

### I. A APLICABILIDADE DA TEORIA GERAL DO GARANTISMO NA HIPÓTESE DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO E SUA INCIDÊNCIA

THE APPLICABILITY OF THE GENERAL THEORY OF GUARANTEEISM ASSUMING INCIDENCE

Camillo Rabelo Marafon\*

*Recebido em: 16/11/2017*

*Aprovado em: 15/12/2017*

**RESUMO:** O presente trabalho de conclusão de curso tem como objetivo analisar a Teoria Geral do Garantismo, de Luigi Ferrajoli, a qual teve sua origem no Direito Penal e buscar a sua aplicabilidade na hipótese de incidência no Direito Tributário. O método de pesquisa utilizado será o dedutivo, partindo de uma ideia geral, configurada pela Teoria Geral do Garantismo, para, ao fim, demonstrar a sua aplicabilidade no caso particular, neste cenário, a hipótese de incidência. Através do método de procedimento comparativo, o qual tem a finalidade de verificar similitudes e explicar divergências, é possível identificar as semelhanças entre os princípios da Teoria Geral do Garantismo e os princípios do Direito Tributário. Dessa forma, o tema proposto contribuirá com conhecimentos sobre a questão da Segurança Jurídica no momento de cobrança dos tributos e, conseqüentemente, sobre a proteção ao contribuinte da fúria arrecadatória do Estado.

**PALAVRAS-CHAVE:** Teoria Geral do Garantismo; Direito Tributário; Hipótese de Incidência.

**ABSTRACT:** This final project aims to analyze the General Theory of Guaranteeism from Luigi Ferrajoli, which had originated in your criminal law and get your application in the tax law. The research method used will be the deductible, starting from a general idea, set up by the general theory of equal protection, to demonstrate at the and, the applicability in your particular case, in this scenario, the chance of incidence. Through the method of comparative procedure, which aims to check similarities and explain differences, it is possible to identify the similarities between the principles of general theory of guaranteeism and principles of tax law. In this way, the subject proposed will contribute expertise on the issue of legal certainty at the time of collection of taxes and, consequently, on the protection of the taxpayer's fury collection of State.

**KEYWORDS:** general theory of guaranteeism; Tax Law, incidence hypothesis

\* Bacharel em Direito pelo Centro Universitário de ensino Superior do Amazonas – CIESA.

### INTRODUÇÃO

Atualmente, no Brasil, podem-se observar inúmeros questionamentos oriundos da sociedade acerca do dinheiro público, sua destinação, o quanto o país arrecada, a tributação elevada, dentre outros temas ligados ao dinheiro público.

Dentro destes questionamentos atuais, destaca-se tributação e a arrecadação, tendo em vista que a arrecadação proveniente dos tributos é produto do pagamento destes pelos contribuintes. Estes contribuintes necessitam de uma segurança jurídica em relação à sanha arrecadatória do Estado.

Pode-se observar nos veículos de notícias que em diversos casos o Brasil procura diversos meios de aumentar sua arrecadação tributária, significando dizer que parte da renda familiar dos contribuintes diminuirá.

Mesmo com direitos e garantias que beneficiam os contribuintes, assegurados também pela Constituição Federal, o Estado ao modificar o cenário da arrecadação tributária demonstra maneiras de ludibriar tais direitos e garantias.

Dessa forma, o presente artigo se destina à resposta de uma indagação que aponta a possibilidade de aplicar a Teoria Geral do Garantismo no Direito Tributário, especialmente, no tema da hipótese de incidência tributária, para, depois de identificada sua aplicação, demonstrar que é possível utilizá-la como fundamento para promover a segurança jurídica em favor do contribuinte.

Sobre a Teoria Geral do Garantismo a ser aplicada, Luigi Ferrajoli - autor desta teoria - assinalou a possibilidade desta em outros ramos do direito diferentes do penal.

Inicialmente, será observado o princípio da legalidade, o qual possui grande importância dentro do direito tributário, assim como na Teoria Geral do Garantismo. Para a abordagem do tema será utilizado o método dedutivo, partindo de uma ideia geral para o particular. Dessa forma, será construído um raciocínio geral para que se possa construir o caminho para atender a situação em particular.

Como método de procedimento foi escolhido o método comparativo, para observar as semelhanças existentes entre o sistema tributário brasileiro e a Teoria Geral do Garantismo, haja vista que esta teoria nasceu no Direito Penal.

A técnica de pesquisa adotada é a bibliográfica, a qual permite observar o tema abordado dentro de outras obras para chegar a novas conclusões sobre o tema, afastando a possibilidade de mera repetição de ideias.

### 1 PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

Os princípios possuem papel fundamental dentro do ordenamento jurídico, uma vez que não atuam tão somente como resultado de uma busca do saber jurídico, mas também como instrumento da atividade legislativa.

Em vista disso, o princípio da legalidade é um alicerce essencial para a posituação da norma jurídica e, por conseguinte, acarreta na segurança jurídica do cidadão, haja vista que este somente sujeitar-se-á ao que está previamente determinado pela norma.

#### 1.1 Princípio da Legalidade no Direito Tributário

Os princípios gerais da matéria tributária estão dispostos na Constituição Federal a partir do artigo 145, dentre eles, o Princípio da Legalidade, previsto no art. 150, I, da Constituição Federal.

Em matéria tributária, o Princípio da Legalidade é anterior mesmo ao Estado de Direito. É o direito de concordar com a tributação e controlar o modo como os recursos arrecadados são empregados. Mesmo em regimes ditatoriais, a matéria tributária foi excepcionada, preservando-se o princípio de que a cobrança de um tributo é condicionada à concordância prévia dos contribuintes, diretamente ou por meio de seus representantes.<sup>1</sup>

O Princípio da Legalidade, nos termos do dispositivo supramencionado, limita o poder de tributar da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, de modo que somente por lei um tributo pode ser exigido ou majorado. Essa vedação constitucional também se relaciona aos direitos e garantias fundamentais previstos no art. 5.º da Constituição Federal, principalmente, no inciso II, o qual determina que ninguém seja obrigado a fazer ou deixar de

<sup>1</sup> Schoueri, Luis Eduardo. Direito Tributário. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 300.

fazer algo senão em razão de lei. Esta é uma garantia do cidadão em face dos abusos por parte dos governantes.

Insistimos em que, no campo tributário, o *princípio da legalidade*, veiculado, em termos genéricos, no art. 5.º, II, da CF, teve seu conteúdo reforçado pelo art. 150, I, do mesmo Diploma Magno. Este dispositivo, ao prescrever não ser dado às pessoas políticas “exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”, deixou claro que qualquer exação deve ser instituída ou aumentada não simplesmente com base em lei, mas *pela própria lei*. Noutras palavras, o tributo há de nascer diretamente pela lei, não se admitindo, de forma alguma, delegação ao Poder Executivo da faculdade de instituí-lo ou, mesmo, aumentá-lo.<sup>2</sup>

Assim sendo, pode-se entender que “a lei, em suma, deve indicar todos os elementos da norma jurídica tributária, inclusive os quantitativos, isto é, aqueles que dizem respeito à base de cálculo e à alíquota da exação.”<sup>3</sup>.

Portanto, para que o princípio da legalidade tributária ser devidamente atendido, o fato, escolhido pelo legislador, deve estar delimitado em lei, de forma concreta e taxativa.

A lei no direito tributário brasileiro é de suma importância. Tal importância decorre do princípio da legalidade, visto que para a exigência ou majoração de um tributo, pressupõe lei anterior, nos termos do art. 150, I da CF. Desse modo, o mesmo princípio, ainda em campo tributário, possui duas fundamentais atribuições distintas entre si. A primeira atribuição diz respeito ao seu caráter estrutural, em virtude de que a lei somente atenderá este princípio quando descrever o fato em abstrato de maneira factual e terminante. A segunda atribuição corresponde à segurança jurídica dos cidadãos, considerando-se que a lei tributária, no momento em faz previsão de toda a universalidade de elementos que servirão de meios para identificar o fato passível de tributação, afasta o emprego do poder discricionário da Administração Pública e, ainda, da analogia Poder Judiciário. Em suma, o caráter dúplice do Princípio da Legalidade, no âmbito tributário, evidencia-se quando se observa que tudo o que se identifica como importante na matéria tributária se faz necessário transmitir por intermédio de lei, respeitando sua natureza estrutural, bem como a segurança jurídica a ser transmitida aos cidadãos.

<sup>2</sup> Carraza, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 31ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2017. p 284.

<sup>3</sup> Ibid..

Por toda esta exposição sobre a importância do Princípio da Legalidade, no campo tributário, observa-se que além de se fazer necessária a positivação do direito tributário para a sua aplicação no aspecto da exigibilidade, o mencionado princípio homenageia a segurança jurídica, protegendo o cidadão da braveza arrecadatória do Fisco, uma vez que afasta qualquer possibilidade de discricionariedade que possa vir a existir por parte do ente estatal, revelando-se, então, o Princípio da Legalidade como garantia oponível ao Estado, implicando em limitações ao poder de tributar.

### 1.2 Princípio da Legalidade na Teoria Geral do Garantismo.

Dentre os princípios sobre os quais se funda o modelo garantista, está elencado o Princípio da Legalidade Estrita:

O princípio da legalidade estrita é preposto como uma técnica legislativa específica, dirigida a excluir, conquanto arbitrárias e discriminatórias, as convenções penais referidas não a fatos, mas diretamente a pessoas e, portanto, com caráter “constitutivo” e não “regulamentar” daquilo que é punível [...].<sup>4</sup>

Destarte, observa-se o aprofundamento do Princípio da Legalidade no âmbito do Direito Penal. Vale ressaltar que a Teoria Geral do Garantismo é uma teoria originária da matéria penal.

Dentro deste cenário, a aplicação do Princípio da Legalidade Estrita pressupõe a observância do Princípio da Reserva Legal em matéria penal, o que Luigi (FERRAJOLI, 2014) denomina como “princípio de mera legalidade”, no sentido de que o princípio da mera legalidade é uma norma direcionada aos magistrados em razão do dever de aplicação das leis.

[...] o princípio da legalidade vem a configurar-se como o princípio constitutivo da experiência jurídica moderna: enquanto fonte de legitimação das normas jurídicas vigentes e por outro lado, daquelas válidas, este é precisamente constitutivo do moderno direito positivo e juntamente do moderno Estado de direito; enquanto princípio de reconhecimento das mesmas normas como empiricamente dadas ou positivas, este é constitutivo

<sup>4</sup> Ferrajoli, Luigi. Direito e Razão: teoria do garantismo penal. 4ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 38.

da moderna ciência do direito como disciplina empírica ou positiva, da qual vale determinar e simultaneamente circunscrever o objeto.<sup>5</sup>

O Princípio da Legalidade como fonte jurídica de legitimação pode ainda aparecer em dois sentidos, quais sejam, como modelo de legalidade e de legitimação.

Em dois sentidos, que depois correspondem aos dois modelos de legalidade (lata ou estrita) e de legitimação (formal e substancial) nos quais o princípio foi aqui articulado: de um lado no sentido de que a (mera) legalidade, como fonte (formal) de vigor das normas jurídicas, é uma garantia de certeza e também de liberdade contra poderes de outro modo desregulados; por outro, no sentido de que a (estrita) legalidade, como fonte (substancial) da validade das mesmas normas, representa uma técnica de positivação e de estabilização dos direitos fundamentais dos cidadãos, idônea a tornar funcional a sua tutela e a satisfazer o “artifício” estatal de outro modo “absoluto”.<sup>6</sup>

Desse modo, o princípio da legalidade possui papel fundamental dentro da Teoria Geral do Garantismo, atuando nos campos da existência e validade da norma jurídica.

Observando essa atuação sob a perspectiva do Direito Tributário, a convergência de como é tratado o Princípio da Legalidade é evidentemente possível, haja vista que para a matéria tributária não basta apenas existir um tributo por meio de lei, mas também que existam mecanismos revisores da legalidade da tributação como forma de validade da norma.

Assim, a norma jurídica que versa sobre o tributo deve ser submetida aos outros princípios constitucionais tributários, bem como deve estar em consonância com os direitos dos contribuintes.

## 2 A NORMA TRIBUTÁRIA E A HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA

A hipótese de incidência é um dos elementos constitutivos da lei tributária, existindo dentro da norma como o critério material da regra matriz de incidência tributária.

Então, antes de observar as questões acerca da hipótese de incidência, é importante, primeiramente, atentar sobre a norma jurídica, no âmbito do direito tributário, para que, depois de observada a norma de forma geral, inicie a apreciação da hipótese de incidência.

<sup>5</sup> Ferrajoli, Luigi. *Direito e Razão: teoria do garantismo penal*. 4ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, 802 p.

<sup>6</sup> *Ibid.*.

### 2.1 Norma Tributária

Dentro do direito, podemos observar que a norma jurídica pode ser dividida em duas espécies: princípios e regra. Os princípios são ideias iniciais de um raciocínio jurídico, os quais, em razão de seu conteúdo axiológico e suas características de generalidade e abstração, possuem longo alcance dentro do direito. Estas premissas são o alicerce de uma regra, a qual é uma definição dentro do sistema.

No âmbito tributário, a norma jurídica também existe da mesma forma, possuindo seus princípios e suas regras.

Vale ressaltar que o Brasil determina regras matrizes de incidência tributária, de modo a determinar ao legislador que este obedeça a critérios para a instituição de um tributo através de uma lei, haja vista que o legislador não possui a competência de criar um tributo. A Constituição cria os tributos e outorga poderes ao legislador que este possa instituí-los.

No Brasil, diferentemente do que ocorre na maioria dos países, é a Constituição que aponta as regras-matrizes de incidência tributária, isto é, as situações fáticas que poderão ser apreendidas pelo legislador infraconstitucional para a instituição de tributos. Vale dizer, a lei somente poderá contemplar fatos que se encontrem dentro da moldura constitucionalmente traçada para esse fim, o que representa sensível limitação à eleição de situações a ser efetuada pelo legislador.<sup>7</sup>

Desse modo, a instituição de um tributo deve obedecer a regra matriz de incidência tributária para que a lei que instituiu o tributo possa produzir seus efeitos.

### 2.2 Regra matriz de incidência tributária

Antes da apreciação da hipótese de incidência, é importante analisar, superficialmente, a regra matriz de incidência tributária.

A regra matriz de incidência tributária são critérios a ser observado pelo legislador para a instituição de um tributo. Na regra que institui a exação é possível isolar cada um dos critérios.

<sup>7</sup> Costa, Regina Helena. Curso de Direito Tributário. Constituição e Código Tributário Nacional. 7ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 62.

O tributo deve ser instituído a partir de cinco critérios: material, pessoal, temporal, espacial e quantitativo. O critério material estabelece a conduta a ser praticada pelo contribuinte. O critério temporal determina o tempo da conduta, elegendo uma data para o seu acontecimento. O critério espacial faz referência ao espaço, a área do acontecimento. O critério pessoal é a indicação do sujeito ativo e sujeito passivo da relação. Por fim, o critério quantitativo que fixa a base de cálculo e alíquota do tributo.

Paulo de Barros Carvalho divide esses critérios em hipótese e consequência. A hipótese compreende os critérios material, temporal e espacial; ao passo que a consequência concebe o critério pessoal e o quantitativo.

No descritor da norma (hipótese, suposto, antecedente) teremos diretrizes para a identificação de eventos portadores de expressão econômica. Haverá um critério material (comportamento de alguma pessoa), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Já na consequência (prescritor), toparemos com um critério pessoal (sujeito ativo e passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota).<sup>8</sup>

Na falta de um desses critérios, não é possível a cobrança de um tributo, uma vez que estes critérios constituem um núcleo para a instituição do tributo.

Ademais, a cobrança de um tributo decorre da prática de um comportamento pelo contribuinte. Na falta da prática desse comportamento, inviabiliza a cobrança dessa exação.

### 2.3 Hipótese de Incidência

Conforme a exposição acima, os critérios da regra matriz de incidência tributária determinam a conduta a ser praticada, compreendida dentro de um espaço e tempo, apontando o sujeito ativo e passivo da relação, bem como a base de cálculo e alíquota da lei que instituirá o tributo. Nesse cenário, relacionam-se com a hipótese de incidência tributária.

A hipótese de incidência é a descrição em lei de um fato, ou seja, a lei descreve um comportamento que uma vez praticado, acarreta na incidência prevista nessa lei. Trata-se de mera descrição genérica e abstrata em lei.

<sup>8</sup> Carvalho, Paulo de Barros. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 10ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 137.



Na verdade, como a h.i. é um conceito (legal), não tem e não pode ter as características do objeto conceituado (descrito), mas recolhe e espelha certos caracteres, isolados, do estado de fato conceituado, dele extraídos, na medida necessária ao preenchimento da função técnico-jurídica que lhe é assinalada, como categoria jurídica conceitual normativa.<sup>9</sup>

A legislação pátria utiliza o termo “fato gerador” quando se refere, na verdade, à hipótese de incidência. Entretanto, os termos não são sinônimos.

Então, deve ser observada a distinção entre estes termos. A hipótese de incidência é a descrição em lei de forma genérica e abstrata de um fato, enquanto o fato gerador é o fato imponível, ou seja, é a concretização de um fato já previsto anteriormente pela lei.

É verdade que o fato deve corresponder à hipótese, para que nasça a obrigação tributária. Mas pode haver vários fatos, todos correspondendo a uma única hipótese: para cada fato (concreto), nascerá uma obrigação tributária. Seguida a confusão terminológica do legislador, poder-se-ia dizer que o “fato gerador” corresponde ao “fato gerador”.<sup>10</sup>

Afastada a possibilidade de confusão entre terminologias, devem ser observadas algumas situações envolvendo a hipótese de incidência.

A hipótese de incidência não se confunde com outra, em razão de possuir como características ser única e impartível. Para confirmar tal entendimento, pode ser observado um caso prático.

Analisando apenas o critério material de dois tributos da categoria impostos, como, por exemplo, o IPTU e IPVA, observamos que são completamente distintos. O IPVA é instituído levando-se em conta a propriedade de veículo automotor, enquanto o IPTU, nos termos da Constituição Federal, é instituído com base na propriedade predial e territorial urbana.

Outro aspecto interessante da hipótese de incidência é sua positivação em lei. Não se pode exigir um tributo sem que o fato esteja descrito em lei, revelando, assim, que a hipótese de incidência atende ao princípio da legalidade.

Sendo assim, além do caráter informativo da hipótese de incidência, a qual é capaz de demonstrar ao contribuinte que quando este praticar o fato descrito, sua conduta terá

<sup>9</sup> Ataliba, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 6ª. ed. São Paulo: Malheiros 2016. p. 61.

<sup>10</sup> Schoueri, Luis Eduardo. Direito Tributário. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 524.

como consequência o nascimento da obrigação tributária, podemos observar a segurança jurídica que a hipótese de incidência nos revela.

Na perspectiva de segurança jurídica, a obrigação tributária somente nascerá se a conduta praticada pelo contribuinte é produto da subsunção desse fato à norma. Isto significa dizer que depois de realizada esta subsunção, se for observado um comportamento que não seja compatível ao fato descrito na norma, não poderá ser cobrado um tributo.

### 3 A TEORIA GERAL DO GARANTISMO

O garantismo é uma orientação, originariamente, do direito penal que possui três significados distintos, entretanto, conexos, os quais podem fazer parte dos outros campos do direito, dentre eles o âmbito tributário.

#### 3.1 Os significados de garantismo

Antes de passar para a análise em que aproxima o garantismo do direito tributário, especificamente, a sua aplicação no que tange à hipótese de incidência, é importante fazer um breve aprofundamento sobre os significados de garantismo, afastando o que se aplica especificamente no cenário do direito penal, e evidenciando o que pode vir a integrar a relação entre a Teoria Geral do Garantismo ao Direito Tributário.

O primeiro significado do garantismo diz respeito a um modelo normativo de direito que, propriamente, pertence ao campo penal, admitindo-se o princípio da estrita legalidade.

[...] sob o plano epistemológico se caracteriza como um sistema cognitivo ou de poder mínimo, sob o plano político se caracteriza como uma técnica de tutela idônea a minimizar a violência e a maximizar a liberdade e, sob o plano jurídico, como um sistema de vínculos impostos à função punitiva do Estado em garantia dos direitos dos cidadãos. É conseqüentemente, “garantista” todo sistema penal que se conforma normativamente com tal modelo e que o satisfaz efetivamente.<sup>11</sup>

<sup>11</sup> Ferrajoli, Luigi. Direito e Razão: teoria do garantismo penal. 4ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 786.

Neste primeiro significado, o garantismo está posto sob a óptica dos planos epistemológico, político e jurídico.

Ainda sobre o primeiro significado de garantismo, observa-se que foi observada apenas sob o plano do direito penal.

Entretanto, pode-se aproximar o primeiro significado do garantismo ao direito tributário quanto à liberdade, no sentido em que este primeiro significado visa, sob a perspectiva do plano político para potencializar a liberdade, que neste caso vem a ser a liberdade e ir e vir de um determinado sujeito, o direito tributário lida com a liberdade econômica do cidadão, ao passo que o cidadão é livre para utilizar seu patrimônio, especialmente, sua renda da forma como bem entender. Contudo, essa liberdade possui restrições quando se trata da obrigatoriedade de pagamento dos tributos, uma vez que não existe faculdade para o seu adimplemento.

O segundo significado do garantismo indica duas teorias jurídicas, uma que se trata a validade e outra que versa sobre a efetividade. Ainda que sejam distintas, essa distinção vai além das suas características, tratando-se também sobre a existência ou vigor da norma jurídica.

[...] Neste sentido, a palavra garantismo exprime uma aproximação teórica que mantém separados o “ser” e o “dever ser” no direito; e, aliás, põe como questão teórica central, a divergência existente nos ordenamentos complexos entre modelos normativos (tendentemente garantistas) e práticas operacionais (tendentemente antigarantistas), interpretando-a com a antinomia – dentro de certos limites fisiológica e fora destes patológica – que subsiste entre validade (e não efetividade) dos primeiros e efetividade (e invalidade) das segundas.<sup>12</sup>

Por esse significado, observa-se a questão entre o ponto de vista normativo e o plano em que se encontram os fatos no caso concreto. De forma que este significado busca que todos os integrantes do mundo jurídico constantemente critiquem as leis vigentes, visando com tal ato encerrar os conflitos em que as leis vigentes de seu ordenamento jurídico atendam, simultaneamente, o lado explicativo e o lado aplicativo.

<sup>12</sup> Ferrajoli, Luigi. Direito e Razão: teoria do garantismo penal. 4ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 786.

Assim sendo, entende-se que a norma deve existir no ordenamento jurídico, sob o panorama explicativo (normativo), atendendo todos os requisitos para que reconheça sua validade, e sob o enfoque aplicativo (factual), satisfazendo o direito de maneira efetiva.

Esta perspectiva crítica não é externa, ou política ou metajurídica, mas interna, científica e jurídica, no sentido de que assume como universo do discurso jurídico o inteiro direito positivo vigente, não lhe obliterando as antinomias, mas evidenciando-as e, assim, retirando a legitimidade, do ponto de vista normativo do direito válido, os contornos antiliberais e os momentos de arbítrio do direito efetivo. Ela é, de outra parte, incomum na ciência e na prática jurídica, em que um equivocado jus positivismo confirma frequentemente comportamentos dogmáticos acrílicos e contemplativos no que diz respeito do direito positivo, e sugere ao jurista a tarefa de cobrir-lhe ou fazer-lhe enquadrar as antinomias, mais que explicitá-las e denunciá-las. E assim o é mais ainda na cultura política e no senso comum, onde prevalece frequentemente o obséquio ao direito vigente, qualquer que seja, e aos seus modos mesmo ilegais de funcionamento prático. Em contraste com as imagens edificantes dos sistemas jurídicos oferecidas a partir de suas representações normativas, e com a confiança *a priori* difusa da ciência jurídica na coerência entre normatividade e efetividade, a perspectiva garantista requer, ao contrário, a dúvida, o espírito crítico e a incerteza permanente sobre a validade das leis e de suas aplicações e, ainda, a consciência do caráter em larga medida ideal – e, em todo caso não realizado e a realizar – de duas mesmas fontes de legitimação.<sup>13</sup>

O terceiro significado do garantismo representa um pensamento sob o enfoque político que exige do direito e do Estado o ônus da justificação externa, devendo estar delineado pela finalidade da garantia ou tutela a qual possuem interesse.

[...] Neste último sentido o garantismo pressupõe uma doutrina laica da separação entre o direito e a moral, entre a validade e a justiça, entre o ponto de vista interno e o ponto de vista externo na valoração do ordenamento, ou mesmo entre o “ser” e o “dever ser” do direito.<sup>14</sup> [...]

Assim sendo, percebe-se que o ônus da justificação externa comporta dizer que afasta a possibilidade de uma cultura política autoritária.

E sobre política autoritária, identifica-se outro ponto de proximidade com o direito tributário, bem como com a Hipótese de Incidência, uma vez que o Princípio da Legalidade,

<sup>13</sup> Ibid., p. 787.

<sup>14</sup> Ferrajoli, Luigi. Direito e Razão: teoria do garantismo penal. 4ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 786.

por meio da hipótese de incidência na lei tributária, afasta qualquer chance de poder discricionário do Fisco como meio autoritário de arrecadação, sob pena de grave violação ao mesmo princípio, assim como ofensa à segurança jurídica.

Ultrapassada a etapa introdutória do garantismo, observando sua forte identificação com o direito penal, foi constatado que possui pontos de afinidade com a matéria tributária, o que foi demonstrado apenas para uma primeira ilustração do raciocínio em que entrelaçam as matérias.

### **3.2 Fundamentos para integração da Teoria Geral do Garantismo em outros ramos do direito**

Após a análise dos significados do garantismo, percebe-se que esta teoria pode integrar o direito em vários ramos do direito.

[...] Eles delineiam, precisamente, os elementos de uma Teoria Geral do Garantismo: o caráter vinculado do poder público no Estado de direito; a divergência entre validade e vigor produzida pelos desníveis das normas e um certo grau irredutível de ilegitimidade jurídica das atividades normativas de nível inferior; a distinção entre o ponto de vista externo (ou étnico-político) e ponto de vista interno (ou jurídico) e a conexa divergência entre justiça e validade; a autonomia e a prevalência do primeiro e em certo grau irredutível de ilegitimidade política com relação a ele das instituições vigentes. [...] <sup>15</sup>

Os elementos acima descritos podem integrar o direito atuando em outras áreas e não tão somente no direito penal. Pode-se adotar uma teoria garantista, sempre norteada pela legalidade, nos demais ramos.

Outra característica evidenciada pela Teoria Geral do Garantismo é que sempre está ligada ao plano epistemológico, teórico e político. Estes planos são necessários para observância da norma, uma vez que atendem todo o contexto da norma, desde sua existência até sua eficácia, assim como sua validade e vigor.

<sup>15</sup> Ferrajoli, Luigi. Direito e Razão: teoria do garantismo penal. 4ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 788.

É oportuno destacar essas quatro palavras essenciais: existência, eficácia, validade, vigor. Afinal, uma Teoria Geral do Garantismo, através de seu segundo significado, aprecia uma determinada norma observando esses quatro pontos. A existência relaciona-se quanto à vida da norma no ordenamento jurídico que pertence, a eficácia quando o sistema analisa a norma quanto à capacidade de atingir os efeitos da forma desejada, com a validade é verificada se a norma está de acordo com as formalidades legais e, o vigor refere-se à potência da norma.

Uma teoria garantista do direito – não somente penal – parte da distinção do vigor das normas, tanto de sua validade quanto de sua efetividade. Esta distinção, como se viu a seu tempo, é essencial para compreender a estrutura normativa do Estado de direito, caracterizada: a) por pertencerem às normas vigentes a níveis diversos e hierarquicamente ordenados, cada um dos quais se configura como normativo respectivamente àquele superior; b) pela incorporação das normas superiores das obrigações e vedações que disciplinam a produção de normas inferiores, e cuja obtemperação é condição da efetividade das primeiras e da validade das segundas; c) pelas antinomias produzidas pelas violações das normas superiores por parte das inferiores, e pelo simultâneo vigor de umas, ainda que não efetivas, e de outras, ainda que inválidas; d) pela consequente ilegitimidade jurídica que, em qualquer medida, investe sempre os poderes normativos, legislativo e judiciário, e que tanto maior quando mais ampla mas não efetiva é a incorporação limitativa dos deveres nos níveis mais altos do ordenamento.<sup>16</sup>

Nesse seguimento, a interpretação das normas, sob a concepção desses quatro fundamentos, permite que incessantemente estas suportem ser objeto de críticas quanto ao ponto de vista normativo, assim como na óptica factual, ao ponto que sempre que necessário, as normas sejam capazes de sofrer atualizações, respeitando, sempre, os limites da legalidade, bem como da segurança jurídica.

[...] Uma teoria do garantismo, além de fundar a crítica do direito positivo referente aos seus parâmetros de legitimação externa e interna é, por consequência, também uma crítica das ideologias: das ideologias políticas, sejam estas jus naturalistas ou ético-formalistas, as quais confundem, sob o plano político externo, a justiça com o direito, ou pior, vice-versa, e das ideologias jurídicas, sejam estas normativas ou realistas, que paralelamente

<sup>16</sup> Ferrajoli, Luigi. *Direito e Razão: teoria do garantismo penal*. 4ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 804.

confundem, sob o plano jurídico ou interno, a validade com vir, ou ao contrário, a efetividade com validade.<sup>17</sup>

Uma Teoria Geral do Garantismo requisita a positivação do direito, ou seja, o ordenamento, em decorrência do princípio da legalidade, deve ser positivo, da mesma maneira que uma lei não pode atuar no mundo sob a estrutura de um costume jurídico.

Se é verdade que o garantismo coincide com a forma de tutela dos direitos vitais dos cidadãos que se realiza historicamente por meio da sua positivação no Estado de direito, tal não é concebível fora do horizonte teórico do positivismo jurídico. Este horizonte vem se delineando, por sua vez, entre experiência jurídica e política moderna. Modernas, mais exatamente, são, por um lado a forma estatal do direito e, por outro lado, a forma jurídica do Estado. [...]<sup>18</sup>

Neste ponto, verifica-se que o Princípio da Legalidade é um alicerce fundamental para a Teoria Geral do Garantismo, possuindo um caráter estrutural, assim como garantia jurídica.

[...] Em todos os casos, graças ao princípio da legalidade, as normas se objetivas como fatos empíricos separados do jurista e dos objetos de sua interpretação. Só que estes fatos sempre são normativos e linguísticos, reguladores e regulados juridicamente. E é o próprio desta ambivalência que nasçam os problemas metateóricos e teóricos mais espinhosos de uma Teoria Geral do Garantismo.<sup>19</sup>

Então, o princípio da legalidade é um fundamento essencial para o desenvolvimento de uma teoria garantista, tendo em vista que o declarado princípio demanda um ordenamento jurídico positivo, isto é, esclarecer o direito ao ponto que se procura estabelecer a relação jurídica da forma em que o direito está posto na legislação.

#### 4 A TEORIA GERAL DO GARANTISMO E A HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA

<sup>17</sup> Ferrajoli, Luigi. Direito e Razão: teoria do garantismo penal. 4ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. 789 p.

<sup>18</sup> Ibid., p. 804.

<sup>19</sup> Ferrajoli, Luigi. Direito e Razão: teoria do garantismo penal. 4ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 803.

Após observar os pontos abordados da Teoria Geral do Garantismo que podem se relacionar com o direito tributário, especialmente, sob a perspectiva da hipótese de incidência, inicia-se a análise da aplicação da Teoria Geral do Garantismo à outra área do direito.

Primeiramente, a tutela jurisdicional a qual é objeto tanto da Teoria Geral do Garantismo quanto do direito tributário é a liberdade.

A Teoria Geral do Garantismo, em razão de sua origem penal, visa à liberdade a garantia fundamental que deve ser assegurada, de modo que todo o protecionismo que gira em torno da verificação da norma jurídica, notadamente, sob a perspectiva da eficiência, da eficácia, da validade e do vigor, ressaltando-se que a norma jurídica deve sempre estar em consonância com estes quatro elementos essenciais.

Ainda sobre este ponto, a norma que não está em harmonia com estes princípios, está sujeita a críticas no plano jurídico, epistemológico e político, para que, ao fim, a norma atenda toda sua finalidade de forma a garantir toda a segurança jurídica envolvida.

Quanto ao Direito Tributário, continua-se quanto ao raciocínio do bem tutelado ser a liberdade, mas não quanto ao direito de ir e vir do indivíduo, e sim sobre a forma de como o cidadão pretende manusear seu patrimônio.

O cidadão tem pleno direito de gastar seu dinheiro como bem entende, contudo, o Estado precisa de arrecadação para que a Administração Pública possa funcionar. Para isso, o ente estatal deve promover meios de arrecadação de dinheiro para poder conduzir a máquina pública.

Assim sendo, a tributação é o principal meio de arrecadação do Fisco. Através dos tributos, o ente estatal arrecada receitas para que seja investido em prol dos cidadãos gerenciando suas atividades típicas e atípicas.

A partir dessa linha de raciocínio, a hipótese de incidência tem papel fundamental na tributação, visto que esta é a descrição em abstrato, de forma concreta e genérica, de um fato. O legislador no momento que escolheu determinado fato para ser passível de cobrança de exação entendeu que na ocorrência deste fato impositivo, iniciar-se-á a obrigação tributária.

Desta maneira, o cidadão tem liberdade de manipular seu patrimônio como bem entender, desde que não ocorra nenhum fato passível de incidência tributária, em outras



palavras, o cidadão tem sua liberdade afetada no momento em que pratica no mundo concreto o comportamento determinado na hipótese de incidência.

Em segundo lugar, a Teoria Geral do Garantismo e a hipótese de incidência se relacionam em outro ponto importante, no caso, o princípio da legalidade.

A Teoria Geral do Garantismo tem como pressuposto o direito positivo, ou seja, a norma escrita. Assim, o que se procura, além dos quatro elementos (existência, eficácia, validade e vigor), é a segurança jurídica, e esta se perfaz no ordenamento jurídico por intermédio do princípio da legalidade, uma vez que o direito positivo limita a discricionariedade do Estado, o que significa dizer que como garantia ao cidadão, o Estado não pode arbitrar situações a partir de sua vontade, deve haver uma justificação externa.

Esta justificação externa possui dois pontos principais: ser justo e ser válido. Para ter uma avaliação justa, a atitude estatal deve estar em concordância com uma avaliação política, racionais, naturais, dentre outros. Para ser considerada válida, a atividade estatal deve estar em consonância com as normas de direito positivo.

Sob o ponto de vista tributário da justificação externa, é justa a cobrança de tributos quando se observa que a arrecadação estatal para gerenciar a máquina pública. Entretanto, somente é válida a cobrança quando esta atende aos requisitos legais que a norma jurídico-tributária determina, ou seja, para existir a cobrança deve ser observado o disposto na lei e respeitado os princípios norteadores do direito tributário, podendo-se citar como exemplo os princípios da anterioridade e capacidade contributiva.

Ressalta-se o direito fundamental de que ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer algo senão em virtude de lei que o estabeleça. Isto é o princípio da legalidade, a garantia do cidadão que é oponível aos atos arbitrários do Estado.

Consequentemente, o garantismo, através de seu protecionismo, impede que o cidadão sofra com atitudes tirânicas do ente estatal, limitando as relações jurídicas da forma em que o direito está exposto em lei, rechaçando o poder discricionário do Estado.

No direito tributário, o princípio da legalidade é de extrema importância, haja vista que o tributo somente pode ser instituído ou majorado por meio de lei.

Então, a hipótese de incidência deve estar claramente em lei, devendo conter um fato ou conjunto de fatos que exaustivamente e uma vez praticado o comportamento, iniciará a relação jurídico-tributária.

Destarte, a hipótese de incidência está totalmente correlacionada ao princípio da legalidade, visto que somente em decorrência de lei que pode ser instituído um tributo. Nessa perspectiva, percebe-se, visivelmente, que não pode o Fisco, através de seu poder discricionário, praticar a tributação sem observância do princípio da legalidade, tampouco criar hipóteses de incidência sem a devida homenagem a este princípio, sob pena de violação da segurança jurídica, bem como da violação à liberdade do cidadão de manipular seu patrimônio.

Por conseguinte, pode-se observar que a Teoria Geral do Garantismo pode vir a integrar o direito tributário, principalmente, quanto à hipótese de incidência.

Para a aplicação da Teoria Geral do Garantismo na hipótese de incidência, deve-se observar primariamente o princípio da legalidade e, posteriormente, os demais princípios tributários.

No momento em que é criada a lei tributária, descrevendo o fato impositivo a ser praticado para que ocorra, é criada a hipótese de incidência, esta dotada de legalidade, e, ainda, acarreta dizer que sua criação gera segurança jurídica ao cidadão, ao ponto que o bem tutelado que é a liberdade está amparado.

Desta maneira, ao passo que o cidadão aprecia a hipótese de incidência tributária, automaticamente, este toma conhecimento dos limites de sua liberdade em manusear seu patrimônio. Logo, através do garantismo, a relação jurídica, que pode vir a existir, dar-se-á conforme estipulado em lei, a partir da hipótese de incidência, a qual delimitou a conduta a ser praticada pelo contribuinte para que a partir desse momento, atendido também os outros critérios da regra matriz de incidência tributária, possa nascer a exação.

A presença do princípio da legalidade se faz fundamental, haja vista que através deste princípio que será positivada a norma, destacando-se, então, seu caráter estrutural, o qual implica na instituição do tributo por meio de lei e, ainda, da segurança jurídica decorrente dele, uma vez que o tributo somente poderá ser instituído ou majorado por meio de

lei que o estabeleça, assim como o cidadão somente é obrigado a fazer ou deixar de fazer em virtude de lei.

Sobre as relações jurídico-tributárias, estas somente existirão nos termos da lei que previamente instituem ou majoram tributos.

A existência, a eficácia, a validade e vigor da norma tributária, a qual está norteada pelo princípio da legalidade, pode vir a sofrer críticas no plano epistemológico, político e jurídico, acarretando, então, em atualizações no ordenamento jurídico. Entretanto, ainda que as normas estejam sujeitas à análise na perspectiva dos elementos supracitados, a hipótese de incidência é preservada, no sentido de que esta é o ponto chave da instituição do tributo.

Neste cenário, observa-se que a hipótese de incidência é o que delimita como será a relação jurídico-tributária e, por intermédio do garantismo, esta comporta toda a segurança jurídica de como iniciará a relação. Como um simples exemplo para uma notória identificação da integração do garantismo na esfera tributária relacionando-se à hipótese de incidência, no momento que a hipótese de incidência descreve o fato como “ser proprietário de veículo automotor”, a relação será em torno da propriedade do patrimônio veículo, de modo que enquanto o cidadão não for proprietário de um veículo automotor ele estará livre da exação tendo liberdade para gerir sua renda (considerando-se apenas essa única exação no Estado, hipoteticamente), mas no momento em que adquirir um veículo automotor, nascerá uma obrigação jurídico-tributária para o pagamento deste tributo que estará restrita à propriedade do veículo e, por mais que o poder discricionário do Estado pode vir a entender que a garagem do carro também deva integrar a relação, a descrição do fato determinou claramente que apenas a propriedade sobre o veículo é a hipótese de incidência e, em decorrência disso, o garantismo assegura ao cidadão que sua exação estará baseada tão somente no que foi determinado em lei pela hipótese de incidência, deixando de lado toda essa discricionariedade do ente estatal.

Assim sendo, sob os aspectos analisados da Teoria Geral do Garantismo, é possível que sua aplicação ocorra no âmbito tributário, especialmente, no que se diz respeito à hipótese de incidência, visto que é de suma importância a proteção jurídica que gira em torno da Teoria Geral do Garantismo.

Tendo em vista que a liberdade, em amplo sentido, é o bem tutelado na Teoria Geral do Garantismo e a hipótese de incidência, que deve estar previamente em lei, homenageando o princípio da legalidade, assegura ao cidadão toda a sua liberdade para que utilize seu patrimônio, suas finanças, seu dinheiro, seus investimentos, da forma como bem entender enquanto não praticado o comportamento descrito abstratamente em lei no mundo concreto.

Uma vez praticado este ato, a relação jurídico-tributária proveniente desta ocorrência no plano factual daquilo previsto abstratamente no plano normativo, por meio da hipótese de incidência, deverá ocorrer nos termos determinados pela lei, restringindo o campo da tributação apenas ao que estar descrito, rechaçando a discricionariedade do Estado para arrecadar, afastando essa braveza arrecadatória do Fisco.

E por fim, conseqüentemente a integração da Teoria Geral do Garantismo na norma pertencente ao ordenamento jurídico tributário, as normas estarão sujeitas à óptica da existência, da eficácia, da validade e do vigor.

Por todo o exposto, pode-se concluir a real possibilidade de aplicação da Teoria Geral do Garantismo, o qual é originariamente do direito penal, no âmbito do direito tributário, em especial, na hipótese de incidência.

Contudo, a previsão em lei da hipótese de incidência tão somente não atende à aplicação do garantismo, sendo apenas um ponto inicial de sua aplicação.

Como a Teoria Geral do Garantismo busca atender os direitos e garantias do contribuinte, além de atendido o princípio da legalidade, os demais princípios tributários também devem ser respeitados. Assim, a Teoria Geral do Garantismo pode ser totalmente aplicada ao direito tributário, quando estão presentes todos os seus critérios mínimos de aplicação, bem como atendidos os direitos e garantias.

### CONCLUSÃO

À vista do exposto, o princípio da legalidade é um importante dentro do ordenamento jurídico positivista, em razão de seu caráter estrutural que acarreta no direito escrito, assim como no ponto de vista da segurança jurídica, haja vista que a obrigatoriedade em fazer ou não fazer algo decorre da lei.

A Teoria Geral do Garantismo possui como um de seus alicerces principais a o princípio da legalidade, percebendo-se que esta teoria é dotada de jus positivismo, em outras palavras, a Teoria Geral do Garantismo visa restringir a relação jurídica da maneira em que o direito é exposto. Assim sendo, um ordenamento jurídico devidamente positivado expõe o direito de forma escrita e, conseqüentemente, a relação jurídica será estabelecida nos moldes desta norma, ressaltando-se, ainda, que esta é uma teoria que nasceu no direito penal com foco no direito à liberdade.

Em direito tributário, o princípio da legalidade é uma das limitações ao poder de tributar do Fisco, de modo que somente poderá ser instituído ou majorado tributo em decorrência de lei.

Em vista disso, a hipótese de incidência pressupõe sua existência em lei, significando dizer que por meio do princípio da legalidade, a hipótese de incidência se faz presente na norma tributária.

Essa descrição dos fatos prevista em lei abstratamente, a qual se denomina de hipótese de incidência, na qualidade de conceito jurídico-legal, norteia os limites da liberdade do cidadão quanto a sua discricionariedade de manipular seu patrimônio.

Dessa maneira, percebe-se que existem pontos de convergência entre a Teoria Geral do Garantismo e o direito tributário podendo-se, então, demonstrar a sua aplicabilidade no que se diz respeito à hipótese de incidência.

Existe uma segurança jurídica em torno da hipótese de incidência, a qual por intermédio do princípio da legalidade está prevista em lei, haja vista que o relacionamento jurídico-tributário entre o cidadão e o Fisco restringe-se ao fato descrito em abstrato na lei tributária.

Para uma análise rápida, a título de exemplo, podemos analisar uma lei que institua um tributo com uma visão baseada na Teoria Geral do Garantismo, como a lei do IPVA, a qual é bem presente no nosso cotidiano. Sob o plano da existência, podemos observar que a lei que institui o IPVA está viva dentro no nosso ordenamento jurídico, em especial, no âmbito estadual. Sob a óptica da eficácia, essa mesma lei consegue atender os efeitos que pretende produzir, arrecadando receita com base na propriedade dos veículos automotores. Em relação à validade, a norma jurídica que instituiu o IPVA atende às formalidades legais

para sua instituição. Podemos observar o vigor da lei do IPVA quando nos referimos ao seu alcance, uma vez que este alcance da norma permite que a eficácia consiga satisfazer aos efeitos para o qual foi produzida, verificando, assim, que a nossa lei de IPVA possui grande alcance, em especial, dentro no nosso Estado.

Como também foi observado, não bastam esses critérios para que a Teoria Geral do Garantismo seja aplicada, devendo, também, a lei do IPVA, a qual foi utilizada como exemplo, atenda aos demais princípios do direito tributário, dentre estes, o princípio da anterioridade, capacidade contributiva e irretroatividade, para que a atividade de cobrança de tributos em relação ao IPVA seja justa e válida.

Logo, a Teoria Geral do Garantismo no âmbito do direito tributário terá como foco a liberdade do cidadão em utilizar seu patrimônio conforme sua própria discricionariedade, podendo-se afirmar que ao praticar um comportamento descrito na lei, o tributo será cobrado e a obrigação tributária não poderá ser outra senão ao que está previsto como hipótese de incidência, rechaçando qualquer possibilidade de utilização do poder discricionário por parte do Fisco para arbitrar esta mesma relação.

### REFERÊNCIAS

- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6ª. ed. São Paulo: Malheiros 2016.
- CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 31ª. ed. São Paulo: Malheiros. 2017.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 10ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.
- COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário. Constituição e Código Tributário Nacional**. 7ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.
- FERRAJOLI, Luigi. **Direito e Razão: teoria do garantismo penal**. 4ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.
- SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017.
- VASQUES, Marcos Barbosa. **IPTU Teoria Geral do Garantismo: O controle de constitucionalidade de suas Leis Após Ec 29/2000**. Curitiba: Juruá, 2009.