

# **Administração pública (tributária) e baixa constitucionalidade: ou de como um ato administrativo vale mais do que a Constituição para a administração pública (tributária)**

**Marciano Buffon  
Mateus Bassani de Matos**

## **RESUMO**

O objetivo do trabalho é evidenciar a “baixa constitucionalidade” em que está inserida a administração, mormente a tributária, a partir da análise de um ato administrativo específico. O Estado Democrático de Direito, instituído pela Constituição Federal de 1988, possui um caráter transformador da sociedade, erigindo parte específica para tratar dos princípios que devem conformar o exercício da função tributária. A Nova Crítica do Direito incorpora a filosofia hermenêutica de Heidegger e a hermenêutica filosófica de Gadamer, mostrando que a linguagem deixa de ser mero instrumento, transformando-se em morada do ser. Não mais se interpreta para compreender, mas sim se compreende para interpretar a partir de pré-juízos autênticos. Há o rompimento com os pressupostos metafísicos. Em relação à atividade tributária, em especial, os intérpretes/juristas continuam refratários à viragem ontológico-linguística e reféns da metafísica, mormente a objetivista, e em plena dissonância com os postulados constitucionais. O ADI/RFB nº 42/2011 implica clara ofensa ao princípio da legalidade e ao sentido do modelo de Estado instituído pela Constituição.

**Palavras-chave:** Administração Pública. Estado Democrático de Direito. Nova Crítica do Direito. Baixa Constitucionalidade. Tributação.

## **Public administration (tributary) and low constitutionality: Or as an administrative act is worth more than the Constitution for the public administration (tributary)**

## **ABSTRACT**

The objective is to demonstrate the “low constitutionality” that is inserted the administration, especially the tax, based on the analysis of a specific administrative act. The Democratic State of Law, established by the 1988 Federal Constitution, has a transforming character of society, erecting specific part to address the principles that should conform their exercise of the tax. The New Criticism

---

**Marciano Buffon** é Doutor em Direito Público pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos. Professor dos cursos de graduação e Pós-Graduação em Direito da UNISINOS. Advogado.

**Mateus Bassani de Matos** é Mestrando em Direito Público pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos. Graduado em Direito na UNISINOS. Advogado.

Direito e Democracia	Canoas	v.13	n.1	p.4-20	jan./jun. 2012
----------------------	--------	------	-----	--------	----------------

of law incorporates the hermeneutical philosophy of Heidegger and Gadamer's philosophical hermeneutics, showing that language stops being mere instrument, becoming a dwelling being. No more interpreted to understand, but it is understood to interpret from pre-judgments authentic. There is a break with the metaphysical assumptions. In relation to activity tax, in particular interpreters/jurists continue refractory turning ontological-linguistic and hostages of metaphysics, especially the objectivist, and in full disagreement with the constitutional principles. The ADI/RFB nº 42/2011 implies clear offense of the principle of legality and to the model established by the State Constitution.

**Keywords:** Public Administration. Democratic State of Law. New Criticism of Law. Low Constitutionality. Taxation.

## 1 INTRODUÇÃO

Este ensaio tem por objetivo exemplificar como a administração pública tributária valoriza mais um ato administrativo do que a própria Constituição. Para firmar a premissa, será utilizado o Ato Declaratório Interpretativo da Receita Federal do Brasil (ADI/RFB) nº 42/2011, expedido no final do ano de 2011, com o objetivo de estabelecer critérios de arrecadação acerca da contribuição previdenciária àquelas empresas que passaram a recolhê-la não mais sobre a folha de salários, mas sim sobre a receita bruta de atividades beneficiadas – no momento oportuno à questão será devidamente explicitada.

Primeiramente, analisa-se o Estado Democrático de Direito (paradigma formalmente implementado pela Constituição), relativamente à sua carga de sentido/principiológica, mormente quanto àqueles princípios que expressam garantias aos contribuintes e balizas para a administração em sua função tributária. Se o objetivo da pesquisa é verificar o desrespeito por parte da administração em sua função tributária, imprescindível destacar as garantias dos contribuintes.

Num segundo momento, buscando amparo doutrinário em Lenio Streck, analisa-se a contribuição da Nova Crítica do Direito – que procura superar o objetivismo/subjetivismo com fundamento em Heidegger e Gadamer – e do Constitucionalismo Contemporâneo – que contrasta com o neoconstitucionalismo, desconsiderando os efeitos que a recepção acrítica de determinadas teorias gerou no Judiciário Brasileiro.

Por fim, apresenta-se o ato administrativo utilizado como premissa, e, que, conforme será demonstrado, pretendeu estabelecer critérios de arrecadação ao largo do princípio da legalidade. Em pleno século XXI, estando em vigor no Brasil o Estado Democrático de Direito (ainda que formalmente), a administração pública tributária continua refratária ao paradigma instituído pela Constituição, e, especialmente, à virada linguística operada pela filosofia hermenêutica e pela hermenêutica filosófica.

Passa-se, então, à verificação do modelo de Estado instituído pela Constituição brasileira, e aos objetivos e princípios que nela se encontram expressos, e estão atrelados, ainda que indiretamente, à tributação.

## 2 OS CONTORNOS PRINCÍPIOLÓGICOS DO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO BRASILEIRO

Em razão do aprofundamento das experiências do Estado Social e em face das circunstâncias e contingências históricas que o conformaram, ocorreu uma sofisticação desse modelo estatal, o qual se transformou no denominado Estado Democrático de Direito, atrelado à ideia de legitimação do poder pelo povo.

O referido modelo estatal assumiu uma inegável função transformadora da realidade social, haja vista que essa nova concepção impõe ao Estado o papel de direcionar as suas ações no sentido de construir uma sociedade menos desigual. Expresso de outra forma, cabe ao Estado Democrático de Direito a utopia (?) da concretização da igualdade material, razão pela qual Bolzan de Moraes (2002, p.37/38) explica:

*O Estado Democrático de Direito* emerge como um aprofundamento da fórmula, de um lado, do Estado de Direito e, de outro, do *Welfare state*. Resumidamente pode-se dizer que, ao mesmo tempo em que se tem a permanência em voga da já tradicional questão social, há como quê sua qualificação pela questão da igualdade. Assim o conteúdo deste se aprimora e se complexifica, posto que impõe à ordem jurídica e à atividade estatal um conteúdo utópico de transformação do **status quo**.

Nessa nova organização social, o Estado tem um papel decisivo no sentido de não apenas assegurar a igualdade formal, mas, sobretudo, alcançar a igualdade material, isto é, o Estado passa a ter, como condição de existência, a busca de meios que possam minimizar as desigualdades decorrentes do modelo econômico vigente.

Entretanto, o Estado Democrático de Direito, apesar de ter nascido sob o influxo do neoconstitucionalismo – carregando consigo a marca de um projeto de transformação social – encontra-se mergulhado em dilemas para efetivação das promessas constitucionais. Nesse sentido, Bolzan de Moraes (2002, p.151/153) alerta que o grande dilema que parece ser vivido hoje é aquele que contrapõe o descompasso entre as promessas constitucionais e as possibilidades de sua realização.

Mas é fato que no Brasil, o novo texto constitucional representa uma ruptura do modelo de direito e de Estado, a partir de uma perspectiva claramente dirigente e compromissária (STRECK; MORAIS, 2006, p.139), ou seja, a constituição do chamado Estado Democrático de Direito, considerada um novo paradigma, propõe a superação do direito enquanto sistema de regras, a partir dos princípios:

O Estado Democrático de Direito tem um conteúdo transformador da realidade, não se restringindo, como o Estado Social de Direito, a uma adaptação melhorada das condições sociais de existência. Assim, seu conteúdo ultrapassa o aspecto material de concretização de uma vida digna ao homem e passa a agir simbolicamente como fomentador da participação pública no processo de construção e reconstrução de

um projeto de sociedade, apropriando-se do caráter incerto da democracia para veicular uma perspectiva de futuro voltada à produção de uma nova sociedade, onde a questão da democracia contém e implica, necessariamente, a solução do problema das condições materiais de existência. (STRECK, 2006, p.97)

Frente aos objetivos do Estado Democrático de Direito e aos problemas ora enfrentados por esse modelo de Estado, as questões que se colocam são: “Como se interpreta adequadamente o texto que constitui esse Estado Democrático de Direito? Como se aplica e se é possível alcançar condições interpretativas capazes de garantir efetividade aos objetivos propostos?” (STRECK; MORAIS, 2006, p.138).

Não há como se sustentar ser adequado que um país tenha um texto constitucional que funda objetivos a serem cumpridos, e, por outro lado, esses não passam de mera promessa, sem efetivação prática. Assim, a criação do Estado Democrático de Direito aponta para o resgate de promessas não cumpridas da modernidade, circunstância que assume especial relevância em países periféricos e de modernidade tardia, como o Brasil (STRECK, 2006, p.104). Como ressalta Marciano Buffon (2009, p.31):

Esse modelo estatal assume uma inegável função transformadora da realidade social, haja vista que essa nova concepção impõe ao Estado o papel de direcionar suas ações no sentido de construir uma sociedade menos desigual. Ou seja, cabe ao Estado Democrático de Direito a utopia (?) da concretização da igualdade material, [...].

A Constituição Brasileira de 1988 instituiu (ainda que, formalmente) o Estado Democrático de Direito. Como já analisado anteriormente, trata-se de um aprofundamento do Estado Social que agregou, em seu seio, o *plus* democrático, dando, em tese, o poder ao povo de participar das decisões, de modo indireto, via representantes escolhidos por votação. Nesse tipo de Estado, há uma evolução na busca da igualdade, na medida em que não se pretende apenas uma isonomia formal, relativamente aos direitos civis e políticos do clássico Estado Liberal Burguês, mas a concretização da igualdade substancial, aquela que almeja, no limite de suas possibilidades, o mesmo direito à saúde, à educação e às rendas. De acordo com Bolzan de Moraes (2011, p.151):

Quando se constitucionaliza o chamado Estado Democrático de Direito, deve-se atentar para o que isso significa e, por consequência, para as condições, possibilidades e limites de realização das promessas construídas no/pelo “contrato constitucional” e contidas no bojo da Carta Política que o caracteriza, bem como há que se ter em mente tratar-se de um Estado Democrático de Direito, cuja normatividade não apenas *organiza o poder* – e mesmo por isso – mas, também, define seus procedimentos e espaços de atuação

A Carta Magna traz, entre seus fundamentos, a busca pela efetivação da cidadania, da dignidade da pessoa humana e dos valores sociais do trabalho, em paralelo com a livre iniciativa (art. 1º). Também adota, como objetivos fundamentais, a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a garantia do desenvolvimento social, a erradicação da pobreza e a redução das desigualdades sociais e regionais, bem como a promoção do bem de todos (art. 3º).

Com relação aos Direitos Econômicos e Sociais, restou positivado também, na Lei Maior, o direito à educação, à saúde, ao trabalho, à moradia, ao lazer, à segurança, além da assistência aos desamparados, entre outros (art. 6º). Deve-se referir, ainda, que a saúde é direito de todos e dever do Estado (art. 196), assim como a educação (art. 205), a cultura (art. 215) e o desporto (art. 217). Sob a perspectiva da ordem econômica, está esculpido que a república tem por fim assegurar a todos a existência digna, de acordo com os ditames da justiça social e, entre vários princípios, a redução das desigualdades regionais e sociais, como balizamentos da livre iniciativa (art. 170).

Dentro desse contexto, o Sistema Tributário Constitucional prevê, no art. 150 da Constituição Federal, as limitações ao poder de tributar, positivando importantes princípios tributários, como o da legalidade, da igualdade, da anterioridade, da vedação ao confisco, à limitação ao tráfego de pessoas ou bens. Além disso, o referido artigo descreve as hipóteses de imunidade, que preveem a não incidência de impostos sobre a renda, o patrimônio ou os serviços de determinadas entidades que buscam os fins perseguidos pela Constituição. Ademais, consta, no § 1º, do art. 145 da Constituição Brasileira, o princípio da capacidade contributiva, o qual corresponde a um desdobramento da ideia de igualdade e constitui um instrumento que deve ser utilizado na busca de uma tributação adequada por meio de seus aliados: a progressividade e a seletividade.

Em vista das constatações referentes à carga principiológica do Estado Democrático de Direito, Marco Aurélio Grecco (2009, p.173/174) aduz que a Constituição não foi apenas rearranjo de dispositivos, ela trouxe alterações no próprio fundamento constitucional da tributação, passando a ser a ideia de solidariedade, pois o Estado surge como criatura da sociedade civil para atuar na direção do atendimento às prioridades e objetivos por ela definidos no próprio texto nos art. 1º e 3º. Criar os tributos já não é mais mero poder do Estado, mas um dever social ou cívico, amparado na solidariedade, que se atende pelo ato de contribuir para as despesas de acordo com a capacidade contributiva. Em razão disso, o autor assinala que o Estado está investido na função de tributar ao invés do poder de fazê-lo, como antigamente.

O Estado necessita essencialmente de receitas derivadas para cumprir os seus objetivos, as quais são obtidas via tributação. Frente aos fins do Estado Democrático de Direito, em conjunto com as diretrizes do sistema tributário constitucional, a tributação é um forte instrumento na busca pela concretização dos direitos dos cidadãos, na medida em que pode exigir de cada cidadão aquilo que ele tem condições de entregar para colaborar com os demais, exercendo assim seu dever/direito de cidadania e fortalecendo a questão ideológica que permeia esse tipo de Estado: a solidariedade.

É preciso levar em conta “que os princípios são dotados de um conteúdo deontológico” (STRECK, 2012, p.70), e devem, por isso, estarem por detrás de todas as normas, ou seja, os princípios são à base de sustentação do sistema normativo. Portanto, não se pode concordar com normas no âmbito do direito tributário que estejam em desacordo com princípios como o da igualdade, da capacidade contributiva etc., justamente pelo fato de que, ao estar de acordo com tais postuladas, invariavelmente a tributação contribuirá, a seu modo, para a máxima proteção e eficácia das garantias constitucionais, corroborando a concretização dos objetivos fundamentais do Estado Democrático de Direito.

Conforme Lenio Streck (2012, p.68/69) ensina, os princípios constitucionais instituem o *mundo prático* no direito e essa institucionalização representa um ganho qualitativo para o direito, na medida em que o juiz tem um dever de decidir de forma correta. Desse modo, tem-se o seguinte: não há regra sem um princípio instituidor. Sem um princípio instituinte, a regra não pode ser aplicada, posto que não será portadora do caráter de legitimidade democrática. Logo, não é correto falar em uma axiologia principiológica, mas sim em uma deontologia dos princípios, visto que são os princípios que instituem as bases para a normatividade do direito, pois as regras não acontecem sem os princípios. Os princípios sempre atuam como determinantes para a concretização do direito, enquanto as regras constituem modalidades objetivas de solução de conflitos.

Nessa linha, Lenio Streck (2012, p.69/70) sustenta que a normatividade assumida pelos princípios possibilita um “fechamento interpretativo” próprio da blindagem hermenêutica contra discricionarismos judiciais, porque retira seu conteúdo normativo de uma convivência intersubjetiva que emana dos vínculos existentes na moralidade política da comunidade. Acresça-se, ainda, que a regra só se aplica em face do caráter antecipatório do princípio. O princípio está antes da regra. Somente se compreende a regra através do princípio. Os princípios não são princípios porque a Constituição assim diz, mas a Constituição é principiológica porque há um conjunto de princípios que conformam o paradigma constitucional, de onde exsurge o Estado Democrático de Direito.

Estabelecidos os contornos do Estado Democrático de Direito e o norte a ser seguido relativamente à função tributária, ruma-se, pois, à análise dos pontos pertinentes em relação à Nova Crítica do Direito, inserida no contexto do Constitucionalismo Contemporâneo.

### **3 A NOVA CRÍTICA DO DIREITO NO CONTEXTO DO CONSTITUCIONALISMO CONTEMPORÂNEO**

A Nova Crítica do Direito – expressão cunhada por Lenio Streck – representa a incorporação da viragem ontológico-linguística produzida por Heidegger e Gadamer no direito em termos de hermenêutica jurídica. Diferentemente do senso comum teórico dos juristas (WARAT, 1994, p.14/15), Lenio Streck (2010, p.90) rompe com a metafísica

clássica e moderna no direito, isto é, faz uma cisão entre a hermenêutica jurídica e o objetivo/subjetivismo. Nesse sentido, destaca:

[...] a Nova Crítica do Direito ou a Crítica Hermenêutica do Direito é uma *nova teoria* que exsurge da fusão dos horizontes da filosofia hermenêutica, da hermenêutica filosófica e da teoria integrativa dworkiniana. Dela exsurge a tese de que *há um direito fundamental a uma resposta correta, entendida como “adequada à Constituição”*.

As questões que se colocam, portanto, são: “como aplicar de forma adequada a Constituição? E de que forma entender a Constituição como um documento fundamentalmente direcionado à defesa dos direitos fundamentais do cidadão?” (STRECK, 2007, p.XXXIII). Quando o intérprete está diante de um texto, estará no entre-meio do círculo hermenêutico. É por isto que o conceito de círculo hermenêutico é antitético à noção de dedução. Há um movimento antecipatório da compreensão, cuja condição ontológica é o círculo hermenêutico (STRECK, 2004, p.210). Oportunas às palavras de Lenio Streck (2004, p.222):

O sentido da Constituição não pode continuar velado (isto porque, passados quinze anos desde sua promulgação, grande parte de seu texto continua inefetivo, portanto, não descoberto). Por isto, para interpretar a Constituição (entendida como o novo, o estranho), é necessário, primeiro, tornar transparente a própria situação hermenêutica para que o estranho ou diferente (sinistro) do texto possa fazer-se valer antes de tudo, isto é, sem que nossos pré-juízos não esclarecidos exerçam aí sua despercebida dominação e assim escondam o específico do texto.

Uma hermenêutica jurídica que se pretenda crítica necessita dos dois teoremas fundamentais de Heidegger, que são o círculo hermenêutico e a diferença ontológica. Com o círculo hermenêutico é possível concluir que o método sempre chega tarde, porque o *Dasein* se pronunciou de há muito; pela diferença ontológica, verifica-se que o ser é sempre o ser de um ente, com o que se rompe com a possibilidade de subsunções/ deduições, uma vez que o sentido é existencial, e não algo fixado sobre o ente, que esteja atrás dele ou que não sabe onde esteja (STRECK, 2010, p.77/78).

A partir do rompimento com o paradigma metafísico, a linguagem abandona sua condição de mero instrumento, que traduz a essência das coisas ou os conceitos, e passa a se constituir, nas palavras de Heidegger, “na morada do ser”. A linguagem se torna a condição de possibilidade do próprio ser, e não mais uma terceira coisa na relação entre sujeito e objeto. A interpretação deixa de ser uma mera reprodução do sentido preexistente e passa a ser uma constante construção de sentido (BUFFON, 2011, p.233).

A orientação do olhar hermenêutico quer que a linguagem seja recebida por sua vontade de expressão, contra o sentido objetivante que se fixa no conteúdo lógico do que foi expresso. *Ser e Tempo* deu conta de que a compreensão e interpretação do homem é linguística, ao acentuar o caráter originário do discurso. Assim, a linguagem se faz valer como a “morada do ser”, assumindo a precedente e insuperável revelação do ser (GRONDIN, 1999, p.172/173).

Examinar a diferença entre ser e ente, portanto, é fundamental para compreender Heidegger. Para ele, o ser dos entes não é em si mesmo um outro ente. Chama-se de ente, muitas coisas e em sentidos diversos. Ente é tudo de que falamos, tudo que entendemos, com que nos comportamos dessa ou daquela maneira; ente também é como nós mesmos somos. Ser está naquilo que é e como é, na realidade, no ser simplesmente dado no teor e recurso, no valor e validade, na presença, no há.

O ente é diferente do ser, pois o ser só se manifesta como tal a partir do ente. O ser será sempre um ser de um ente, e por isso com ele não se confunde. Conforme Lenio Streck (2004, p.206/207), o conceito de ser é o mais universal e mais vazio, e por isso não necessita de definição. Como o próprio Heidegger (1995, p.32) explica:

O ser dos entes não é em si mesmo um outro ente. [...] Chamamos de “ente” muitas coisas e em sentidos diversos. Ente é tudo de que falamos, tudo que entendemos, com que nos comportamos dessa ou daquela maneira, ente é também o que e como nós mesmos somos. Ser está naquilo que é e como é, na realidade, no ser simplesmente dado no teor e recurso, no valor e validade, na pre-sença, no há.

A diferença é extrema entre todo ente – e o ser. Todos os entes levam à diferença. Na hermenêutica filosófica, a diferença entre o ente e ser é denominada diferença ontológica. O ser não é nada de ente, só o ente é; não se pode dizer que o ser é. O giz, a mesa, o anfiteatro do curso, a montanha, o rio, o pássaro, o anjo, Deus etc., todos estes entes contribuirão para levar a pensar que, se eles são, seu ser não é do modo como eles são. O Ser do giz não é como o próprio giz (DUBOIS, 2004, p.86).

A ideia de ser de Heidegger caminha para pensar o ente em razão de estar vinculada à questão do ser. O ser heideggeriano é o elemento através do qual se dá o acesso aos entes, ele é a condição de possibilidade. Aí reside a diferença ontológica. A condição de possibilidade (fundamentação), por sua vez, somente se dá pelo círculo hermenêutico, na medida em que opera apenas mediante a compreensão do *Dasein*, que o ser humano que se compreende (STEIN, 2008, p.116).

O ser se manifesta a partir do ente. O ser é sempre um ser de um ente. O ser se constitui na condição de possibilidade do conhecimento em geral. A revelação, a compreensão do ser, que distingue o ser do ente, sustenta o nosso conhecimento, isto é, todo vir ao encontro dos entes.



O novo paradigma se trata de uma “virada hermenêutica”, que no Direito Lenio Streck (2010, p.17) vem denominando de Nova Crítica do Direito, significando uma nova forma de abordagem na filosofia na qual a primeira tarefa é “o reconhecimento de que a universalidade da compreensão é condição de possibilidade da racionalização (ou da positivação)”.

Nesse novel contexto crítico, a linguagem passa a ser condição de possibilidade, e não mais uma terceira coisa que se coloca entre o sujeito e o objeto, ou entre um sujeito e um objetivo (para se referir tanto ao objetivismo quanto ao subjetivismo); ela é o que está dado, e por isso não é o sujeito que constrói o próprio objeto de conhecimento, o típico sujeito solipsista (STRECK, 2010, p.17).

A hermenêutica de Gadamer também se situa na linguagem. Para ele “ser, que pode ser entendido, é linguagem” sendo que “a linguagem não se realiza em enunciados, porém como conversação”. A compreensão da linguagem resulta da pertença a uma tradição em continuada formação, ou seja, da pertença a uma conversação, pela qual o que foi expresso adquire para o homem consistência e significado (GRONDIN, 1999, p.196/197). Nesse sentido, Jean Grondin (1999, p.1999) expressa:

Para discutir corretamente a própria linguagem, e não para evitá-la ou enganá-la, é preciso realizar conjuntamente o não dito, a conversação interior. Mas, retê-la significa que a hermenêutica da linguagem escolhe, como seu ponto de partida, o horizonte da linguagem, ou melhor, do enunciado.

Portanto, a compreensão, que é configurada e acontece por meio da linguagem, deve ser capaz de realizar conjuntamente todo o conteúdo da linguagem, a fim de que possa chegar até o ser, o qual ela ajuda a expressar. Assim, a fundamental linguisticidade da compreensão se manifesta menos nos enunciados do homem, do que na busca de linguagem daquilo que ele tem na alma e quer externar. E é essa realização conjunta da palavra interior que irá fundamentar a universalidade da hermenêutica (GRONDIN, 2009, p.200).

Na linguagem, a dimensão da conversação interior (o dizer do homem significa sempre mais do que ele realmente expressa) é hermeneuticamente significativa. Um pensar ou um visar sempre irá além daquilo que realmente alcança o outro, no que é concebido como linguagem, em palavras. A vida e a essência da linguagem se completa por uma não silenciada aspiração pela palavra adequada (GRONDIN, 2009, p.204).

Essa “nova crítica” realizada a partir da hermenêutica insere-se no movimento do Constitucionalismo Contemporâneo – expressão cunhada para rescindir com as aporias do neoconstitucionalismo –, para o qual a teoria da interpretação/argumentação deve ser abordada a partir da hermenêutica da faticidade, recolocando a discussão do enfrentamento do positivismo e da indeterminabilidade do direito no contexto da filosófica diferença entre texto/ente e norma/ser, que é ontológica, abrindo espaço para a construção de respostas

hermeneuticamente adequadas à Constituição. A hermenêutica leva vantagem sobre as demais teorias, tendo na interpretação, como foco principal, a faticidade, ou seja, o modo prático de ser-no-mundo (de um alguém engajado no mundo) comanda a atividade compreensiva; no direito, costuma-se chamar de caso concreto (STRECK, 2011, p.70).

O Constitucionalismo Contemporâneo representa um redirecionamento na práxis político-jurídica, que se dá em dois níveis: em relação à teoria do Estado e da Constituição, com o surgimento do Estado Democrático de Direito; quanto à teoria do direito, a partir da reformulação das teorias das fontes, devendo a lei ceder espaço à Constituição, da teoria da norma, ganhando os princípios o caráter normativo, e na teoria da interpretação, a partir da Nova Crítica do Direito, a fim de alcançar uma blindagem às discricionariedade e aos ativismos (STRECK, 2011, p.37).

Dessa forma, o Constitucionalismo (Contemporâneo – compromissário, principiológico e dirigente) deve significar uma ruptura com o positivismo jurídico em suas diversas formas, não sendo possível sustentar nenhuma forma de discricionariedade judicial neste momento histórico, por estar ligada ao subjetivismo (sujeito-objeto), avesso ao paradigma intersubjetivo (entre sujeitos, pelo compartilhamento da pré-compreensão/pano de fundo), pelo que é incompatível com o Estado Democrático de Direito (STRECK, 2011, p.65/66). É preciso desvelar o novo – entendido como o Estado Democrático de Direito:

Por isso, o des-velar do novo (Estado Democrático de Direito, sua principiológica e a consequente força normativa e substancial do texto constitucional) pressupõe a desconstrução/destruição da tradição jurídica inautêntica, mergulhada na crise de paradigmas. Ao des-construir, a hermenêutica constrói, possibilitando o manifestar-se de algo (o ente “Constituição” em seu estado de des-coberto). O acontecimento da Constituição será a revelação dessa existência do jurídico (constitucional), que está aí, ainda por des-cobrir. O acontecer será, assim, a des-ocultação do que estava aí velado. (STRECK, 2004, p.224)

É preciso ter presente que a noção de constitucionalismo trouxe para o âmbito da Constituição temas que antes eram reservados à esfera privada, fazendo com que a Constituição acabe publicizando espaços que antes eram reservados aos interesses privados, a partir da elevação de uma materialidade que ocorre pelos princípios. Uma Constituição nova exige novos modos de análise: uma nova teoria das fontes e uma nova teoria da norma, além de uma nova teoria hermenêutica. Ou seja, uma nova constituição, dentro de um novo paradigma, deve ser vista com os olhos do novo, por isso “também o modelo de conhecimento subsuntivo, próprio do esquema sujeito-objeto, cedendo lugar a um novo paradigma interpretativo” (STRECK, 2011, p.66/67).

O direito não é mais ordenador como na fase liberal; tampouco promovedor como no Estado Social, mas sim transformador da realidade na era do Estado Democrático de Direito. E é por isso que se dá o aumento de tensão em direção à jurisdição

constitucional, que no modelo de Estado atual vai se transformar em garantidora dos direitos fundamentais-sociais e da democracia (STRECK, 2011, p.67). Como ressalta Lenio Streck (2010, p.89):

O que deve ser dito é que *o problema do sentido do direito se situa antes do problema do conhecimento*. O jurista não “fabrica” o seu objeto do conhecimento. A compreensão, pela sua “presença antecipada”, é algo que não dominamos. O sentido não está à nossa disposição! Por isso é que – e de há muito venho insistindo nisso (e me permito repetir a esta altura destas reflexões) – *não interpretamos para compreender, e, sim, compreendemos para interpretar*. A interpretação, como bem diz Gadamer, é a explicitação do compreendido. Com isso, são colocados em xeque os modos procedimentais de acesso ao conhecimento.

A partir dessas questões é que se pode falar na possibilidade de respostas hermeneuticamente adequadas à Constituição no direito. Não se pode descurar o fato de que o direito é constituído por textos (dispositivos) compostos por palavras ambíguas e polissêmicas e que possuem caráter abrangente, sendo que não se consegue esgotar todos os casos em que serão aplicados antes de analisar a situação concreta. Entretanto, será o próprio direito, por meio de princípios informados pela Constituição, que resolverá esse problema. Nesse sentido, percutientemente Lenio Streck (2010, p.93) adverte:

[...]. Ora, interpretar é dar sentido (*Sinngebung*). É fundir horizontes. E o direito é composto por regras e princípios, “comandados” por uma Constituição. Assim, afirmar que os textos jurídicos contém vaguezas e ambiguidades e que os princípios podem ser – e na maior parte das vezes são – mais “abertos” em termos de possibilidade de significado, *não constitui novidade*, uma vez que até mesmo os setores mais atrasados da dogmática jurídica já se aperceberam desse fenómeno.

O que deve ser entendido é que a realização/concretização desses textos (isto é, a sua transformação em normas) *não depende* – e não pode depender – de uma subjetividade assujeitadora (esquema S-O), como se os sentidos a serem atribuídos fossem fruto da vontade do intérprete. Ora, fosse isso verdadeiro, teríamos que dar razão e Kelsen, para quem *a interpretação a ser feita pelos juízes é um ato de vontade*. Isso para dizer o mínimo.

A dialética entre texto e atribuição de sentido ao texto não pode ser “afogada” por pressupostos metafísicos como ora se constata, estando o intérprete refém do esquema sujeito-objeto, notadamente sob a tradição erigida pelo paradigma do Estado Democrático de Direito. Daí que a tese de Lenio Streck (2012, p.87/88), referente à construção de uma teoria do direito adequada aos postulados do Constitucionalismo Contemporâneo, apresenta-se de maneira completamente ruptural com relação à tradição constituída sob a égide do positivismo exegético/normativista. A hermenêutica possibilita o enfrentamento e

a superação do decisivo problema, não enfrentado pelo positivismo, que é da interpretação do direito, e que é, ao mesmo tempo, o problema da aplicação.

Portanto, não mais se sustenta, nos tempos que ora sucedem, que a administração pública brasileira continue a desprezar os influxos constitucionalistas e filosóficos que permeiam a atividade interpretativa, mormente os juízes. A constituição simplesmente não pode ser aquilo que o intérprete pensa ou quer que ela seja.

Urge que se permite ao texto constitucional dizer algo; é preciso que a linguagem, dentro do necessário contexto intersubjetivo seja condição de possibilidade e não mero instrumento entre o sujeito e o objeto, isto é a linguagem não poder ser utilizada como ferramenta para o assujeitamento do objeto por parte do intérprete, assim como este também não pode/deve ser assujeitado pelo objeto a partir de uma linguagem conceitual objetivista.

Vistas as principais bases da Nova Crítica do Direito, no sentido de construir um ferramental adequado para, a partir do paradigma do Estado Democrático de Direito inserido no Constitucionalismo Contemporâneo, direcionar as críticas àquilo que contraria esse modelo de Estado, ruma-se à parte final do trabalho, em que se ampara a premissa instituída, de que a administração não respeita os postulados constitucionais tributários (em pleno século XXI, ainda).

#### **4 O OBJETO DA PROBLEMÁTICA: ADI/RFB Nº 42/2011 E DESRESPEITO AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE**

Apesar de todo o catálogo de princípios estabelecidos na Constituição com relação à tributação – mormente o princípio da legalidade reiterado no art. 150, inc. I – , esta não vem sendo exercido como deveria ser, ou seja, não vem sendo utilizada de forma adequada ao texto constitucional. A administração pública faz de conta que não se encontra vinculada aos princípios constitucionais. Ao invés de dar-se conta que ao exigir tributos exerce uma importante função constitucional,<sup>1</sup> pensa-se estar em um pseudossistema medieval, em que a exigência de tributos confundia-se com poder.

Relativamente à administração, verifica-se claramente a presença do que Lenio Streck chama de “Baixa Constitucionalidade”, fenômeno pelo qual se respeita menos a Constituição do que qualquer outro veículo normativo. Aliás, em matéria de direito tributário, isso não é novidade: há a Constituição para estabelecer as balizas; as leis para criar os tributos, os decretos para regular as leis, as instruções normativas para “normatizar” os decretos, as portarias de cada órgão, as portarias conjuntas, os atos declaratórios etc., enfim, diversos meios para o servidor decidir qual o melhor lhe aprouver sem se preocupar

---

<sup>1</sup> Afirma-se ser a atividade de exigir tributos uma importante função constitucional, porque nos dias atuais, praticamente toda a receita obtida pelo Estado para o custeio das despesas e da implementação de políticas públicas provem de receitas derivadas, ou seja, dos tributos. Com a onda globalizante de privatizações, ocorridas no Brasil principalmente nos governos COLLOR e FHC, o Estado brasileiro encontra-se destituído das possibilidades de angariar recursos via receitas originárias.

com o que a Constituição determina, mas preocupando-se apenas com não colocar o seu “couro” em risco. Entretanto, como critica Lenio Streck (2007, p.XXI):

Independentemente disso, a Constituição não pode ser aquilo que queremos que ela seja. Nem tampouco a história (tradição) consegue eliminar a possibilidade de formulação de novos argumentos teóricos fora do texto da Constituição. Ou seja, a concepção hermenêutica do sentido da Constituição implica uma dialética constante entre texto (que não deve estar assujeitado ao interprete) e a atribuição de sentido a esse texto. Consequentemente, não é mais possível falar em deduções ou induções (ou, acrescento, subsunções): pensar assim seria admitir um retorno ao esquema sujeito-objeto, considerado superado na elaboração de qualquer perspectiva hermenêutica de uma Constituição cujo texto é atravessado pelo rio da história.

Recentemente, ocorreu uma situação na qual se constata claramente a crítica apontada. Com a entrada em vigor da Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, fruto da conversão da Medida Provisória nº 540/2011, empresas de determinados setores passaram a recolher a contribuição previdenciária à alíquota de 1,5% sobre o valor da receita bruta, em substituição à contribuição de 20% sobre as remunerações pagas aos empregados. A nova forma de recolhimento passou a vigor em 1º de dezembro de 2011.

A Secretaria da Receita Federal, usurpando a competência do Poder Legislativo, expediu o Ato Declaratório Interpretativo – ADI RFB nº 42, de 15 de dezembro de 2011, estabelecendo que a contribuição previdenciária a cargo da empresa (20% sobre os rendimentos dos empregados) não incidiria apenas sobre o valor correspondente a 1/12 (um doze avos) do décimo terceiro salário dos empregados, referente à competência de dezembro de 2011. Sobre o saldo do valor do décimo terceiro salário relativo às competências anteriores a dezembro de 2011, estabeleceu que incidiriam as contribuições na forma do art. 22 da Lei nº 8.212/91. Dessa forma, ainda que – a partir de 1º de dezembro de 2011 – a Contribuição Previdenciária Patronal sobre a folha tenha sido substituída pela nova contribuição sobre o faturamento, a Receita Federal entendeu que as empresas deveriam contribuir à alíquota de 20% sobre o valor resultante das competências anteriores a dezembro de 2011 do décimo terceiro devido aos segurados empregados.

O Ato Declaratório (supostamente) Interpretativo trata-se de uma verdadeira aberração. Ora, se é necessário lei para estabelecer base de cálculo e fato gerador de tributo, como a Receita Federal pretendeu modificar tais elementos do tributo por ato administrativo? Será que a Constituição não importa para a Receita Federal? Ou melhor: para que serve a Constituição se não há respeito sequer ao princípio da legalidade?

O malfadado ADI/FRB causa espanto também por outras questões: o Plano Brasil Maior foi instituído via Medida Provisória, pelo chefe do Poder Executivo Federal, então, como pode a Receita Federal querer contrariá-lo? Ainda: a própria Instrução Normativa RFB nº 971/2009, disciplina no art. 52, inc. III, alínea “h”, que se considera ocorrido

o fato gerador em relação ao décimo terceiro no mês de pagamento da última parcela, quando a referida gratificação é devida.

Não obstante, tendo a discussão sido levada ao judiciário via Mandado de Segurança, teve juiz denegando a ordem, de forma a acolher o fundamento da Receita Federal de que o fato gerador do 13º salário, na verdade, ocorre a cada mês trabalhado ou fração de 15 dias. O argumento do juiz, no caso, foi de que a interpretação deve ser feita de forma sistemática, analisando todos os dispositivos legais em apreço.<sup>2</sup>

Assim, a partir de uma simbiose entre leis do direito do trabalho e leis de direito tributário, o intérprete acabou por definir via jurisdição fato gerador e base de cálculo novos para o tributo, esquecendo-se de iniciar a sua análise por um corolário básico do Estado de Direito: o princípio da legalidade. Oportuna à crítica de Lenio Streck (2010, p.94/95):

É espantoso vermos colocados lado a lado os princípios constitucionais e os velhos princípios gerais do direito. É como se não tivéssemos aprendido nada nesses duzentos anos da teoria do direito. Ora, há um sério equívoco neste tipo de incorporação legislativa, visto que, como demonstrei em meu *Verdade e Consenso – não há como afirmar, simultaneamente, a existência de princípios constitucionais (cujo conteúdo deontico é fortíssimo) com os princípios gerais do direito, que nada mais são do que instrumentos matematizantes de composição das falhas do sistema*. Vale dizer, os princípios gerais do direito não possuem força deontica, mas são acionados apenas em casos de “lacunas” ou de obscuridade da previsão legislativa (esses dois fatores – lacuna e obscuridade – decorrem muita mais da situação hermenêutica do intérprete do que exatamente da legislação propriamente dita).

Não obstante o juiz de primeiro grau ter denegado a segurança no *case* referido, o Tribunal Regional Federal da 4ª Região, tendo-lhe sido devolvida a questão, deu provimento ao apelo do contribuinte, reconhecendo-se a ilegalidade do referido ato administrativo que se dizia interpretativo.

Entretanto, nos dias atuais, em que a Constituição “constitui a ação”, não se pode mais admitir a utilização de velhas técnicas de interpretação em detrimento dos princípios constitucionais que alicerçam o Estado Democrático de Direito, notadamente o princípio da legalidade no caso em apreço.

Os operadores do direito administrativo não estão livres das influências do passado, estando determinados por uma tradição na qual são jogados. É imprescindível, assim, ser

---

<sup>2</sup> Trata-se de sentença proferida nos autos do Mandado de Segurança nº 5005173-64.2012.404.7108, distribuído junto à 2ª Vara Federal de Novo Hamburgo, em que são partes: H. Kuntzler & Cia Ltda. e Delegado da Receita Federal do Brasil em Novo Hamburgo, disponibilizado em 24 jul. 2012. Disponível em: <[http://www2.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta\\_processual\\_resultado\\_pesquisa&txtV\\_alor=50051736420124047108&selOrigem=RS&chkMostrarBaixados=&todasfases=S&selForma=NU&todaspartes=&hdnReflId=&txtPalavraGerada=&txtChave=>](http://www2.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_pesquisa&txtV_alor=50051736420124047108&selOrigem=RS&chkMostrarBaixados=&todasfases=S&selForma=NU&todaspartes=&hdnReflId=&txtPalavraGerada=&txtChave=>)>. Acesso em 07 ago. 2013.

capazes de apreciar sua verdadeira posição na história e fugir dos paradigmas objetivistas/ subjetivistas. A tradição na qual o intérprete é jogado acaba por selecionar seus juízos, e, este “já acontecido”, influencia na compreensão de forma a não permitir um juízo neutro (OHLWEILER, 2003, p.286). Faz-se necessário aderir à viragem ontológico-linguística, de forma a exercer a atividade administrativa de forma adequada à Constituição.

O intérprete deve ter consciência e revolver seus preconceitos, de forma a entender que dentro do novo paradigma formado por esse modelo de Estado, a lei cede espaço à Constituição, os princípios ganham força normativa e é preciso ocorrer um deslocamento dos positivismos para a Nova Crítica do Direito, que incorpora a filosofia hermenêutica e a hermenêutica filosófica, de forma a compreender para interpretar autenticamente o direito.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

As transformações ocorridas no Direito, em que a Constituição implementa o Estado Democrático de Direito, exigem que se rompa com os paradigmas positivistas predominantes, que até então são utilizados para a aplicação do Direito. O novo, deve ser visto com novos olhos. E o Constitucionalismo Contemporâneo demanda essa ruptura, essa superação do positivismo em suas mais variadas formas, implicando mudanças significativas no âmbito da interpretação, uma vez que deixa de apostar no método para aplicação do Direito, para demonstrar que a hermenêutica deve ser compreendida como um processo construtivo, e não meramente reprodutivo.

Com o novo modelo de Estado instituído, surge um paradigma a partir do qual a lei cede espaço à Constituição, os princípios adquirem normatividade e em termos de teoria da interpretação, supera-se a metafísica clássica e a filosofia da consciência, dando espaço para um redirecionamento à viragem ontológico-linguística de Heidegger e Gadamer, que supera os positivismos. O sujeito passa a não ser mais o fundamento do conhecimento, estabelecendo-se uma necessária intersubjetividade, uma conversação através da linguagem para que ocorra a fusão de horizontes necessária para uma compreensão apta a uma nova construção de sentido.

É claro que a construção de sentido não pode significar invenção, ou seja, não podem ser desrespeitados os limites semânticos dos textos da Constituição e dos códigos; ela não pode implicar em livre arbítrio, assim como o direito não pode ser aplicado mecanicamente, por meio de técnicas – deve consistir em atribuição de sentido, a qual se realiza pela interpretação, no caso concreto, uma vez que o sentido é construído temporalmente e a partir do que faz parte da tradição (Gadamer), relacionando-se com a distinção entre ser e ente (Heidegger).

Para um retomar hermenêutico com o intuito de compreender os princípios constitucionais aptos a colaborar com uma tributação diferente da que ora se constata, é preciso levar em consideração que o jurista, ao interpretar o texto constitucional, o faz a partir de preconceitos construídos durante sua formação, por serem intrínsecos ao seu

modo de ser no mundo, embora não perceba claramente isso. Portanto, deve compreender o novo paradigma, situando-se no seu contexto histórico (atual), a fim de incorporar pré-juízos que o faça alcançar interpretações adequadas à Constituição, pelos fundamentos da Nova Crítica do Direito.

Faz-se necessário que o intérprete da Constituição suspenda seus prejuízos inautênticos para poder compreender, interpretar e aplicar o texto da Constituição Federal, permitindo que o texto *possa lhe dizer algo*, na medida em que, apenas dessa forma, poderá perceber/descobrir o novo sobreposto no referido texto, para poder trabalhar no processo de desvelamento e fundamentação da decisão judicial.

É preciso levar em conta que, anteriormente, a função da Constituição era a de apenas legitimar a ação do Estado e estabelecer o processo de participação democrática, sem estabelecer os valores regentes da sociedade – como se verifica na Constituição de 1988 –, ou seja, as constituições deixam de ser meramente programáticas, pois passam a agregar conteúdo substancial, pelo que vinculam os atos do Poder Público e buscam transformar a sociedade.

Quanto à tributação, em especial, a administração continua refratária à viragem ontológico-linguística ocorrida na filosofia, que deveria ser incorporada pela hermenêutica jurídica. Apesar de haver uma parte da Constituição cuidando somente de princípios específicos para o exercício da função tributária, os intérpretes continuam presos aos paradigmas metafísicos, notadamente o objetivismo e as técnicas de interpretação continuamente sustentadas pelo senso comum teórico dos juristas. Não é possível continuar a agir dessa forma em relação a um âmbito do direito que pode contribuir significativamente para a redução das desigualdades sociais, pela redistribuição de riquezas como o do direito tributário.

O ato administrativo objeto da problemática, por certo, não poderia existir. O medo na diminuição da arrecadação não pode ser fundamento para a expedição de ato administrativo que contrarie o texto constitucional. Outrossim, como pode querer a administração que os contribuintes respeitem a legislação tributária, se a própria desrespeita a Constituição? Entra-se em círculo vicioso, no qual cada sujeito da relação tributária opta por desrespeitar a legislação que rege seus deveres, ao alvedrio das regras constitucionais atinentes, regras estas que fundam toda uma sociedade constituidora do Estado.

## REFERÊNCIAS

BUFFON, Marciano. Princípio da capacidade contributiva: uma interpretação hermenêuticamente adequada. *Constituição, Sistemas Sociais e Hermenêutica*, Porto Alegre, n.8, p.231-256, 2011.

\_\_\_\_\_. *Tributação e dignidade humana: entre os direitos e deveres fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

DUBOIS, Christian. *Heidegger: introdução a uma leitura*. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 2004.



FERRAJOLI, Luigi; STRECK, Lenio Luiz; TRINDADE, André Karam (Orgs.). *Garantismo, hermenêutica e (neo)constitucionalismo: um debate com Luigi Ferrajoli*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

GADAMER, Hans-Georg. *Verdade e método: traços fundamentais de uma hermenêutica filosófica*. Petrópolis-RS: Vozes, 1997.

GRECCO, Marco Aurélio. *Do Poder à Função Tributária*. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e limites da tributação 2*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

GRONDIN, Jean. *Introdução à hermenêutica filosófica*. São Leopoldo: UNISINOS, 1999.

HEIDEGGER, Martin. *Ser e Tempo*. Parte I. Petrópolis: Vozes, 1995.

MORAIS, José Luis Bolzan de. *As crises do estado e da constituição e a transformação espacial dos direitos humanos*. Porto Alegre: Liv. do Advogado, 2002.

\_\_\_\_\_. O estado constitucional: diálogos (ou a falta deles) entre justiça e política. *Constituição, Sistemas Sociais e Hermenêutica*, Porto Alegre, n.7, p.145-162, 2011.

STEIN, Ernildo. *Diferença e metafísica: ensaios sobre a desconstrução*. 2. ed. Ijuí: UNIJUÍ, 2008.

STRECK, Lenio Luiz. Apresentação. TRIBE, Laurence; DORF, Michael. *Hermenêutica constitucional*. Belo Horizonte: Del Rey, 2007.

\_\_\_\_\_. Da interpretação de textos à concretização de direitos: a incindibilidade entre interpretar e aplicar a partir da diferença ontológica (*onologische differenz*) entre texto e norma. COPETTI, André, STRECK, Lênio L.; ROCHA, Leonel S. (Orgs.). *Constituição, Sistemas Sociais e Hermenêutica*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

\_\_\_\_\_. *Jurisdição constitucional e hermenêutica: uma nova crítica do direito*. 2.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

\_\_\_\_\_. Neoconstitucionalismo, positivismo e pós-positivismo. In: FERRAJOLI, Luigi; STRECK, Lenio Luiz; TRINDADE, André Karam (Orgs.). *Garantismo, hermenêutica e (neo)constitucionalismo: um debate com Luigi Ferrajoli*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

\_\_\_\_\_. *O que é isto – decido conforme minha consciência?*. 2.ed., rev. e ampl. Porto Alegre: Liv. do Advogado, 2010.

\_\_\_\_\_. *Verdade e Consenso: constituição, hermenêutica e teorias discursivas*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

STRECK, Lenio Luiz; BOLZAN DE MORAIS, José Luiz. *Ciência política & teoria do Estado*. 5.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

WARAT, Luis Alberto. *Introdução geral ao Direito I*. Porto Alegre: Fabris, 1994.