Jamir Calili Ribeiro

PRINCÍPIOS JURÍDICOS TRIBUTÁRIOS

D'PLÁCIDO
EDITORA

Jamir Calili Ribeiro

PRINCÍPIOS JURÍDICOS TRIBUTÁRIOS

D'PLÁCIDO
EDITORA

Copyright © 2015, D' Plácido Editora.
Copyright © 2015, Jamir Calili Ribeiro

Editor Chefe
Plácido Arraes

Produtor Editorial
Tales Leon de Marco

Capa
Letícia Robini de Souza
(Ícone por Creative Stall para The Noun Project)

Diagramação
Bárbara Rodrigues da Silva

Todos os direitos reservados. Nenhuma parte desta obra pode ser reproduzida, por quaisquer meios, sem a autorização prévia da D'Plácido Editora.

D' PLÁCIDO
EDITORA

Editora D'Plácido
Av. Brasil, 1843 , Savassi
Belo Horizonte – MG
Tel.: 3261 2801
CEP 30140-007

Catalogação na Publicação (CIP)
Ficha catalográfica

RIBEIRO, Jamir Calili
Princípios Jurídicos Tributários -- 1. reimp. -- Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2016.

Bibliografia.
ISBN: 978-85-8425-180-3

1. Direito. 2. Direito Tributário. I. Título. II. Direito. III. Jamir Calili Ribeiro

CDU342 CDD341.39

"Duas asas conduzirão o espírito humano à presença
de Deus: uma chama-se amor; a outra, sabedoria."

Emmanuel - Chico Xavier.

"De tudo ficaram três coisas...
A certeza de que estamos começando...
A certeza de que é preciso continuar...
A certeza de que podemos ser interrompidos antes de terminar...
Façamos da interrupção um caminho novo...
Da queda, um passo de dança...
Do medo, uma escada...
Do sonho, uma ponte...
Da procura, um encontro!"

Fernando Sabino

A dois professores que se encontram no plano espiritual: meu pai Jefferson Ribeiro Netto, e Guilherme José Ferreira da Silva, ambos, exemplos de que o Direito não deve ser só palavras, mas também de prática ética individual diária. São para mim como estrelas, que, mesmo depois de mortas, projetam sobre mim suas luzes. Ao meu avô Claiber Calili.

AGRADECIMENTOS

"Por isso, há somente razões para o agradecimento
e bem poucas necessidades para solicitações"
Chico Xavier

É tempo de agradecer! É preciso reconhecer que este trabalho não é fruto individual dos meus esforços. Muitos cooperaram comigo para que eu pudesse realizá-lo. Sei que a cooperação de todos foi muito maior do que o resultado que pude oferecer. Embora possa estar correndo o risco de não honrar a todos, olvidando-me de alguns, é preciso ser grato com tantos quanto foram aqueles que concorreram para a realização deste trabalho e mencionar aqueles que estão, por ora, em minha memória.

Em primeiro lugar, a Deus, pela possibilidade da vida e pelos dons que permitiu fossem aflorados em minh´alma. A minha fé cresce ainda mais à medida que me deparo com a imensidão do universo que ainda desconheço. Estou certo de que a espiritualidade amiga me amparou no desânimo e quando faltou criatividade, inspirando-me e protegendo.

Aos meus pais, em especial à minha mãe, por dedicar sua vida à minha.

Ao Professor Marciano, pelas orientações, paciência e críticas. Mostrou-me com seu exemplo como conciliar a disciplina e o rigor intelectual, com a humildade e a abertura para ideias divergentes. À Professora Misabel Derzi, pelas luzes que lança à academia jurídica e pelo carinho com que tem pacientemente me ensinado e servido de exemplo. Ao Professor Álvaro Ricardo de Souza Cruz, por ter descortinado um novo mundo teórico e por ter sempre sido um bom amigo franciscano. O impacto desta tríade está por todo este trabalho, seja na forma, seja acolhendo-os, seja tentando contraditá-los, explícita ou implicitamente.

Há outros professores que não posso deixar de mencioná-los, aos quais devo agradecer pelo impacto que tiveram em minha formação: pela PUC Minas, minha alma *mater*, Alexandra Clara, Wilba Lúcia, Mário Saveri e Guilherme José (*in memoriam*); pela Fundação João Pinheiro, Telma Menicucci; pela UFMG, Vera Alice Cardoso, Renard Nobre e Marlise Matos; pela ETFG, a todos que me ensinaram a aprender, a fazer e a criar.

À Universidade Federal de Juiz de Fora, especialmente ao *Campus* de Governador Valadares, que me deu condições materiais e temporais para que este trabalho pudesse ser concluído. Esta pesquisa foi em boa parte financiada por recursos desta instituição. Isto demonstra o esforço contínuo pela qualificação do corpo docente. Espero poder retribuir à sociedade pelos benefícios obtidos.

Aos meus familiares, por me apararem e torcerem por mim. Vocês foram, além de família, grandes amigos, tanto da Família Calili quanto da Família Ribeiro. Sábias as palavras de Emannuel, psicografadas por Chico Xavier, ao afirmar que a "família consanguínea é a lavoura de luz da alma, dentro da qual triunfam somente aqueles que se revestem de paciência, renúncia e boa vontade". Ao meu irmão e amigo, Jefferson Calili Ribeiro, que, mesmo, muitas vezes, sem entender o meu compromisso, renunciou a meu favor, fazendo minhas vontades. À minha prima, irmã e amiga, Simone Calili. À minha querida sobrinha e amiga, Ana Andrade. Aos meus primos Cecília, Cecilinha, Cibele e José Eustáquio. Muitas vezes, mesmo sem saberem, foram todos meu suporte enquanto morei em Belo Horizonte. Às minhas queridas madrinhas, Scheila e Marilete.

Por fim, mas não menos importantes, aos meus amigos, que me acompanharam sem desistir, apesar da ausência. São tantos, com tantas histórias, com tantos carnavais, campanhas políticas e viagens. Sei que esse doutorado trouxe a vocês também muitas angústias. Foram tantos encontros desmarcados, tantas ausências justificadas, mas, mesmo assim, vocês resistiram.

Aos meus amigos da República Ibituruna, pelos anos incríveis de faculdade; aos meus amigos da ETFG e da PUC, por me acompanharem. Vocês deixaram, há tempos, de ser só meus amigos para se tornarem minha família. Aos meus amigos dos escritórios Sacha Calmon-Misabel Derzi, Maldonado Gama e Marlene Franklin & JCalili. Aos queridos amigos que encontrei na política, na Juventude do PSDB e no PHS, a quem devo incríveis histórias. Aos meus amigos da UFMG e da FJP e a todos os outros amigos que fiz durante esta jornada.

Aos meus queridos amigos da Pós-graduação. Com vocês o fardo foi mais divertido e mais leve. Em especial, a Cândice Lisboa, Ana Carolina Caram, Samuel Miranda, Thiago Ribeiro, Guilherme Ferreira, Leonardo Saraiva, Leonardo Alves, Adriano Dutra, Thereza Marcondes, Barbara Brum e Bárbara Lobo. Três amigos são especiais nesta conquista: Denise Maldonado, Henrique Castro e Leandro Eustáquio. Foram estes três que, quando quase desisti de iniciar o doutorado, me trouxeram ânimo e coragem. Deram juntos o pontapé inicial para que eu saísse da inércia e entrasse em movimento.

Posso, em alguma medida, ter esquecido de um nome ou de outro, mas, com certeza, aqueles a quem sou grato, mesmo não estando aqui literalmente expressos, sentirão o meu abraço fraterno e meu "muito obrigado"! Sei que fui amparado, cuidado e protegido e que muitos torceram por mim. Agradeço cada discussão, cada debate que frequentei, pois todos eles colaboraram para minhas convicções e para que eu pudesse mudar de ideia.

SUMÁRIO

Um prefácio muito sincero **17**
Apresentação **23**
Introdução **27**

1. Entre Princípios e Regras: Distinções e Aplicações 33
1.1. Abordagem clássica: uma análise geral 42
1.2. Abordagens modernas 45
1.2.1. Grau de fundamentalidade 47
1.2.2. Grau de imprecisão e discricionariedade 57
1.2.3. Críticas à distinção fraca das normas 59
1.3. Abordagens contemporâneas 61
1.3.1. O ponto de partida oferecido por Ronald Dworkin 63
1.3.2. A abordagem de Alexy 96

2. A Doutrina Constitucional Brasileira e a Distinção Entre Princípios e Regras **133**
2.1 A doutrina constitucional brasileira: As contribuições de Thomas Bustamante 139
2.2. A doutrina constitucional brasileira: Humberto Ávila 156

2.3. A doutrina constitucional brasileira: propostas alternativas 187

2.3.1. Princípios e regras como tipos ideais: uma proposta baseada na teoria sistêmica 188

2.3.2. Princípios e regras: uma visão franciscana 192

2.4. Conclusões gerais a respeito do marco teórico 208

3. A Doutrina Tributária Brasileira e a Distinção Entre Princípios e Regras 213

3.1. A doutrina tributária moderna: princípios como mandamentos nucleares do sistema e as limitações constitucionais ao poder de tributar 219

3.1.1. Os princípios jurídicos na doutrina de Paulo de Barros Carvalho 220

3.1.2. Os princípios jurídicos na doutrina de Misabel de Abreu Machado Derzi 231

3.1.3. Os princípios jurídicos na doutrina de Sacha Calmon Navarro Coêlho 251

3.1.4. Os princípios jurídicos na doutrina de Hugo de Brito Machado 254

3.2. Princípios como mandamentos nucleares do sistema, a adesão a pressupostos contemporâneos e a rejeição da ideia de princípios exclusiva ou preponderantemente como limitações constitucionais ao poder de tributar 260

3.2.1 Os princípios jurídicos na doutrina de Ricardo Lobo Torres 260

3.2.2 Os princípios jurídicos na doutrina de Marco Aurélio Greco 266

3.3. A distinção contemporânea na doutrina tributária: Humberto Ávila 279

3.4. Conclusões parciais 292

4. Integridade no Direito Tributário **297**
4.1. O conceito de princípios na doutrina tributária nacional e as questões interpretativas 303
4.1.1 Argumentos de princípio no Direito Tributário: limites e possibilidades 315
4.1.2. A superabilidade das normas jurídicas no Direito Tributário 322
4.1.3. Direitos e deveres na legislação explícita: clareza e precisão? 327
4.2. De volta à questão dos princípios como direitos fundamentais 332
4.2.1. O aspecto subjetivo dos direitos fundamentais 334
4.2.2 A face política dos princípios: o aspecto objetivo dos direitos fundamentais 340
4.2.3. Objeções à compreensão dos princípios tributários como direitos fundamentais 350
4.3. A integridade no Direito 354
4.3.1. A construção narrativa do direito: o romance e a integridade 359
4.3.2. A integridade no Direito Tributário: o problema da previsibilidade 361
4.4. Considerações finais 364

Conclusão **367**
Referências **373**

UM PREFÁCIO MUITO SINCERO

Jamir Calili Ribeiro, professor da Universidade Federal de Juiz de Fora e autor da tese de doutorado que resultou no presente livro, honrou-me com um generoso convite para prefaciar sua obra. Aceito prontamente o convite e iniciada a redação do prefácio, percebi que meu texto ia tomando a forma tradicional de uma análise técnica do tema abordado na obra prefaciada. Decidi então corrigir a rota e aventurar-me numa empreitada mais arriscada: colocar neste prefácio, com muita sinceridade, algumas reflexões pessoais sobre a produção atual da doutrina do direito tributário brasileiro, para, a partir desse pano de fundo, analisar a contribuição científica que vejo presente na tese de Jamir Calili Ribeiro.

Pelas posições defendidas nos estudos de direito tributário que venho publicando nos últimos anos, poder-se-ia pensar que o principal problema que vejo na doutrina majoritária do direito tributário brasileiro é o seu formalismo. Mas não é essa a minha avaliação, mesmo porque é tarefa complicadíssima colocar em palavras claras o que significa ser formalista no direito em geral, e no direito tributário em particular.

O que se pode enxergar de formalismo na doutrina atual majoritária do direito tributário brasileiro é algo que, a meu ver, faz parte de uma postura mais ampla. Essa postura recorre ao formalismo somente em determinados contextos, e sabe ser extremamente antiformalista quando assim o exigem as circunstâncias. Um exemplo: no tema dos limites do planejamento tributário, parte considerável da doutrina brasileira aferra-se a um alto grau de formalismo. Mas no tema das imunidades, por exemplo, a doutrina majoritária se mostra extremamente antiformalista, e está aberta a qualquer proposta que valorize o *espírito* em detrimento da *letra*, o devenir das circunstâncias em detrimento da fixidez dos conceitos.

Em determinado contexto, veste-se a camisa de força da jurisprudência dos conceitos e a segurança jurídica é alçada a valor absoluto; em outro contexto, a segurança jurídica é quase esquecida, incorpora-se o método histórico-evolutivo, opera-se o giro linguístico, recorre-se à semiótica e à psicanálise.

Em minha opinião, o que caracteriza a corrente majoritária da doutrina do direito tributário brasileiro não é uma determinada postura metodológico-aplicativa, nem uma determinada postura teórica sobre o direito. Aproximadamente de 1980 a 2000, o normativismo lógico *a la* Hans Kelsen era o ferramental metodológico básico da doutrina tributarista. A partir de 2000, o pós-positivismo, o neoconstitucionalismo, a hermenêutica jurídica foram incorporados sem qualquer pejo pela doutrina majoritária, sempre e quando sua influência esteja limitada a certos contextos. A postura formalista e a antiformalista convivem lado a lado. Tudo depende do problema específico a tratar. Parece-me que o característico dessa parte considerável da doutrina tributária não é uma postura metodológica e sim uma difusa postura ideológica, nem sempre explicitada, segundo a qual o tributo configura uma restrição externa e *ex post* dos direitos fundamentais do contribuinte (liberdade, propriedade, livre-iniciativa) e implica, por definição, a retirada de recursos de atividades produtivas para seu emprego em atividades improdutivas, tendo o direito tributário como objetivo exclusivo defender o contribuinte das investidas arbitrárias do fisco.

Essa visão ideológica, que costumo chamar de libertarismo fiscal, não parece decorrer de uma postura existencial mais profunda e radical, como a de Robert Nozick e sua estranha utopia[1]. Não me parece que a maior parte dos tributaristas brasileiros se aferre ao libertarismo fiscal como decorrência de uma mais arraigada postura antiestatal, muito menos de uma postura anarquista. A explicação para o fenômeno é mais simples e prosaica. Creio que a visão libertarista se explica fundamentalmente pela atividade profissional principal – a advocacia contenciosa – a que se dedica a imensa maioria dos que escrevem os artigos e livros publicados na área do direito tributário, bem como a imensa maioria dos profissionais que lecionam a disciplina de direito tributário nas cerca de 1.300 faculdades de direito existentes atualmente no Brasil.

Essa questão ligada diretamente ao mercado de trabalho explica, a meu juízo, muitas das diferenças entre a forma e o conteúdo da

---

[1] NOZICK, Robert. **Anarquia, Estado e Utopia**, Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 1991.

produção da doutrina tributária brasileira e da doutrina tributária de outros países, como, por exemplo, Espanha e Portugal. A maior parte da doutrina atual do direito tributário brasileiro dificilmente consegue deixar de utilizar uma retórica forense[2], raramente foge da lógica que opõe o autor ao réu, o lado *do bem* ao lado *do mal*. Essa lógica se reflete também na escolha dos temas dos livros e artigos em geral publicados nas revistas especializadas: quase sempre se prefere escrever sobre a violação de normas que impõem alguma limitação ao poder de tributar, ou sobre polêmicas interpretativas que já estão ou irão em breve para as pautas dos tribunais, questões contenciosas envolvendo interpretações opostas sobre normas jurídicas com consideráveis impactos arrecadatórios.

A doutrina majoritária do direito tributário não enxerga a tributação como talvez a mais importante das políticas públicas do Estado contemporâneo, em que determinados agentes tomam decisões que afetam de distintos modos importantes princípios constitucionais, além de impactar diretamente a vida dos cidadãos, contribuintes ou não. Tampouco há maior interesse em desenvolver temas e metodologias que enfoquem a relação entre o direito tributário, o direito financeiro, o direito econômico e o desenvolvimento nacional. A relação quase sempre enfocada nos artigos e outras produções bibliográficas é a relação individual conflitiva fisco *x* contribuinte, mediante textos cujo estilo ora se assemelha ao dos pareceres jurídicos, ora se assemelha ao das petições forenses. A relação entre os próprios contribuintes, que está sempre latente e implícita nas escolhas políticas estampadas na legislação tributária, não é percebida nem problematizada pela doutrina dominante. Os propósitos e logros das políticas tributárias setoriais, e sua relação com a concretização ou não de princípios constitucionais, raramente são estudados.

Nas dissertações e teses, o estilo costuma ser o forense, mas a estrutura formal é distinta das petições: após longos capítulos introdutórios sobre aspectos históricos, filosóficos, linguísticos, semióticos etc., que em geral consomem dois terços ou mais das páginas do trabalho e são simples compilações repetitivas, sem qualquer contribuição pessoal do autor ao desenvolvimento dos estudos nessas áreas, os autores passam

---

[2] Cf. NOBRE, Marcos. Apontamentos sobre a Pesquisa em Direito no Brasil, **Cadernos Direito GV**, n.º 1, set.2004, São Paulo: Publicações EDESP/FGV, disponível em http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/2779/Pesquisa_Direito_Cadernos_Direito_GV.pdf;jsessionid=70C2F90E58C462F8312EE-023C18F66F4?sequence=1. Acesso em 1.9.2015.

a defender determinados pontos de vista sobre questões concretas em que os contribuintes questionam pontos de vista da fiscalização tributária. E os conflitos sobre os quais a doutrina se debruça são no mais das vezes os conflitos vividos pelos grandes contribuintes. Os conflitos vividos pelos contribuintes anônimos, que não chegam a judicializar suas pretensões, não atraem o interesse da doutrina. Se um tema, ainda que importantíssimo sob o ponto de vista da justiça tributária, não é judicializado especialmente por grandes contribuintes, permanece à sombra dos artigos doutrinários.

Aqui já se pode indicar uma notável virtude da tese de Jamir Calili Ribeiro: a escolha de um problema metodológico-argumentativo atual e da maior relevância. As perguntas básicas que alimentam sua tese são as seguintes: a distinção entre regras e princípios como padrões distintos de normatividade é relevante na produção doutrinária do direito tributário brasileiro? Como os tributaristas fazem uso – se é que fazem uso – dessa distinção? Trata-se de um uso metodologicamente rigoroso ou tão somente de um recurso retórico? São perguntas instigantes, originais, e muito pouco exploradas pela doutrina nacional.

Voltemos à referida visão ideológica dominante na doutrina tributária: o libertarismo fiscal. Essa não é a tônica na doutrina tributária de outros países, em que há mais equilíbrio, e creio que isso é explicado pelo fato de, em outros países, a doutrina tributária ser produzida por pessoas com distintas ocupações além, é claro, dos advogados: professores universitários de tempo integral, magistrados, funcionários públicos etc.

É preciso deixar bem claro que não vai nessa minha análise qualquer prevenção em relação à advocacia, atividade na qual também milito, e na qual adquiri grande parte de minha experiência. A advocacia empresarial brasileira, de alta qualidade e especialização, é essencial para o desenvolvimento econômico e jurídico do país. E são, em geral, de excelente nível técnico os trabalhos produzidos pelos profissionais dos grandes escritórios de direito tributário. O que não se me afigura razoável é a verdadeira *colonização* que a advocacia empresarial costuma exercer no Brasil sobre a academia e a doutrina do direito tributário. Considero positivo e saudável que a advocacia empresarial participe ativamente da produção doutrinária do direito tributário. Mas não é positivo nem saudável que a maior parte da doutrina seja quase sempre pautada e orientada pelas posições desse setor. Não proponho naturalmente uma academia ou uma doutrina nefelibata, que só se interessa por temas abstratos, praticada por ingênuos e desconhecedores

da prática e dos problemas concretos do dia a dia do cumprimento das obrigações tributárias pelas empresas. A academia jurídica tem um importante compromisso com a dogmática e esta se pauta pela decidibilidade dos conflitos; mas penso que a dogmática deve ser exercida por um corpo de autores mais plural, menos homogêneo do ponto de vista profissional e ideológico.

Tendo como pano de fundo essa crítica – que não deixa de ser também uma autocrítica – a respeito do que produz atualmente a doutrina do direito tributário brasileiro, como avaliar a contribuição que a tese de Jamir Calili Ribeiro oferece à comunidade acadêmica? Tenho para mim que o trabalho deste autor apresenta pelo menos três inegáveis e valorosas contribuições. Vejamos.

Em primeiro lugar, a tese explica de forma clara e didática como as influentes propostas teóricas de Alexy e Dworkin a respeito da distinção regra/princípios foram recebidas pela doutrina do direito constitucional brasileiro, analisando tanto o pensamento de autores que adotam integral ou parcialmente tal distinção, como o pensamento de autores que rechaçam vivamente a utilidade da distinção regra/princípio.

Em segundo lugar – e neste ponto reside talvez sua maior dose de originalidade, a tese avalia criticamente a obra de alguns dos mais influentes doutrinadores nacionais para verificar até que ponto a distinção regra/princípio, tão utilizada e trabalhada pelos constitucionalistas contemporâneos, possui relevância prática e concreta nos domínios da doutrina do direito tributário.

Em terceiro lugar, a tese defende uma forma de aplicar à realidade fática e normativa do direito tributário brasileiro as ideias e concepções que informam a proposta dworkiniana de integridade no direito.

Ainda tendo como pano de fundo minhas críticas iniciais à doutrina hegemônica do direito tributário brasileiro, destaco as seguintes qualidades da tese de Jamir Calili Ribeiro: não hesitou em submeter a uma crítica metodológica sincera e rigorosa a obra de influentes tributaristas contemporâneos, procurando encontrar eventuais inconsistências, contradições ou defasagens teóricas; sempre cuidou para abordar as controvérsias de modo cientificamente isento, ou seja, trazendo para o texto do estudo os melhores argumentos de uma e outra posição, não se deixando levar pelo estilo forense (que seleciona os melhores argumentos da posição que se quer defender e os piores argumentos da posição que se quer atacar) que caracteriza grande parte da produção doutrinária do direito tributário atual; não se limitou a uma descrição

das posições tomadas pelos autores em relação às grandes controvérsias abordadas na pesquisa, mas aceitou o desafio – e o risco – de construir e defender suas próprias respostas para as questões teóricas e dogmáticas tratadas na tese.

A incursão que o autor da tese promove nos domínios da teoria geral do direito não é uma incursão diletante ou para simples demonstração de erudição. Dialoga-se com a teoria do direito e com a teoria constitucional com uma finalidade diretamente relacionada à investigação do modo pelo qual o direito tributário é concebido, interpretado e aplicado pela doutrina brasileira.

Uma observação final de cunho humano e pessoal. Nos quatro anos em que orientei os estudos de doutorado de Jamir Calili Ribeiro na PUC Minas, encontrei nele duas virtudes capitais: a virtude de desconhecer o antiquado *temor reverencial* que infelizmente ainda hoje costuma existir entre o aluno/orientado e o professor/orientador, e a virtude de sempre sustentar e defender com invulgar respeito e urbanidade posições que ele sabia divergentes e não raro contrárias às abraçadas pelo orientador.

Que as relações que o professor Jamir irá travar com seus alunos pela vida afora sejam tão sinceras e produtivas como as que ele travou comigo ao longo dos quatro anos de gestação da tese ora publicada.

Belo Horizonte, 7 de setembro de 2015.

Marciano Seabra de Godoi
Professor de Direito Tributário - PUC/Minas

As perguntas que alimentam sua tese são as seguintes: a distinção entre regras e princípios como padrões distintos de normatividade é relevante na produção doutrinária do direito tributário brasileiro? Como os tributaristas fazem uso – se é que fazem uso – dessa distinção? Jamir Calili não hesitou em submeter a uma crítica metodológica sincera e rigorosa a obra de influentes tributaristas contemporâneos; sempre cuidou para abordar as controvérsias de modo cientificamente isento; não se limitou a uma descrição das posições tomadas pelos autores em relação às grandes controvérsias abordadas na pesquisa, mas aceitou o desafio – e o risco – de construir e defender suas próprias respostas para as questões teóricas e dogmáticas tratadas na tese.

ISBN 978-85-8425-180-3

9 788584 251803

D'PLÁCIDO
EDITORA
www.livrariadplacido.com.br