da história. Assim, os trabalhadores que faziam o papel de meras “buchas de canhão” das revoluções burguesas, passam a idealizar um projeto de classe, por meio dos sindicatos e partidos inspirados nas idéias de Marx.<sup>26</sup>

O início do século XX representa o crepúsculo das últimas monarquias absolutas enterradas pela Primeira Guerra Mundial (1914-1918) e pela Revolução Soviética (1917).

Como resposta à ascensão do governo comunista na Rússia e à possibilidade de revoluções análogas no restante da Europa, os governos liberais concedem direitos sociais aos trabalhadores, como saúde, educação e previdência

---

<sup>22</sup> GARCIA NOVOA, César. *El Principio de Seguridad Jurídica em Materia Tributaria*. Barcelona: Marcial Pons, 2000, p. 27.

<sup>23</sup> CASÁS, José Osvaldo. *Derechos y Garantías Constitucionales Del Contribuyente – A Partir del Principio de Reserva de Ley Tributaria*. Buenos Aires: Ad-Hoc, 2002, p. 319.

<sup>24</sup> *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

<sup>25</sup> *Ibidem*, p. 92.

<sup>26</sup> MARX, Karl, ENGELS, Friedrich. *Manifesto do Partido Comunista*. Moscou: Edições Progresso, 1987.

social. Os partidos de origem operária se organizam para participar do jogo eleitoral das democracias ocidentais, ganhando cada vez mais adeptos.

Dá-se então um momento de grande paradoxo do Estado capitalista, que para se manter precisa flexibilizar suas maiores crenças na mão invisível do mercado e no papel secundário do Estado na economia. Emblemas dessa fase são o *New Deal* do presidente Roosevelt, nos Estados Unidos, e a Social-Democracia, na Europa.

Essa fase, que se convencionou denominar de Estado Social ou Estado do Bem-Estar Social, é marcada pela busca da Justiça Social e da igualdade material, a partir de prestações estatais para os cidadãos. Substitui-se então a idéia de segurança jurídica por seguridade social.<sup>27</sup>

Assim, assistimos, ao longo do século XX, o aumento da participação do Estado da vida social, com o intervencionismo e a burocratização como pressupostos considerados indispensáveis à garantia das prestações sociais positivas que, em alguns países mais do que em outros, foram asseguradas aos trabalhadores.

Tendo como pano de fundo o Estado Social, surge a jurisprudência dos interesses, como uma reação ao positivismo formalista do século XIX. Tal escola teve em Philipp Heck seu principal defensor, tendo despontado a partir da virada de Jhering para uma jurisprudência mais pragmática, abandonando suas posições anteriores, vinculadas às idéias de Puchta.<sup>28</sup> Para os juristas que integraram a escola da jurisprudência dos interesses, o legislador, como pessoa, vem a ser substituído pelas forças sociais, que são por eles denominadas de *interesses*, extraídos pela lei do contexto social. Assim, o centro de gravidade desloca-se da decisão pessoal do legislador para os interesses que motivaram a produção legislativa. Nessa visão — e a posição de Heck é emblemática nesse sentido — a interpretação deve remontar aos interesses que foram causais para a lei, figurando o legislador como mero transformador destes.<sup>29</sup>

---

<sup>27</sup> TORRES, Ricardo Lobo. "Legalidade Tributária e Riscos Sociais". *Revista de Direito da Procuradoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro* 53: 178-198, 2000, p. 185.

<sup>28</sup> LARENZ. *Metodologia da Ciência do Direito*. Tradução de José Lamego. 3.ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997, p. 63: "A Jurisprudência dos interesses – e esta é a sua afirmação juseorética fundamental – considera o Direito como "tutela de interesses". Significa isto que os preceitos legislativos – que também para HECK constituem essencialmente o Direito – "não visam apenas delimitar interesses, mas são, em si próprios, produtos de interesses" (GA, pág. 17). As leis são "as resultantes dos interesses de ordem material, nacional, religiosa e ética, que, em cada comunidade jurídica, se contrapõem uns aos outros e lutam pelo seu reconhecimento". Na tomada de consciência disto, garante-nos HECK, reside "o cerne da Jurisprudência dos interesses", sendo também daí que ele extrai a sua fundamental exigência metodológica de "conhecer com rigor histórico, os interesses reais que causaram a lei e de tomar em conta, na decisão em cada caso, esses interesses" (GA, pág. 60) (Metodologia ..., cit., pp. 65 e 66).

<sup>29</sup> *Ibidem*, p. 65.

A escola da jurisprudência dos interesses, rompendo com a lógica formalista até então dominante, adotou um positivismo científico, que com Eugen Ehrlich, a partir das idéias de Max Weber, se constituiu num viés de índole sociológica, a buscar o nexu causal da conduta humana. Já com Stuart Mill, a jurisprudência dos interesses ganhou cores de um positivismo econômico, com o Utilitarismo,<sup>30</sup> que enfatizava a preponderância dos aspectos econômicos sobre a norma jurídica.

Dentro desse prisma, a jurisprudência dos interesses deslocou o centro da problemática jurídica da norma, como anteriormente sustentava o positivismo formalista, para o fato, seja ele histórico, social ou econômico.

Com o triunfo das idéias de justiça sobre as de segurança jurídica, ainda que a primeira se apresentasse sob uma concepção muito mais sociológica do que axiológica, o princípio da legalidade foi relegado ao segundo plano com a entronização da idéia de realização da justiça material, a partir de prestações estatais.

A aplicação da jurisprudência dos interesses no direito tributário, deu origem, na Alemanha, à teoria da interpretação econômica do fato gerador, a partir da obra de Enno Becker, autor do anteprojeto do Código Tributário Alemão de 1919.<sup>31</sup>

O início dos anos 20 na Alemanha são marcados, no entanto, pela profunda crise econômica que assolou o país após a Primeira Guerra Mundial, colocando em xeque a jovem República de Weimar,<sup>32</sup> num país sem grande tradição liberal marcado pelos conflitos do forte movimento comunista em franca ascensão de um lado, em contraposição ao conservadorismo militar-burocrático, herdeiro do II Reich bismarckiano. No plano constitucional a crítica à democracia liberal é voz corrente, onde se destaca a obra de Carl Schmitt.<sup>33</sup>

---

<sup>30</sup> MILL, Stuart. **A Liberdade do Utilitarismo**. Trad. Eunice Ostrensky. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 187.

<sup>31</sup> O referido diploma, bastante influenciado por essas idéias, assim dispunha em seu art. 4º: “Na interpretação das leis tributárias, devem ser observadas sua finalidade, seu significado econômico e o desenvolvimento das relações.” Apud LEHNER, Moris. “Considerações Econômicas e Tributação conforme a Capacidade Contributiva. Sobre a possibilidade de Uma Interpretação Teleológica de Normas com Finalidades Arrecadatórias”. In: SCHOUERI, Luiz Eduardo/ZIL-VETI, Fernando Aurélio (Coordenadores). **Direito Tributário**. Estudos em Homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998, p. 147.

<sup>32</sup> ELIAS, Nibert. **Os Alemães – A Luta pelo Poder e a Evolução do Habitus nos Séculos XIX e XX**. Trad. Álvaro Cabral. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor, 1997, p. 21: “Para entender a ascensão de Hitler ao poder, é importante ter em mente que os grupos que apoiavam a República de Weimar eram, desde o começo, muito restritos.”

<sup>33</sup> SCHMITT, Carl. *Teoria de la Constitución*. Trad. Francisco Ayala. Madrid: Alianza Editorial. 3. reimpressão da 1. ed, 2001, p. 62: “La tendencia del Estado burgués de Derecho va en sentido de desplazar lo político, limitar en una serie de normaciones todas las manifestaciones de la vida del Estado y transformar toda la actividad del Estado en competencias, limitadas en principio, rigurosamente circunscritas.”

Nesse ambiente de crítica à democracia burguesa, surge espaço para a flexibilização da legalidade. No direito tributário o movimento influencia as doutrinas economicistas de Enno Becker e Hensel, que sobrepõem a realidade econômica sobre o fato gerador previsto na lei. É a teoria da interpretação econômica do fato gerador.<sup>34</sup> Na Itália, a flexibilização da legalidade empolga os causalistas, como Griziotti, Jarach e Vanoni, que, de uma forma ou de outra, vão entronizar a capacidade contributiva como causa do tributo. O fenômeno chega ao Brasil, embora em menor intensidade, nas obras de Aliomar Baleeiro e Amílcar de Araújo Falcão, que embora seguidores das teses causalistas, não chegam a romper com a legalidade.<sup>35</sup>

Contudo, esse positivismo economicista, ao flexibilizar a legalidade em nome da idéia de justiça social, acabou por ser presa fácil para o totalitarismo hitlerista, que estabeleceu a tributação de acordo com os ideais no nacional-socialismo, com a taxação dos judeus em razão dessa condição.

Com a queda do nazi-fascismo, a teoria da interpretação econômica, apesar de ainda sobreviver por alguns anos, mais em função do marasmo ideológico do pensamento alemão diante da perplexidade com as descobertas do Holocausto, dá lugar a uma retomada formalista a que o direito tributário não se mostrou insensível.<sup>36</sup>

Porém, os anos que se seguiram ao fim da Segunda Guerra Mundial, talvez os mais emblemáticos do século XX, são caracterizados pela polarização e guerra fria entre os dois principais vitoriosos do conflito: os Estados Unidos e a União Soviética. Era o auge do Estado Social.

No campo do Direito é uma época marcada pela crise da justiça enquanto valor, espremida entre os positivismos de índole formalista e sociológica, e substituída pela busca da materialização dos prestações estatais exigidas pela justiça social.

Na seara tributária, o esforço arrecadatório para financiar o agigantamento das despesas públicas levava o pêndulo hermenêutico a confundir justiça fiscal com o interesse da arrecadação tributária. Afinada com a melodia fiscalista, soavam os acordes da progressividade em nome da distribuição de rendas e dos incentivos fiscais setoriais como trampolim para o desenvolvimento econômico em uma visão keynesiana.

---

<sup>34</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Justiça, Interpretação e Elisão Tributária**. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2003, p. 15.

<sup>35</sup> *Ibidem*, p. 58.

<sup>36</sup> A discussão e a promulgação do nosso Código Tributário Nacional num período de transição entre a influência, no Brasil, da teoria da interpretação econômica e a retomada formalista explícita, em parte, suas insuperáveis contradições no que tange à interpretação da lei tributária.

Todavia, a crise do petróleo do início dos anos 70 deflagra o início da desestruturação do Estado Social, que elevou, além dos limites do previsto, as expectativas do cidadão em relação ao Estado,<sup>37</sup> gerando a dificuldade, cada vez mais crescente, dos governos adimplirem com seus compromissos sociais.

Na década de 80, os governos neoliberais de Reagan, nos Estados Unidos, e de Thatcher, na Inglaterra iniciam um processo de sepultamento do *Welfare State*, restringindo as prestações sociais e reduzindo impostos.

Ao mesmo tempo, o avanço tecnológico promove a revolução da tecnologia da informação, que explode nos anos 90, a partir das sementes plantadas nos anos 70, dando origem a uma nova economia.<sup>38</sup>

O final da década de 80 e o início dos anos 90 são sacudidos pelo desmoronamento do socialismo real. Em 1989, os ventos da liberdade advindos da *Glasnost* e da *Perestroika* de Gorbachov põem abaixo o Muro de Berlim, símbolo maior da divisão bipolar entre os mundos capitalista e o comunista, levando, pouco tempo depois, e com inacreditável velocidade, ao fim da própria União Soviética, em 1991. Se até o início dos anos 70 os países do socialismo real, cuja economia centralizada e baseada na indústria pesada, conseguiram acompanhar os níveis de crescimento do ocidente, com o advento da economia eletrônica global, perderam competitividade e seus governos não mais conseguiram impor o controle ideológico e cultural diante de uma mídia global.<sup>39</sup>

A partir do esgotamento do *Welfare State*, num mundo unipolar, o avanço científico e tecnológico traz os fenômenos da globalização e da sociedade de risco, marcados pelo pluralismo jurídico, onde o Estado Nacional não detém mais o monopólio do Direito. Com isso, as empresas multinacionais, organismos internacionais, as organizações não-governamentais, a sociedade civil organizada, as comunidades de países, passam a emitir regras que, muitas

---

<sup>37</sup> MASI, Domenico de. **A Sociedade Pós-Industrial**. Vários Tradutores. 4. ed., São Paulo: Senac, 2003, p. 84. De acordo com o sociólogo italiano, nos anos 50 e 60 o aumento dos gastos sociais foi de 1/3 a 2/3 superior ao aumento do PIB (Ob. Cit., p. 83).

<sup>38</sup> CASTELLS, Manuel. **A Sociedade em Rede**. Trad. Roneide Majer. São Paulo: Paz e Terra. 7. ed., 2003, p. 189.

<sup>39</sup> GIDDENS, Anthony. **Mundo em Descontrole – O que a Globalização Está Fazendo de Nós**. Trad. Maria Luiza Borges. 4. ed., Rio de Janeiro: Record, 2005, p. 24. Imagem ilustrativa dessa situação, é lembrada por Ulrich Beck: nos estertores do império soviético, Boris Yeltsin, então presidente da República Russa, em cima de um tanque, faz um discurso contra os líderes da URSS que golpearam Gorbachov. Enquanto as rádios do regime comunista censuravam o discurso, a CNN transmitia ao vivo para todo o mundo. Era o triunfo da mídia global sobre o controle nacional dos meios de comunicação. (BECK, Ulrich. *O que é Globalização?* - Equívocos do Globalismo, Reposta à Globalização. Trad. André Carone. São Paulo: Paz e Terra, 1999, p. 41). No mesmo sentido CASTELLS, Manuel. **Fim de Milênio**. Trad. Klaus Gerhardt e Roneide Majer. São Paulo: Paz e Terra, 2002, p. 26: "Sustento a idéia de que a turbulenta crise que abalou os alicerces da economia e sociedade soviéticas de meados dos anos 70 em diante constituiu a expressão da incapacidade estrutural do estatismo e da versão soviética do industrialismo de assegurar a transição para a sociedade da informação."

vezes, escapam à percepção dos que se acostumaram com a dinâmica binária até então verificada na Era Moderna. É o que alguns denominam de Estado Subsidiário, que intervêm apenas onde a sociedade não pode atuar.

A perplexidade com que os pensadores no fim do século XX assistiram ao fim do socialismo real intensificou as discussões a respeito de modernidade e pós-modernidade ao longo dos anos 90, tempos que já fazem lembrar a *Belle Époque* a anteceder os horrores no início do século XXI, com a negação dos direitos fundamentais em nome do combate ao terrorismo após o 11 de setembro de 2001, com o ataque da *Al Qaeda* de Bin Laden às torres gêmeas do *World Trade Center* em Nova York e ao Pentágono, em Washington.

Como fruto do mesmo oportunismo político que se aproveita dos novos riscos sociais para a consolidação do poder, a autonomia dos povos é colocada em cheque, com a criação do conceito de guerra preventiva, a justificar a invasão norte-americana no Afeganistão e no Iraque. Nesse contexto, os direitos fundamentais são questionados por aqueles que buscam em medidas de exceção, como as previstas no Ato Patriótico de George W. Bush, resposta ao terrorismo.

A reação da doutrina norte-americana às tentativas de concessão de poderes especiais ao presidente dos Estados Unidos, em função do 11 de setembro, não tem sido uníssona. De um lado, encontram-se aqueles, como Ackerman<sup>40</sup>, que admitem restrições aos direitos civis com a criação de uma espécie de *emergency constitution*, sem prejuízo da preservação dos mecanismos de deliberação da sociedade que sejam capazes de controlar a necessidade do estado de exceção. Em contraponto, Tribe<sup>41</sup> rechaça o afastamento da ordem constitucional e a supressão dos direitos humanos no combate ao terrorismo.

Vale aqui destacar o alerta de Agambem contra as medidas destinadas a conferir poderes de legislar ao poder executivo, a fim de restabelecer a segurança em períodos de grande instabilidade, que tendem sempre a evoluir para um estado de exceção permanente.<sup>42</sup>

---

<sup>40</sup> ACKERMAN, Bruce. "The Emergency Constitution". In: **The Yale Law Journal**, vol. 113, nº 5, 05/03/04, p. 1029-1079, acessado em [www.yalelawjournal.org](http://www.yalelawjournal.org), em 09/07/05.

<sup>41</sup> TRIBE, Laurence H. e GUDRIDGE, Patrick O. "The Anti-Emergency Constitution" In: **The Yale Law Journal**, vol. 113, nº 8, 30/04/04, p. 1801-1870, acessado em [www.yalelawjournal.org](http://www.yalelawjournal.org), em 09/07/05.

<sup>42</sup> AGAMBEM, Giorgio. **Estado de Exceção**. Trad. Iraci Poletti. São Paulo: Boitempo Editorial, 2004, p. 19: "Uma das características essenciais do estado de exceção – a abolição provisória da distinção entre poder legislativo, executivo e judiciário – mostra, aqui, sua tendência a transformar-se em prática duradoura de governo." Entre nós, traçando um paralelo entre a situação da Alemanha da República de Weimar e a dos países em desenvolvimento como o Brasil, Gilberto Bercovici fala em estado de exceção econômico: "Com a globalização, a instabilidade econômica aumentou e o recurso aos poderes de emergência para sanar as crises econômicas passou a ser

No entanto, embora não se possa negar o fracasso do socialismo real, a falência do Estado do Bem-Estar Social, o terrorismo e os desafios da sociedade de risco, por outro lado, também é preciso reconhecer que nem a *pax americana* de Clinton, e muito menos o Estado de Exceção Permanente de George W. Bush, são respostas aos problemas do homem, num mundo que confere liberdade para o capital volátil e apátrida, mas a nega para a maioria das pessoas do planeta, excluída do acesso aos bens mais elementares para a digna sobrevivência.<sup>43</sup>

Por isso, é preciso construir novos paradigmas para a época atual, que, pela proximidade, ainda não pode ser denominada, senão provisoriamente. São usadas expressões como pós-modernidade, modernidade reflexiva, modernidade ambivalente, modernidade tardia, Estado de Risco, Estado Subsidiário, Estado Pós-Social, entre tantas outras, para designar os tempos atuais, captando várias características dos nossos tempos. No entanto, só o distanciamento histórico será capaz que identificar que facetas prevalecerão, a fim de caracterizar esses dias.<sup>44</sup>

Contudo, aos estudiosos do Direito não é dado procurar as soluções para os complexos fenômenos atuais, a partir de categorias jurídicas que foram forjadas no início da Era Moderna, vez que estas não são mais capazes de dar respostas aos problemas com que nos defrontamos hoje.

No campo das idéias jurídicas, esse período de crise do Estado Social é marcado pela superação das idéias positivistas, seja as de índole formalista, seja as de cunho sociológico ou economicista, a partir do resgate da justiça enquanto valor. Destacam-se entre as teorias pós-positivistas da segunda metade do século XX, a *tópica*, de Viehweg,<sup>45</sup> a *nova retórica*, de Perelman,<sup>46</sup> a *jurisprudência dos valores*, de Larenz,<sup>47</sup> e a *justiça como equidade*, de Rawls<sup>48</sup>. O debate

---

mais utilizado, com a permanência do estado de emergência econômico." (BERCOVICI, Gilberto. *Constituição e Estado de Exceção Permanente – A Atualidade de Weimar*. São Paulo: Azougue Editorial, 2004, p. 179).

<sup>43</sup> SEN, Amartya. **Desenvolvimento como Liberdade**. Trad. Laura Motta. Rio de Janeiro: Companhia das Letras, 2000, p. 18: "A despeito de aumentos sem precedentes na opulência global, o mundo atual nega liberdades elementares a um grande número de pessoas – talvez até mesmo à maioria."

<sup>44</sup> MASI, Domenico de. **A Sociedade Pós-Industrial**. Vários Tradutores. 4. ed , São Paulo: Senac, 2003, p.33.

<sup>45</sup> VIEHWEG, Theodor. **Tópica y Filosofía Del Derecho**. Trad. Jorge M. Seña. Barcelona: Gedisa, 1991, p. 189.

<sup>46</sup> PERELMAN, Chaïm. **Lógica Jurídica**. Trad. Vergínia K. Pupe. São Paulo: Martins Fontes: 2000.

<sup>47</sup> LARENZ. **Metodologia da Ciência do Direito**. Trad. José Lamego. 3.ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.

<sup>48</sup> RAWLS, John. **Uma Teoria da Justiça**. Trad. Almiro Pisetta e Lenita Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 1997.

sobre a justiça mobiliza comunitaristas, como Walzer,<sup>49</sup> e Taylor,<sup>50</sup> e proceduralistas como Dworkin<sup>51</sup> e Alexy.<sup>52</sup>

A teoria da argumentação de Alexy<sup>53</sup> e da razão comunicativa de Habermas<sup>54</sup>, resgatam a racionalidade prática, de cunho dialógico e procedimental. É, porém, na obra de Habermas que vamos encontrar uma maior aproximação entre a razão prática e a teoria democrática, com os direitos fundamentais constituindo pressuposto para o processo democrático.<sup>55</sup>

O resgate do valor da justiça e dos direitos fundamentais vai causar profundas conseqüências na doutrina tributária alemã, especialmente em autores como Klaus Tipke, Klaus Vogel e Moris Lehner. Aos poucos as idéias tedescas vão influenciando a doutrina de outros países. Na Espanha, a justiça tributária é resgatada com Pedro Herrera Molina, Falcón y Tella e Tulio Rosembuj. Na Itália, Fantozzi e Moschetti também se abrem às novas discussões. No Brasil, a superação do positivismo normativista encontra em Ricardo Lobo Torres e Marco Aurélio Greco dois grandes resistentes à maioria formalista.

Com a abertura do direito tributário à idéia de justiça, o equilíbrio entre os princípios da legalidade e da capacidade contributiva foi resgatado,<sup>56</sup> estabelecendo, assim, uma visão que, longe de apresentar peculiaridades em relação aos outros ramos (como ocorre com as teorias da tipicidade fechada ou da interpretação econômica do fato gerador), prestigia a igualdade, com a adoção de fórmulas para coibir as práticas abusivas tendentes a burlar a obrigação de pagar tributos e de mecanismos que vão além das normas com intenção meramente arrecadatórias.

Nesse sentido, o estudo da segurança jurídica do contribuinte é um dos exemplos em que os parâmetros iluministas, até hoje praticados pela maior parte dos estudiosos, são totalmente inadequados à solução dos riscos atuais.

---

<sup>49</sup> WALZER, Michael. **Esferas da Justiça – Uma defesa do pluralismo e da igualdade**. Trad. Jusara Somões. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

<sup>50</sup> TAYLOR, Charles. “La Política de Reconocimiento”. In: **El Multiculturalismo y la Política de Reconocimiento**. Trad. Mónica Utrills de Neira. México: Fondo de Cultura Económica, 1993.

<sup>51</sup> DWORKIN, Ronald. **Levando os Direitos a Sério**. Trad. Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

<sup>52</sup> ALEXY, Robert. **Teoría de los Derechos Fundamentales**. Trad. Ernesto Garzón Valdés. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002.

<sup>53</sup> ALEXY, Robert. **Teoria da Argumentação Jurídica - A Teoria do Discurso Racional como Teoria da Justificação Jurídica**. Trad. Zilda Hutchinson Schild Silva. São Paulo: Landy, 2001.

<sup>54</sup> HABERMAS, Jürgen. **Direito e Democracia – Entre Facticidade e Validade**. Vol. I. Trad. Flávio Beno Siebeneichler. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 2003.

<sup>55</sup> SOUZA NETO, Cláudio Pereira de. **Jurisdição Constitucional, Democracia e Racionalidade Prática**. Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p. 335. 336.

<sup>56</sup> GARCIA NOVOA, César. **El Principio de Seguridad Jurídica em Materia Tributaria**. Barcelona: Marcial Pons, 2000, p. 89.

É que procuramos uma tutela do direito individual do contribuinte, como se este fosse uma figura mitológica, desligada da realidade fática, e como se o Estado fosse ainda aquele monstro orgânico de Hobbes, a ameaçar a liberdade do cidadão de Locke, em completo descompasso com um tempo onde a figura do Estado-Nação vai cedendo terreno e que a soberania é flexibilizada.

Um novo mundo, merece novas explicações. Se as que existem ainda não nos confortam, ao menos diagnosticam o caráter obsoleto das velhas fórmulas liberais, e a necessidade do debate sobre os novos rumos.

## 2. A CRISE DO ESTADO SOCIAL E A SOCIEDADE DE RISCO

Sem adentrar na polêmica sobre modernidade e pós-modernidade, que não é objeto desse estudo, é forçoso reconhecer que vivemos dias que colocam em xeque todo o ideal iluminista, com a sua certeza de que a humanidade caminha para frente e de que o desenvolvimento tecnológico torna o mundo mais estável e ordenado.<sup>57</sup> Se por um lado, não há uma ultrapassagem da modernidade aberta pela Revolução Francesa com a superação das explicações religiosas para o mundo e a adoção do racionalismo, por outro, é imperioso reconhecer que o advento da sociedade pós-industrial e da globalização aponta para um esgotamento dos instrumentos para a solução dos problemas da primeira modernidade.

Nesse contexto, a Nova Era do misticismo e do fundamentalismo religioso dos dias atuais, mais que representar uma volta ao passado pré-moderno, ou o advento de uma etapa posterior à modernidade, se revela como uma reação irracional à ausência de respostas do paradigma iluminista, baseado na certeza binária da realidade.

É inevitável constatar que com a Globalização se mostra rompida uma das principais premissas da Era Moderna: a de que vivemos em espaços delimitados pelos Estados Nacionais.<sup>58</sup> Porém, o que pode ser considerado como a decadência da modernidade, pode também marcar o início de uma *segunda modernidade*, desde que sejam superadas as ortodoxias que levaram ao esgotamento da primeira.<sup>59</sup>

Em conseqüência, é preciso reinventar a política, a partir de dados extraídos desses novos tempos. Se por um lado a globalização econômica leva o comércio à escala internacional, gerando crescimento do poder das empresas transnacionais em detrimento dos Estados Nacionais e dos trabalhadores, de

---

<sup>57</sup> GIDDENS, Anthony. **Mundo em Descontrole – O que a Globalização Está Fazendo de Nós**. Trad. Maria Luiza Borges. 4. ed., Rio de Janeiro: Record, 2005, p. 14.

<sup>58</sup> BECK, Ulrich. **O que é Globalização? - Equívocos do Globalismo, Reposta à Globalização**. Trad. André Carone. São Paulo: Paz e Terra, 1999, p. 46.

<sup>59</sup> *Ibidem*, p. 26.

outro o avanço tecnológico e a revolução nos meios de informação e comunicação universalizam os direitos humanos e a democracia, despertando a atenção global sobre as questões ambientais, os direitos das minorias, a pobreza mundial.<sup>60</sup>

Nesse contexto dialético, onde o mercado globalizado difunde informação e idéias para tudo o mundo, a cultura local encontra espaços ampliados, sobrevivendo além do seu ambiente original. Assim, a globalização cultural não é necessariamente uma via de mão única, uma vez que a “sociedade mundial não é, portanto, uma megassociedade nacional que reúne e dissolve todas as sociedades nacionais; representa um horizonte que se caracteriza pela multiplicidade e pela não-integração.”<sup>61</sup>

Com a globalização não há o fim da política, mas seu recomeço. A reinvenção da política não se caracteriza pelo triunfo do neoliberalismo, mas, ao contrário, pela crítica ao domínio do plano econômico sobre todos os demais, e ao autoritarismo político a serviço da lógica do mercado.<sup>62</sup>

Se o desenvolvimento econômico escapa do controle do Estado Nacional, as suas conseqüências como o desemprego, a pobreza a imigração, têm o seu equacionamento exigido do Estado Social,<sup>63</sup> cada vez mais frágil para atender a essa crescente demanda, o que gera crises políticas que colocam em risco o futuro da democracia.

Nesse panorama, as medidas tomadas pelo Estado acabam por originar outros problemas sociais e econômicos. Para se proteger da livre atuação das empresas transnacionais, garantindo os direitos de seus cidadãos, os Estados Nacionais adotam medidas que acabam por afugentar o fluxo de capitais, gerando mais desemprego e miséria. Por outro lado, o desenvolvimento econômico gerando pelos investimentos dos agentes transnacionais não se apresenta como solução ao crescimento da exclusão social e da concentração de renda.

Como se vê, não estamos diante de uma pós-modernidade, mas das conseqüências da imposição do modelo de modernidade ocidental para todo o mundo, gerando efeitos colaterais advindos da ambivalência e imprevisibi-

---

<sup>60</sup> Ibidem, p. 31.

<sup>61</sup> Ibidem, p. 32.

<sup>62</sup> Ibidem, p. 225.

<sup>63</sup> Ibidem, p. 36.

lidade, caracterizadoras da sociedade de risco. Podemos denomina-la de modernidade reflexiva, como Ulrich Beck,<sup>64</sup> de modernidade ambivalente, como Zygmunt Bauman<sup>65</sup> ou modernidade tardia, como Anthony Giddens.<sup>66</sup>

É que com o extraordinário avanço tecnológico experimentado no século XX, o homem, que nos primórdios da Era Moderna tentava dominar a natureza, a fim de conter os riscos externos, passa a sofrer os efeitos de sua ação, com a reação do planeta à intervenção humana. É o que Anthony Giddens<sup>67</sup> chama de risco fabricado, que, como bem salienta Raffaele de Giorgi,<sup>68</sup> não se confunde com o perigo, sempre exteriores à ação do homem. São exemplos ilustrativos dos riscos naturais causados pela ação desordenada da humanidade o aquecimento global, a diminuição da camada de ozônio, o vazamento da usina nuclear de Chernobyl, na Ucrânia, o mau da vaca louca, na Inglaterra, as vicissitudes nas experiências genéticas e a devastação humana provocada pelos *tsunames* na Ásia e na África.

Os riscos não são uma novidade de nossos tempos. A expressão risco, surge nos idiomas espanhol e português nos séculos XVI e XVII para designar os perigos representados pelo desconhecido a ser encontrado nas grandes navegações por mares nunca dantes navegados. A precaução do risco das navegações marítimas pela introdução dos seguros levou a expressão ao mundo dos negócios, onde foi utilizada para designar a álea dos contratos bancários e de investimentos, até ser generalizada para outras situações de incerteza.<sup>69</sup>

Da origem da palavra risco, é extraída uma característica fundamental que, até hoje, é válida para a compreensão do fenômeno: a incerteza diante da novidade desconhecida e imprevisível.

Mas se o risco diante da novidade desconhecida não é uma exclusividade de nossos dias, devemos observar que hoje os riscos causados pelo pró-

---

<sup>64</sup> BECK, Ulrich, "Autodissolução e auto-risco da sociedade industrial: o que significa?" IN: GIDDENS, Anthony, BECK, Ulrich e LASH, Scott. **Modernização Reflexiva**. Trad. Magda Lopes. 2. reimpressão. São Paulo: UNESP, 1997, p. 208.

<sup>65</sup> BAUMAN, Zygmunt. **Modernidade e Ambivalência**. Trad. Marcus Penchel. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 1999.

<sup>66</sup> GIDDENS, Anthony. "Risco, Confiança, Reflexividade". IN: GIDDENS, Anthony, BECK, Ulrich e LASH, Scott. **Modernização Reflexiva**. Trad. Magda Lopes. 2. reimpressão. São Paulo: UNESP, 1997, p. 233.

<sup>67</sup> GIDDENS, Anthony. **Mundo em Descontrole – O que a Globalização Está Fazendo de Nós**. Trad. Maria Luiza Borges. 4. ed., Rio de Janeiro: Record, 2005, p. 24.

<sup>68</sup> GIORGI, Raffaele de. **Direito, Democracia e Risco – Vínculos com o Futuro**. Trad. Lucia Silva, Sandra Vial e Luiz Antônio Vial. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris Editor, 1998, p. 233.

<sup>69</sup> *Ibidem*, p. 32.

prio homem são tão ou mais importantes do que aqueles gerados pela natureza.<sup>70</sup> Então, o que há de novo não é a incerteza ou o risco. Mas a origem deles. Muitas incertezas que vivemos hoje foram criadas pelo próprio homem.<sup>71</sup>

Outra característica peculiar aos nossos tempos reside na imprevisibilidade desses riscos, o que se explica pelo incomparável avanço científico e tecnológico, que, embora deixe desconcertadas as pessoas comuns, são planejados pelos especialistas. Mas ao mesmo tempo, geram efeitos colaterais que não poderiam ser imaginados sequer pelos idealizadores de tais conquistas.

Essa imprevisibilidade é mais óbvia quando consideramos que os riscos criados pelo homem nem sempre são fruto de uma ação consciente como os efeitos devastadores da bomba atômica lançada sobre Hiroshima e Nagasaki. Quase sempre os riscos são frutos de medidas concebidas de acordo com fins que são caros à Era Moderna, como o desenvolvimento da ciência, o crescimento econômico e a busca do pleno emprego. No entanto, as medidas adotadas, mesmo quando atingem os seus esperados objetivos, acabam gerando efeitos colaterais imprevistos.<sup>72</sup>

Com a expansão da industrialização, os riscos se multiplicaram de forma nunca antes vista. O desaguadouro desse processo é a conjugação de crescimento econômico com a necessidade de isolamento dos riscos que ele produz.<sup>73</sup>

Nesse contexto, diagnostica-se o fenômeno da ambivalência, com a resolução de determinados problemas gerando outros problemas.<sup>74</sup> A apuração

---

<sup>70</sup> Ibidem, p. 43.

<sup>71</sup> GIDDENS, "Risco, Confiança e Reflexividade", IN: GIDDENS, Anthony, BECK, Ulrich e LASH, Scott. **Modernização Reflexiva**. Trad. Magda Lopes. 2. reimpressão. São Paulo: UNESP, 1997, p. 220.

<sup>72</sup> Ulrich Beck chega a falar em era dos efeitos colaterais. (BECK, Ulrich. "Autodissolução e Autorisco na Sociedade Industrial: O que significa isso?" IN: GIDDENS, Anthony, BECK, Ulrich e LASH, Scott. **Modernização Reflexiva**. Trad. Magda Lopes. 2. reimpressão. São Paulo: UNESP, 1997, p. 208).

<sup>73</sup> BAUMAN, Zygmunt. **Modernidade e Ambivalência**. Trad. Marcus Penchel. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 1999, p. 229.

<sup>74</sup> BAUMAN, Zygmunt. **Modernidade e Ambivalência**. Trad. Marcus Penchel. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 1999, p. 227: "Cada resolução de problema gera novos problemas. (Somos quase tentados a dizer: o que passa por solução do problema A é a formulação dos problemas B, C, ... n que precisam ser resolvidos; o conhecimento aumenta durante a resolução de problemas, mas igualmente a quantidade de problemas.) De fato, é a ação voltada para um propósito que tem a maior responsabilidade pela geração dos aspectos da condição humana sentidos como desconfortáveis, preocupantes e que precisam ser retificados. Perseguindo um remédio específico para uma inconveniência específica, a ação induzida pelo especialista está fadada a desequilibrar tanto o ambiente sistêmico da ação quanto as relações entre os próprios atores. É o desequilíbrio artificialmente criado que se sente mais tarde como um "problema" e é visto assim como garantia para a formulação de novos propósitos."

da técnica na sociedade industrial disponibilizou a especialização para a resolução dos problemas. E quanto mais específico e concentrado se apresenta, o saber do especialista vai gerando a necessidade de novas especialidades para uma problemática que, até então, não era conhecida. Tãmanha especialização, além de originar a crescente dependência de especialistas, acaba por gerar efeitos colaterais em outros campos da realidade, que não são dominados pela referida especialidade, gerando novos problemas, a exigir novas especialidades.<sup>75</sup>

Nessa lógica ambivalente, cada medida adotada para a solução de problemas de determinado grupo de pessoas traz em si mesma a criação de problemas para outro grupo de pessoas.<sup>76</sup> Em conseqüência, a liberdade crescente de uns pode representar, ou até mesmo ser a causa, de uma maior opressão para outros.<sup>77</sup>

Como corolários do racionalismo característico da modernidade, a insegurança e o desconforto causados pela ambivalência tinham como resposta as classificações binárias, tão caras aos juristas seguidores da jurisprudência dos conceitos, e mais tarde, no século XX, aos positivistas normativistas. As classificações binárias ou duais pareciam conferir segurança em relação à ambigüidade, num verdadeiro culto à racionalidade.<sup>78</sup>

No entanto essa incessante busca pela ausência de incerteza mais corresponde a um suporte emocional<sup>79</sup> utilizado para aplacar a ansiedade gerada

---

<sup>75</sup> *Ibidem*, p. 229.

<sup>76</sup> A própria dinâmica do processo judicial revela essa ambivalência como observado por Ulrich Beck: "A ordem judicial não estimula mais a paz social, pois sanciona e legitima as desvantagens juntamente com as ameaças e assim por diante." (BECK, Ulrich. "A Reinvenção da Política: Rumo a Uma Teoria da Modernidade Reflexiva." IN: GIDDENS, Anthony, BECK, Ulrich e LASH, Scott. **Modernização Reflexiva**. Trad. Magda Lopes. 2. reimpressão. São Paulo: UNESP, 1997, p. 29).

<sup>77</sup> GIDDENS, "Risco, Confiança e Reflexividade", IN: GIDDENS, Anthony, BECK, Ulrich e LASH, Scott. **Modernização Reflexiva**. Trad. Magda Lopes. 2. reimpressão. São Paulo: UNESP, 1997, p. 223.

<sup>78</sup> BAUMAN, Zygmunt. **Modernidade e Ambivalência**. Trad. Marcus Penchel. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 1999, p. 236: "O culto da racionalidade da escolha e da conduta é em si mesmo uma escolha, uma decisão de dar preferência à ordem sobre a surpresa, à constância de resultados sobre a sucessão aleatória de perdas e ganhos. Ela repudia a contingência e glorifica a ausência de ambigüidade. Além disso, apresenta a clareza plena do mundo da vida e uma chance de ganhos sem o risco de perdas como possibilidade real e um propósito sensato pelo qual lutar. Promete um mundo livre de incerteza, de tormentos espirituais, de hesitações intelectuais."

<sup>79</sup> GIDDENS compara essa necessidade de proteção contra a ansiedade gerada pela ambigüidade dos tempos modernos ao casulo protetor que os pais oferecem a seus filhos pequenos: "A confiança que a criança, em circunstâncias normais, investe nos que cuidam dela – argumento – pode ser vista como espécie de inoculação emocional contra ansiedades existenciais – uma proteção contra ameaças e perigos futuros que permite que o indivíduo mantenha a esperança e a coragem diante de quaisquer circunstâncias debilitantes que venham a encontrar mais tarde. A confiança básica é um dispositivo de triagem em relação a riscos e perigos que cercam a ação e a interação. É o principal suporte emocional de uma carapaça defensiva ou casulo protetor que

pela ambivalência do que uma verdadeira representação da realidade,<sup>80</sup> irreduzível a essa lógica dual, mesmo no campo das ciências exatas onde há algumas décadas prepondera a lógica *fuzzy*.<sup>81</sup>

Diante da insuficiência dos modelos binários,<sup>82</sup> tão caros à primeira modernidade, o desafio na sociedade de risco é conviver com a ambivalência, a partir de uma atitude calculista em relação às possibilidades de ação,<sup>83</sup> e do controle dos riscos pela probabilidade.<sup>84</sup> Assim, pelo conhecimento da realidade passada, os agentes sociais assumem os riscos e procuram se precaver em relação à possibilidade de ocorrência dos perigos previstos por meio do seguro.

Se no Estado Liberal o seguro era limitado à segurança dos negócios privados, no Estado Social evolui para a idéia de seguridade social, a prevenir os riscos advindos da doença, da velhice, do desemprego etc.

Em qualquer desses cenários, o papel do segurador, seja a empresa seguradora a proteger os negócios privados, seja o *Welfare State* a tutelar os cidadãos em relação às misérias sociais, é o de redistribuir os riscos entre os integrantes do sistema. Assim, enquanto a empresa seguradora vai, a partir do cálculo de probabilidade de sinistro, distribuir o custo das indenizações pelos

---

todos os indivíduos normais carregam como meio de prosseguir com os assuntos cotidianos," (GIDDENS, Anthony. **Modernidade e Identidade**. Trad. Plínio Dentzien. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 2002, p.43).

<sup>80</sup> Nesse sentido BAUMAN: "Nenhuma classificação binária pode se sobrepor inteiramente a experiência contínua e essencialmente não discreta da realidade. A oposição, nascida do horror a ambigüidade, torna-se a principal fonte de ambivalência. (BAUMAN, Zygmunt. **Modernidade e Ambivalência**. Trad. Marcus Penchel. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 1999, p. 70).

<sup>81</sup> A Lógica Fuzzy foi criada em 1965 por Lofti Asker Zadeh e se baseia na teoria dos Conjuntos Fuzzy. De acordo com a lógica formal aristotélica, uma proposição lógica tem dois extremos: ou "completamente verdadeiro" ou "completamente falso". Com a Lógica Fuzzy, uma premissa varia em grau de verdade de 0 a 1, o que leva a ser parcialmente verdadeira ou parcialmente falsa. (KOSKO, Bart. *Fuzzy Thinking*. New York: Hyperion, 1993, p. 263). A importância da Lógica Fuzzy é encontrada na possibilidade de inferir conclusões a partir de informações vagas, ambíguas e imprecisas, aproximando os sistemas de bases da lógica humana, o que a torna extremamente relevante para as ciências humanas, notadamente a do Direito.

<sup>82</sup> GIORGI, Raffaele de. **Direito, Democracia e Risco – Vínculos com o Futuro**. Trad. Cristiano Paixão, Daniela Nicola e Samantha Dobrowolski. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris Editor, 1998, p. 197: "Nessa situação, portanto, a razão clássica, sustentada pela lógica binária, vai desarmada de encontro ao tempo. Nem a regularidade, nem a calculabilidade podem socorrê-la. A precariedade da razão deve ser assumida como ponto de partida. O risco, dessarte, é uma modalidade secularizada de construção do futuro. Já que a perspectiva de risco torna plausível pontos de vista diferentes da racionalidade, na condição de que estes sejam capazes de rever os próprios pressupostos operativos e na condição de que, haja tempo para efetuar esta revisão, esta perspectiva é típica da sociedade moderna."

<sup>83</sup> GIDDENS, Anthony. **Modernidade e Identidade**. Trad. Plínio Dentzien. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 2002, p. 33.

<sup>84</sup> LASH, Scott. "A Reflexividade e seus duplos: Estrutura, Estética, Comunidade", IN: GIDDENS, Anthony, BECK, Ulrich e LASH, Scott. **Modernização Reflexiva**. Trad. Magda Lopes. 2. reimpressão. São Paulo: UNESP, 1997, p. 170.

seus clientes, o Estado irá distribuir o custo das prestações sociais pelos contribuintes.<sup>85</sup>

O mesmo fenômeno ocorre em relação aos efeitos colaterais advindos da ambivalência da sociedade de risco, em que uma medida necessária para a coletividade acaba por gerar prejuízos a um determinado grupo.<sup>86</sup>

Se na sociedade industrial a discussão fundamental era como repartir a riqueza, na sociedade de risco o problema passa a ser como evitar, minimizar e repartir os riscos, num mundo onde a figura dos *efeitos secundários*, ocupa lugar de destaque.<sup>87</sup>

Da incessante busca de novos instrumentos de luta contra a ambivalência, surge a necessidade do Estado, na sociedade de risco, não distribuir apenas

---

<sup>85</sup> GIDDENS, Anthony. **Mundo em Descontrole – O que a Globalização Está Fazendo de Nós**. Trad. Maria Luiza Borges. 4. ed., Rio de Janeiro: Record, 2005, p.35: “O *welfare state*, cujo desenvolvimento pode ser retraçado até as leis de assistência social elisabetanas na Inglaterra, é essencialmente um sistema de administração de risco. Destina-se a proteger contra os infortúnios que antes eram tratados como desígnio dos deuses – doença, invalidez, perda do emprego e velhice.” [...] “Os que fornecem seguro, seja na forma do seguro privado ou dos sistemas estatais de seguridade, essencialmente estão apenas redistribuindo risco.”

<sup>86</sup> BECK, Ulrich. “A Reinvenção da Política: Rumo a Uma Teoria da Modernização Reflexiva”. In: GIDDENS, Anthony, BECK, Ulrich. e LASH, Scott. **Modernização Reflexiva**. Trad. Magda Lopes. 2. reimpressão. São Paulo: UNESP, 1997, p. 42: “Na sociedade de risco, as novas vias expressas, instalações de incineração de lixo, indústrias químicas, nucleares ou biotécnicas, e os institutos de pesquisa encontram resistência dos grupos populacionais imediatamente afetados. É isso, e não (como no início da industrialização) o júbilo diante deste progresso, que se torna previsível. Administrações de todos os níveis vêm-se em confronto com o fato de que o que planejam ser um benefício para todos é percebido como uma praga por alguns e sofre a sua oposição. Por isso tanto eles quanto os especialistas em instalações industriais e os institutos de pesquisa perderam sua orientação. Estão convencidos de que elaboraram esses planos “racionalmente”, com o máximo do seu conhecimento e de suas habilidades, considerando o “bem público”. Nisso, no entanto, eles descaram a ambivalência envolvida. Lutam contra a ambivalência com os velhos meios da não-ambigüidade”.

<sup>87</sup> BECK, Ulrich. **La Sociedad Del Riesgo**. Trad. Jorge Navarro. Barcelona: Paidós, 1998, p. 25-26.

benefícios, mas também os males sociais,<sup>88</sup> a partir da análise do custo-benefício,<sup>89</sup> e da negociação entre os integrantes da sociedade,<sup>90</sup> possibilitada pelo pluralismo de poder,<sup>91</sup> e conduzida com base no princípio da transparência.<sup>92</sup>

Nesse diapasão, a idéia de segurança jurídica ganha uma nova dimensão, superando o modelo do Estado Liberal, onde representou a proteção do cidadão contra o poder do Estado, com a idéia de *segurança jurídica*, e do Estado Social, em que, na eterna busca da Justiça Social, ganhou a feição de *seguridade social*. No Estado Democrático e Social, marcado pela sociedade de risco, a segurança se traduz em *seguro social*.<sup>93</sup>

Nessa transição, que ainda não restou totalmente concluída nos dias atuais, a idéia de liberdade, que desde a Revolução Francesa se baseia na segurança do indivíduo contra o poder do Estado, ganha uma dimensão plural com a garantia da liberdade em relação ao outro. É por isso que Denninger,<sup>94</sup> defende a superação do lema Liberdade, Igualdade e Fraternidade, pela tríade Segurança, Diversidade e Solidariedade.

De acordo com essa nova dimensão da segurança, o Estado garante proteção aos cidadãos contra os riscos sociais, a partir de “uma nova comunhão

---

<sup>88</sup> GIORGI, Raffaele de. **Direito, Democracia e Risco – Vínculos com o Futuro**. Trad. Cristiano Paixão, Daniela Nicola e Samantha Dobrowolski. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris Editor, 1998, p. 198: “O risco é modalidade de distribuição dos *bads* e não dos *goods*. O risco baseia-se na suportabilidade, na aceitação e não, na certeza das próprias expectativas: por isso, os riscos não podem ser transformados em direito, ainda, que possam ser monetarizados. O risco sobrecarrega o direito: trata-se, no entanto, de estratégias de retardamento do risco, não de estratégias que evitam o risco. O sistema mais diretamente interessado é a economia: isto ocorre seja porque os riscos podem ser monetarizados, seja porque as possibilidades de dúvida são infinitas.”

<sup>89</sup> SUSTEIN, Cass R. **Risk and Reason – Safety, Law and the Environment**. Cambridge: Cambridge University Press, 2002, p. 6.

<sup>90</sup> BECK, Ulrich. “A Reinvenção da Política: Rumo a Uma Teoria da Modernização Reflexiva”. In: GIDDENS, Anthony, BECK, Ulrich, e LASH, Scott. **Modernização Reflexiva**. Trad. Magda Lopes. 2. reimpressão. São Paulo: UNESP, 1997, p. 43.

<sup>91</sup> BAUMAN, Zygmunt. **Modernidade e Ambivalência**. Trad. Marcus Penchel. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 1999, p. 60: “Só o pluralismo devolve a responsabilidade moral da ação a seu natural portador: o indivíduo que age.”

<sup>92</sup> TORRES, Ricardo Lobo. “O Princípio da Transparência no Direito Financeiro”, in **Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro**, Vol. VIII, p. 133-156. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2001, p. 136. “A transparência é o melhor princípio para a superação das ambivalências da Sociedade de Risco. Só quando se desvenda o mecanismo do risco, pelo conhecimento de suas causas e de seus efeitos, é que se supera a insegurança.”

<sup>93</sup> *Ibidem*: “Os riscos e a insegurança da sociedade hodierna não podem ser eliminados, mas devem ser aliviados por mecanismos de segurança social, econômica e ambiental. A solidariedade social e a solidariedade do grupo passam a fundamentar as exações necessárias ao financiamento das garantias da segurança social.”

<sup>94</sup> DENNINGER, Erhard. “Segurança, Diversidade e Solidariedade ao invés de Liberdade, Igualdade e Fraternidade.” In: **Revista Brasileira de Estudos Políticos**, vol. 88, 2003, p. 21-45.

de responsabilidade entre o cidadão e o Estado, ou uma nova comunhão de riscos e chances.”<sup>95</sup>

Por esta perspectiva, a idéia de segurança se desamarra da mordada individualista liberal, bem como dos excessos sociológicos da jurisprudência dos interesses, para atingir uma dimensão valorativa que vai atuar na legitimação de todos os direitos do cidadão,<sup>96</sup> não mais como um apanágio da defesa do indivíduo contra um poderoso Estado-Nação, que, cada vez mais, vai perdendo importância como fonte de poder no mundo globalizado, mas sim um mecanismo de garantia aos direitos fundamentais de todos.

Como destaca Perez Luño, nos dias atuais, a segurança dos direitos do cidadão é muito mais ameaçada pela falta de resposta do Estado aos seus misteres sociais do que pela sua hipertrofia, como ocorria antes do advento do Estado Social.<sup>97</sup> A insegurança social gerada pela ausência de cumprimento das prestações estatais vinculadas ao mínimo existencial é permanente motivo de crise que põe em risco o próprio regime democrático.<sup>98</sup> Assim, “a liberdade individual só pode ser produto do trabalho coletivo.”<sup>99</sup>

A despeito de toda evolução histórica do pensamento humano nesses dias de modernidade tardia, até hoje os estudiosos do direito, ainda muito influenciados pelo positivismo formalista, têm a tendência de limitar o estudo da segurança aos limites da liberdade individual. Ao ignorar a ambivalência, nossos pensadores acabam por resguardar por excesso o direito à segurança daqueles indivíduos mais fortes, cultural, social e economicamente, em detrimento da maior parcela da população, que acaba por não encontrar defesa contra o aniquilamento dos seus direitos fundamentais.

---

<sup>95</sup> SILVA NETO, Francisco e IORIO FILHO, Rafael M. “A Nova Tríade Constitucional de Erhard Denninger”. In: DUARTE, Fernanda e VIEIRA, José Ribas (org.), **Teoria da Mudança Constitucional – Sua Trajetória nos Estados Unidos e na Europa**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 282: “Esta diferença se traduz na figura de um cidadão ativo no processo de decisão política e administrativa e na sua vigilância e responsabilidade na co-participação da efetiva proteção e tutela dos princípios basilares do ordenamento jurídico e dos princípios invioláveis da pessoa.”

<sup>96</sup> PECES-BARBA MARTÍNEZ, Gregório. **Curso de Derechos Fundamentales – Teoría General**. Madrid: Universidad Carlos III de Madrid, 1999, p. 245.

<sup>97</sup> PÉREZ LUÑO, Antonio-Enrique. **La Seguridad Jurídica**. 2.ed. Barcelona: Ariel Derecho, 1994, p. 22.

<sup>98</sup> BERCOVICI, Gilberto. **Constituição e Estado de Exceção Permanente – A Atualidade de Weimar**. São Paulo: Azougue Editorial, 2004, p. 179: “A nova geopolítica monetária e a concentração de decisão sobre investimentos, segundo Fiori, torna a sua capacidade de retaliação econômica o fundamento último da soberania no que diz respeito às políticas econômicas dos Estados periféricos. Isto gera, no médio e no longo prazos, a deslegitimação democrática, o esfacelamento do Estado e formas cada vez mais sofisticadas de autoritarismo. Com a globalização, a instabilidade econômica aumentou e o recurso aos poderes de emergência para sanar as crises econômicas passou a ser mais utilizado, com a permanência do estado de emergência econômico.”

<sup>99</sup> BAUMAN, Zygmunt. **Em Busca da Política**. Trad. Marcus Penchel. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 1999, p. 15.

Nesse particular, pode-se concluir que o equívoco do positivismo é restringir a segurança e o Estado de Direito à legalidade. No entanto, o Estado de Direito não se resume à idéia de legalidade formal, mas uma legalidade que se funde na soberania popular e se dirige à tutela dos direitos fundamentais.<sup>100</sup>

Deste modo, a segurança jurídica não pode desprezar a legitimidade das decisões tomadas, que devem ser racionais e aceitáveis pela comunidade dos destinatários da norma.<sup>101</sup>

No campo da repartição dos encargos tributários, a tendência individualista, baseada no positivismo liberal, é ainda mais acentuada, a partir da mitificação da idéia de *direitos do contribuinte*, como se todas as empresas e pessoas tivessem sempre interesses coincidentes. A ilusão se completa com a difusão do mito de que os interesses de todos os contribuintes se contrapõem ao Estado, opressor da liberdade individual.

A falta de consciência da *ambivalência fiscal*, característica à lei tributária, faz com que o direito tributário seja até hoje marcado, notadamente no Brasil, onde ainda predomina o positivismo formalista, pela crença de que a segurança jurídica se resume, exclusivamente, à proteção do contribuinte contra o exercício do poder de tributar do Estado.

### 3. DIREITOS DOS CONTRIBUINTES, AMBIVALÊNCIA FISCAL E LEGALIDADE

Tendo a tributação moderna surgido da luta dos contribuintes contra o abuso na imposição tributária pelo rei, o mito da segurança repousa na limitação do poder de tributar do soberano, que não era eleito pelo povo. Essa necessidade de uma norma aprovada pelo parlamento como pressuposto da exigência tributária sempre se justificou na prévia autorização pelos representantes eleitos por aqueles que suportariam o peso fiscal. É dessa aprovação legislativa que surge a concepção de autoconsentimento da tributação, que fundamenta o princípio da legalidade tributária.

Porém, não se pode perder de vista que, modernamente, no Estado Democrático e Social de Direito, os governos, a quem cabe exigir os tributos, são também exercidos por representantes eleitos diretamente pelo povo. Portanto,

---

<sup>100</sup> PÉREZ LUÑO, Antonio-Enrique. *La Seguridad Jurídica*. 2.ed. Barcelona: Ariel Derecho, 1994, p. 79-80: "La aplicación taxativa de leyes que consagran cualquier tipo de discriminación (racial, ideológica, sexual, económica ...), o que proscriben el ejercicio de las libertades políticas o sindicales no puede suponer ninguna garantía de seguridad jurídica. La seguridad empírica de un atentado legal a los valores y derechos humanos entraña la seguridad de una iniquidad; es decir, la seguridad fáctica de una inseguridad jurídica."

<sup>101</sup> HABERMAS, Jürgen. *Direito e Democracia – Entre Facticidade e Validade*. Vol. I. Trad. Flávio Beno Siebeneichler. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 2003, p. 246.

estamos num cenário bem distinto daquele contexto histórico em que se produziram as aspirações iluministas que fortaleceram o anseio de que só os representantes do povo, reunidos no parlamento, poderiam criar obrigações, e de que o poder executivo seria um mero executor das políticas por eles definidas.<sup>102</sup>

Em consequência, nesse novo contexto que ora se mostra presente, o princípio da legalidade não guarda mais fundamento no autoconsentimento, mas da autonormatização.<sup>103</sup> Ao contrário, passou a ter, como afirma Pérez Royo,<sup>104</sup> um viés plural, como meio de garantir a democracia no procedimento de imposição das normas de repartição tributária, bem como a igualdade de tratamento entre os cidadãos.

Essa legalidade baseada no pluralismo político extraído de um parlamento onde estejam presentes representantes de todos os segmentos da sociedade, e onde os movimentos sociais e econômicos tenham amplo espaço de atuação,<sup>105</sup> é a principal arma de combate a uma visão unívoca da realidade e negadora da ambivalência no âmbito fiscal, representada pela fixação das regras tributárias por aquele poder encarregado de arrecadar e dar destino às receitas públicas.<sup>106</sup>

Deste modo, a legalidade tributária no Estado Democrático e Social de Direito é marcada pela definição, num ambiente de pluralismo político, de um critério de divisão dos encargos e benefícios sociais, a partir da composição dos interesses dos mais variados segmentos do corpo social, e de acordo com a justiça fiscal, representada pela capacidade contributiva dos cidadãos, e com a prevenção dos riscos sociais.

---

<sup>102</sup> ARAGÃO, Alexandre Santos de. "Princípio da Legalidade e Poder Regulamentar no Estado Contemporâneo", *Revista de Direito da Procuradoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro* 53, 2000, p. 42.

<sup>103</sup> CASÁS, José Osvaldo. *Derechos y Garantías Constitucionales Del Contribuyente – A Partir del Principio de Reserva de Ley Tributaria*. Buenos Aires: Ad-Hoc, 2002, p. 320.

<sup>104</sup> PÉREZ ROYO, Fernando. *Derecho Financiero y Tributario – Parte General*. 10.ed. Madrid, 2000, p. 42.

<sup>105</sup> A participação das organizações não-governamentais e das entidades representativas dos segmentos econômicos e sociais na discussão pelo Congresso Nacional das leis tributárias, de que o movimento pela Medida Provisória nº232/04, que elevou a tributação das prestadoras de serviços, constitui alvissareiro exemplo que, se ainda não reproduz o ambiente de Estado de Negociação de que fala Ulrich Beck, ao menos nos permite vislumbrar o surgimento do espírito de mesa-redonda, a que alude o sociólogo alemão. (BECK, Ulrich. "A Reinvenção da Política: Rumo a Uma Teoria da Modernização Reflexiva". In: GIDDENS, Anthony, BECK, Ulrich. e LASH, Scott. *Modernização Reflexiva*. Trad. Magda Lopes. 2. reimpressão. São Paulo: UNESP, 1997, p. 41).

<sup>106</sup> GARCIA NOVOA, César. *El Principio de Seguridad Jurídica em Materia Tributaria*. Barcelona: Marcial Pons, 2000, p. 28. Dentro dessa ordem de idéias, é lamentável que a maioria das leis tributárias brasileiras seja originada de medidas provisórias gestadas no âmbito da Secretaria da Receita Federal, órgão encarregado de arrecadar e fiscalizar os tributos federais, sem qualquer discussão com a sociedade ou com o Congresso Nacional.

Nesse cenário em que as despesas estatais são custeadas por receitas públicas, em especial os tributos, que por sua vez não de ser, no Estado capitalista, inexoravelmente suportados pela sociedade, a questão passa a ser quem vai pagar, e quanto cada um vai pagar. Assim, a concessão de um benefício fiscal para um determinado grupo de contribuintes vai representar um aumento de ônus para aqueles que não foram beneficiados pela medida, pois se a despesa pública não é diminuída pela desoneração fiscal, o Estado vai ter que escolher entre dois caminhos: buscar o aumento de receita em outro segmento, ou frustrar prestações estatais que provavelmente terão como beneficiárias outras pessoas.

Por outro lado, como o peso dos tributos tem uma imensa significação no preço dos bens e serviços oferecidos na economia, o afastamento do pagamento de uma exação em relação a um integrante de determinado setor econômico, seja por meio do planejamento fiscal, de decisão judicial, ou da simples sonegação, terá como consequência a redução significativa do seu preço em detrimento dos seus concorrentes, que certamente perderão parcelas significativas de mercado ou até mesmo desaparecerão.

Essas situações bastante corriqueiras em nossa realidade, mostram que o interesse de um contribuinte passa a ser distinto do interesse do outro, cabendo ao Estado arrecadar de todos eles, na forma definida na lei, que se prespõe uma representação de consenso entre os mais variados segmentos sociais e econômicos.

Logo, não há mais como crer no mito de que existe um *direito do contribuinte* em contraposição ao interesse do Estado, pois a grande questão do direito tributário não é mais a relação vertical entre fisco-contribuinte, mas uma relação horizontal entre os vários contribuintes de uma mesma sociedade. Na verdade, a lei fiscal apresenta uma natural ambivalência encontrada nos efeitos colaterais que uma medida positiva para determinados contribuintes, apresentará ao direito de outros contribuintes.

Por essa razão, a segurança jurídica do contribuinte ganha uma dimensão plural, baseada na aferição da adequação dos critérios legislativos à justiça fiscal e à repartição dos riscos e custos sociais. Em consequência, isonomia e capacidade contributiva não mais se contrapõem à legalidade, que deve asse-

gurar o cumprimento da divisão dos encargos fiscais pelo critério legal definido de acordo com o pluralismo político com a participação decisiva da opinião pública e dos meios de comunicação<sup>107</sup> e com a razão comunicativa.<sup>108</sup>

Em conseqüência, a segurança jurídica mais não legitima um regime legal que dê proteção máxima para que um contribuinte, na defesa do seu interesse econômico, consiga se desonerar do cumprimento da norma tributária, a partir de sua menor ou maior astúcia na manipulação das formas jurídicas, caso esta atitude se dê em detrimento dos outros indivíduos.<sup>109</sup>

Essa nova legalidade vai buscar uma regra de tributação clara e transparente, obtida numa arena marcada pelo pluralismo político e influenciada pela razão comunicativa, a partir de uma solução compromissória entre os destinatários os vários segmentos de contribuintes. Para tanto, essa regra deverá ser capaz de se sobrepor aos interesses dos grandes contribuintes, dotados de sofisticadas estratégias para o afastamento dos tributos, a fim de garantir o triunfo da política sobre o domínio exclusivo da economia.

Nesse ambiente, o direito tributário se aproxima da moral e da ética, seja em relação às práticas do Estado, legislador e administrador, ou do contribuinte.<sup>110</sup>

---

<sup>107</sup> CASÁS, José Osvaldo. **Derechos y Garantías Constitucionales Del Contribuyente – A Partir del Principio de Reserva de Ley Tributaria**. Buenos Aires: Ad-Hoc, 2002, 317.

<sup>108</sup> A razão comunicativa, segundo Habermas, se traduz na capacidade humana dirigida ao entendimento, em oposição à ação instrumental, dirigida à obtenção de objetivos. Deste modo, a pretensão de verdade do proponente deve ser defensável a partir de argumentos que possam superar as objeções de possíveis oponentes, e, ao final, contar com a aprovação de um acordo racional da comunidade. (HABERMAS, Jürgen. **Direito e Democracia – Entre Facticidade e Validade**. Vol. I. Trad. Flávio Beno Siebeneichler. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 2003, p. 32).

<sup>109</sup> Como afirma BECK: “Empresas transnacionais superam a si próprias com taxas recordes de lucratividade B e de corte expressivo de postos de trabalho. Em seus balanços anuais os conselhos das empresas apresentam uma sucessão de lucros astronômicos enquanto os políticos, que devem justificar o escândalo do desemprego, voltam à carga com novos aumentos de impostos na esperança quase sempre vã de que, da riqueza dos mais ricos, caiam dos céus alguns postos de trabalho. Cresce, por conseqüência, a intensidade do conflito – inclusive dentro do campo econômico – entre contribuintes virtuais e contribuintes reais. Ao passo que as empresas transnacionais escapam dos impostos do Estado nacional, as pequenas e médias empresas, responsáveis pela maior parte da oferta de postos de trabalho, sangram nas mãos dos novos entraves da burocracia fiscal. O humor negro da história entra em cena: são justamente os perdedores da globalização que deverão pagar tudo, o Estado Social e o funcionamento democrático, enquanto os vencedores seguem em busca de lucros astronômicos e se esquivam de suas responsabilidades para com a democracia do futuro. (BECK, Ulrich. **O que é Globalização? - Equívocos do Globalismo, Reposta à Globalização**. Trad. André Carone. São Paulo: Paz e Terra, 1999, p. 46).

<sup>110</sup> TIPKE, Klaus. **Moral Tributaria del Estado y de los Contribuyentes**, Trad. Pedro Herrera Molina. Barcelona: Marcial Pons, 2002, p. 25.

Nesse novo panorama, a legalidade tributária passa a significar, como assinala Tipke,<sup>111</sup> a segurança diante da arbitrariedade da falta de regras, uma vez que a segurança jurídica é a segurança da regra. A certeza na aplicação da norma tributária para todos os seus destinatários é que garante o império da lei.<sup>112</sup>

A despeito da aceitação cada vez maior que essas idéias obtêm em todo o mundo, no Brasil, a segurança jurídica ainda padece de uma coloração individualista, contemporânea do Estado liberal do século XIX, o que, de certa forma, pode ser explicado pelo grande desenvolvimento do direito tributário pátrio no período da ditadura militar (1964-1985). De fato, a luta contra a ditadura militar reproduziu um ambiente político propício ao fortalecimento da legalidade, a exemplo do que se deu nas lutas dos burgueses e suas idéias iluministas contra o arbítrio do rei. Dentro desse contexto, se explica o aferramento à legalidade como única forma de defesa contra o autoritarismo dos generais-presidentes. Mas com a redemocratização do país, o charme democrático iluminista se dissolve, revelando todo o anacronismo formalista desse pensamento.<sup>113</sup>

Deve ser afastada também uma idéia muito difundida no Brasil, de que em razão da nossa tradição fundada no sistema da *civil law*, o valor da segurança jurídica deve preponderar sobre os demais, pois a garantia da sua realização é a sua conexão com os demais valores e princípios do nosso ordenamento.<sup>114</sup>

Além da evidente inexistência de relação entre a evolução histórica do nosso direito, a partir da tradição européia continental, e a supremacia da segurança jurídica sobre os demais valores, destaque-se que a incorreção dessa associação de idéias também é revelada pelos compromissos assumidos pela Constituição de 1988 com uma sociedade justa e solidária, com a erradicação da pobreza e o combate aos desequilíbrios sociais. Ora, se nem as nações que apresentam uma distribuição social mais justa se dão ao luxo de privilegiar a

---

<sup>111</sup> "Rechtsetzung durch Steuererichte und Steuervwaltungsbehörden?" *Steuer und Wirtschaft* 58 (3): 194, 1981, apud TORRES, Ricardo Lobo ("Legalidade Tributária e Riscos Sociais". *Revista de Direito da Procuradoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro* 53: 178-198, 2000, p. 179).

<sup>112</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Justiça, Interpretação e Elisão Tributária*. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2003, p. 29.

<sup>113</sup> *Ibidem*. No mesmo sentido, DOMINGUES, José Marcos. *Direito Tributário e Meio Ambiente – Proporcionalidade, Tipicidade Aberta e Afetação de Receita*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 92. Exemplo típico dessa tendência formalista, que possuía um fundamento democrático durante o regime militar é a obra de Geraldo Ataliba (*República e Constituição*. 2. ed., 3. tiragem. São Paulo: Malheiros, 2004). No entanto, se o formalismo de Ataliba guardava grande compromisso com o Estado de Direito, a defesa de suas idéias hoje, parece fora de contexto histórico.

<sup>114</sup> PALMA FERNÁNDEZ, José Luis. *La Seguridad Jurídica ante la Abundancia de Normas*. Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 1997, p. 38.

segurança em detrimento da justiça, esta opção pelo Brasil, se traduziria no abandono dos objetivos do constituinte com a exacerbação da desigualdade.

A consagração da teoria da tipicidade fechada na doutrina brasileira representou o triunfo de uma peculiar opção, fora do contexto histórico mundial e sem paralelo em outros ramos do direito pátrio, da segurança jurídica como valor absoluto e insuscetível de ponderação com qualquer outro.<sup>115</sup>

Ao contrário do que parece acreditar a nossa doutrina formalista, a adoção do princípio da legalidade tributária pela nossa Constituição Federal, longe de representar uma peculiaridade nacional, brota como fruto da evolução da ciência do direito em todo o globo.<sup>116</sup> Logo, parece óbvio, que a consagração do princípio da legalidade tributária não é desprestigiada pela superação das teorias ligadas ao positivismo formalista que recomendam a vinculação absoluta do aplicador do direito à norma.

Na verdade, a maior prova de que essa tão propalada *legalidade tributária cerrada* não deriva da Constituição brasileira é o exame dos textos constitucionais dos países que adotam outros paradigmas na interpretação da lei tributária. Tais constituições, a exemplo da nossa, também consagram o princípio da reserva legal. O que diferencia a Constituição Brasileira de 1988 dos textos constitucionais supracitados é uma minuciosa repartição de competências entre os entes federativos, traço que se prende muito mais à preservação das autonomias dos entes periféricos em face do poder central do que um reforço da segurança do contribuinte quando da aplicação e interpretação da lei baseada nessa competência constitucional, como nos revela o modelo federal alemão.

Assim, buscar na repartição constitucional das competências tributárias o arcabouço constitucional para uma tipicidade fechada é extrair da Constituição uma sistemática que, não só nela não é prevista, como contraria toda a pauta valorativa por ela consagrada.

Como se vê, a Constituição brasileira, no que tange a consagração do princípio da legalidade tributária, não apresenta qualquer peculiaridade em

---

<sup>115</sup> Observe-se que os próprios seguidores da doutrina formalista reconhecem o caráter peculiar dessa opção no panorama do direito comparado. Por todos, vide COELHO, Sacha Calmon Navarro (*O Controle da Constitucionalidade das Leis e do Poder de Tributar na Constituição de 1988*. Belo Horizonte: Del Rey, 1992, p. 335) e MARTINS, Ives Gandra da Silva (“Direitos Fundamentais do Contribuinte”. In Martins. Ives Gandra da Silva (coord.). *Direito Fundamentais do Contribuinte. Pesquisas Tributárias* - Nova Série – nº 6. São Paulo: Revista dos Tribunais, 45-81, 2000, p. 77 e 79) que justifica a necessidade do contribuinte brasileiro ter maior proteção do que é conferido em outros países, em virtude da ganância do Estado brasileiro, e do subdesenvolvimento das instituições nacionais, despreparadas para a utilização de mecanismos de combate à elisão adotados alhures, numa apreciação que obviamente extrapola os limites da ciência do Direito.

<sup>116</sup> Vide UCKMAR, Vitor (*Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário*. Trad. Marco Aurélio Greco. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1976, p. 24), onde o autor revela que o princípio da legalidade tributária é adotado em todos as constituições vigentes, exceto, à época, na da ex-URSS, e reproduz, inclusive, o dispositivo constitucional de diversos países.

relação ao direito comparado. O que há de diferente em nosso país, é uma criação doutrinária sem lastro constitucional e em desacordo com os valores e princípios mais caros ao nosso ordenamento. Como bem observado por Ricardo Lodo Torres,<sup>117</sup> a utilização das expressões *tipicidade "fechada"*, *legalidade "estrita"*, e *reserva "absoluta" de lei*, não derivam da nossa Constituição, mas de construção de nossa doutrina, embalada por razões mais ideológicas que científicas.

É curioso observar que mesmo entre os setores médios que não se beneficiam dos efeitos dessa opção pela acumulação de patrimônio, a idéia da supersegurança jurídica encontra-se bem disseminada, já que essa *sobrecarga de segurança* oferece conforto à ansiedade provocada pela incerteza, sem, no entanto atacar suas causas.<sup>118</sup>

#### 4. CONCLUSÃO: A SEGURANÇA JURÍDICA PLURAL E SUAS CONSEQÜÊNCIAS NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Cumpre enfatizar que, despeito da eterna busca pela segurança, a incerteza causada pelos riscos sociais não se combate pela ilusão de que a norma irá prever todas as possibilidades que o mundo real pode oferecer. Muito ao contrário. A segurança jurídica não se revela pelo fechamento da linguagem do legislador, com a utilização de tipos fechados ou conceitos classificatórios, que, se já não se mostravam remédios adequados à primeira modernidade, hoje se revelam absolutamente incompatíveis com a variedade e imprevisibilidade dos perigos, que caracterizam a ambivalência da sociedade de risco.

A insegurança gerada pela *ambivalência fiscal* se combate com um conjunto de regras jurídicas extraídas de soluções dialogais, e que sejam capazes de preservar os direitos fundamentais de todos os contribuintes.

No campo fiscal, a *segurança jurídica plural* visa a consolidar um sistema baseado na transparência, que seja apto a dar resposta aos anseios de toda a sociedade, e não de uma pequena parcela que tem acesso à justiça e ao planejamento fiscal.

---

<sup>117</sup> "Direitos Fundamentais do Contribuinte". In MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Direito Fundamentais do Contribuinte. Pesquisas Tributárias** - Nova Série - nº 6. São Paulo: Revista dos Tribunais, 167-186, 2000, p. 185.

<sup>118</sup> BAUMAN, Zygmunt. **Em Busca da Política**. Trad. Marcus Penchel. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 1999, p. 56.

Como conseqüência desse novo panorama, a transparência fiscal exige medidas legislativas de combate a evasão e elisão fiscal, como as Leis Complementares nº 104, que introduziu a cláusula geral antielisiva,<sup>119</sup> e nº 105, que flexibilizou o sigilo bancário em relação à fazenda pública.

A transparência fiscal exige do fisco, por sua vez, medidas moralizadas de combate à corrupção, de simplificação da arrecadação tributária e de impessoalidade na fiscalização, o que ainda demanda muitos avanços legislativos em nosso país. Aliás, a única forma, que possa ir além da abstração da norma, de conferir efetividade à isonomia e capacidade contributiva, é uma administração tributária eficiente e que trate a todos da mesma forma.

Por outro lado, os riscos da bancarrota do Estado e do desequilíbrio concorrencial entre os agentes econômicos de um mesmo mercado, são combatidos por uma administração eficiente e por uma legislação que dificulte as iniciativas elisivas por meio da elaboração de regras de incidência que evitem o detalhamento desnecessário aos objetivos fiscais e extrafiscais da tributação, que só se prestam à fuga da incidência.<sup>120</sup>

Nesse sentido, abandonada ilusão acalentada pelo positivismo formalista, a norma tributária poderá lançar mão de *tipos*, que por natureza são necessariamente abertos, e *conceitos indeterminados*.<sup>121</sup> Nestes, a lei não abre espaço para uma escolha subjetiva do aplicador, muito embora careçam sempre de um preenchimento valorativo. Não é que exista uma única solução legal,<sup>122</sup> mas nos conceitos indeterminados há, como explica Engisch, uma valoração objetiva, a partir das concepções dominantes no corpo social.

No entanto, em nome da legalidade tributária baseada no pluralismo político, não poderá o legislador tributário utilizar-se de *conceitos discricionários*, em que o legislador atribua ao administrador a possibilidade de escolher entre os vários caminhos a seguir, a partir de uma valoração subjetiva do aplicador do direito, de acordo com suas convicções pessoais. A discricionariedade confere à autoridade administrativa o poder de determinar por ela própria, de acordo com o seu modo de pensar, o fim próprio de sua atuação,<sup>123</sup> o que se mostra incompatível com o princípio da reserva legal tributária.

---

<sup>119</sup> Sobre o tema, vide RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Justiça, Interpretação e Elisão Tributária**. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2003.

<sup>120</sup> COSTA, Valdés. **Instituciones de Derecho Tributário**. Buenos Aires: Depalma, 1996, p. 127.

<sup>121</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. "Legalidade Tributária, Tipicidade Aberta, Conceitos Indeterminados e Cláusulas Gerais". **Revista de Direito Administrativo** 229: 313-333, 2002.

<sup>122</sup> No sentido do texto, recusando a possibilidade de uma única solução legal, vide ANDRADE, José Vieira de (**O Dever de Fundamentação Expressa dos Actos Administrativos**, Coimbra: Almedina, 1992, p. 367). Contra: GARCÍA DE ENTERRÍA (GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo/FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón. **Curso de Derecho Administrativo**, vol. I. 10.ed. Madrid: Civitas, 2000, p. 460), defendendo a inexistência de uma pluralidade de soluções justas em cada caso.

<sup>123</sup> ENGISCH, Karl. **Introdução ao Pensamento Jurídico**. Trad. João Baptista Machado. 7.ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996, p.216.

Na sociedade de risco aumenta a demanda por mecanismos tributários que, abandonando o clássico modelo baseado exclusivamente no fato gerador e na capacidade contributiva, como manifestação de riqueza já conhecida (olhar voltado para o passado), sejam capazes de prevenir e atenuar os riscos futuros. Nesse diapasão, a utilização pela lei de conceitos indeterminados e de tipos abertos à complementação administrativa passa a ter uma relevância ainda maior, a fim de imputar o ônus fiscal ao agente causador do risco.

Nesse Estado de Segurança Social, aqueles que causam os riscos são chamados ao pagamento do tributo, como no SAT — Seguro de Acidentes do Trabalho, ou na tributação ambiental. No primeiro, instituído pelo art. 22, II, da Lei nº 8.212/91, alterada pela Lei nº 9.528/97, a empresa paga um percentual que varia de 1 a 3% sobre a sua folha de salários de acordo com o grau de risco que a sua atividade preponderante gera à saúde de seus empregados.<sup>124</sup>

Na tributação ambiental a incidência se deita sobre o poluidor-pagador ou sobre o consumidor pagador, que pelas suas atividades contribuem para o agravamento do risco ambiental, sendo chamados ao pagamento de tributos. No Brasil, tivemos a instituição da Taxa de Fiscalização Ambiental do IBAMA (TFA) pela Lei nº 9.969/00, declarada inconstitucional pelo STF,<sup>125</sup> e depois substituída pela Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental (TCFA), instituída pela Lei nº 10.165/00.

Por sua vez, as agências reguladoras responsáveis pela fiscalização de atividades desenvolvidas por concessionárias de serviços públicos, em sua missão de combate aos riscos da prestação em desacordo com os interesses da sociedade, estão autorizadas a cobrar exações, que, longe de se basear nos tradicionais parâmetros fundados na capacidade contributiva, se caracterizam pela destinação do produto da arrecadação às entidades que fiscalizam as empresas que, desenvolvendo a atividade regulada, provocam o risco acautelado pelo ordenamento.<sup>126</sup>

Até mesmo as contribuições da seguridade social previstas pela Constituição Federal de 1988 não deixam de ser um exemplo de tributos baseados na destinação à cobertura dos riscos sociais, não se fundamentando nos modelos tradicionais dos impostos e das taxas. Infelizmente, o agigantamento dessas

---

<sup>124</sup>Note-se que com a decisão do STF que considera constitucional a tipificação administrativa das atividades que causam maior risco à saúde do trabalhador, a jurisprudência da Corte Maior rompe com a tese da tipicidade fechada. (STF, Pleno, RE 343.446-SC, Rel. Min. Carlos Velloso, transcrito no Informativo STF nº 302). Muito embora o relator tenha fundamentado sua decisão em uma delegação legislativa imprópria, nos parece que, o que ocorreu na verdade, foi a abertura da lei à tipificação administrativa.

<sup>125</sup>STF, Pleno, ADIN 2.178, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJ 12/05/00.

<sup>126</sup>É o caso da Taxa de Saúde Suplementar, exigida pela Agência Nacional de Saúde, de acordo com a Lei nº 9.961/00.

figuras tributárias acabou por transformá-las em impostos com destinação específica, desnaturando completamente a sua finalidade.<sup>127</sup>

Por outro lado, o caráter ambivalente da norma tributária abre caminho para a discussão horizontal da legitimidade das normas de incidência e desoneração tributárias, com a possibilidade de um contribuinte discutir judicialmente a imposição tributária de outro, seja por meio do instituto da ação popular, na defesa do patrimônio público onerado por uma medida ilegítima à luz da isonomia, seja por meio da intervenção processual em processo onde seja discutida a legitimidade de um tributo de um integrante de um mesmo segmento econômico. Nesse último caso, o reconhecimento da ambivalência fiscal promove a superação das distinções entre interesse jurídico e econômico como requisito da assistência processual.<sup>128</sup>

Por último, não é demais observar que a mudança do paradigma liberal de segurança jurídica individual para o modelo de segurança plural da sociedade de risco recomenda a releitura de todos os institutos jurídicos baseados na antiga visão, o que decerto extrapola os limites desse trabalho. Porém, é forçoso reconhecer que, diante do novo quadro, se intensificam as discussões sobre o caráter absoluto da coisa julgada<sup>129</sup> e do direito adquirido,<sup>130</sup> bem como se redesenha o princípio da proteção à confiança legítima,<sup>131</sup> em função do ato jurídico perfeito e da mudança dos critérios jurídicos do lançamento.

## REFERÊNCIAS

AGAMBEM, Giorgio. **Estado de Exceção**. Trad. Iraci Poleti. São Paulo: Boitempo Editorial, 2004.

ALEXY, Robert. **Teoria da Argumentação Jurídica — A Teoria do Discurso Racional como Teoria da Justificação Jurídica**. Trad. Zilda Hutchinson Schild Silva. São Paulo: Landy, 2001.

---

<sup>127</sup> TORRES, Ricardo Lobo. "Legalidade Tributária e Riscos Sociais". **Revista de Direito da Procuradoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro** 53: 178-198, 2000, p. 188.

<sup>128</sup> De certa forma, a previsão pelo art. 7º, § 2º da Lei nº 9.868/99 do instituto do amicus curiae, democratiza a participação social nas discussões do Supremo Tribunal Federal, no âmbito do controle concentrado da constitucionalidade da lei, o que pode constituir o início de uma intensa atividade social, à luz da ambivalência fiscal, de controle das normas tributárias.

<sup>129</sup> PONTES, Helenilson Cunha. **Coisa Julgada Tributária e Inconstitucionalidade**. São Paulo: Dialética, 2005.

<sup>130</sup> SARMENTO, Daniel. **Direito Adquirido, Emenda Constitucional, Democracia e Justiça Social**. Artigo publicado no site Mundo Jurídico em 01/02/05. Disponível na Internet: [www.mundojuridico.adv.br](http://www.mundojuridico.adv.br). Acesso em 10 de maio de 2005.

<sup>131</sup> ÁVILA, Humberto. **Benefícios Fiscais Inválidos e a Legítima Expectativa dos Contribuintes**. Revista Diálogo Jurídico, Salvador, CAJ – Centro de Atualização Jurídica, nº 13, abril-maio, 2002. Disponível na Internet: [www.direitopublico.com.br](http://www.direitopublico.com.br). Acesso em 05 de maio de 2005.

\_\_\_\_\_. **Teoría de los Derechos Fundamentales**. Trad. Ernesto Garzón Valdés. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002.

ANDRADE, José Vieira de. **O Dever de Fundamentação Expressa dos Actos Administrativos**, Coimbra: Almedina, 1992.

ARAGÃO, Alexandre Santos de. “Princípio da Legalidade e Poder Regulamentar no Estado Contemporâneo”. **Revista de Direito da Procuradoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro**, 53, 2000.

AUER, Andréas. “O Princípio da Legalidade Como Norma, Como Ficção e Como Ideologia”, In: HESPANHA, Antônio. **Justiça e Litigiosidade: História e Prospectiva**. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1993.

ÁVILA, Humberto. Benefícios Fiscais Inválidos e a Legítima Expectativa dos Contribuintes. **Revista Diálogo Jurídico**, Salvador, CAJ — Centro de Atualização Jurídica, nº 13, abril-maio, 2002. Disponível na Internet: [www.direitopublico.com.br](http://www.direitopublico.com.br). Acesso em 05 de maio de 2005.

BAUMAN, Zygmunt. **Em Busca da Política**. Trad. Marcus Penchel. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 1999.

\_\_\_\_\_. **Modernidade e Ambivalência**. Trad. Marcus Penchel. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 1999.

BECK, Ulrich. “Autodissolução e auto-risco da sociedade industrial: o que significa?” In: GIDDENS, Anthony, BECK, Ulrich e LASH, Scott. **Modernização Reflexiva**. Trad. Magda Lopes. 2. reimpressão. São Paulo: UNESP, 1997.

\_\_\_\_\_. **O que é Globalização?** — Equívocos do Globalismo, Reposta à Globalização. Trad. André Carone. São Paulo: Paz e Terra, 1999.

\_\_\_\_\_. “A Reinvenção da Política: Rumo a Uma Teoria da Modernidade Reflexiva.” In: GIDDENS, Anthony, BECK, Ulrich e LASH, Scott. **Modernização Reflexiva**. Trad. Magda Lopes. 2. reimpressão. São Paulo: UNESP, 1997.

\_\_\_\_\_. **La Sociedad Del Riesgo**. Trad. Jorge Navarro. Barcelona: Paidós, 1998.

BERCOVICI, Gilberto. **Constituição e Estado de Exceção Permanente** — A Atualidade de Weimar. São Paulo: Azougue Editorial, 2004.

CASÁS, José Osvaldo. **Derechos y Garantías Constitucionales Del Contribuyente** — A Partir del Principio de Reserva de Ley Tributaria. Buenos Aires: Ad-Hoc, 2002.

CASTELLS, Manuel. **Fim de Milênio**. Trad. Klauss Gerhardt e Roneide Majer. São Paulo: Paz e Terra, 2002.

\_\_\_\_\_. **A Sociedade em Rede**. Trad. Roneide Majer. São Paulo: Paz e Terra. 7. ed., 2003.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **O Controle da Constitucionalidade das Leis e do Poder de Tributar na Constituição de 1988**. Belo Horizonte: Del Rey, 1992.

CONSTANT, Benjamin. “Da liberdade dos antigos comparada à dos modernos”. In: **Filosofia Política 2**. Trad. Loura Silveira. Porto Alegre: L&PM, 1985.

COSTA, Valdés. **Instituciones de Derecho Tributário**. Buenos Aires: Depalma, 1996.

DENNINGER, Erhard. “Segurança, Diversidade e Solidariedade ao invés de Liberdade, Igualdade e Fraternidade”. **Revista Brasileira de Estudos Políticos**, vol. 88, 2003, p. 21-45.

DUARTE, Fernanda e VIEIRA, José Ribas (org.), **Teoria da Mudança Constitucional** — Sua Trajetória nos Estados Unidos e na Europa. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

DWORKIN, Ronald. **Levando os Direitos a Sério**. Trad. Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

ELIAS, Nobert. **Os Alemães** — A Luta pelo Poder e a Evolução do Habitus nos Séculos XIX e XX. Trad. Álvaro Cabral. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor, 1997.

GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo, **Justicia y Seguridad Jurídica en um Mundo de Leyes Desbocadas**. Madrid: Civitas, 1999.

\_\_\_\_\_; FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón. **Curso de Derecho Administrativo**, vol. I. 10.ed. Madrid: Civitas, 2000.

GARCIA NOVOA, César. **El Principio de Seguridad Jurídica em Materia Tributaria**. Barcelona: Marcial Pons, 2000.

ENGISCH, Karl. **Introdução ao Pensamento Jurídico**. Trad. João Baptista Machado. 7.ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996.

GIDDENS, Anthony. **Modernidade e Identidade**. Trad. Plínio Dentzien. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 2002.

\_\_\_\_\_. **Mundo em Descontrole** — O que a Globalização Está Fazendo de Nós. Trad. Maria Luiza Borges. 4. ed., Rio de Janeiro: Record, 2005.

\_\_\_\_\_. “Risco, Confiança, Reflexividade”. In: GIDDENS, Anthony, BECK, Ulrich e LASH, Scott. **Modernização Reflexiva**. Trad. Magda Lopes. 2. reimpressão. São Paulo: UNESP, 1997.

GIORGI, Raffaele de. **Direito, Democracia e Risco** — Vínculos com o Futuro. Vários tradutores. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris Editor, 1998.

HABERMAS, Jürgen. **Direito e Democracia** — Entre Facticidade e Validade. Vol. I. Trad. Flávio Beno Siebeneichler. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 2003.

HART, Hebert L. A. **O Conceito de Direito**. Trad. de A. Ribeiro Mendes. 2. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996.

HOBBS, Thomas. **Leviatã ou A Matéria, Forma e Poder de Um Estado Eclesiástico e Civil**. Trad. Regina D'Angina. 2.ed., São Paulo: Ícone, 2003.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Trad. João Batista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

KOSKO, Bart. **Fuzzy Thinking**. New York: Hyperion, 1993.

LARENZ. **Metodologia da Ciência do Direito**. Tradução de José Lamago. 3.ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.

LASH, Scott. "A Reflexividade e seus duplos: Estrutura, Estética, Comunidade", In: GIDDENS, Anthony, BECK, Ulrich e LASH, Scott. **Modernização Reflexiva**. Trad. Magda Lopes. 2. reimpressão. São Paulo: UNESP, 1997.

LEHNER, Moris. "Considerações Econômicas e Tributação conforme a Capacidade Contributiva. Sobre a possibilidade de Uma Interpretação Teleológica de Normas com Finalidades Arrecadatórias". In: SCHOUERI, Luiz Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (Coord.). **Direito Tributário**. Estudos em Homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998.

LIMA, Viviane Nunes Araújo. **A Saga do Zangão** — Uma Visão Sobre o Direito Natural. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

LOCKE, John. **Segundo Tratado Sobre o Governo**. Coleção Os Pensadores, Trad. Anoar Aiex. São Paulo: Nova Cultural, 1991.

MARTINS, Ives Gandra da Silva, "Direitos Fundamentais do Contribuinte". In Martins. Ives Gandra da Silva (coord.). **Direito Fundamentais do Contribuinte**. Pesquisas Tributárias — Nova Série — nº 6. São Paulo: Revista dos Tribunais, 45-81, 2000.

MARX, Karl, ENGELS, Friedrich. **Manifesto do Partido Comunista**. Moscou: Edições Progresso, 1987.

MASI, Domenico de. **A Sociedade Pós-Industrial**. Vários Tradutores. 4. ed , São Paulo: Senac, 2003.

MILL, Stuart. **A Liberdade do Utilitarismo**. Trad. Eunice Ostrensky. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

- MONTESQUIEU, Charles Louis de Secondat. **O Espírito das Leis**. Trad. Fernando Henrique Cardoso e Leôncio Martins Rodrigues, Brasília: UnB, 1982.
- NOVELLI, Flávio Bauer. “Segurança dos Direitos Individuais e Tributação”. **Revista de Direito Tributário**, 25-26, p. 159-175., 1983.
- OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito Tributário e Meio Ambiente** — Proporcionalidade, Tipicidade Aberta e Afetação de Receita. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.
- PECES-BARBA MARTÍNEZ, Gregório. **Curso de Derechos Fundamentales** — Teoría General. Madrid: Universidad Carlos III de Madrid, 1999.
- PERELMAN, Chaïm. **Lógica Jurídica**. Trad. Vergínia K. Pupe. São Paulo: Martins Fontes: 2000.
- PÉREZ LUÑO, Antonio-Enrique. **La Seguridad Jurídica**. 2.ed. Barcelona: Ariel Derecho, 1994.
- PÉREZ ROYO, Fernando. **Derecho Financiero y Tributario** — Parte General. 10.ed. Madrid, 2000.
- PONTES, Helenilson Cunha. **Coisa Julgada Tributária e Inconstitucionalidade**. São Paulo: Dialética, 2005.
- RAWLS, John. **Uma Teoria da Justiça**. Trad. Almiro Pisetta e Lenita Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 1997.
- RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Justiça, Interpretação e Elisão Tributária**. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2003.
- \_\_\_\_\_. “Legalidade Tributária, Tipicidade Aberta, Conceitos Indeterminados e Cláusulas Gerais”. **Revista de Direito Administrativo** 229: 313-333, 2002.
- ROUSSEAU, Jean-Jacques. **Do Contrato Social**. Coleção Os Pensadores. Trad. Lourdes Santos Machado. São Paulo: Nova Cultural, 1991.
- SARMENTO, Daniel. Direito Adquirido, Emenda Constitucional, Democracia e Justiça Social. **Mundo Jurídico**, 1º fev. 2005. Disponível na Internet: [www.mundojuridico.adv.br](http://www.mundojuridico.adv.br). Acesso em 10 de maio de 2005.
- \_\_\_\_\_. **Direitos Fundamentais e Relações Privadas**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004.
- SCHMITT, Carl. **Teoría de la Constitución**. Trad. Francisco Ayala. Madrid: Alianza Editorial. 3. reimpressão da 1. ed, 2001.
- SEBOK, Anthony J., **Legal Positivism in American Jurisprudence**. Cambridge: Cambridge Univertisy Press, 1998.
- SEN, Amartya. **Desenvolvimento como Liberdade**. Trad. Laura Motta. Rio de Janeiro: Companhia das Letras, 2000.

SOUZA NETO, Cláudio Pereira de. **Jurisdição Constitucional, Democracia e Racionalidade Prática**. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

SUSTEIN, Cass R. **Risk and Reason — Safety, Law and the Environment**. Cambridge: Cambridge University Press, 2002.

TAYLOR, Charles. “La Política de Reconocimiento”. In: **El Multiculturalismo y la Política de Reconocimiento**. Trad. Mónica Utrills de Neira. México: Fondo de Cultura Económica, 1993.

TIPKE, Klaus. **Moral Tributaria del Estado y de los Contribuyentes**. Trad. Pedro Herrera Molina. Barcelona: Marcial Pons, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. **A Idéia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

\_\_\_\_\_. “Legalidade Tributária e Riscos Sociais”. **Revista de Direito da Procuradoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro**, 53: 178-198, 2000

\_\_\_\_\_. “O Princípio da Transparência no Direito Financeiro”. **Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro**, Vol. VIII, p. 133-156. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2001.

UCKMAR, Vitor. **Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário**. Trad. Marco Aurélio Greco. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1976.

VIEHWEG, Theodor. **Tópica y Filosofía Del Derecho**. Trad. Jorge M. Seña. Barcelona: Gedisa, 1991, p. 189.

WALZER, Michael. **Esferas da Justiça — Uma defesa do pluralismo e da igualdade**. Trad. Jussara Somões. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

XAVIER, Alberto. **Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

\* Recebido em 03 fev. 2015.