

**UNIVERSIDADE REGIONAL INTEGRADA DO ALTO URUGUAI E DAS MISSÕES
PRÓ-REITORIA DE ENSINO, PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO
CÂMPUS DE SANTO ÂNGELO
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
CURSO DE DOUTORADO EM DIREITO**

NELMO DE SOUZA COSTA

**LEVANDO OS DIREITOS FUNDAMENTAIS DO CONTRIBUINTE A SÉRIO EM
CONTEXTO DE INCERTEZA NORMATIVA**

SANTO ÂNGELO – RS

2024

NELMO DE SOUZA COSTA

**LEVANDO OS DIREITOS FUNDAMENTAIS DO CONTRIBUINTE A SÉRIO EM
CONTEXTO DE INCERTEZA NORMATIVA**

Tese apresentada como requisito parcial à obtenção do grau de Doutor em Direito, pelo Curso de Doutorado em Direito do PPGDireito, Departamento de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões – Câmpus de Santo Ângelo-RS.

Linha de pesquisa: Políticas de Cidadania e Resolução de Conflitos

Orientador: Prof. Dr. José Francisco Dias da Costa Lyra

SANTO ÂNGELO – RS

2024

NELMO DE SOUZA COSTA

**LEVANDO OS DIREITOS FUNDAMENTAIS DO CONTRIBUINTE A SÉRIO EM
CONTEXTO DE INCERTEZA NORMATIVA**

Tese apresentada como requisito parcial à obtenção do grau de Doutor em Direito, pelo Curso de Doutorado em Direito do PPGDireito, Departamento de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões – Câmpus de Santo Ângelo-RS.

Linha de pesquisa: Políticas de Cidadania e Resolução de Conflitos

Orientador: Prof. Dr. José Francisco Dias da Costa Lyra

Aprovado em: 29/02/2024

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. José Francisco Dias da Costa Lyra
Orientador (Presidente da banca)

Prof. Dr. Adalberto Narciso Hommerding
URI (membro interno)

Prof. Dr. Gilmar Antônio Bedin
URI (membro interno)

Prof. Dr. Paulo Roberto Alves
UPF (membro externo)

Prof. Dr. Clóvis Gorczewski
UNISC (membro externo)

À família:

Pais Mario e Tereza (in memoriam),

Irmãos Nelson (in memoriam) e Nerom,

Querida Sibeli (in memoriam) – uma estrelita a brilhar no céu azul do Rio Grande – e amado filho Luan, também meu melhor professor de Inglês.

O conceito de vida só se aprende vivendo! Às vezes, como se fosse o último dia.

Aos Advogados e aos empreendedores deste país tão rico em tantos horizontes e ao mesmo tempo tão desafiador. Sem os primeiros não existe justiça, nem Direito; sem os segundos não há se falar em uma nação de oportunidades para todos.

AGRADECIMENTOS

Gratidão é a luz da alma, dizem os poetas; é a memória do coração. Este trabalho científico só foi possível com a contribuição de muitos, a quem tenho a agradecer:

Aos amigos, alunos, dirigentes e colegas professores da Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões (URI), pela convivência fraterna durante três décadas. Desde meu ingresso na docência, quando coordenador do Curso de Direito e no retorno à sala de aula na Turma-2018 do PPGD-URI do curso de doutorado em Direito. Um agradecimento especial, também, à Universidade pelo apoio institucional.

Aos professores do doutorado em Direito no PPGD-URI, pela missão de fé de quem produz conhecimento num dos melhores programas de pós-graduação do Brasil.

Ao meu dileto orientador na tese de doutorado, Prof. Dr. José Francisco Dias da Costa Lyra. Suas contribuições dignificaram a pesquisa científica realizada. Tanto as do pesquisador vocacionado quanto as do experiente magistrado na interpretação-aplicação do Direito à luz da resposta certa de Dworkin. Nesta missão, ladeado pelo professor e também magistrado Adalberto Hommerding e suas lições jusfilosóficas.

Aos meus doutos examinadores na banca de defesa do doutorado, a qual, sob a presidência do Prof. Dr. Francisco Lyra (URI) e com este, foi formada também pelos Profs. Drs. Adalberto Narciso Hommerding (URI), Gilmar Antônio Bedin (URI), Paulo Roberto Alves (UPF) e Clóvis Gorczewski (UNISC). Arguições da envergadura de juristas dessa estirpe feitas durante horas agregaram contribuições singulares de quem vive o Direito na sala de aula, em pesquisas de estofo e na aplicação do Direito.

Ao Prof. Dr. Francisco José Borges Motta, pelas argutas dicas na banca de qualificação da tese de doutorado e luzes nas pegadas da obra de Ronald Dworkin.

Aos Profs. Drs. José Alcebíades de Oliveira Junior e Augusto Jaeger Junior, por validarem o anteprojeto de tese por mim apresentado no processo seletivo do PPGD-URI.

Aos Profs. Drs. André Leonardo Copetti Santos, João Martins Bertaso e Thami Covatti Piaia do PPGD-URI, pelas colaborações, eventos e publicações científicas.

À Profa. Dra. Daniella Basso Batista Pinto, pela revisão do texto final da tese e as sugestões nele seguidas conforme as melhores práticas acadêmicas e editoriais.

Às eficientes Alana e Nívea, pelo auxílio nas questões administrativas e acadêmicas na Secretaria do PPGD-URI.

Aos queridos colegas da Turma-2018 do doutorado no PPGD-URI: Agnelo, Ana Paula, Bianca, Candice, Francieli, Liane, Salomão, Rafael e Rafaela. Levo vocês no coração!

*“Se não sei como me comportar perante a lei,
então, não sou livre”.*

(John Rawls)

RESUMO

A presente tese de doutorado vai da Filosofia à Teoria do Direito para investigar os direitos e garantias direitos fundamentais do contribuinte e apresentar possibilidades e exigências para serem eles levados a sério no Brasil. É propositiva mediante resposta teórica dotada de aplicabilidade prática e elementos para reverter a situação adversa que a justificou. Em matéria tributária o hiato existente entre a proteção assegurada ao contribuinte na ordem jurídico-constitucional e a realidade consubstanciada na norma tributária individual e concreta vem se tornando maior nos últimos anos. A racionalidade é substituída pelas irracionalidades legislativa e da applicatio que se retroalimentam sabotando o estatuto constitucional do contribuinte. Nesse sentido, a pesquisa tem como objeto de estudo os direitos fundamentais do contribuinte em contexto de incerteza normativa. A fim de atingir os objetivos propostos, pretende responder a indagação central do problema levantado: “na applicatio da legislação tributária brasileira, como levar os direitos fundamentais do contribuinte a sério em contexto de incerteza normativa?”. Na busca de respostas a hipótese-guia aponta para a possibilidade de obtê-las na aplicação da legislação tributária segundo a applicatio da Crítica Hermenêutica do Direito (CHD) de Lenio Streck, na qual e pela qual, ajustada para a decisão tributária e as particularidades dessa área do Direito, a um só tempo e unidade, a applicatio seja correta e eficaz, e exatamente por isso os direitos fundamentais do contribuinte sejam levados a sério. O objetivo geral é investigar como (meios, possibilidades e modo) levar os direitos fundamentais do contribuinte a sério em contexto de incerteza normativa e os específicos são: identificar os paradigmas filosóficos e os marcos teóricos contemporâneos com potencial para melhor servirem à ciência do Direito Tributário no Brasil, sob viés crítico; vistoriar a dialética da tributação no Brasil e na periferia tendo em conta a modernidade/colonialidade na América Latina; analisar a dinâmica dos direitos fundamentais do contribuinte e as tensões neles existentes; avaliar a liberdade do contribuinte em suas concepções filosóficas, teóricas e jurídicas; examinar a legalidade tributária e suas implicações no tema pesquisado; analisar a norma jurídico-tributária e a (in)certeza normativa na perspectiva dos direitos fundamentais do contribuinte; demonstrar o que é e como deve ser a proposição inicial objeto da pesquisa: levando os direitos fundamentais do contribuinte a sério em contexto de incerteza normativa (tese). O método adotado é o fenomenológico-hermenêutico. Justifica-se a pesquisa em razão do antes delineado. A não realização de direitos subjetivos conspira contra o próprio conceito de Direito, fragiliza a ordem jurídica, subtrai a efetividade mínima dela exigida e abala a confiança do povo nas instituições. Em se tratando de direitos fundamentais a gravidade é maior. A democracia claudica, a liberdade se esboroa e a proteção constitucional conferida ao contribuinte desaparece nessa proporcionalidade. A averiguação científica promovida confirma a hipótese da tese apresentando, em seu resultado, o que é (dimensão conceitual) e significa/implica (dimensões normativa e prática) levando – ação dinâmica – os direitos fundamentais do contribuinte a sério em contexto de incerteza normativa.

Palavras-chave: Levando a sério. Direitos e garantias fundamentais. Contribuinte. Incerteza.

ABSTRACT

This doctoral thesis ranges from Philosophy to Theory of Law to investigate the fundamental rights and guarantees of the taxpayer and present possibilities and requirements to be taken seriously in Brazil. It is propositional through a theoretical response endowed with practical applicability and elements to reverse the adverse situation that justified it. In tax matters, the gap between the protection guaranteed to the taxpayer in the legal-constitutional order and the reality embodied in the individual and concrete tax rule has become greater in recent years. Rationality is replaced by legislative and *applicatio* irrationalities that feedback on each other, sabotaging the constitutional status of the taxpayer. In this sense, the research has as its object of study the fundamental rights of the taxpayer in a context of normative uncertainty. In order to achieve the proposed objectives, it intends to answer the central question of the problem raised: "in the application of the Brazilian tax legislation, how to take the fundamental rights of the taxpayer seriously in a context of normative uncertainty?". In the search for answers, the guiding hypothesis points to the possibility of obtaining them in the application of tax legislation according to the *applicatio* of Lenio Streck Hermeneutic Critique of Law (CHD), in which and by which, adjusted to the tax decision and the particularities of this area of Law, at the same time and unity, the *applicatio* is correct and effective, and precisely for this reason, the fundamental rights of the taxpayer are taken seriously. The general objective is to investigate how (means, possibilities and way) to take the fundamental rights of the taxpayer seriously in a context of normative uncertainty and the specific ones are: to identify the philosophical paradigms and contemporary theoretical frameworks with the potential to better serve the science of Tax Law in Brazil, from a critical perspective; to survey the dialectic of taxation in Brazil and in the periphery taking into account modernity/coloniality in Latin America; analyse the dynamics of the taxpayer's fundamental rights and the tensions in them; evaluate the taxpayer's freedom in its philosophical, theoretical and legal conceptions; examine the legality of taxes and their implications on the researched topic; analyze the legal-tax norm and the normative (in)certainty from the perspective of the taxpayer's fundamental rights; Demonstrate what the initial proposition object of the research is and how it should be: taking the fundamental rights of the taxpayer seriously in a context of normative uncertainty (thesis). The method adopted is phenomenological-hermeneutic. The research is justified because of the above. The non-realization of subjective rights conspires against the very concept of law, weakens the legal order, subtracts the minimum effectiveness required of it and undermines the people's confidence in institutions. When it comes to fundamental rights, the gravity is greater. Democracy is faltering, freedom is crumbling, and the constitutional protection afforded to the taxpayer disappears in this proportionality. The scientific investigation carried out confirms the hypothesis of the thesis by presenting, in its result, what it is (conceptual dimension) and means/implies (normative and practical dimensions) taking – dynamic action – the fundamental rights of the taxpayer seriously in a context of normative uncertainty.

Keywords: Taking it seriously. Fundamental rights and guarantees. Taxpayer. Uncertainty.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADC	Ação Declaratória de Constitucionalidade
ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
ADO	Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão
Art.	Artigo
BID	Banco Interamericano de Desenvolvimento
CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CC/02	Código Civil
CDC-ILADT	<i>Carta de Derechos del Contribuyente para los Países Miembros del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario</i>
CF/88	Constituição Federal de 1988
CHD	Crítica Hermenêutica do Direito
COFINS	Contribuição para Financiamento da Seguridade Social
CPC	Código de Processo Civil
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CTN	Código Tributário Nacional
DRJ	Delegacia da Receita Federal de Julgamento
EC	Emenda Constitucional
EUA	Estados Unidos da América
HC	<i>Habeas Corpus</i>
IA	Inteligência Artificial
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços
ITA	Instituto Tecnológico da Aeronáutica
MI	Mandado de Injunção
NF-e	Nota Fiscal Eletrônica
OAB	Ordem dos Advogados do Brasil
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
PAF	Processo Administrativo Fiscal
PGFN	Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
PIS	Programa de Integração Social
RE	Recurso Extraordinário
REsp	Recurso Especial

RFB	Receita Federal do Brasil
RHC	Recurso em <i>Habeas Corpus</i>
SPED	Sistema Público de Escrituração Digital
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
TPD	Teoria Pura do Direito
UFPR	Universidade Federal do Paraná
Unicamp	Universidade de Campinas
USP	Universidade de São Paulo

SUMÁRIO

	INTRODUÇÃO.....	14
1	PARADIGMAS FILOSÓFICOS E REFERENCIAIS TEÓRICOS PARA UMA RACIONALIDADE HERMENÊUTICA NA FENOMENOLOGIA TRIBUTÁRIA.....	21
1.1	A filosofia no Direito e a verdade do ser.....	21
1.2	A filosofia hermenêutica de Martin Heidegger.....	32
1.3	A hermenêutica filosófica de Hans-Georg Gadamer.....	35
1.4	O Direito como um conceito interpretativo em Ronald Dworkin.....	39
1.4.1	A crítica ao positivismo e o ataque à discricionaridade.....	41
1.4.2	Levando os direitos a sério.....	45
1.4.3	Coerência, integridade e a Teoria Interpretativa do Direito.....	46
1.4.4	O direito fundamental à resposta certa.....	49
1.4.5	Um caso dramático: distanciamentos e aproximações no Direito do Brasil.....	50
1.5	A Crítica Hermenêutica do Direito (CHD) de Lenio Streck.....	52
1.6	A doutrina tributária no Brasil e seus modelos de análise.....	59
1.6.1	“O que é o Direito?”: problemas velhos e novos na teoria e na <i>práxis</i>	67
1.6.2	A hermenêutica filosófica e suas possibilidades no Direito Tributário.....	71
1.7	Uma hermenêutica-paradigma na proteção dos direitos fundamentais do contribuinte?.....	74
1.7.1	Algumas reflexões filosóficas com Ernildo Stein.....	75
1.7.2	A Teoria do Direito e a Crítica Hermenêutica do Direito (CHD) de Lenio Streck.....	91
1.8	Uma primeira nota de Direito e literatura: da Alegoria da Caverna de Platão à clareira na Floresta Negra de Martin Heidegger?.....	94
2	DIREITOS FUNDAMENTAIS DO CONTRIBUINTE E INCERTEZA NORMATIVA.....	98
2.1	Direitos fundamentais: de teorias divergentes à busca de respostas.....	98

2.1.1	Conceitos e algumas noções gerais.....	98
2.1.2	Teorias interna e externa: diferenças e incompatibilidades substanciais.....	100
2.1.3	Direitos fundamentais: entre ser e não ser.....	107
2.1.4	Direitos fundamentais como trunfos? Polêmicas e uma primeira aproximação com os direitos fundamentais do contribuinte.....	109
2.1.5	De conceitos, polêmicas e abstrações o contribuinte não vive.....	113
2.2	Dialética da tributação na periferia, ou quando os horizontes se (des)encontram.....	114
2.2.1	Modernidade/colonialidade na América Latina, tributação e Direito Tributário no Brasil.....	116
2.2.2	Cidadania tributária no espaço democrático-constitucional.....	132
2.2.3	Uma segunda nota de Direito e literatura: As Veias Abertas da América Latina de Eduardo Galeano.....	137
2.3	Direitos fundamentais do contribuinte e limites constitucionais ao poder de tributar.....	138
2.3.1	Ontologia e história: de ontem à liberdade hoje protegida?.....	138
2.3.2	Caos na área tributária: lei preterida, “ponderações” predatórias e efetividade rasa.....	144
2.3.3	As tensões entre a legislação tributária e a realização (falta de) dos direitos fundamentais do contribuinte.....	148
2.3.4	Uma terceira nota de Direito e literatura: A Luta pelo Direito de Rudolf Von Ihering.....	150
2.4	As liberdades do contribuinte.....	150
2.4.1	Concepções de liberdade: filosóficas, científicas e jurídicas.....	151
2.4.2	A liberdade e sua proteção normativa no Brasil.....	156
2.4.3	As liberdades do contribuinte: posição e repercussões nos direitos fundamentais do contribuinte.....	158
2.4.4	Liberdade e segurança jurídica versus ponderações.....	172
2.4.5	A (não)proteção das liberdades do contribuinte no Poder Judiciário.....	182
2.4.6	Uma quarta nota de Direito e literatura: Vigiar e Punir de Michael Foucault ou a liberdade com Aníbal Quijano.....	187
2.5	Legalidade tributária.....	190

2.5.1	Lei e liberdade: implicações recíprocas, interdependentes.....	195
2.5.2	Direito, lei e legalidade no Estado Democrático de Direito.....	197
2.5.3	A legalidade tributária: particularidades e manifestações.....	199
2.5.4	Uma quinta nota de Direito e literatura: a peça Medida por Medida, de Shakespeare, na narrativa de Lenio Streck.....	204
2.6	Norma jurídico-tributária e (in)certeza normativa.....	206
2.6.1	Normas jurídicas e incerteza? A contradição em si.....	206
2.6.2	A norma jurídico-tributária: na ciência do Direito e no Direito positivo brasileiro.....	214
2.6.3	(In)certeza normativa nos direitos fundamentais do contribuinte: manifestações, desafios e consequências teóricas e práticas.....	220
2.6.4	Uma sexta nota de Direito e literatura: O Processo de Franz Kafka.....	226
3	LEVANDO OS DIREITOS FUNDAMENTAIS DO CONTRIBUINTE A SÉRIO.....	228
3.1	Da teoria ao Direito aplicado: por uma resposta certa, sem incertezas.....	228
3.2	A realidade fático-jurídica do contribuinte brasileiro, hoje.....	240
3.3	Em tempos de dissensões teóricas e de ativismo judicial, qual é o paradigma no Estado Democrático de Direito?.....	253
3.3.1	O Documento Técnico 319 do Banco Mundial: passado e presente.....	255
3.3.2	Decisão judicial: entre discricionariedade/arbitrariedade e ativismo judicial.....	258
3.4	Levando os direitos fundamentais do contribuinte a sério em contexto de incerteza normativa.....	270
3.4.1	O que é na teoria e na prática?.....	274
3.4.2	Da ciência do Direito à realização dos direitos fundamentais do contribuinte: uma resposta certa; outra postura democrática.....	278
3.4.3	Análise de casos julgados pelo Supremo Tribunal Federal (STF) e a presente tese sendo testada na prática.....	289
3.5	Dois notas finais de Direito e literatura. Ou um acorde e um (des)acordo? Carnaval Tributário de Alfredo Augusto Becker e Kafka, Alienação e Deformidades da Legalidade de Eurico de Santi.....	304

CONCLUSÃO.....	307
REFERÊNCIAS.....	319
ANEXOS.....	332

INTRODUÇÃO

A presente tese de doutorado em Direito se ocupa daquela que se constitui a mais importante questão jusfilosófica de todos os tempos – as liberdades, as garantias e os direitos fundamentais. Ou, ainda antes da positivação constitucional dessa conquista civilizatória de tamanha envergadura, retorna aos direitos humanos que lhe antecedem ou nela se cristalizam no plano normativo do Direito para recuperar o que neste por vezes fica oculto ou vem se perdendo num tempo de direitos e garantias fundamentais um tanto quanto simbólicos ou simbolizados na experiência jurídica pátria. A dimensão da totalidade sem desprender da parte e esta daquela segue círculo hermenêutico visando colher resposta na melhor luz.

Na história da humanidade, da barbárie à civilização em seus diferentes estágios e desafios persistentes na modernidade, o homem, enquanto ser-no-mundo (Heidegger), segue na luta pela identidade existencial própria do ser humano e suas angústias, pela essência de sua existencialidade e o sentido desta na finitude da vida. Num mundo de descobertas e possibilidades.

A natureza e a delimitação última do tema investigado na tese carregam um elemento intrínseco de suma relevância: o homem que no início não é nada será aquilo que ele fizer consigo (Sartre). A liberdade aqui – para o contribuinte no Brasil, em particular – não é uma premissa; é e deve ser o próprio homem.

A partir dessa centralidade a pesquisa faz sucessivas delimitações contextuais e no seu objeto para, já na esfera dos direitos e garantias fundamentais do contribuinte, tratar do tema específico que a ensejou: Levando os direitos fundamentais do contribuinte a sério em contexto de incerteza normativa, no Brasil.

A não realização de direitos subjetivos existentes (reconhecidos no sistema jurídico) conspira contra o próprio conceito de Direito. Em sociedades periféricas (Américas e Caribe, por exemplo, e assim no Brasil) fragiliza a ordem jurídica, subtrai a efetividade mínima dela exigida e abala a confiança do povo nas instituições. Por derivação direta e imediata também relega ao abandono a cidadania e vastas legiões de desamparados social e economicamente.

Em se tratando de direitos humanos, ou daqueles positivados como direitos fundamentais, a falta de realização/concretude de quaisquer deles assume gravidade ainda maior. A democracia claudica, a liberdade se esboroa. Numa resenha: o Estado Democrático de Direito inverte sua lógica normativo-temporal para ser cada vez menos Estado de Direito, pouco ou quase nada democrático.

No caso das relações jurídico-tributárias as premissas determinam o resultado. As

proteções constitucionais do contribuinte se realizam ou, na prática, não existem. Ou não existem como são e devem ser. A efetividade deficitária, tardia ou inadequada delas não elide, em grau e medida proporcionais, a realidade derrotando o Direito. O resultado final continua ruim. O Estado de Direito e a democracia agonizam. Os contribuintes bem mais.

E isso é um problema. O maior deles no universo da fenomenologia tributária.

Levar os direitos fundamentais do contribuinte a sério é próprio de sociedades civilizadas. No Brasil, nem tanto. Há um hiato entre a realidade normativa concreta e aquela assegurada nos termos da ordem jurídico-constitucional. Não fosse suficiente, a insegurança jurídica e problemas de “ponderação” infiltrados na *applicatio* transgridem direitos fundamentais e a liberdade do contribuinte e aumentam a instabilidade nas relações jurídico-tributárias contemporâneas.

Noutras palavras: essa heteronomia em tão importante categoria de direitos cujas efetividade, integridade e promoção cabem ao Estado adensa e se manifesta num contexto específico de incerteza normativa no qual o contribuinte brasileiro se encontra. Revertê-la se justifica e depende, em larga medida e no seu aspecto mais deletério, da correta *applicatio* da legislação tributária. Esta, por sua vez, é de responsabilidade do Estado (através do Legislativo, do Executivo e do Judiciário), desde qualquer noção mínima de democracia.

Trata-se de situação-problema a ser enfrentada nos planos teórico e normativo.

Na sua maior expressão identitária o Direito, em todos os tempos, é instrumento de controle do poder. Neste, os direitos fundamentais do contribuinte ostentam destacadas posição e funções teórico-práticas. É preciso levá-los a sério, sempre. Quando e no que isso não ocorre à ciência do Direito Tributário não cabe indiferença; à integridade do Direito positivo também não. À primeira cumpre produzir conhecimento capaz de restabelecer, sustentar e manter a segunda. Noutras palavras: ser provocativa, reativa e quando pertinente fonte prescritiva de condições de possibilidade para a segunda, sem a qual dificilmente se tem Direito legítimo, efetivo.

Essa realidade dá azo à seguinte indagação central: na *applicatio* da legislação tributária brasileira, como levar os direitos fundamentais do contribuinte a sério em contexto de incerteza normativa?

Com essas preocupações acadêmicas, cívicas e jurídicas de máxima relevância no Direito aplicado e no plano teórico, o objetivo geral da tese, radicado no âmbito da *applicatio* da legislação tributária não descolada do circuito bem mais amplo no qual imerso o problema analisado e dos influxos interdependentes entre um e outro, é investigar (i) o que é (dimensão conceitual) e (ii) como (meios, possibilidades e modo) levar os direitos fundamentais do

contribuinte a sério em contexto de incerteza normativa.

De sua vez, os objetivos específicos são:

- a) identificar os paradigmas filosóficos e os principais marcos teóricos contemporâneos do Direito, e da hermenêutica em particular, com potencial para servirem de base epistêmica à ciência do Direito Tributário no Brasil, sob viés crítico e com pretensões de compor nova matriz teórico-prática protetiva dos direitos fundamentais do contribuinte;
- b) vistoriar a dialética da tributação na América Latina e no Caribe, mas com foco na situação específica do Brasil e conforme o Direito Tributário deste;
- c) analisar a dinâmica efetiva dos direitos fundamentais do contribuinte (incluindo aqueles ampliados, densificados ou projetados nas denominadas limitações constitucionais ao poder de tributar e os dispersos no texto da Constituição Federal de 1988 (CF/88), sem ignorar as garantias legais dessa categoria protetiva), não no sentido de empreender ou lograr uma compreensão exauriente de todos ou cada um deles, mas sim de identificar tensões existentes entre a legislação constitucional-tributária e a falta de concretização (efetividade social e jurídica) deles, global ou isoladamente, em que pese posicionados no altiplano da CF/88;
- d) avaliar a liberdade¹ do contribuinte, suas concepções filosóficas, teóricas e jurídicas, assim como a repercussão dela (liberdade) nos direitos fundamentais do contribuinte, e destes nela e sua qualificação jurídico-constitucional, visando comprovar a (não)proteção de todos em decorrência de múltiplos fatores, com destaque para o desprezo ao princípio da segurança jurídica e o emprego inadvertido de “ponderações” recusadas nesse domínio;
- e) examinar a legalidade tributária e suas implicações nos direitos fundamentais do contribuinte a partir da doutrina, da legislação específica (sob diretriz do texto constitucional) e das decisões administrativas e judiciais em matéria dessa natureza;
- f) apresentar, analisar e criticar a norma jurídico-tributária e a (in)certeza normativa na perspectiva das inter-relações teórico-práticas de ambas nos direitos fundamentais do contribuinte e situação de debilidade na qual estes se encontram;
- g) demonstrar o que é e como deve ser a proposição inicial objeto da pesquisa: levando

¹ A liberdade, em sua polivalência, natureza e disciplina albergadas na CF/88, a depender dos contextos nos quais articulada, da normatividade lhe atribuída ou das distintas funções dela requisitadas na dignidade de sua envergadura, pode – e deve – ser observada como postulado civilizatório, valor, bem jurídico, direito fundamental autônomo e como fundamento geral de direitos de liberdade específicos, garantia fundamental ou direito-garantia fundamental.

os direitos fundamentais do contribuinte a sério em contexto de incerteza normativa (tese). Isso compreenderá elaborar, contextualizar e apresentar proposições teóricas e jurídico-políticas de inflexão prática como um novo paradigma capaz de: (i) qualificar a ciência do Direito Tributário; (ii) superar as causas de anomia e da anemia normativas concretas detectadas nos direitos fundamentais do contribuinte e a consequente falta de proteção, promoção, realização e efetividade deles, de modo que sejam de fato – e de direito – levados a sério pelos entes estatais (Executivo, Legislativo e Judiciário).

As razões para a elaboração deste trabalho científico vão desde inquietações teóricas cujas respostas não vêm logrando reverter o problema antes enunciado ou não o prescutam no viés e sob os paradigmas ora adotados à debilidade crescente impingida nos direitos e garantias fundamentais do contribuinte quando deveriam e devem eles ser levados a sério.

A proposta teórica projetada na pesquisa (com inevitáveis notas prescritivas – teoria normativa) sustenta e reclama uma nova postura na aplicação da legislação tributária (segundo a *applicatio* da Crítica Hermenêutica do Direito (CHD) no Brasil capitaneada por Streck), na qual e pela qual, a um só tempo e unidade, a *applicatio* seja correta, e exatamente por isso – imanência vinculante, mas não exclusiva – os direitos fundamentais do contribuinte sejam realmente levados a sério. É dizer: compreensão/interpretação/aplicação desse plexo normativo unitário de forma rigorosamente correta com consequentes respostas/soluções/decisões protetivas do contribuinte igualmente corretas e eficazes (princípio lógico da identidade) nos termos da ordem jurídico-constitucional, e assim também necessariamente efetivas, adequadas e tempestivas.

Esse intento tem como hipótese-guia exatamente a acima delineada. E nela e para a confirmação dela (tese) considera imprescindível uma guinada hermenêutica-funcional (um dos meios para atingir o fim pretendido) contraposta àquela dominante na doutrina e na experiência jurídica (informada por métodos, cânones e posturas hermenêuticas centrados no esquema sujeito-objeto), em boa medida responsável pela aplicação incorreta da legislação tributária. Esta última, vista como uma das principais causas (senão a mais importante) da situação-problema censurada, carrega projeções arbitrárias e incertezas inadmissíveis num contexto teórico e normativo já fragilizado. Em suma: a norma jurídico-tributária individual e concreta resultante e resultado de uma aplicação interdita vem violando, com incomum frequência, aludida categoria de direitos fundamentais.

A reversão desse quadro negativo se impõe. No lugar dele, a proposta teórica defende sejam os direitos fundamentais do contribuinte levados a sério. A premissa constitui exigência

da democracia, da ordem constitucional vigente no Brasil e da integridade do Direito (dimensões do Estado Democrático de Direito).

A questão-central investigada é circunscrita ao problema alvo da pesquisa. Tem por base, cenário e alvo de reflexões críticas o que vem ocorrendo na fenomenologia tributária no Brasil (com algumas subjacências geopolíticas e históricas das Américas colonizadas pelas nações ibéricas) e, de forma específica, nos direitos e garantias fundamentais do contribuinte. O propósito-maior é averiguar o quanto estes estão ou não (e em que medida e modo) sendo levados a sério, especialmente na norma tributária individual e concreta. Afinal, é sobremodo nesta e por meio desta que aqueles se realizam, ou não.

O trabalho científico está dividido em 3 (três) capítulos. Após esta introdução, no primeiro capítulo (para atingir o objetivo específico da alínea “a” supra) serão apresentados os paradigmas filosóficos e os referenciais teóricos para uma racionalidade hermenêutica na fenomenologia tributária, especialmente na produção da norma individual e concreta dessa natureza. Tendo por relevante a filosofia no Direito e a busca de fundamentos filosóficos e teóricos consistentes para enfrentar e resolver o problema investigado na tese a pesquisa assim procederá partindo das contribuições de Martin Heidegger na filosofia hermenêutica, avançando para a hermenêutica filosófica de Hans-Georg Gadamer e a teoria interpretativa do Direito de Ronald Dworkin e, já em solo brasileiro e tendo por base o sistema jurídico pátrio, aportando na CHD de Lenio Streck. Identificar-se-ão aspectos pertinentes da doutrina tributária no Brasil e seus modelos de análise nessa matéria para, numa postura crítico-constructiva referenciada na CHD de Streck, alcançar os objetivos sinalizados nas hipóteses investigativas desse jaez. O desiderato maior será evidenciar e sustentar uma hermenêutica-paradigma na realização dos direitos fundamentais do contribuinte nativo de modo a serem eles levados a sério superando as adversidades teóricas e pragmáticas hoje arraigadas nesse universo. Para propósito dessa magnitude envidar-se-ão esforços de feição pós-positivistas na tentativa de suprir a falta de respostas eficazes – resposta certa – do positivismo jurídico e a discricionariedade nele marcante.

No segundo capítulo (para atingir os objetivos específicos das alíneas “b”, “c”, “d”, “e” e “f” supra), versando sobre direitos fundamentais do contribuinte e incerteza normativa, realizar-se-á a análise pormenorizada dessa categoria especial de direitos prevista na Constituição da República Federativa do Brasil e das vulnerabilidades detectadas na teia protetiva dos contribuintes. O hiato existente entre as previsões constitucionais e o que delas se realiza e se cumpre na prática pelos entes tributantes. No âmbito dessa incursão e das reflexões a serem nela promovidas considerar-se-ão: as diferentes teorias sobre direitos

fundamentais e suas implicações na proteção e garantias de cidadãos em geral e de contribuintes em particular; a dialética da tributação na América Latina e no Caribe naquelas manifestações identificadas com o *déficit* de efetividade presente nos direitos fundamentais do contribuinte não só no Brasil, mas também nas nações Ibero-americanas; os direitos fundamentais do contribuinte e as limitações constitucionais ao poder de tributar conforme a regência dessa matéria na CF/88 e como é ela aplicada por juízes e tribunais; as posições, eficácias e normatividades albergadas na liberdade do contribuinte e na legalidade tributária como vetores vinculantes e limites ao poder de tributar ao lado de outros de máxima significação presentes no denominado Estatuto Constitucional do Contribuinte; a norma jurídico-tributária e suas particularidades em contexto de incerteza normativa, com repercussões decisivas na *applicatio* do Direito Tributário e para a preservação íntegra da esfera jurídico-constitucional protegida do contribuinte.

No terceiro capítulo (para atingir o objetivo específico da alínea “g” supra), sobre a tese levando os direitos fundamentais do contribuinte a sério em contexto de incerteza normativa, serão demonstradas, confrontadas e defendidas as proposições, os fundamentos e a aplicação da proposta-resposta para enfrentar e resolver o problema que a ensejou. A tese, propriamente. Desde a realidade fático-jurídica do contribuinte brasileiro a justificar uma revisão dela à luz de outro paradigma capaz de superar irracionalidades e levar a uma melhor aplicação do Direito Tributário com os direitos e garantias fundamentais do contribuinte levados a sério à legalidade constitucional tributária concreta a ser restaurada em sua plenitude e dignidade. A liberdade sem amarras terá defesa à altura de seu *status*, concepções ontológicas que a qualificam e significado esculpido na CF/88 e no lunar filosófico de Sartre. No horizonte da teoria ao Direito aplicado será a tese aplicada e testada na análise de três casos tributários recentes de grande repercussão julgados pelo Supremo Tribunal Federal (STF).

Em derradeiro, a conclusão e as notas de originalidade da tese darão contornos finais ao texto científico.

Na exposição progressiva das ideias apresentadas estarão presentes o Direito positivo do Brasil e sua higidez a ser preservada e/ou recuperada no plano da eficácia social e a abordagem fenomenológica-hermenêutica pela qual aquelas se desenvolvem. O primeiro postulado porque sem maior relevância uma tese que não fosse aplicável no sistema jurídico do Brasil; o segundo porque o “método” fenomenológico-hermenêutico adotado é promissor para os objetivos a serem alcançados. Tem ele raiz na construção filosófica, conceito e concepções lhe emprestadas inicialmente por Martin Heidegger (a partir da fenomenologia –

mas não aquela de Husserl centrada na consciência do sujeito) e na sequência ampliadas e consolidadas por Hans-Georg Gadamer (já no universo da hermenêutica filosófica). Aqui no Brasil esse método é liderado por Streck para transitar entre aludidas formulações germânicas, ao mesmo tempo com aportes da teoria interpretativa do Direito na contribuição jurídico-filosófica de Ronald Dworkin.

Teoria e *práxis*, portanto, identificadas com o sistema jurídico brasileiro.