

Diálogo das fontes e o direito tributário

Jonathan Doering Darcie

RESUMO

A teoria do diálogo das fontes consiste em metodologia adequada à coordenação das fontes jurídicas para que se obtenha concretização dos valores regentes vinculados a direitos humanos e fundamentais de uma dada ordem jurídica. Assim estruturada, a teoria do diálogo das fontes possui aplicação também no direito tributário, observado, no entanto, que como consequência de sua aplicação somente poderá resultar intensificação e concretude a direitos fundamentais do contribuinte.

Palavras-chave: Diálogo das fontes. Direito tributário. Aplicação. Limites.

Dialogue of sources and the tax law

ABSTRACT

The theory of dialogue of the sources consists of an appropriate methodology for the coordination of legal sources in order to obtain concretion of the regent values connected to human and fundamental rights of a given legal order. Thus structured the theory has also application in tax law, observed however that its application will be allowed only to result intensification and concreteness of fundamental rights of the taxpayer.

Keywords: Dialogue of the sources Tax law. Application. Limits.

1 INTRODUÇÃO

Um andar pela história do direito, pelos importantes momentos que lapidaram o seu curso, deixam para além das dúvidas o fato de que o direito constitui um corpo em constante mudança e crescimento. Já se disse que o direito é a arte do bom e do justo;¹ que o direito poderia ser resumido aos preceitos de viver honestamente, não impor danos aos outros e dar a cada o que é seu;² que o direito é simplesmente uma manifestação de força

Jonathan Doering Darcie é Doutorando em Direito pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS). Mestre em Direito pela mesma Instituição. Membro do Grupo de Pesquisa CNPq em Direito Constitucional Tributário. Advogado.

¹ A notória definição, *ius est ars boni et aequi*, é de Celsus (AHRENS, Heinrich Ludolf. *Naturrecht oder Philosophie des Rechts und des Staates: Auf dem Grunde des ethischen Zusammenhanges von Recht und Cultur*. T. I, Wien: Carl Gerold's Sohn, 1870, p.290; ALEXANDER, Hartley Burr. *Liberty and democracy: and other essays in war-time*. Boston: Marshall Jones Company, 1818, p.105). Importante notar, inclusive para o fim de justificar a nossa tradução de *aequitas* como *justiça* que, sobretudo ao tempo do direito romano, *aequitas* vem entendido como a representação e correta medida entre *jus* e *factum*, sendo que, somente através desse processo é que se alcançaria a verdadeira justiça. Nesse sentido, ALBRECHT, Carl August. *Die Stellung der römischen Aequitas in der Theorie des Civilrechts: Mit Rücksicht auf die zeitgemässe Frage der Codification*. Dresden e Leipzig: Arnoldischen Buchhandlung, 1834, p.13.

² A definição é de Ulpianus, repetida nos *digesta* do imperador Justiniano (MOMMSEN, Theodor. KRUEGER, Paul. *Digesta Iustiniani Augusti*. Berlin: Weidmannos, 1870, p.2).

Direito e Democracia	Canoas	v.12	n.2	p.63-89	jul./dez. 2011
----------------------	--------	------	-----	---------	----------------

organizada;³ que o direito é uma ordenação imanente – o direito natural – preexistente ao homem, o qual deve recepção-lo e conformá-lo por inteiro no *seu* direito – o direito positivo;⁴ que o direito é ordenação normativa da conduta, independente de conteúdo.⁵ Essa riqueza de orientações, havendo sempre por base uma quantidade ainda maior de desenvolvimentos teóricos, sempre necessários à defesa de posições dessa natureza, forma uma atmosfera de vasta filosofia jurídica: a tentativa de explicar e racionalizar o direito em sua conexão com o homem.

Na busca por explicação para tamanhas diferenças na concepção de uma realidade como o direito,⁶ é certo que em larga escala devemos iniciar por tributá-las à riqueza intelectual do próprio homem, ser das ideias. E sendo o ser das ideias, o homem também é ser de diferenças: no curso do tempo, muitos foram tipos de homens que viveram em sociedade, várias também as sociedades. A expressão ‘espírito do tempo’ (*Zeitgeist*), cunhada pela filosofia para exprimir essa unidade representativa das características socioculturais de determinado povo ou grupo de indivíduos em dado momento do tempo, bem serve à demonstração dessa singular característica do homem.⁷

Pois como em outros momentos da história, são singulares os nossos tempos. A natural tendência do ser humano à diferença, causa dos diversos momentos e marcos no curso da história, expressa-se hoje de modo simultâneo e horizontal. O justo nem sempre é justo em todo o lugar; o belo nem sempre é belo; o certo, também, nem sempre é certo. A axiologia e a cultura, historicamente variáveis no tempo, são, hoje, variáveis também no espaço. Ou simplesmente variáveis em mesmo espaço e tempo.⁸

Para o direito como um todo, o momento é de reestruturação e consolidação. O positivismo jurídico, preocupado com fatos e suas derivações lógicas, descartando por completo a metafísica,⁹ e que teve seu ápice no período compreendido entre a metade do século XIX e a metade do século XX pela obra de autores como Bierling, Jhering, Savigny, Puchta, Windscheid e, sobretudo, Kelsen,¹⁰ encontra-se hoje, em parte, superado. Parcialmente superado, pois, apesar de que a metafísica outrora presente parece ter evanescido da maioria dos sistemas jurídicos ocidentais, o rigor naturalista

³ São representantes dessa corrente, entre outros, Hobbes e Spinoza (DEL VECCHIO, Giorgio. Lições de filosofia do direito. Trad. António José Brandão. V. I, Coimbra: Arménio Amado Editor, 1959, p.116-123).

⁴ PUFFENDORF, Samuel. *Of the law of nature and nations*. Trad. Basil Kennett. London: J. Walthof, R. Wilkin, J. and J. Bonwicke, S. Birt, T. Ward e T. Osborne, 1729, *passim*; DEL VECCHIO, Giorgio. Lições de filosofia do direito. Trad. António José Brandão. V. I, Coimbra: Arménio Amado Editor, 1959, p.123-126; AQUINO, Tomás. *Suma teológica*. 2.ed. Caxias do Sul: Livraria Sulina Editora, 1980, p.1767-1768.

⁵ Por todos, KELSEN, Hans. *Reine Rechtslehre*. Mit einem Anhang: Das problem der Gerechtigkeit. 2.ed. Wien: Franz Deuticke, 1960, p.1-69.

⁶ Para um panorama a respeito da inserção do direito na realidade, ver, por todos, SOMMER, Franz. *Kritischer Realismus und positive Rechtswissenschaft*. Beiträge zum Problem der Rechtswissenschaft als Realwissenschaft. T. I, Leipzig: Felix Meiner, 1929.

⁷ HERDER, Joseph Gottfried. *Herders Sämmtliche Werke: Kritische Wälder*. V. III, Berlin: Weidmann, 1878.

⁸ Como bem refere Jayme, “*La civilisation postmoderne est caractérisée par un pluralisme de styles et de valeurs inconnu autrefois*” (JAYME, Erik. *Identité culturelle et intégration: le droit internationale privé postmoderne*. Recueil des Cours de l’Académie de Droit International de la Haye. Lille: Martinus Nijhoff Publishers, 1995, p.251).

⁹ LARENZ, Karl. *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*. 6.ed. Berlin: Springer, 1991, p.37.

¹⁰ Não é nossa intenção realizar aqui um tributo a todos os autores responsáveis pelo desenvolvimento e consolidação do positivismo jurídico, mas apenas a menção a alguns nomes importantes, cientes da possibilidade de realização de injusta com um ou outro não referenciado no texto.

que encontrávamos não mais se apresenta hígido como outrora. Hoje, ao lado das estruturas tradicionais, para as quais dedução, indução e subsunção se apresentam como mecanismos lógicos de funcionamento – é o caso das regras jurídicas, normas jurídicas imediatamente descritivas constituídas a partir de juízos hipotéticos –,¹¹ o direito recorre a outras espécies de estruturas, tais como os princípios jurídicos,¹² para as quais, para além da lógica, necessita-se permanentemente de valorações, operações de controlabilidade naturalmente mais limitada.¹³ Além disso, com o incremento de complexidade das ordens jurídicas, que viram seus espaços de regulação cada vez mais ampliados para proporcionar às sociedades respectivas uma ordenação adequada da conduta de seus participantes, tornaram-se cada vez mais numerosas as fontes normativas relevantes, inclusive com a atuação concomitante de distintas ordens jurídicas, a inaugurar um cenário de relativa indeterminação sobre a hierarquia e precedência dessas fontes em momento de aplicação.¹⁴

Esse quadro de consolidação e mudança desafia os teóricos à explicação das novas estruturas e à criação de novos mecanismos para tornar possível ou mesmo facilitar a cognoscibilidade do direito. Afinal, sem ser possível que se saiba o que efetivamente ordena um sistema jurídico em cada caso, deixa o direito de alcançar a sua finalidade precípua: ordenar a conduta humana, provendo paz social.¹⁵ O reconhecimento dos princípios jurídicos como uma espécie autônoma de normas jurídicas, contendo um dever ser distinto das regras jurídicas tradicionais – já que não imediatamente descritivos de conduta mas de uma finalidade a ser alcançada na maior medida possível,¹⁶ corporificando mandamentos de otimização (*Optimierungsgebote*)¹⁷ –, por exemplo, provocou o desenvolvimento teórico da figura da ponderação, é dizer, o juízo que se estabelece diante da existência de colisão entre princípios, através do qual, de acordo com as circunstâncias fáticas e jurídicas, determina-se qual e de que

¹¹ KELSEN, Hans. *Reine Rechtslehre*. Mit einem Anhang: Das problem der Gerechtigkeit. 2.ed. Wien: Franz Deuticke, 1960, p.106-107.

¹² Para os fins deste escrito, consideram-se princípios jurídicos mandamentos de otimização, veículos para a obtenção de uma finalidade ou algo a ser buscado na maior medida possível, de acordo com as possibilidades fáticas e jurídicas (ALEXY, Robert. *Recht, Vernunft, Diskurs – Studien zur Rechtsphilosophie*. 1.ed. Frankfurt: Suhrkamp, 1995, p.202-203). A obra fundamental sobre o tema, que inaugura a compreensão dos princípios como normas jurídicas, é a de Dworkin (DWORKIN, Ronald. *Taking rights seriously*. Cambridge (MA): Harvard University Press, 1978). Entre nós, sobre o tema, ver ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 8.ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

¹³ A teoria da argumentação jurídica de Alexy constitui um passo na direção de uma tentativa de se estabelecer controle sobre a argumentação jurídica (ALEXY, Robert. *Theorie der juristischen Argumentation: Die Theorie des rationalen Diskurses als Theorie der juristischen Begründung*. 3.ed. Frankfurt a. M.: Suhrkamp, 1996).

¹⁴ Sobre o tema, no âmbito do direito internacional privado, JAYME, Erik. *Identité culturelle et intégration: le droit internationale privé postmoderne*. Recueil des Cours de l'Académie de Droit International de la Haye. Lille: Martinus Nijhoff Publishers, 1995, p.60-61. Em caráter geral, sobre o assunto, MARQUES, Claudia Lima. O “diálogo das fontes” como método da nova teoria geral do direito: um tributo a Erik Jayme. In: MARQUES, Claudia Lima (coord.). *Diálogo das fontes: do conflito à coordenação de normas do direito brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p.18-66, especialmente p.18-19.

¹⁵ No dizer de Windscheid, “a função do ordenamento jurídico é, como o ordenamento moral, a regulação da vontade humana” (WINDSCHEID, Bernhard. *Lehrbuch des Pandektenrechts*. T. 1, Düsseldorf: 1862, p.81; WINDSCHEID, Bernhard. *Lehrbuch des Pandektenrechts*. 3.ed. t. I, Düsseldorf: 1870, p.86).

¹⁶ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 8.ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p.78-79.

¹⁷ ALEXY, Robert. *Recht, Vernunft, Diskurs – Studien zur Rechtsphilosophie*. 1.ed. Frankfurt: Suhrkamp, 1995, p.202-203.

forma deve ter precedência no caso concreto.¹⁸ Curioso notar que, pelo contrário, o aumento da complexidade das relações sociais e a demanda por normatização foram responsáveis também pela criação de institutos e teorias em espaços em que percebido existência de um *gap* de regramento jurídico. É o caso da não tão recente teoria dos poderes implícitos (*implied powers*), segundo a qual a outorga de uma competência a um órgão implica também que a esse órgão se reconheçam os poderes implícitos necessários ao exercício da competência respectiva.¹⁹

No que concerne particularmente ao moderno problema da pluralidade de fontes para o regramento de condutas humanas, o direito acaba por padecer em larga medida do mal da indecidibilidade. Convivendo com intersecção de âmbitos de regramento, fontes internas e externas, gerais e específicas, superiores e inferiores, protetivas e não protetivas, novas e antigas, torna-se problemático definir com precisão *a priori* o *quê* aplicar. Na tradição do positivismo jurídico, definido por um cenário de concentração de fontes normativas constituídas sobretudo por normas jurídicas de caráter imediatamente descritivo – regras jurídicas, portanto –, certas máximas, tidas como lógicas²⁰ foram utilizadas como critérios para a organização das fontes jurídicas. Repetiu-se, inclusive com a recepção da ordem

¹⁸ Como com acuidade refere ALEX Y, “duas normas levam, se isoladamente consideradas, a resultados contraditórios entre si. Nenhuma delas é inválida, nenhuma tem precedência absoluta sobre a outra. O que vale depende da forma como será decidida a precedência entre elas sob a luz do caso concreto”. ALEX Y, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008.

¹⁹ Esta teoria exurgiu do precedente *McCulloch x Maryland*, de 1819, da Suprema Corte americana. Como nos afirma Geoffrey R. Stone (STONE, Geoffrey R. *et al.* *Constitutional Law*. 5.ed. New York: Aspen Publishers, 2005, p.70-71), o caso concerne ao “*Bank of the United States [...] created in 1790, shortly after ratification of the Constitution, in order to furnish loans to the federal government and to help collect taxes. The constitutional issue was sharply debated. Madison, a member of the House of Representatives, spoke against the bank. Claiming that Congress had no constitutional authority to create it. Hamilton, Secretary of the Treasury, was one its staunchest supporters and indeed drafted the plan for the bank. Jefferson also opposed the first bank on constitutional grounds, invoking the tenth amendment and venturing as well that ‘the Constitution allows only the means which are necessary, not merely convenient’, for effecting the enumerated powers. If such a latitude of construction be allowed to this phrase as to give any non-enumerated power [to Congress], it would swallow up all the delegated powers, and reduce the whole to one power”*. O debate foi decidido pelo voto do Chief Justice Marshall, oportunidade em que afirmou não haver passagem na Constituição americana que impedisse o reconhecimento de poderes implícitos, muitas vezes como necessários à execução daqueles positivamente previstos no texto constitucional.

²⁰ É bem verdade que entre proposições normativas que determinam condutas distintas existe uma certa dificuldade em visualizarmos propriamente contradição, já que a contradição é ocorrência mais natural no plano dos juízos assertóricos – há contradição quando referimos que ‘todo A é P’ ao mesmo tempo em que ‘B, sendo A, é ¬P’. Segundo pensamos, no entanto, existe um relacionamento lógico necessário entre proposições normativas que nos permite alcançar conclusão de que, em situações determinadas, a derrogação de uma por outra consiste em uma consequência natural, ressalvada a possibilidade de previsão em contrário expressa por parte de uma terceira proposição. De acordo com Kelsen, a proposição *lex posterior derogat priori* seria falsa, na medida em que a derrogação não poderia ser consequência de uma das duas normas em questão, mas somente de uma terceira (KELSEN, Hans. *Teoria geral das normas*. Trad. José Florentino Duarte. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1986, p.161-162; em sentido contrário, considerando-a fruto de “incontestáveis princípios doutrinários”, ESPÍNDOLA, Eduardo. FILHO, Eduardo Espíndola. *Tratado de Direito Civil Brasileiro*. V. II, São Paulo: Editora Freitas Bastos, 1939, p.126-127). Se assumimos como verdadeira a assertiva do próprio Kelsen, no sentido de que uma norma consiste em um ato de vontade (Ibidem, p.2), facilmente perceberemos que um ato de vontade posterior, com mesma dimensão de abrangência, que traduz conteúdo exatamente oposto ao existente em ato de vontade anterior, constitui uma negação mediata desse ato de vontade. Uma mesma conduta não pode ser, validamente, ao mesmo tempo e com mesma extensão, permitida e proibida – no que, pensamos, trata-se da aplicação do princípio *tertium non datur* ao plano normativo. Não há razão para não se conceber *prima facie* a precedência do ato de vontade posterior, considerando-se que, por ser mais atual, constitui uma atualização da vontade normativa do direito. Fora dessa solução, então um sistema normativo não poderia ser caracterizado como um sistema racional. Para um maior aprofundamento sobre o tema, ver KELSEN, Hans; KLUG, Ulrich. *Normas jurídicas y análisis lógico*. Trad. Juan Carlos Gardella. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1988.

jurídica brasileira,²¹ que a lei posterior derroga a anterior – *lex posterior derogat priori*;²² que a lei geral não derroga a lei especial, sendo, ao inverso, verdadeira a afirmativa – *lex specialis derogat generali e legi speciali non derogatur per generalem*;²³ também, e finalmente, que a lei hierarquicamente superior derroga a lei hierarquicamente inferior – *lex superior derogat inferiori*.²⁴ Sendo certo que tais critérios auxiliam na resolução de conflitos entre atos normativos, é igualmente verdadeiro que não constituem soluções definitivas para o equacionamento de tais conflitos, em especial porque certos critérios formais, como é o caso da especialidade, são naturalmente relativos: determinados atos normativos poderão ser gerais em relação a determinados âmbitos e especiais em relação a outros. Talvez mais importante: tais critérios mostram-se absolutamente indiferentes à carga axiológica que perpassa os diversos atos normativos que podem eventualmente conflitar, acabando por coordenar uma aplicação cega do direito, abrindo espaço para resultados indesejáveis do ponto de vista das finalidades da ordenação da conduta.

A teoria do diálogo das fontes nasce para preencher esse espaço. Através do diálogo das fontes, quer-se proporcionar à ordem jurídica um instrumento axiologicamente orientado para permitir a coordenação de fontes jurídicas, a se garantir, assim, uma aplicação do direito orientada pelos direitos humanos e pelos direitos fundamentais.²⁵

Entretanto, a teoria do diálogo das fontes, nascida em condições especiais e sobretudo para o solucionamento de problemas particulares advindos de um universo jurídico dotado de novas preocupações – como é o caso, por exemplo, dos direitos fundamentais –, assim como qualquer outra teoria jurídica ou mesmo extrajurídica, possui pressupostos de aplicação que lhes são naturais, os quais vem a determinar, invariavelmente, os limites

²¹ Assim está disposto no art. 2º e respectivos parágrafos do Decreto-Lei n. 4.657/42: “Art. 2º Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue. § 1º A lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior. § 2º A lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior. § 3º Salvo disposição em contrário, a lei revogada não se restaura por ter a lei revogadora perdido a vigência.”

²² ZACHARIÄ VON LINGENTHAL, Karl Salomo. *Handbuch des französischen Civilrechts*. 7.ed. t. I, Heidelberg: 1886, p.72-73; problematizando a máxima, HÜBNER, Christian Gotthelf. *Berichtigungen und Zusätze zu den Institutionen des Römischen Rechts*. Leipzig: 1801, p.8-14.

²³ SCHULTE, Johannes Friedrich. *Das katholische Kirchenrecht – Die Lehre von den Quellen des katholischen Kirchenrechts mit vorzüglicher Berücksichtigung der Rechtsentwicklung in den deutschen Bundesstaaten*. Giessen: Ferber’sche Universitäts-Buchhandlung, 1860, p.88; WEISS, Alexander. *Widersprüche im Recht: Unter besonderer Berücksichtigung europarechtsbedingter Widersprüche im deutschen Zivilrecht*. München: Herbert Utz Verlag, 2011, p.82; BETTI, Emilio. *Interpretazione della legge e degli atti giuridici*. Milano: Giuffrè, 1975, p.119.

²⁴ O critério hierárquico deve ser colocado, a nosso pensar, em um plano distinto dos demais critérios da temporalidade e do âmbito de abrangência. Isso porque, mesmo que admitamos polêmica sobre a logicidade dos demais critérios, no sentido de que não seriam necessariamente inerentes a um dado sistema normativo, parece-nos que fazer o mesmo em relação ao critério hierárquico acabaria por nulificar a própria noção de hierarquia. É dizer, em termos práticos, se a norma hierarquicamente superior não derroga a norma hierarquicamente inferior, então a própria colocação da hierarquia perde o sentido. O critério hierárquico costuma participar da maioria dos sistemas jurídicos, muitos dos quais operam com o postulado da primazia da constituição (*Vorrang der Verfassung*) como critério hierárquico entre atos normativos constitucionais e não constitucionais (GUASTINI, Riccardo. *Le fonti del diritto: fondamenti teorici*. Milano: Giuffrè, 2010, p.309).

²⁵ MARQUES, Claudia Lima. O “diálogo das fontes” como método da nova teoria geral do direito: um tributo a Erik Jayme. In: MARQUES, Claudia Lima (coord.). *Diálogo das fontes: do conflito à coordenação de normas do direito brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p.28-29; MIRAGEM, Bruno. *Eppur si muove: diálogo das fontes como método de interpretação sistemática*. In: MARQUES, Claudia Lima (coord.). *Diálogo das fontes: do conflito à coordenação de normas do direito brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p.78.

para a sua atuação. Sem a observância desses pressupostos, da atenção a esses limites, desnatura-se o diálogo das fontes enquanto método de aplicação e interpretação do direito axiológicamente orientados.²⁶

O direito tributário, âmbito de manifestação particular do direito público, tem recebido alguns poucos aportes da teoria do diálogo das fontes. Até onde nossa pesquisa foi capaz de demonstrar, tratando da aplicação da metodologia do diálogo das fontes em relação ao direito tributário, apenas a jurisprudência e a administração pública tem feito uso da metodologia para a busca de soluções para determinados cenários de indecidibilidade na aplicação do direito. Preocupante panorama, vale dizer, algo que se dá sobretudo por duas razões. Em primeiro lugar porque, estruturada como é a teoria do diálogo das fontes, a escassez na sua utilização como método está a diagnosticar que estamos negligenciando instrumento para fortificação dos direitos fundamentais no momento mais decisivo do direito, a sua aplicação. Como segunda razão, talvez ainda mais consternadora, o fato de que o diálogo das fontes enquanto metodologia esteja sendo desnaturada a sua essência na sua utilização. Como será visto a seguir, o diálogo das fontes está sendo utilizado como mecanismo para *dificultar*, *bloquear* ou *nulificar* os próprios direitos fundamentais, nada menos do que um dos próprios pilares de suporte à existência do método. Seja por indiferença à bipolaridade axiológico-normativa do direito tributário, que o define e particulariza perante outros âmbitos do direito, ou mesmo por negligência às próprias características fundamentais do método, o diálogo das fontes em direito tributário tem servido ao senhor errado.

Esse pequeno ensaio é concebido, assim, como uma tentativa de estender as esferas de atuação da teoria do diálogo das fontes ao direito tributário, com o cuidado, que perpassa todo o desenvolver das linhas que se seguirão, de respeitar a ontologia tanto do método em questão quanto do próprio direito tributário, nas particularidades que o separam dos demais âmbitos jurídicos.

2 O DIÁLOGO DAS FONTES E OS PRESSUPOSTOS PARA A SUA APLICAÇÃO

“É a teoria que decide o que podemos observar”.²⁷ Com essas palavras, dirigia Einstein crítica à teoria do conhecimento e metodologia de pesquisa empregados por Heisenberg em seus desenvolvimentos a respeito da mecânica quântica. Adequada ao âmbito em que formulada, por sua vez no direito, pela particularidade do que estrutura o seu ser, “na realidade ocorre precisamente o contrário”, como disse o próprio Einstein

²⁶ Pois o diálogo das fontes também pode ser entendido como método. Nesse sentido, por todos, ver MARQUES, Claudia Lima. O “diálogo das fontes” como método da nova teoria geral do direito: um tributo a Erik Jayme. In: MARQUES, Claudia Lima (coord.). *Diálogo das fontes: do conflito à coordenação de normas do direito brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p.21.

²⁷ “*Erst die Theorie entscheidet darüber, was man beobachten kann*”, como sugerem os registros históricos (SIMONYI, Károly. *Kulturgeschichte der Physik: Von den Anfängen bis heute*. 3.ed. Karlsruhe: Harri Deutsch Verlag, 2004, p.444).

a Heisemberg:²⁸ é o que podemos observar que decide em definitivo o que pode ser teorizado, pois nada há para além do observável.²⁹

Incumbidos de descrever a alguém as mais marcantes características do direito que hoje temos e aquele existente ao tempo da virada do século XIX ao século XX – assumindo-se, para tanto, como base de observação, os sistemas jurídicos existentes nos mais tradicionais países de *civil law* –, fazendo-o de forma comparativa, sem hesitação diríamos que enquanto o positivismo de outrora se caracterizava pela controlabilidade de fontes jurídicas, diminuto espaço de regulação e indiferença à axiologia, o direito que temos hoje é, *au contraire*, plural em fontes jurídicas, abrangente em espaço de regulação e consciente e intencional acerca de sua orientação axiológica. Sendo certo que os direitos de antes e de hoje não são absolutamente distintos, guardando inúmeras características em comum, também o é que ostentam tais diferenças, o que vem a desafiar e colocar sob suspeita, em termos de sua atualidade, as soluções teóricas concebidas no outrora.

Nessa perspectiva, a teoria do diálogo das fontes se apresenta como uma atualização para uma solução antiga. Se os teóricos, na previsibilidade e simplicidade que definiam o direito de antes, promoviam o escalonamento da precedência de atos normativos com base em máximas que supunham de inferência inteiramente lógica – eis o naturalismo que define a Ciência do Direito do século XIX e início do século XX –, tais como *lex posterior derogat priori*, *lex specialis derogat generali*, *legi speciali non derogatur per generalem* e *lex superior derogat inferiori*, mesma operação não poderia hoje ser realizada de modo irrefletido, não ao menos sem negligenciar a consciência axiológica e a complexidade que definem o direito de hoje. A teoria do diálogo das fontes representa, assim, a partir da consciência de que o direito corporifica um sistema³⁰ com intencionalidade dirigida à regulação adequada da conduta humana, uma visão sobre a metodologia adequada à coordenação das fontes jurídicas para que, em resultado ao processo, seja alcançada uma concretização dos valores regentes vinculados a direitos humanos e fundamentais de uma dada ordem jurídica.³¹

A partir do curso que ministrou em Haia, vocacionado ao tratamento do direito internacional privado à luz da pós-modernidade, Erik Jayme, ciente de que a civilização desses tempos, caracterizada por pluralidade de estilos e valores,³² genitora de um direito rico em complexidade, deve promover a coordenação entre as leis de uma mesma ordem

²⁸ Ibidem, p.443-444.

²⁹ O desenvolvimento em profundidade da gnosiologia jurídica pressupõe um excuro precedente a respeito das particularidades da realidade jurídica, tema que, pela densidade que demanda, evidentemente excede o espaço do presente escrito. Sobre realidade jurídica, ver nossa nota de n.6.

³⁰ SAVIGNY, Friedrich Carl von. *System des heutigen römischen Rechts*. T. I, Berlin: 1840, p.214; CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na Ciência do Direito*. Trad. A. Menezes Cordeiro. 3.ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002, *passim*.

³¹ MARQUES, Claudia Lima. O "diálogo das fontes" como método da nova teoria geral do direito: um tributo a Erik Jayme. In: MARQUES, Claudia Lima (coord.). *Diálogo das fontes: do conflito à coordenação de normas do direito brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p.25-30.

³² JAYME, Erik. *Identité culturelle et intégration: le droit internationale privé postmoderne*. Recueil des Cours de l'Académie de Droit International de la Haye. Lille: Martinus Nijhoff Publishers, 1995, p.251.

jurídica como meio de promoção de um sistema eficiente e justo,³³ defende, à luz da axiologia humanitária que orienta sua construção – seu *Leitmotiv* –,³⁴ a coordenação entre distintas fontes jurídicas ao invés de regras formais rígidas de exclusão,³⁵ havendo como vetor de condução para a coordenação a otimização no assegurar da máxima eficácia a direitos humanos e fundamentais.³⁶

A teoria do diálogo das fontes, nascida de curtas linhas no âmbito do trabalho de Erik Jayme, foi densificada e se expandiu a partir do trabalho de Claudia Lima Marques. Agora, estenderam-se as potencialidades do método ao espaço do direito interno, agregando-lhe, ainda, sistematicidade e especificação.³⁷ Se antes o diálogo das fontes estava limitado apenas à noção de que, no espaço do direito internacional privado, haver-se-ia de privilegiar a coordenação em detrimento da exclusão,³⁸ agora ganhava possibilidade de aplicação ao direito interno, algo que poderia ser realizado a partir de três espécies de diálogo: diálogo sistemático de coerência, diálogo sistemático de complementariedade e subsidiariedade e diálogo de coordenação e adaptação sistemática.³⁹ Por diálogo sistemático de coerência, deve-se entender a troca havida entre dois diplomas normativos em que um deles serve de base conceitual ao outro, em especial quando entre ambas se estabelece uma relação de especialidade;⁴⁰ um diálogo de complementariedade e subsidiariedade ocorre quando, havendo dois atos normativos, um carrega parcela de seus regramentos para dentro do outro, complementando suas possibilidades de aplicação no que couber, ainda que de

³³ *Ibidem*, p.60-61; MARQUES, Claudia Lima. O “diálogo das fontes” como método da nova teoria geral do direito: um tributo a Erik Jayme. In: MARQUES, Claudia Lima (coord.). *Diálogo das fontes: do conflito à coordenação de normas do direito brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p.27.

³⁴ *Ibidem*, p.27.

³⁵ JAYME, Erik. *Identité culturelle et intégration: le droit internationale privé postmoderne*. Recueil des Cours de l'Académie de Droit International de la Haye. Lille: Martinus Nijhoff Publishers, 1995, p.60-61.

³⁶ MARQUES, Claudia Lima. O “diálogo das fontes” como método da nova teoria geral do direito: um tributo a Erik Jayme. In: MARQUES, Claudia Lima (coord.). *Diálogo das fontes: do conflito à coordenação de normas do direito brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p.28; MIRAGEM, Bruno. *Eppur si muove: diálogo das fontes como método de interpretação sistemática*. In: MARQUES, Claudia Lima (coord.). *Diálogo das fontes: do conflito à coordenação de normas do direito brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p.78.

³⁷ MARQUES, Claudia Lima. BENJAMIN, Antônio Herman V. MIRAGEM, Bruno. *Comentários ao Código de Defesa do Consumidor*. 2.ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2006, p.25-58.

³⁸ JAYME, Erik. *Identité culturelle et intégration: le droit internationale privé postmoderne*. Recueil des Cours de l'Académie de Droit International de la Haye. Lille: Martinus Nijhoff Publishers, 1995, p.60-61, 259.

³⁹ MARQUES, Claudia Lima. BENJAMIN, Antônio Herman V. MIRAGEM, Bruno. *Comentários ao Código de Defesa do Consumidor*. 2.ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2006, p.30-31. Segundo refere Marques, sendo três os critérios tradicionalmente empregados pela dogmática clássica para o solucionamento de conflitos entre atos normativos, haver-se-ia, agora, de renová-la a partir dos diálogos: “a nova hierarquia, que é a coerência dada pelos valores constitucionais e a prevalência dos direitos humanos; a nova especialidade, que é a ideia de complementação ou aplicação subsidiária das normas especiais, entre elas, com tempo e ordem nesta aplicação, primeiro a mais valorativa, depois, no que couberem, as outras; e a nova anterioridade, que não vem do tempo de promulgação da lei, mas sim da necessidade de adaptar o sistema cada vez que uma nova lei nele é inserida pelo legislador. *Influências recíprocas guiadas pelos valores constitucionais vão guiar este diálogo de adaptação sistemático*” (MARQUES, Claudia Lima. O “diálogo das fontes” como método da nova teoria geral do direito: um tributo a Erik Jayme. In: MARQUES, Claudia Lima (coord.). *Diálogo das fontes: do conflito à coordenação de normas do direito brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p.31).

⁴⁰ MARQUES, Claudia Lima. BENJAMIN, Antônio Herman V. MIRAGEM, Bruno. *Comentários ao Código de Defesa do Consumidor*. 2.ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2006, p.30; MARQUES, Claudia Lima. O “diálogo das fontes” como método da nova teoria geral do direito: um tributo a Erik Jayme. In: MARQUES, Claudia Lima (coord.). *Diálogo das fontes: do conflito à coordenação de normas do direito brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p.32.

modo subsidiário;⁴¹ diálogo de influências recíprocas sistemáticas, finalmente, ocorre quando determinado ato normativo promove uma redefinição do campo de aplicação de outro, mesmo que através da transposição de conquistas do *Richterrecht*.⁴²

Entretanto, mesmo com toda a evolução com que foi agraciada a teoria do diálogo das fontes, a gerar até mesmo sua transposição para espaços do direito não antes pensados, como não poderia deixar de ser, o método permaneceu hígido naquelas que constituíam as razões de base para a sua existência: coordenar as fontes normativas de modo a agregar coerência ao sistema jurídico, fazendo-o sempre em uma perspectiva humanista⁴³ e no intuito de vivificar os direitos fundamentais. Inobservadas essas diretrizes de intenção na realização de um diálogo – digamos, a título de exemplo, que se faça coordenação que resulte no apequenmento de um direito fundamental –, então não estaremos diante de um caso aplicação da teoria do diálogo das fontes. Sem a perspectiva humanista, sem a fortificação dos direitos fundamentais, não é possível um diálogo das fontes.

Essa observação é da mais destacada importância para o escopo do presente escrito. Como será visto adiante, tem sido inteiramente desnaturada a aplicação do diálogo das fontes no âmbito do direito tributário, com a realização de diálogos que não apenas não promovem direitos fundamentais ou humanos, como, pelo contrário, diminuem-nos, em uma completa negação dos motivos regentes que formam a base da teoria. Com o devido destaque às razões de base do diálogo das fontes, aos seus fundamentos e pressupostos de aplicação, quer-se recuperar a adequada aplicação do método para o fim de explorar todas as suas potencialidades naquele espaço do direito tributário propício à sua aplicação: o direito tributário de defesa.

3 O DIÁLOGO DAS FONTES E O DIREITO TRIBUTÁRIO

Como modo de definirmos adequadamente os espaços para atuação da teoria do diálogo das fontes no âmbito do direito tributário, mostra-se necessário um breve excursus prévio a respeito do processo de formação da sua bipolaridade axiológico-normativa, com o qual se tornará claro de que forma e em que medida poderão ambos interagir.

⁴¹ MARQUES, Claudia Lima. BENJAMIN, Antônio Herman V. MIRAGEM, Bruno. *Comentários ao Código de Defesa do Consumidor*. 2.ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2006, p.30; MARQUES, Claudia Lima. O “diálogo das fontes” como método da nova teoria geral do direito: um tributo a Erik Jayme. In: MARQUES, Claudia Lima (coord.). *Diálogo das fontes: do conflito à coordenação de normas do direito brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p.32. Esse diálogo que se estabelece, aqui, ocorre precisamente em contrariedade ao sentido tradicional da revogação ou ab-rogação: não há exclusão de um ou outro ato normativo, mas intersecção entre ambos (Ibidem, p.32).

⁴² MARQUES, Claudia Lima. BENJAMIN, Antônio Herman V. MIRAGEM, Bruno. *Comentários ao Código de Defesa do Consumidor*. 2.ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2006, p.31; MARQUES, Claudia Lima. O “diálogo das fontes” como método da nova teoria geral do direito: um tributo a Erik Jayme. In: MARQUES, Claudia Lima (coord.). *Diálogo das fontes: do conflito à coordenação de normas do direito brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p.32.

⁴³ Ibidem, p.23, 28-29; MIRAGEM, Bruno. *Eppur si muove: diálogo das fontes como método de interpretação sistemática*. In: MARQUES, Claudia Lima (coord.). *Diálogo das fontes: do conflito à coordenação de normas do direito brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p.78.

3.1 O direito tributário na história – o desenvolvimento da bipolaridade axiológico-normativa do direito tributário

Desde que existe Estado – ainda que a noção possa ser compreendida sem a extensão e minúcia de como hoje se a tem –,⁴⁴ há a necessidade de obtenção de recursos para o custeio de suas atividades.⁴⁵

A história da obtenção de recursos pelo Estado não se consome, no entanto, à história do direito tributário. Historicamente, a tributação foi apenas um modo pelo qual o Estado obteve recursos para a consecução de suas atividades. Nos tempos mais remotos, assim como o particular, o Estado era detentor de um patrimônio que deveria administrar como meio de produzir recursos para a sua manutenção.⁴⁶ Trata-se do Estado patrimonial ou, como já se referiu, Estado empresário.^{47 48} Com o tempo, o Estado empresário vai cedendo espaço para um outro tipo de Estado, que não mais tem na própria atividade econômica sua fonte primeira para obtenção de recursos, mas em aportes realizados por aqueles sobre os quais exerce poder. Trata-se do Estado fiscal, assim entendido aquele Estado cujas necessidades financeiras são cobertas essencialmente através de tributos.⁴⁹

Não é nova a tributação. Tem-se notícia de tributação já no antigo Egito, por volta do terceiro milênio antes de Cristo. Já ao tempo do Império Romano, ainda que os ingressos fossem compostos por uma série de distintas receitas, boa parte delas provinha já de impostos diretos e indiretos.⁵⁰ Sendo certo que a atividade impositiva – tributação – se dá através de uma relação entre o Estado e o indivíduo, é igualmente verdadeiro que dos primórdios da tributação não era possível falarmos na existência de uma relação jurídica tributária. Definindo-se uma relação jurídica como uma relação entre pessoas para o direito determinada por uma regra jurídica,⁵¹ somente poderíamos aceitar a existência de uma

⁴⁴ Segundo nos relata Jellinek, é possível afirmar a existência de Estados já antes de Roma-Estado (JELLINEK, Georg. *Allgemeine Staatslehre*. 3.ed. Berlin: O. Häring, 1914, p.288 e ss).

⁴⁵ Se o Estado de outrora limitava-se a prestar a seus indivíduos unicamente defesa, com o incremento das prestações a que se incumbiu o Estado foi o mesmo se tornando cada vez maior, com o que, naturalmente, em mesma medida cresceu a necessidade de obtenção de recursos para custeio de tais ofertas a seus indivíduos.

⁴⁶ STEIN, Lorenz von. *Lehrbuch der Finanzwissenschaft*. Leipzig: F. A. Brockhaus, 1860, p.107-111; GIANNINI, A. Donato. *Istituzioni di diritto tributario*. 5.ed. Milano: Giuffrè, 1951, p.1.

⁴⁷ VOGEL, Klaus. *Der Finanz- und Steuerstaat*. ISENSEE, Josef; KIRCHOF, Paul. *Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland*. Tomo I. Heidelberg: C. F. Müller, 1995, p.1173.

⁴⁸ Para uma abordagem ampla a respeito da história da tributação no ocidente, ver WEBBER, Carolyn. WILDAVSKY, Aaron B. *A history of taxation and expenditure in the Western world*. New York: Simon and Schuster, 1986. Sobre o tema, ainda, em ordem de relevância, SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p.15-28; BIRK, Dieter. *Steuerrecht*. 14.ed. Heidelberg: C.F. Müller, 2011/2012, p.4-5.

⁴⁹ VOGEL, Klaus. *Der Finanz- und Steuerstaat*. ISENSEE, Josef; KIRCHOF, Paul. *Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland*. Tomo I. Heidelberg: C. F. Müller, 1995, p.1173; NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2009, p.191-192.

⁵⁰ SAVIGNY, Friedrich Carl von. Ueber die Römische Steuerverfassung unter den Kaisern. In: SAVIGNY, Friedrich Carl von. *Vermischte Schriften*. T. II, Berlin: Veit und Comp., 1850, p.68. A esse tempo, os mais relevantes impostos eram o imposto predial e o imposto pessoal (Ibidem, p.68), o último a ser pago em valor monetário, o primeiro também em parte com bens (LINGENTHAL, Eduard Zacharia von. *Zur Kenntniss des römischen Steuerwesens in der Kaiserzeit*. St. Petersburg: l'Académie impériale des sciences, 1863, p.1-2).

⁵¹ SAVIGNY, Friedrich Carl von. *System des heutigen römischen Rechts*. T. I, Berlin: 1840, p.333, colocado pelo autor nos seguintes termos: "erscheint uns jedes einzelne Rechtsverhältniß als eine Beziehung zwischen Person und Person, durch eine Rechtsregel bestimmt."

relação jurídica tributária a partir do momento em que tal estivesse regulado por uma regra jurídica. De início, então, a atividade impositiva do Estado era decorrente não de uma relação jurídica tributária, mas de uma mera relação fática de força através da qual o Estado impunha ao indivíduo a sua pretensão.^{52 53} É só a partir do momento em que surgem previsões sobre a tributação em fontes formais de direito⁵⁴ e quando, também, o próprio Estado é visto como entidade dotada de personalidade jurídica, titulado direitos e deveres, podemos falar na existência de uma relação jurídica tributária. Em certo sentido, portanto, a relação jurídica tributária nasce junto com as relações jurídicas de direito público.⁵⁵

Quando hoje recorremos aos manuais e tratados a fim de obtermos uma definição do que vem a ser o direito tributário, é comum, ainda que com algo em variação, que nos seja apresentada passagem como a de Tipke, para quem o direito tributário é o “conjunto das normas jurídicas que regulam os direitos e deveres na relação jurídico-tributária”.⁵⁶ Sem dúvida, trata-se de uma definição moderna. Assim o é porque, ainda que colocado de modo tênue, o autor não permite dúvidas a respeito do fato de que o direito tributário regula os dois lados da relação jurídica tributária: de um lado, os direitos do fisco, o que em conformidade com o direito pode exigir do contribuinte; e do outro lado, as restrições à atividade impositiva, demarcando os limites do poder de exigir tributo e o âmbito de proteção do contribuinte frente ao Estado. Por essa razão, é possível afirmar que existe uma bipolaridade axiológico-normativa inerente ao direito tributário: pois ao mesmo tempo em que o direito tributário provê regramento jurídico a fim de tornar jurídica a atividade impositiva do Estado, não mais mero exercício de força, concretiza certos valores fundamentais – como a proteção à confiança, a segurança jurídica, a dignidade

⁵² Pretensão, para os fins dessa passagem e do texto presente, deve ser entendida não no sentido de Windscheid, é dizer, como poder jurídico de exigir (WINDSCHEID, Bernhard. *Die Actio des römischen Civilrechts, vom Standpunkte des heutigen Rechts*. Düsseldorf: 1856, passim), mas meramente como a exigência em sentido material, independente de autorização pelo direito, no sentido, pois, de Carnelutti (CARNELUTTI, Francesco. *Sistema de direito processual civil*. Trad. Hiltomar Martins Oliveira. V. I, São Paulo: Classic, 2000, p.93)

⁵³ Talvez o peso da tradição seja a razão pela qual Blumenstein, já na segunda metade do século XX, ao trabalhar a noção de soberania tributária (*Steuerhoheit*), aporte ainda ao seu conceito a possibilidade fática de exigência como pressuposto à existência de soberania tributária (ERNST, Blumenstein. *System des Steuerrechts*. 2.ed. Zurich: Polygraphischer Verlag A.G., 1951, p.29).

⁵⁴ De forma esparsa e não sistemática, as fontes romanas dão conta da existência de menções em leis a respeito da tributação em certos casos (SAVIGNY, Friedrich Carl von. Ueber die Römische Steuerverfassung unter den Kaisern. In: SAVIGNY, Friedrich Carl von. *Vermischte Schriften*. T. II, Berlin: Veit und Comp., 1850, passim). Ainda assim, deve ser lembrado que o direito romano é um direito sobretudo não legislativo (AMARELLI, Francesco et alii. *Storia del diritto romano*. Torino: G. Giappichelli, 2000, p. 189-190; ALVES, Jose Carlos Moreira. *Direito romano*. 14.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p.23-24), algo que, sem dúvidas, deve suscitar dúvidas sobre o papel das *leges romanae* em relação ao direito tributário. Essa característica do direito romano pode ter sua explicação no fato de que, como refere Kaser, até a edição da Lei das XII Tábuas, todas as *leges* e atos formais eram concebidos com conteúdo sobretudo concreto, não vocacionadas ao tratamento de situações outras que não aquelas para as quais se havia concebido o ato em questão (KASER, Max. *Das altrömische ius: Studien zur Rechtsvorstellung und Rechtsgeschichte der Römer*. Göttingen: Vandenhoeck & Ruprecht, 1949, p.63-67).

⁵⁵ Sendo de importância central para a formação do direito público e da tomada de consciência a respeito das relações jurídicas respectivas a revolução francesa (JELLINEK, Georg. *System der subjektiven öffentlichen Rechte*. Freiburg i.B.: J.C.B. Mohr (Paul Siebeck), 1892, p.2-8, em especial p.2).

⁵⁶ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito tributário*. Trad. Luiz Dória Furquim. V. I, Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008, p.56. No mesmo sentido, COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 9.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p.34; DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Manual de direito tributário*. 4.ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2008, p.1; a partir de um viés positivista, CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 22.ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p.47.

humana, o livre exercício de atividade econômica, entre tantos outros –, formando em favor do contribuinte certa posição jurídica de insubmissão⁵⁷ à tributação. De um lado, interesses público-fiscais; de outro lado, interesses individuais.

Essa bipolaridade axiológico-normativa que se deixa surpreender no direito tributário acaba por enformar por completo inúmeros sistemas tributários, como é o caso do brasileiro. Na Constituição Federal brasileira em vigor, em sequência à tradição constitucional brasileira, dedica-se ao direito tributário um capítulo inteiro, no qual se estabelecem disposições relativas tanto às competências para instituição de tributos pelos entes federativos como regramentos e limitações gerais e específicas ao seu exercício, resultando em um Sistema Constitucional Tributário que tutela de modo detalhista e abrangente interesses tanto público-fiscais quanto individuais.^{58 59}

Desse modo, posto que verdadeira a afirmativa de que o direito tributário serve para regular juridicamente a forma pela qual o Estado obtém através do tributo receita para lhe custear a existência e continuidade – o direito tributário em sentido estrito –, não é menos verdadeiro que o mesmo direito tributário concentra em si um abrangente sistema de proteção do indivíduo contra a interferência do Estado em sua esfera privada – o direito tributário de defesa –, resultando em uma bipolaridade axiológico-normativa que deve ser observada pelo jurista a todo o momento, seja em atividades de interpretação e aplicação, como nas de descrição do sistema respectivo.

3.2 O diálogo das fontes e sua aplicação ao direito tributário

Os direitos fundamentais são, em sua origem, direitos de defesa (*Abwehrrechte*) do indivíduo frente ao Estado,⁶⁰ não apenas contra a administração pública, mas contra todas as suas esferas de poder.⁶¹ Trata-se da função clássica dos direitos fundamentais, a sua função historicamente prioritária e primária.⁶² Mesmo a partir das etapas

⁵⁷ Essa posição jurídica pode ser formada por limites de várias espécies, desde limitações quanto à forma de exercício da tributação, como é o caso da regra jurídica da anualidade, ou limitações absolutas, como é o caso das imunidades tributárias.

⁵⁸ Trata-se do capítulo I do título VI da Constituição Federal, denominado “Da Tributação e do Orçamento”.

⁵⁹ A estrutura constitucional de limitação ao poder tributário pode se manifestar por distintas e diversas formas. Apesar de nossa inclinação natural para pensarmos em limitações como expressão de normas jurídicas de orientação proibitiva, as limitações constitucionais ao poder tributário extravasam esse espaço, podendo-se derivá-las inclusive de normas jurídicas de índole não tributária – como é o caso, por exemplo, do princípio da dignidade humana (ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 4.ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p.22-24). Até mesmo a simples outorga de uma competência, como acontece com as regras jurídicas constitucionais que permitem aos entes federativos a instituição de determinados tributos, são regramentos bipolares: se de um lado representam permissões jurídicas, de outro uma limitação, no sentido de que o destinatário da competência não poderá exceder o âmbito da autorização que lhe foi concedida (FORSTHOFF, Ernst. *Lehrbuch des Verwaltungsrechts*. T. I., München: C.H. Beck, 1961, p.394).

⁶⁰ Correspondente, pois, aos *negative Status (status libertatis)* a que se refere JELLINEK, Georg. *System der subjektiven öffentlichen Rechte*. Freiburg i.B.: J.C.B. Mohr (Paul Siebeck), 1892, p.89 e ss.

⁶¹ *Ibidem*, p.91, ocasião em que afirma que “A finalidade legislativa dessa listagem de direitos fundamentais foi dupla. A liberdade individual deveria através dela ser protegida na direção indicada em relação aos poderes do Estado: tanto contra a coerção judicial e, em especial, a policial, como também contra a legislação. Ela deveria criar barreiras não só para os funcionários do Estado, como também para a sua própria vontade legislativa”.

⁶² POSCHER, Raul. *Grundrechte als Abwehrrechte: Reflexive Regelung rechtlich geordneter Freiheit*. Tübingen: J.C.B. Mohr (Paul Siebeck), 2003, p.18.

posteriores de desenvolvimento dos direitos fundamentais, em que há ampliação do seu escopo, em momento algum perde o vínculo com dois dos mais essenciais valores inerentes às sociedades modernas: liberdade e dignidade humana.⁶³ Não dúvida em se afirmar, por essa razão, que muito embora em casos pontuais seja até mesmo possível conceber casos em que o Estado seja titular de direitos fundamentais, tal jamais ocorrerá contra o indivíduo. Noutra dizer, o Estado jamais poderá ser titular de direitos de defesa contra o indivíduo, sob pena de se estar negando a própria essência desses direitos fundamentais

Como visto anteriormente, a conexão da teoria do diálogos das fontes e do método que defende com os direitos fundamentais é forte e indissociável. Pelas palavras de Marques, permitimo-nos o mínimo de repetição: “*O diálogo das fontes é iluminado pelos valores constitucionais e os direitos humanos ou fundamentais*”.⁶⁴ Assim, a partir de um simples silogismo, chegamos à tranquila conclusão de que o método do diálogo das fontes é capaz de proporcionar coordenação entre fontes jurídicas sempre que nesse processo esteja envolvida uma densificação de direitos fundamentais e humanos. Pelas mesmas razões, ao inverso, sabemos também que o método do diálogo das fontes será inaplicável quando empreendido em diálogos que promovam por qualquer forma uma degeneração de direitos fundamentais e humanos.

Uma vez que queiramos identificar a aplicabilidade do método do diálogo das fontes ao direito tributário, atentos às premissas que erigimos no curso da exposição, é lógico que estabeleçamos como indagação primeira à formação de nosso raciocínio uma questão a respeito do relacionamento do direito tributário com os direitos humanos e direitos fundamentais. A admissibilidade de um relacionamento entre o diálogo das fontes e o direito tributário passa, portanto, necessariamente pela resposta à seguinte pergunta: o direito tributário promove direitos fundamentais e humanos? Como tivemos oportunidade de afirmar, a resposta a essa questão é dupla: *sim e não*. Tendo em vista a bipolaridade axiológico-normativa que marca o direito tributário moderno, inclusive o brasileiro, a admissibilidade do método do diálogo das fontes para a coordenação de atos normativos que se reportam à sua regulação depende da teleologia do regramento jurídico para o qual pretendemos a realização do diálogo. Sempre que nos deparamos com o direito tributário em sentido estrito, assim entendido como a partição do direito tributário que promove a defesa e tutela de interesses público-fiscais, não há dúvidas de que *o método do diálogo das fontes é absolutamente inaplicável*, haja vista que a contrapartida natural à tutela de tais interesses será sempre a diminuição ou menoscabo de um direito fundamental individual, tal como a propriedade, o livre exercício de atividade econômica ou a

⁶³ Nesse sentido, a cátedra de Hesse, para quem, os direitos fundamentais representam pressupostos elementares para o estabelecimento e manutenção de uma vida em liberdade e dignidade humana (HESSE, Konrad. *Bedeutung der Grundrechte*. BENDA, Ernst *et alii*. *Handbuch des Verfassungsrechts*. 2.ed. Berlin: W. de Gruyter, 1994, p.134).

⁶⁴ MARQUES, Claudia Lima. O “diálogo das fontes” como método da nova teoria geral do direito: um tributo a Erik Jayme. In: MARQUES, Claudia Lima (coord.). *Diálogo das fontes: do conflito à coordenação de normas do direito brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p.28.

dignidade humana. A situação se inverte quando tratamos do direito tributário de defesa. O direito tributário de defesa é aquele que, como visto anteriormente, diz respeito a interesses conformados em um sistema de proteção do indivíduo contra a interferência do Estado em sua esfera privada. O direito tributário de defesa, portanto, é o núcleo do direito tributário que conforma o rol de direitos fundamentais do contribuinte frente ao Estado.⁶⁵ Em assim sendo, não há dúvida de que o método do diálogo das fontes possui rico espaço de atuação para a coordenação de fontes normativas no âmbito dos interesses protegidos pelo direito tributário de defesa, já que, ao promovê-lo, estar-se-á dando intensidade e concretude a direitos fundamentais do contribuinte.

É interessante notar que entre o direito tributário em sentido estrito e o direito tributário de defesa, porque constituem a unidade de conteúdo do direito tributário, existe uma relação de inversão de proporções. Assim, como que como ocorre em uma balança, em que a elevação de um dos lados implica naturalmente o rebaixamento do outro, cada uma dessas duas facetas será tão maior quando menor for a outra. Noutras palavras, sendo um determinado sistema tributário garantidor em demasia de interesses público-fiscais, estaremos diante de um direito tributário com diminuta dimensão de defesa. Ao contrário, se em um dado sistema tributário são hipertrofiadas as garantias a interesses de proteção à esfera privada, estaremos diante de um direito tributário de modesto espaço para interferência do Estado no âmbito privado. A partir desse vínculo de proporções inversas, percebe-se que o método do diálogo das fontes poderá ter aplicação tanto para ampliar tanto direta quanto indiretamente a atuação dos interesses inerentes ao direito tributário de defesa: isso porque, ainda que o diálogo resulte em redução imediata de espaço normativo do direito tributário em sentido estrito, estará, ao fim, ampliando de modo indireto o direito tributário de defesa e, por isso, densificando direitos fundamentais.

Ainda que limitada a atuação do diálogo das fontes ao espaço do direito tributário de defesa, são incontáveis e ricas as possibilidades para a sua aplicação, sempre conduzindo a soluções que fortifiquem direitos humanos e fundamentais.

É comum os manualistas fazerem registrar em suas obras a afirmativa de que, muito embora estejam a tratar de um âmbito bem determinado e definido do direito, que tal se dá por razões unicamente didáticas, haja vista que o direito constitui uma unidade ou sistema, dentro do qual existem e são necessárias inúmeras conexões normativas e de sentido como meio de obtenção de um regramento adequado da matéria em questão.⁶⁶ A observação é pertinente. Muito embora institutos jurídicos possam receber regramentos distintos em conformidade com os âmbitos em que inseridos, a verdade é que cada sistema jurídico forma uma unidade detentora de

⁶⁵ Para um exercício a respeito do enquadramento do relacionamento entre direito tributário e direitos fundamentais, ver DARCIE, Jonathan Doering. *Imunidade tributária: natureza jurídica, eficácia e interpretação*. Porto Alegre: UFRGS, 2012, p.117-128.

⁶⁶ Nessa linha, dentro do direito tributário, CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 22.ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p.45-47; COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 9.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p.34.

hierarquia interna e conexões normativas e de sentido de toda a espécie. Não é diferente com o direito tributário. Especialmente porque a atividade de imposição tributária recai sobre operações decorrentes de negócios jurídicos com regramento fora de sua órbita de corte, é comum que o direito tributário se aproprie de definições e noções que lhe são exteriores, algo que é particularmente verdadeiro em relação a definições e noções empregadas pela Constituição Federal, insuscetíveis de mudança por ação do legislador ordinário. Assim, por exemplo, quando os artigos 153, inciso VI, 155, inciso III e 156, inciso I, todos da Constituição Federal, fazem referência à noção de propriedade,⁶⁷ está sem dúvida se reportando ao que o direito privado, através de diplomas legais e do que a partir dele se produziu, tem como “propriedade”. Da mesma forma, quando o Código Tributário Nacional pretende, ao tratar das formas de extinção do crédito tributário, regramento do pagamento, a compensação, a transação, a remissão e outras modalidades, ao lado do regramento próprio que impõe a tais institutos, abre também espaço para que o regramento próprio do direito privado seja utilizado como material para a realização de diálogos de subsidiariedade pontuais.

Um exemplo concreto tornará claro todo o potencial do diálogo das fontes enquanto método de coordenação entre fontes jurídicas.

A tributação pelo lucro presumido consiste em um regime tributário aplicável ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ – e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL –, pelo qual o contribuinte, por ele optando,⁶⁸ tem presumida em caráter absoluto a base de cálculo dos tributos em questão em percentuais da receita bruta previamente fixados em lei.⁶⁹ Bem exercida a escolha, é possível ao contribuinte economizar valores expressivos em relação ao pagamento dos tributos em questão, uma vez que, respeitados os requisitos para aderência ao regime em questão, a opção do contribuinte é absoluta.

Imagine-se que a sociedade ABC Comércio de Roupas Ltda., atuante no ramo do comércio de roupas esportivas e optante pelo regime de tributação do lucro presumido, tenha perdido todo o seu estoque de mercadorias, no valor de R\$ 20.000,00, em razão de um incêndio decorrente de defeito no sistema de abastecimento de energia de seu estabelecimento. Em razão de o incidente ter ocorrido por culpa exclusiva da fornecedora de energia elétrica, a sociedade resolve propor demanda indenizatória contra a mesma, postulando não apenas a sua condenação ao pagamento dos danos emergentes a que foi submetida, mas, também, ao pagamento de lucros cessantes, considerando o percentual de lucro médio que obteria na venda de todo o seu estoque (60% para os fins desse exemplo). Bem-sucedida na demanda, a ABC Comércio de Roupas Ltda. obtém em seu favor a condenação da fornecedora de energia elétrica ao

⁶⁷ A redação dos dispositivos citados é a seguinte: “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: [...] VI - propriedade territorial rural; Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [...] III - propriedade de veículos automotores; Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: I - propriedade predial e territorial urbana”.

⁶⁸ Os limites à opção pela tributação com base no lucro presumido constam na Lei n. 9.718/98, em seus artigos 13 e 14.

⁶⁹ Tratam dos percentuais o art. 15 e parágrafos da Lei n. 9.249/95.

pagamento de R\$ 32.000,00, correspondente ao valor que seria obtido pela sociedade se tivesse podido exercer regularmente sua atividade. No momento em que tais valores forem pagos, haverá de submetê-los à tributação. Acaso houvesse recebido a quantia em decorrência de vendas realizadas normalmente em sua atividade, a sociedade haveria de recolher aos cofres públicos o valor de R\$ 729,60 a título de IRPJ e CSLL. Contudo, segundo as disposições legais aplicáveis ao regramento da tributação pelo lucro presumido, obtendo a mesma quantia no processo judicial em questão, a ABC Comércio de Roupas Ltda. deverá pagar aos cofres públicos o valor de R\$ 7.680,00, importância 1053% maior do que deveria pagar normalmente.⁷⁰ Isso se dá em razão de que, a partir de uma leitura literal das disposições legais aplicáveis, a receita decorrente da demanda judicial não seria classificada como receita operacional relacionada à atividade da sociedade – o que suscitaria a aplicação do art. 31 da Lei n. 8.981/95 em combinação com art. 15 da Lei n. 9.249/95 –, mas como receita não operacional, a implicar seu enquadramento na hipótese do art. 32 da Lei n. 8.981/95 em combinação com o art. 15 da Lei n. 9.249/95, resultando nessa incomensurável diferença de tributação em detrimento do contribuinte.

Através do diálogo das fontes, de um diálogo de coordenação e adaptação sistemática,⁷¹ em que, diante do exemplo que trouxemos, promovemos uma coordenação entre o regramento do regime de tributação pelo lucro presumido e as disposições existentes no Código Civil brasileiro em relação às perdas e danos, de que os lucros cessantes são espécie, torna-se absolutamente inquestionável que a receita decorrente da condenação judicial em questão deve ser enquadrado como receita bruta de venda de produtos decorrente de operações de conta própria – art. 31 da Lei n. 8.981/95 –, tendo em vista que é da própria essência da indenização ao pagamento de lucros cessantes a tentativa de recompor ao ofendido a situação em que estaria acaso não tivesse sido vítima da ofensa em questão – nos termos do art. 402 do Código Civil brasileiro, fala-se no que o ofendido “razoavelmente deixou de lucrar”.⁷² Veja-se que ao se sustentar a diferença na tributação para o caso em questão, estar-se-ia, ademais, a plasmar gravíssima violação ao princípio da igualdade, já que os contribuintes em situações equivalentes seriam tratados

⁷⁰ A matemática envolvida no exemplo por nós fornecido é a seguinte: Sendo a base de cálculo presumida no caso da sociedade em questão de 8% para o IRPJ (*caput* do art. 15 da Lei n. 9.249/95) e 12% para a CSLL (art. 20 da Lei n. 9.249/95), a obtenção de receita pela venda das mercadorias no valor total de R\$ 32.000,00 estabelecerá as bases de cálculos dos tributos respectivos (o lucro presumido, portanto) em R\$ 2.560,00 (IRPJ) e R\$ 3.840,00 (CSLL). Sendo as alíquotas do IRPJ de 15% (art. 3º da Lei n. 9.249/95) e da CSLL de 9% (inciso II do art. 3º da Lei n. 7.689/88), os valores a recolher serão de R\$ 384,00 a título de IRPJ e R\$ 345,60 a título de CSLL, totalizando R\$ 729,60. Tendo em vista que uma leitura literal da legislação acabaria, no nosso exemplo, por determinar que a receita decorrente da condenação obtida através de demanda judicial fosse adicionada diretamente ao lucro presumido (arts. 31 e 32 da Lei n. 8.981/95 em combinação com art. 15 da Lei n. 9.249/95), o lucro presumido da sociedade em questão seria de R\$ 32.000,00, sendo devidos, por isso, R\$ 4.800,00 a título de IRPJ (art. 3º da Lei n. 9.249/95) e R\$ 2.880,00 a título de CSLL (inciso II do art. 3º da Lei n. 7.689/88).

⁷¹ MARQUES, Claudia Lima. BENJAMIN, Antônio Herman V. MIRAGEM, Bruno. *Comentários ao Código de Defesa do Consumidor*. 2.ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2006, p.31; MARQUES, Claudia Lima. O “diálogo das fontes” como método da nova teoria geral do direito: um tributo a Erik Jayme. In: MARQUES, Claudia Lima (coord.). *Diálogo das fontes: do conflito à coordenação de normas do direito brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p.32.

⁷² PONTES DE MIRANDA, F. C. *Tratado de Direito Privado*. Tomo XXII, 3.ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1971, p.213; PONTES DE MIRANDA, F. C. *Tratado de Direito Privado*. Tomo XXVI, 3.ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1971, p.46.

de modo absolutamente desigual.⁷³ Realizado o diálogo, por outro lado, então situação inversa se configuraria: tratando-se contribuintes em posição potencialmente igual de forma igual, restaria observado o princípio constitucional da igualdade, resultando em uma concretização de um direito fundamental.

O exemplo trazido, ao lado de tantos outros possíveis diante da imensidão do regramento legal atinente ao direito tributário – que, sem dúvida alguma, alcança patamares superiores a qualquer outro âmbito do direito –, não deixa qualquer dúvida sobre a capacidade do método do diálogo das fontes é capaz de proporcionar um nível sem precedentes de observância a valores fundamentais constitucionais. Agregue-se a isso, então, a permanente complexidade que envolve o relacionamento entre os diplomas legais do próprio direito tributário, ou mesmo dele com outros âmbitos do direito, e temos no diálogo das fontes a ferramenta ideal para a realização de um direito tributário conforme com a constituição, meta de toda e qualquer ordem jurídica que, como a nossa, existe norteada pelo postulado da primazia da constituição (*Vorrang der Verfassung*).

3.3 Considerações sobre o diálogo das fontes que tem sido aplicado ao direito tributário

Para o final desse nosso curto ensaio, precedente às nossas observações de ordem conclusiva, já se havendo recorrido a respeito das características da aplicação do método do diálogo das fontes no direito tributário, entendemos por reservar um pequeno espaço para declinar algumas linhas a respeito da forma como têm sido realizados esses diálogos.

E para a finalidade que aqui nos propomos, analisaremos brevemente o teor de dois precedentes do Superior Tribunal de Justiça que pretenderam a aplicação da teoria, sobre os quais dirigiremos nossas observações de ordem crítica. Trata-se, em suma, de dois julgados que utilizam o método do diálogo das fontes para fazer agregar à Lei de Execuções Fiscais, diploma processual especial destinado a regular o processo de execução movido por Fazendas Públicas havendo como título fundante certidões de dívida ativa, as novas alterações promovidas no Código de Processo Civil e que teriam tornado, em certos aspectos, a capacidade de celeridade do processo decorrente da Lei de Execuções Fiscais defasada em relação àquele. São tais julgados escolhidos para recensão, ademais, tendo em vista o peso com que influenciaram a aplicação da legislação processual em matéria tributária pelos tribunais nacionais.⁷⁴

⁷³ Afinal de contas, apesar de ser idealmente a mesma a medida concreta de comparação entre um contribuinte que obtém sua receita através das vendas que efetivamente realizou e aquele que obtém a mesma receita através de uma demanda judicial que teve por objetivo equiparar os ingressos que, em decorrência de ato ilícito, não pôde de qualquer forma obter, pois a capacidade contributiva é rigorosamente igual, os contribuintes seriam tratados de modo distinto, a proporcionar uma violação ao princípio da igualdade. Nas palavras de Ávila, “é preciso atentar para o fato de que somente uma distinção, fundada em uma diferenciação factual existente entre os contribuintes, pode ser considerada válida. Uma diferenciação dos contribuintes feita com base em motivos meramente subjetivos e não fundamentada em finalidade objetivamente verificável e constitucionalmente aferível, é irrazoável” (ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008, p.44).

⁷⁴ Adiantando eventuais críticas que nos poderiam ser dirigidas em razão de estarmos aqui a tratar de exemplos

O primeiro dos julgados consiste em um agravo regimental em recurso especial julgado pelo Superior Tribunal de Justiça, através do qual se debatia a possibilidade de a Lei n. 11.382/06, que incluiu no Código de Processo Civil, diploma geral em matéria de processo civil, o art. 739-A, pelo qual, em contrariedade ao regramento anterior, passaram os embargos do devedor não mais a deter efeito suspensivo em decorrência de sua simples propositura. Decidindo a controvérsia, entendeu o Superior Tribunal de Justiça que a portabilidade da alteração para o regramento da Lei de Execuções Fiscais, viabilizada pela teoria do diálogo das fontes, não consistiria em privilégio indevido a ser concedido à Fazenda Pública, mas de justificável prerrogativa que estaria alicerçada nos princípios que norteiam o Estado Social, de modo a dotar a Administração de meios eficazes para a célere recuperação dos créditos públicos.⁷⁵

retirados do âmbito do direito processual civil, é importante desde logo registrarmos observação de ordem preliminar. Conforme tem afirmado a melhor doutrina, não é o processo civil instância jurídica bastante em si mesma, mas algo que deve ser valorado em harmonia com o direito material a que serve. Nesse sentido, as ricas observações de Alvaro de Oliveira e Mitidiero a respeito: “As relações entre direito material e processo são as mais estreitas possíveis, visto que o direito processual civil serve para realização com justiça do direito material. Direito e processo complementam-se – há uma relação de profunda interdependência entre direito e processo” (ALVARO DE OLIVEIRA, Carlos Alberto. MITIDIERO, Daniel. *Curso de Processo Civil*. V. I, São Paulo: Atlas, 2010, p.18). Na mesma linha, MARINONI, Luiz Guilherme. *Teoria geral do processo*. 3.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008, p.422-429. Trata-se de orientação moderna do direito processual civil, haja vista que, há algum tempo atrás, entre muitos o processo civil era tido como um anexo ao direito material. Nesse sentido, por todos, PUCHTA, Georg Friedrich. *Lehrbuch der Pandekten*. 9.ed. Leipzig: 1863, p.126. É essa conexão de sentido que faz com que todo o regramento processual seja tomado em consideração não isoladamente, mas ao lado do direito material para o qual deve servir. Assim, não raro a existência de um desequilíbrio imposto a uma relação jurídica processual determinada repercute no âmbito do direito material a que serve o procedimento em questão. Com isso, mesmo modificações no regramento de um processo são capazes de portar suas consequências para o direito material respectivo, traduzindo-se, por isso, em casos de interferência mediata.

⁷⁵ O julgado está ementado nos seguintes termos: PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. EFEITO SUSPENSIVO. LEI 11.382/2006. REFORMAS PROCESSUAIS. INCLUSÃO DO ART. 739-A NO CPC. REFLEXOS NA LEI 6.830/1980. “DIÁLOGO DAS FONTES”. 1. Após a entrada em vigor da Lei 11.382/2006, que incluiu no CPC o art. 739-A, os embargos do devedor poderão ser recebidos com efeito suspensivo somente se houver requerimento do embargante e, cumulativamente, estiverem preenchidos os seguintes requisitos: a) relevância da argumentação; b) grave dano de difícil ou incerta reparação; e c) garantia integral do juízo. 2. A novel legislação é mais uma etapa da denominada “reforma do CPC”, conjunto de medidas que vêm modernizando o ordenamento jurídico para tornar mais célere e eficaz o processo como técnica de composição de lides. 3. Sob esse enfoque, a atribuição de efeito suspensivo aos embargos do devedor deixou de ser decorrência automática de seu simples ajuizamento. Em homenagem aos princípios da boa-fé e da lealdade processual, exige-se que o executado demonstre efetiva vontade de colaborar para a rápida e justa solução do litígio e comprove que seu direito é bom. 4. Trata-se de nova concepção da Teoria Geral do Processo de Execução, que, por essa ratio, reflete-se na legislação processual esparsa que disciplina microssistemas de execução, desde que as normas do CPC possam ser subsidiariamente utilizadas para o preenchimento de lacunas. Aplicação, no âmbito processual, da teoria do “diálogo das fontes”. 5. A Lei de Execuções Fiscais (Lei 6.830/1980) determina, em seu art. 1º, a aplicação subsidiária das normas do CPC. Na ausência de disciplina específica a respeito do efeito suspensivo nos Embargos à Execução Fiscal, a doutrina e a jurisprudência sempre adotaram as regras do Código de Processo Civil. 6. A interpretação sistemática pressupõe, além da análise da relação que os dispositivos da Lei 6.830/1980 guardam entre si, a respectiva interação com os princípios e regras da Teoria Geral do Processo de Execução. Nessas condições, as alterações promovidas pela Lei 11.382/2006, notadamente o art. 739-A, § 1º, do CPC, são plenamente aplicáveis aos processos regidos pela Lei 6.830/1980. Precedentes do STJ: REsp 1.024.128/PR, Rel. Min. Herman Benjamin, Dje 19.12.2008; RCDSP na MC 15.208/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Dje 16/04/2009; REsp 1.065.668/SC, Rel. Ministro Luiz Fux, Dje 21/09/2009. 7. Não se trata de privilégio indevido a ser concedido à Fazenda Pública, mas de justificável prerrogativa alicerçada nos princípios que norteiam o Estado Social, dotando a Administração de meios eficazes para a célere recuperação dos créditos públicos. 8. Hipótese em que a decisão de admissibilidade dos Embargos do Devedor para fins de recebimento e processamento é datada de 25.1.2007, razão pela qual se aplicam as alterações promovidas pela Lei 11.382/2006. 9. Agravo regimental não provido. (AgRg no REsp 1030569/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/12/2009, DJe 23/04/2010).

Em um segundo julgado, decidiu o Superior Tribunal de Justiça se, a partir da entrada em vigor da Lei n. 11.382/06, o entendimento pacificado acerca da flexibilização da ordem de penhora aplicável à Lei de Execuções Fiscais por força de seu próprio regramento e do regramento do Código Tributário Nacional, bem como os pressupostos à realização de bloqueio eletrônico de depósitos e aplicações financeiras, haveriam de ser alterados. Segundo orientação antes consolidada no âmbito da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, sobretudo a partir da vigência do art. 185-A no Código Tributário Nacional, a realização de bloqueio eletrônico de depósitos e aplicações financeiras pressuporiam esgotamento de diligências por parte do exequente, que deveria demonstrar a busca por todos os meios de obtenção de informações sobre o executado e seus bens e que as diligências restassem infrutíferas. Com a vinda à ordem jurídica da Lei n. 11.382/06, que trouxe alterações ao art. 655 e também inseriu o art. 655-A no Código de Processo Civil, disposições que, conjuntamente, estabelecem que na execução a penhora deverá recair primeiramente sobre “*dinheiro, em espécie ou em depósito ou aplicação em instituição financeira*”.⁷⁶ a ser realizada preferencialmente por meios eletrônicos, sustentou a Fazenda Nacional que, apesar de o art. 185-A erigir como pressuposto à realização do bloqueio eletrônico o não pagamento ou indicação de bens no prazo legal, a vinda à ordem jurídica da Lei n. 11.382/06 teria tornado despicienda a exigência, tornando possível o bloqueio eletrônico independente de indicação de bens à penhora por parte do devedor tributário. Ao julgar a matéria, decidiu o Superior Tribunal de Justiça que

A antinomia aparente entre o artigo 185-A, do CTN (que cuida da decretação de indisponibilidade de bens e direitos do devedor executado) e os artigos 655 e 655-A, do CPC (penhora de dinheiro em depósito ou aplicação financeira) é superada com a aplicação da moderna Teoria do Diálogo das Fontes, idealizada pelo alemão Erik Jayme e aplicada, no Brasil, pela primeira vez, por Cláudia Lima Marques, a fim de preservar a coexistência entre o Código de Defesa do Consumidor e o novo Código Civil.

Com efeito, consoante a Teoria do Diálogo das Fontes, as normas gerais mais benéficas supervenientes preferem à norma especial (concebida para conferir tratamento privilegiado a determinada categoria), a fim de preservar a coerência do sistema normativo.

[...]

Deveras, a ratio essendi do artigo 185-A, do CTN, é erigir hipótese de privilégio do crédito tributário, não se revelando coerente “colocar o credor privado em situação melhor que o credor público, principalmente no que diz respeito à cobrança do crédito tributário, que deriva do dever fundamental de pagar tributos (artigos 145 e seguintes da Constituição Federal de 1988)”. (REsp 1.074.228/MG, Rel.

⁷⁶ Texto do inciso I do art. 655 do Código de Processo Civil.

⁷⁷ RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. PROCESSO JUDICIAL TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. PENHORA ELETRÔNICA. SISTEMA BACEN-JUD. ESGOTAMENTO DAS VIAS ORDINÁRIAS PARA A LOCALIZAÇÃO DE BENS PASSÍVEIS DE PENHORA. ARTIGO 11, DA LEI 6.830/80. ARTIGO 185-A, DO CTN. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. INOVAÇÃO INTRODUZIDA PELA LEI 11.382/2006. ARTIGOS 655, I, E 655-A, DO CPC. INTERPRETAÇÃO SISTEMÁTICA DAS LEIS. TEORIA DO DIÁLOGO DAS FONTES. APLICAÇÃO IMEDIATA DA LEI DE ÍNDOLE PROCESSUAL.

1. A utilização do Sistema BACEN-JUD, no período posterior à vacatio legis da Lei 11.382/2006 (21.01.2007), prescinde do exaurimento de diligências extrajudiciais, por parte do exequente, a fim de se autorizar o bloqueio eletrônico de depósitos ou aplicações financeiras (Precedente da Primeira Seção: EREsp 1.052.081/RS, Rel. Ministro Hamilton Carvalhido, Primeira Seção, julgado em 12.05.2010, DJe 26.05.2010. Precedentes das Turmas de Direito Público: REsp 1.194.067/PR, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 22.06.2010, DJe 01.07.2010; AgRg no REsp 1.143.806/SP, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 08.06.2010, DJe 21.06.2010; REsp 1.101.288/RS, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 02.04.2009, DJe 20.04.2009; e REsp 1.074.228/MG, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 07.10.2008, DJe 05.11.2008. Precedente da Corte Especial que adotou a mesma exegese para a execução civil: REsp 1.112.943/MA, Rel. Ministra Nancy Andrighi, julgado em 15.09.2010). 2. A execução judicial para a cobrança da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias é regida pela Lei 6.830/80 e, subsidiariamente, pelo Código de Processo Civil. 3. A Lei 6.830/80, em seu artigo 9º, determina que, em garantia da execução, o executado poderá, entre outros, nomear bens à penhora, observada a ordem prevista no artigo 11, na qual o “dinheiro” exsurge com primazia. 4. Por seu turno, o artigo 655, do CPC, em sua redação primitiva, dispunha que incumbia ao devedor, ao fazer a nomeação de bens, observar a ordem de penhora, cujo inciso I fazia referência genérica a “dinheiro”. 5. Entretantes, em 06 de dezembro de 2006, sobreveio a Lei 11.382, que alterou o artigo 655 e inseriu o artigo 655-A ao Código de Processo Civil, verbis: “Art. 655. A penhora observará, preferencialmente, a seguinte ordem: I - dinheiro, em espécie ou em depósito ou aplicação em instituição financeira; II - veículos de via terrestre; III - bens móveis em geral; IV - bens imóveis; V - navios e aeronaves; VI - ações e quotas de sociedades empresárias; VII - percentual do faturamento de empresa devedora; VIII - pedras e metais preciosos; IX - títulos da dívida pública da União, Estados e Distrito Federal com cotação em mercado; X - títulos e valores mobiliários com cotação em mercado; XI - outros direitos. (...) Art. 655-A. Para possibilitar a penhora de dinheiro em depósito ou aplicação financeira, o juiz, a requerimento do exequente, requisitará à autoridade supervisora do sistema bancário, preferencialmente por meio eletrônico, informações sobre a existência de ativos em nome do executado, podendo no mesmo ato determinar sua indisponibilidade, até o valor indicado na execução.

§ 1º As informações limitar-se-ão à existência ou não de depósito ou aplicação até o valor indicado na execução. (...)” 6. Deveras, antes da vigência da Lei 11.382/2006, encontravam-se consolidados, no Superior Tribunal de Justiça, os entendimentos jurisprudenciais no sentido da relativização da ordem legal de penhora prevista nos artigos 11, da Lei de Execução Fiscal, e 655, do CPC (EDcl nos EREsp 819.052/RS, Rel. Ministro Humberto Martins, Primeira Seção, julgado em 08.08.2007, DJ 20.08.2007; e EREsp 662.349/RJ, Rel. Ministro José Delgado, Rel. p/ Acórdão Ministra Eliana Calmon, Primeira Seção, julgado em 10.05.2006, DJ 09.10.2006), e de que o bloqueio eletrônico de depósitos ou aplicações financeiras (mediante a expedição de ofício à Receita Federal e ao BACEN) pressupunha o esgotamento, pelo exequente, de todos os meios de obtenção de informações sobre o executado e seus bens e que as diligências restassem infrutíferas (REsp 144.823/PR, Rel. Ministro José Delgado, Primeira Turma, julgado em 02.10.1997, DJ 17.11.1997; AgRg no Ag 202.783/PR, Rel. Ministro Carlos Alberto Menezes Direito, Terceira Turma, julgado em 17.12.1998, DJ 22.03.1999; AgRg no REsp 644.456/SC, Rel. Ministro José Delgado, Rel. p/ Acórdão Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 15.02.2005, DJ 04.04.2005; REsp 771.838/SP, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 13.09.2005, DJ 03.10.2005; e REsp 796.485/PR, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 02.02.2006, DJ 13.03.2006). 7. A introdução do artigo 185-A no Código Tributário Nacional, promovida pela Lei Complementar 118, de 9 de fevereiro de 2005, corroborou a tese da necessidade de exaurimento das diligências conducentes à localização de bens passíveis de penhora antes da decretação da indisponibilidade de bens e direitos do devedor executado, verbis: “Art. 185-A. Na hipótese de o devedor tributário, devidamente citado, não pagar nem apresentar bens à penhora no prazo legal e não forem encontrados bens penhoráveis, o juiz determinará a indisponibilidade de seus bens e direitos, comunicando a decisão, preferencialmente por meio eletrônico, aos órgãos e entidades que promovem registros de transferência de bens, especialmente ao registro público de imóveis e às autoridades supervisoras do mercado bancário e do mercado de capitais, a fim de que, no âmbito de suas atribuições, façam cumprir a ordem judicial. § 1º A indisponibilidade de que trata o caput deste artigo limitar-se-á ao valor total exigível, devendo o juiz determinar o imediato levantamento da indisponibilidade dos bens ou valores que excederem esse limite. § 2º Os órgãos e entidades aos quais se fizer a comunicação de que trata o caput deste artigo enviarão imediatamente ao juízo a relação discriminada dos bens e direitos cuja indisponibilidade houverem promovido.” 8. Nada obstante, a partir da vigência da Lei

Desse modo, o Superior Tribunal de Justiça entendeu que, através da aplicação da teoria do diálogo das fontes, a superveniência de norma geral mais benéfica teria o condão de promover alteração em regime jurídico específico, uma vez que não seria suportável a conclusão de que o crédito público não detém todos os privilégios eventualmente titulados pelo crédito privado.

É importante ressaltar, a propósito de ambos os julgados aqui trazidos, que o posicionamento externado pelo Superior Tribunal de Justiça acabou por respaldar entendimento vertido em parecer no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional,

11.382/2006, os depósitos e as aplicações em instituições financeiras passaram a ser considerados bens preferenciais na ordem da penhora, equiparando-se a dinheiro em espécie (artigo 655, I, do CPC), tornando-se rescindível o exaurimento de diligências extrajudiciais a fim de se autorizar a penhora on line (artigo 655-A, do CPC). 9. A antinomia aparente entre o artigo 185-A, do CTN (que cuida da decretação de indisponibilidade de bens e direitos do devedor executado) e os artigos 655 e 655-A, do CPC (penhora de dinheiro em depósito ou aplicação financeira) é superada com a aplicação da teoria pós-moderna do Diálogo das Fontes, idealizada pelo alemão Erik Jayme e aplicada, no Brasil, pela primeira vez, por Cláudia Lima Marques, a fim de preservar a coexistência entre o Código de Defesa do Consumidor e o novo Código Civil. 10. Com efeito, consoante a Teoria do Diálogo das Fontes, as normas gerais mais benéficas supervenientes preferem à norma especial (concebida para conferir tratamento privilegiado a determinada categoria), a fim de preservar a coerência do sistema normativo. 11. Deveras, a ratio essendi do artigo 185-A, do CTN, é erigir hipótese de privilégio do crédito tributário, não se revelando coerente "colocar o credor privado em situação melhor que o credor público, principalmente no que diz respeito à cobrança do crédito tributário, que deriva do dever fundamental de pagar tributos (artigos 145 e seguintes da Constituição Federal de 1988)" (REsp 1.074.228/MG, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 07.10.2008, DJe 05.11.2008). 12. Assim, a interpretação sistemática dos artigos 185-A, do CTN, com os artigos 11, da Lei 6.830/80 e 655 e 655-A, do CPC, autoriza a penhora eletrônica de depósitos ou aplicações financeiras independentemente do exaurimento de diligências extrajudiciais por parte do exequente. 13. À luz da regra de direito intertemporal que preconiza a aplicação imediata da lei nova de índole processual, infere-se a existência de dois regimes normativos no que concerne à penhora eletrônica de dinheiro em depósito ou aplicação financeira: (i) período anterior à vigência da Lei 11.382, de 6 de dezembro de 2006 (que obedeceu a vacatio legis de 45 dias após a publicação), no qual a utilização do Sistema BACEN-JUD pressupunha a demonstração de que o exequente não lograra êxito em suas tentativas de obter as informações sobre o executado e seus bens; e (ii) período posterior à vacatio legis da Lei 11.382/2006 (21.01.2007), a partir do qual se revela prescindível o exaurimento de diligências extrajudiciais a fim de se autorizar a penhora eletrônica de depósitos ou aplicações financeiras. 14. In casu, a decisão proferida pelo Juízo Singular em 30.01.2008 determinou, com base no poder geral de cautela, o "arresto prévio" (mediante bloqueio eletrônico pelo sistema BACENJUD) dos valores existentes em contas bancárias da empresa executada e dos corresponsáveis (até o limite do valor exequendo), sob o fundamento de que "nos processos de execução fiscal que tramitam nesta vara, tradicionalmente, os executados têm se desfeito de bens e valores depositados em instituições bancárias após o recebimento da carta da citação". 15. Conseqüentemente, a argumentação empresarial de que o bloqueio eletrônico dera-se antes da regular citação esbarra na existência ou não dos requisitos autorizadores da medida provisória (em tese, apta a evitar lesão grave e de difícil reparação, ex vi do disposto nos artigos 798 e 799, do CPC), cuja análise impõe o reexame do contexto fático-probatório valorado pelo Juízo Singular, providência obstada pela Súmula 7/STJ. 16. Destarte, o bloqueio eletrônico dos depósitos e aplicações financeiras dos executados, determinado em 2008 (período posterior à vigência da Lei 11.382/2006), não se condicionava à demonstração da realização de todas as diligências possíveis para encontrar bens do devedor. 17. Contudo, impende ressaltar que a penhora eletrônica dos valores depositados nas contas bancárias não pode descuidar-se da norma inserta no artigo 649, IV, do CPC (com a redação dada pela Lei 11.382/2006), segundo a qual são absolutamente impenhoráveis "os vencimentos, subsídios, soldos, salários, remunerações, proventos de aposentadoria, pensões, pecúlios e montepios; as quantias recebidas por liberalidade de terceiro e destinadas ao sustento do devedor e sua família, os ganhos de trabalhador autônomo e os honorários de profissional liberal". 18. As questões atinentes à prescrição dos créditos tributários executados e à ilegitimidade dos sócios da empresa (suscitadas no agravo de instrumento empresarial) deverão ser objeto de discussão na instância ordinária, no âmbito do meio processual adequado, sendo certo que o requisito do prequestionamento torna inviável a discussão, pela vez primeira, em sede de recurso especial, de matéria não debatida na origem. 19. Recurso especial fazendário provido, declarando-se a legalidade da ordem judicial que importou no bloqueio liminar dos depósitos e aplicações financeiras constantes das contas bancárias dos executados. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (REsp 1184765/PA, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 24/11/2010, DJe 03/12/2010).

pelo qual, também com citação à teoria do diálogo das fontes e à sua doutrina de base, sustentava-se o cabimento de ambos os diálogos.⁷⁸

Ao dirigirmos nossa atenção para os precedentes do Superior Tribunal de Justiça, da mesma forma como para o parecer da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, com facilidade percebemos que em momento algum dos raciocínios desenvolvidos em cada qual expressões como “direitos fundamentais” ou “direitos humanos” são empregadas no ímpeto de justificar a realização dos diálogos de que trataram. Tais expressões, aliás, não aparecem nem mesmo para justificar um juízo relativo às suas próprias exclusões.

O equívoco na aplicação da teoria do diálogo das fontes aparece, por isso, evidente. Em um dos casos, quer-se enrijecer o regime de atuação dos embargos à execução fiscal, negando-se-lhe o efeito suspensivo de costume, apesar de que se pretenda manter a garantia ao juízo executivo como pressuposto à sua propositura – a significar uma recepção parcial do teor da Lei n. 11.382/06. No outro dos casos, quer-se permitir que a alteração na ordem e no regime da penhora aplicável ao Código de Processo Civil em decorrência da Lei n. 11.382/06 se estenda ao âmbito dos processos executivos em matéria fiscal, de modo a se permitir às fazendas públicas o bloqueio eletrônico de depósito ou aplicação financeira independente do exaurimento de diligências tendentes à obtenção de outras garantias, apesar do disposto na regra do art. 185-A do Código Tributário Nacional. Através dos diálogos citados, realizados pelo Superior Tribunal de Justiça à revelia dos pressupostos de base da própria teoria do diálogo das fontes tal como formulada por seus idealizadores, na prática se está violando os direitos fundamentais processuais ao contraditório e ao devido processo legal, respectivamente. Pois ao contrário de fazer-se iluminar pelos valores constitucionais e os direitos humanos ou fundamentais,⁷⁹ os diálogos realizados pelo Superior Tribunal de Justiça e insculpidos em sua jurisprudência acabaram por colocar-se à sombra de qualquer direito fundamental ou direito humano.

A um observador atento, mesmo que deixadas de lado a inobservância aos pressupostos da aplicação da teoria do diálogo das fontes tal como ocorrida, inquietar-lhe-á, sem dúvidas, o fato de os diálogos pretendidos de realização, em prol do incremento do poder de interferência do Estado na esfera particular, acabam por proporcionar a comunicação entre sistemas vocacionados para o trato de manifestações completamente distintas de direito material: de um lado, o Código de Processo Civil, dando existência a um processo civil que cuida de relações em que predomina o equilíbrio – pois o direito privado representa, sobretudo, o domínio da vontade;⁸⁰ de outro lado, a Lei de Execuções Fiscais, dando dimensão processual ao desequilíbrio que é inato às relações jurídicas tributárias, nas quais tradicionalmente há uma relação de sujeição do indivíduo ao Estado⁸¹.

⁷⁸ OLIVEIRA, Paulo Mendes de. Parecer PGFN/CRJ/nº 1732/2007. Brasília: PGFN, 2007, especialmente p.2-5, 14-15, 19-21.

⁷⁹ MARQUES, Claudia Lima. O “diálogo das fontes” como método da nova teoria geral do direito: um tributo a Erik Jayme. In: MARQUES, Claudia Lima (coord.). *Diálogo das fontes: do conflito à coordenação de normas do direito brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p.28.

⁸⁰ UNGER, Joseph. *System des österreichischen allgemeinen Privatrechts*. 5.ed. t. II, Leipzig: 1892, p.44.

⁸¹ Nesse sentido, em um comparativo, se o cerne do direito privado está no fator vontade, no direito tributário esse se encontra no fato gerador (HENSEL, Albert. *Diritto tributario*. Trad. Dino Jarach. Milano: Dott. A. Giuffrè, 1956, p.72).

O próprio processo de formação do título executivo sujeito à execução extrajudicial do Código de Processo Civil e da Lei de Execuções Fiscais é distinto: enquanto no primeiro pressupõe-se, em regra, comunhão de vontades, a formação da Certidão de Dívida Ativa ocorre de modo essencialmente unilateral, baseando-se nas prerrogativas de atuação da Fazenda Pública.

Pelas razões que declinamos aqui e no curso da presente exposição, cremos que tais orientações da jurisprudência deveriam ser objeto de reflexão por parte dos tribunais nacionais. Mantido o *status quo*, estar-se-á a promover violação aos cânones que refletem os pressupostos de aplicação do diálogo das fontes no direito, com a negação precisamente daquilo que, na sua enformação original, pretendia promover: a realização do direito em perspectiva humanitária, com a concretização dos direitos fundamentais.

4 CONCLUSÃO

A capacidade de compreensão de seu conteúdo é condição essencial de qualquer sistema jurídico,⁸² pressuposto para a que possa alcançar sua finalidade de regular e conduzir a conduta humana. Afinal, se a substância da norma jurídica se coloca além das forças do entendimento, não é possível que se saiba de antemão o que é proibido, ordenado ou permitido pelo direito.

A teoria do diálogo das fontes nasce, por um lado, com a missão de proporcionar aos ordenamentos jurídicos modernos um caminho para o equacionamento das crises de certeza na aplicação e interpretação do direito positivo. Vocacionado para a coordenação de colisões entre atos normativos, o método pretende a superação das máximas tradicionais do jovem positivismo – os critérios de hierarquia, temporalidade e generalidade –, pelas quais as fontes se excluiriam, defendendo a realização de diálogos entre elas, os quais deverão ser, em todo caso, iluminados por valores humanitários e pelo ímpeto de concretização de direitos fundamentais. Um diálogo entre fontes, no modo como ideado por seus criadores, é, portanto, um método para promoção de direitos humanos e fundamentais através da coordenação entre fontes jurídicas.

Esse cariz do diálogo das fontes não nos deixa dúvidas sobre todo o seu potencial como metodologia participante das bases da teoria geral do direito. Ainda que nascido na cercadura do direito internacional privado e portado de princípio ao direito do consumidor, são inúmeros os exemplos, já hoje, de áreas do direito que tem obtido grandes resultados através da aplicação do diálogo das fontes em seus âmbitos⁸³.

⁸² CAPELLA, Juan-Ramon. *El Derecho como Lenguage*. Barcelona: Ariel, 1968, p.28.

⁸³ Para um panorama geral da aplicação do método nas diversas áreas do direito, ver MIRAGEM, Bruno. *Eppur si muove: diálogo das fontes como método de interpretação sistemática*. In: MARQUES, Claudia Lima (coord.). *Diálogo das fontes: do conflito à coordenação de normas do direito brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p.95-107.

Como intencionamos demonstrar, especialmente o direito tributário, vítima da superprodução de atos normativos, da inexistência e da incerteza nos relacionamentos interno de suas normas e externo com os demais âmbitos com que deve se conectar, é palco vasto para aplicação da teoria do diálogo das fontes. Uma vez reconhecido que o direito tributário está determinado por uma bipolaridade axiológico-normativa, formado que é pela comunhão de interesses público-fiscais – o direito tributário em sentido estrito – e do indivíduo – o direito tributário de defesa –, concentrando nessa última faceta todo o seu regramento relacionado à garantia de direitos fundamentais, é aqui, nessa dimensão garantista do direito tributário, que o diálogo das fontes encontra espaço para exercer sua natural inclinação para a coordenação axiológicamente orientada.

REFERÊNCIAS

- AHRENS, Heinrich Ludolf. *Naturrecht oder Philosophie des Rechts und des Staates: Auf dem Grunde des ethischen Zusammenhanges von Recht und Cultur*. T. I, Wien: Carl Gerold's Sohn, 1870.
- ALBRECHT, Carl August. *Die Stellung der römischen Aequitas in der Theorie des Civilrechts: Mit Rücksicht auf die zeitgemässe Frage der Codification*. Dresden e Leipzig: Arnoldischen Buchhandlung, 1834.
- ALEXANDER, Hartley Burr. *Liberty and democracy: and other essays in war-time*. Boston: Marshall Jones Company, 1818.
- ALEXY, Robert. *Recht, Vernunft, Diskurs – Studien zur Rechtsphilosophie*. 1.ed. Frankfurt: Suhrkamp, 1995.
- _____. *Teoria dos direitos fundamentais*. Trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008.
- _____. *Theorie der juristischen Argumentation: Die Theorie des rationalen Diskurses als Theorie der juristischen Begründung*. 3.ed. Frankfurt a. M.: Suhrkamp, 1996.
- ALVARO DE OLIVEIRA, Carlos Alberto. MITIDIERO, Daniel. *Curso de Processo Civil*. V. I, São Paulo: Atlas, 2010.
- ALVES, Jose Carlos Moreira. *Direito romano*. 14.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.
- AMARELLI, Francesco et alii. *Storia del diritto romano*. Torino: G. Giappichelli, 2000.
- AQUINO, Tomás. *Suma teológica*. 2.ed. Caxias do Sul: Livraria Sulina Editora, 1980.
- ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 4.ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- _____. *Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 8.ed. São Paulo: Malheiros, 2008.
- BETTI, Emilio. *Interpretazione della legge e degli atti giuridici*. Milano: Giuffrè, 1975.
- BIRK, Dieter. *Steuerrecht*. 14.ed. Heidelberg: C.F. Müller, 2011/2012.
- CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na Ciência do Direito*. Trad. A. Menezes Cordeiro. 3.ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002.
- CAPELLA, Juan-Ramon. *El Derecho como Lenguage*. Barcelona: Ariel, 1968.

- CARNELUTTI, Francesco. *Sistema de direito processual civil*. Trad. Hiltomar Martins Oliveira. V. I, São Paulo: Classic, 2000.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 22.ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 9.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.
- DARCIE, Jonathan Doering. *Imunidade tributária: natureza jurídica, eficácia e interpretação*. Porto Alegre: UFRGS, 2012.
- DEL VECCHIO, Giorgio. Lições de filosofia do direito. Trad. António José Brandão. V. I, Coimbra: Arménio Amado Editor, 1959.
- DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Manual de direito tributário*. 4.ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2008.
- DWORKIN, Ronald. *Taking rights seriously*. Cambridge (MA): Harvard University Press, 1978.
- ERNST, Blumenstein. *System des Steuerrechts*. 2.ed. Zurich: Poligraphischer Verlag A.G., 1951.
- ESPÍNDOLA, Eduardo. FILHO, Eduardo Espíndola. *Tratado de Direito Civil Brasileiro*. V. II, São Paulo: Editora Freitas Bastos, 1939.
- FORSTHOFF, Ernst. *Lehrbuch des Verwaltungsrechts*. T. I., München: C.H. Beck, 1961.
- GIANNINI, A. Donato. *Istituzioni di diritto tributario*. 5.ed. Milano: Giuffrè, 1951.
- GUASTINI, Riccardo. *Le fonti del diritto: fondamenti teorici*. Milano: Giuffrè, 2010.
- HENSEL, Albert. *Diritto tributario*. Trad. Dino Jarach. Milano: Dott. A. Giuffrè, 1956.
- HERDER, Joseph Gottfried. *Herders Sämmtliche Werke: Kritische Wälder*. V. III, Berlin: Weidmann, 1878.
- HESSE, Konrad. Bedeutung der Grundrechte. BENDA, Ernst *et alii*. *Handbuch des Verfassungsrechts*. 2.ed. Berlin: W. de Gruyter, 1994.
- HÜBNER, Christian Gotthelf. *Berichtigungen und Zusätze zu den Institutionen des Römischen Rechts*. Leipzig: 1801.
- JAYME, Erik. *Identité culturelle et intégration: le droit internationale privé postmoderne*. *Recueil des Cours de l'Académie de Droit International de la Haye*. Lille: Martinus Nijhoff Publishers, 1995.
- JELLINEK, Georg. *Allgemeine Staatslehre*. 3.ed. Berlin: O. Häring, 1914.
- _____. *System der subjektiven öffentlichen Rechte*. Freiburg i.B.: J.C.B. Mohr (Paul Siebeck), 1892.
- KASER, Max. *Das altrömische ius: Studien zur Rechtsvorstellung und Rechtsgeschichte der Römer*. Göttingen: Vandenhoeck & Ruprecht, 1949.
- KELSEN, Hans. *Reine Rechtslehre*. Mit einem Anhang: Das problem der Gerechtigkeit. 2.ed. Wien: Franz Deuticke, 1960.
- _____. *Teoria geral das normas*. Trad. José Florentino Duarte. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1986.
- KELSEN, Hans; KLUG, Ulrich. *Normas jurídicas y análisis lógico*. Trad. Juan Carlos Gardella. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1988.
- LARENZ, Karl. *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*. 6.ed. Berlin: Springer, 1991.

LINGENTHAL, Eduard Zacharia von. *Zur Kenntniss des römischen Steuerwesens in der Kaiserzeit*. St. Petersburg: l'Académie impériale des sciences, 1863.

MARINONI, Luiz Guilherme. *Teoria geral do processo*. 3.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

MARQUES, Claudia Lima. BENJAMIN, Antônio Herman V. MIRAGEM, Bruno. *Comentários ao Código de Defesa do Consumidor*. 2.ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2006.

_____. O “diálogo das fontes” como método da nova teoria geral do direito: um tributo a Erik Jayme. In: MARQUES, Claudia Lima (coord.). *Diálogo das fontes: do conflito à coordenação de normas do direito brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p.18-66.

MIRAGEM, Bruno. *Eppur si muove: diálogo das fontes como método de interpretação sistemática*. In: MARQUES, Claudia Lima (coord.). *Diálogo das fontes: do conflito à coordenação de normas do direito brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

MOMMSEN, Theodor. KRUEGER, Paul. *Digesta Iustiniani Augusti*. Berlin: Weidmannos, 1870.

NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2009.

PONTES DE MIRANDA, F. C. *Tratado de Direito Privado*. Tomo XXII, 3.ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1971.

_____. *Tratado de Direito Privado*. Tomo XXVI, 3.ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1971.

POSCHER, Raul. *Grundrechte als Abwehrrechte: Reflexive Regelung rechtlich geordneter Freiheit*. Tübingen: J.C.B. Mohr (Paul Siebeck), 2003.

PUCHTA, Georg Friedrich. *Lehrbuch der Pandekten*. 9.ed. Leipzig: 1863.

PUFFENDORF, Samuel. *Of the law of nature and nations*. Trad. Basil Kennett. London: J. Walthof, R. Wilkin, J. and J. Bonwicke, S. Birt, T. Ward e T. Osborne, 1729.

SAVIGNY, Friedrich Carl von. *System des heutigen römischen Rechts*. T. I , Berlin: 1840.

_____. Ueber die Römische Steuerverfassung unter den Kaisern. In: SAVIGNY, Friedrich Carl von. *Vermischte Schriften*. T. II, Berlin: Veit und Comp., 1850.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011.

SCHULTE, Johannes Friedrich. *Das katholische Kirchenrecht – Die Lehre von den Quellen des katholischen Kirchenrechts mit vorzüglicher Berücksichtigung der Rechtsentwicklung in den deutschen Bundesstaaten*. Giessen: Ferber’sche Universitäts-Buchhandlung, 1860.

SIMONYI, Károly. *Kulturgeschichte der Physik: Von den Anfängen bis heute*. 3.ed. Karlsruhe: Harri Deutsch Verlag, 2004.

SOMMER, Franz. *Kritischer Realismus und positive Rechtswissenschaft*. Beiträge zum Problem der Rechtswissenschaft als Realwissenschaft. T. I, Leipzig: Felix Meiner, 1929.

STEIN, Lorenz von. *Lehrbuch der Finanzwissenschaft*. Leipzig: F. A. Brockhaus, 1860.

STONE, Geoffrey R. *et alii*. *Constitutional Law*. 5.ed. New York: Aspen Publishers, 2005.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito tributário*. Trad. Luiz Dória Furquim. V. I, Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008.

- UNGER, Joseph. *System des österreichischen allgemeinen Privatrechts*. 5.ed. t. II, Leipzig: 1892.
- VOGEL, Klaus. *Der Finanz- und Steuerstaat*. ISENSEE, Josef; KIRCHOF, Paul. *Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland*. Tomo I. Heidelberg: C. F. Müller, 1995.
- WEBBER, Carolyn. WILDAVSKY, Aaron B. *A history of taxation and expenditure in the Western world*. New York: Simon and Schuster, 1986.
- WEISS, Alexander. *Widersprüche im Recht: Unter besonderer Berücksichtigung europarechtsbedingter Widersprüche im deutschen Zivilrecht*. München: Herbert Utz Verlag, 2011.
- WINDSCHEID, Bernhard. *Die Actio des römischen Civilrechts, vom Standpunkte des heutigen Rechts*. Düsseldorf: 1856.
- WINDSCHEID, Bernhard. *Lehrbuch des Pandektenrechts*. 3.ed. t. I, Düsseldorf: 1870
- _____. *Lehrbuch des Pandektenrechts*. T. 1, Düsseldorf: 1862.
- ZACHARIÄ VON LINGENTHAL, Karl Salomo. *Handbuch des französischen Civilrechts*. 7.ed. t. I, Heidelberg: 1886.